



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 38 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Lov om skatteforvaltning
(skatteforvaltningsloven)

Innhold

1	Innledning og sammendrag	11	8.5.5	Stedfortreder og engasjert hjelp	38
2	Bakgrunn	18	8.6	Myndighet til andre organer	38
3	Høringen	20	9	Lovens kapittel 3	
4	Lovtekniske løsninger	23	9.1	Taushetsplikt	40
5	Lovens virkeområde	25	9.2	Innledning og sammendrag	40
6	Lovens utforming	27	9.2.1	Gjeldende rett	40
7	Lovens kapittel 1 Innledende bestemmelser	28	9.2.2	Skattelovgivningen	40
7.1	Innledning og sammendrag	28	9.3	Forvaltningsloven	42
7.2	Lovens virkeområde	28	9.4	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	42
7.2.1	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	28	9.4.1	Vurderinger og forslag	44
7.2.2	Vurderinger og forslag	28	9.4.2	Videreføring av gjeldende rett og lovteknisk forenkling	44
7.3	Definisjoner	29	9.4.3	Hovedregelen om taushetsplikt	44
7.3.1	Skatt	29	9.4.4	Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter	44
7.3.2	Skattepliktig	30	9.4.5	Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.	45
7.3.3	Skattemyndigheter	30	9.4.6	Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.	46
7.3.4	Enkeltvedtak	30	9.4.7	Utlevering av opplysninger til petroleumsvirksomhet	46
7.4	Forholdet til forvaltningsloven	33	9.4.8	Utlevering av opplysninger til arbeid med pensjon	46
7.4.1	Hovedregel	33	9.4.9	Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse	47
7.4.2	Elektronisk kommunikasjon	33	9.4.10	Opplysninger til bruk for forskning	47
7.4.3	Forskrifter	34		Overført taushetsplikt	47
8	Lovens kapittel 2 Skattemyndigheter	35	10	Lovens kapittel 4 Habilitet	49
8.1	Innledning og sammendrag	35	10.1	Innledning og sammendrag	49
8.2	Myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistiskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift	35	10.2	Gjeldende rett	49
8.3	Myndigheter for petroleumsskatt, svalbardskatt, merverdiavgifts- kompensasjon, særavgifter og motorvognavgifter	36	10.2.1	Hovedreglene om habilitet	49
8.4	Skattemyndighet i første instans ..	36	10.2.2	Avgjørelse av habilitets- spørsmålet	51
8.5	Særskilte regler om nemnder	36	10.2.3	Foreløpig avgjørelse	51
8.5.1	Oppnevning av nemnds- medlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid	36	10.2.4	Stedfortreder	51
8.5.2	Nemndenes uavhengige stilling ...	37	10.3	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	51
8.5.3	Utelukkingsgrunner	38	10.4	Vurderinger og forslag	52
8.5.4	Samtidige verv	38	10.4.1	Hovedreglene om habilitet	52
			10.4.2	Avgjørelse av habilitets- spørsmålet	54
			10.4.3	Foreløpig avgjørelse	54
			10.4.4	Stedfortreder	54

11	Lovens kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler	55	12	Lovens kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser	77
11.1	Innledning og sammendrag	55	12.1	Innledning og sammendrag	77
11.2	Veiledningsplikt	55	12.2	Bindende forhåndsuttalelser	77
11.2.1	Gjeldende rett	55	12.2.1	Gjeldende rett	77
11.2.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	56	12.2.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	78
11.2.3	Vurderinger og forslag	57	12.2.3	Vurderinger og forslag	79
11.3	Saksbehandlingstid	59	12.3	Klage og domstolsprøving	80
11.3.1	Gjeldende rett	59	12.3.1	Gjeldende rett	80
11.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	60	12.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	80
11.3.3	Vurderinger og forslag	60	12.3.3	Vurderinger og forslag	82
11.4	Fullmektig	60	12.4	Gebyr	83
11.4.1	Gjeldende rett	60	12.4.1	Gjeldende rett	83
11.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	61	12.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	83
11.4.3	Vurderinger og forslag	61	12.4.3	Vurderinger og forslag	83
11.5	Partsinnnsyn i saksdokumenter	61	12.5	Forskrifter	83
11.5.1	Gjeldende rett	61	12.5.1	Gjeldende rett	83
11.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	63	12.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	84
11.5.3	Vurderinger og forslag	64	12.5.3	Vurderinger og forslag	84
11.6	Fristberegning	66	13	Lovens kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter	85
11.6.1	Gjeldende rett	66	13.1	Innledning og sammendrag	85
11.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	67	13.2	Gjeldende rett	85
11.6.3	Vurderinger og forslag	67	13.3	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	85
11.7	Forhåndsvarsling	68	13.4	Vurderinger og forslag	85
11.7.1	Gjeldende rett	68	14	Lovens kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.	87
11.7.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	68	14.1	Innledning og sammendrag	87
11.7.3	Vurderinger og forslag	69	14.2	Alminnelig opplysningsplikt	88
11.8	Begrunnelse	70	14.2.1	Gjeldende rett	88
11.8.1	Gjeldende rett	70	14.2.2	Høringsnotatets forslag	91
11.8.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	70	14.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	91
11.8.3	Vurderinger og forslag	70	14.2.4	Vurderinger og forslag	92
11.9	Melding om enkeltvedtak	71	14.3	Skattemelding for formues- og inntektsskatt	93
11.9.1	Gjeldende rett	71	14.3.1	Gjeldende rett	93
11.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	72	14.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	94
11.9.3	Vurderinger og forslag	72	14.3.3	Vurderinger og forslag	94
11.10	Sakskostnader	72	14.4	Skattemelding for merverdiavgift	95
11.10.1	Gjeldende rett	72	14.4.1	Gjeldende rett	95
11.10.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	74	14.4.2	Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader	96
11.10.3	Vurderinger og forslag	74	14.4.3	Vurderinger og forslag	96
11.11	Virkning av saksbehandlingsfeil	76			
11.11.1	Gjeldende rett	76			
11.11.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	76			
11.11.3	Vurderinger og forslag	76			

14.5	Skattemelding for særavgifter	97	15.3.4	Vurderinger og forslag	133
14.6	Skattemelding for motorkjøretøy- avgifter	97	15.4	Beregning av annen skatt enn formues- og inntektsskatt	134
14.7	Skattemelding for arbeidsgiveravgift	99	15.4.1	Gjeldende rett	134
14.8	Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon	99	15.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	134
14.9	Melding om trekk mv.	100	15.4.3	Vurderinger og forslag	135
14.9.1	Gjeldende rett	100	15.5	Skatte- og trekkpliktiges endring av annen fastsatt skatt enn formues- og inntektsskatt	135
14.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	101	15.5.1	Gjeldende rett	135
14.9.3	Vurderinger og forslag	101	15.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	135
14.10	Melding mv. for selskaper med deltakerfastsetting	101	15.5.3	Vurderinger og forslag	136
14.11	Melding om realisasjon av naturgass	102	15.6	Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk	137
14.12	Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.	102	15.6.1	Gjeldende rett	137
14.13	Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter	103	15.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	137
14.13.1	Gjeldende rett	103	15.6.3	Vurderinger og forslag	137
14.13.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	103	15.7	Skatteliste	137
14.13.3	Vurderinger og forslag	103	15.7.1	Gjeldende rett	137
14.14	Levering av skattemelding mv.	104	15.7.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	138
14.14.1	Gjeldende rett	104	15.7.3	Vurderinger og forslag	138
14.14.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	104	15.8	Takseringsregler mv.	138
14.14.3	Vurderinger og forslag	104	15.8.1	Gjeldende rett	138
14.15	Forskrifter mv.	105	15.8.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	139
14.15.1	Gjeldende rett	105	15.8.3	Vurderinger og forslag	139
14.15.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	106	15.9	Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning	139
14.15.3	Vurderinger og forslag	106	15.9.1	Gjeldende rett	139
15	Lovens kapittel 9		15.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	139
	Fastsetting	107	15.9.3	Vurderinger og forslag	139
15.1	Innledning og sammendrag	107	16	Lovens kapittel 10 Kontroll	140
15.2	Ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv.	108	16.1	Innledning	140
15.2.1	Innledning og sammendrag	108	16.2	Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.	140
15.2.2	Om ligningsprosessen	108	16.2.1	Gjeldende rett	140
15.2.3	Behov for lovrevisjon	112	16.2.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	142
15.2.4	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	112	16.2.3	Vurderinger og forslag	142
15.2.5	Vurderinger og forslag	114	16.3	Kontrollopplysninger fra tredjeparter	144
15.2.6	Deltakere i selskaper med deltakerfastsetting	121	16.3.1	Gjeldende rett	144
15.2.7	Kildeskatt på aksjeutbytte	123	16.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	145
15.3	Fastsetting av andre skatter	131	16.3.3	Vurderinger og forslag	145
15.3.1	Innledning og sammendrag	131	16.4	Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo	146
15.3.2	Gjeldende rett	131	16.4.1	Gjeldende rett	146
15.3.3	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	133			

16.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	147	16.13.1	Gjeldende rett	154
16.4.3	Vurderinger og forslag	147	16.13.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	154
16.5	Kontroll hos skattepliktige og tredjeparter	147	16.13.3	Vurderinger og forslag	155
16.5.1	Gjeldende rett	147	16.14	Politiets bistandsplikt	155
16.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	148	16.14.1	Gjeldende rett	155
16.5.3	Vurderinger og forslag	149	16.14.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	155
16.6	Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter	149	16.14.3	Vurderinger og forslag	156
16.6.1	Gjeldende rett	149	16.15	Klage over pålegg om kontroll	156
16.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	149	16.15.1	Gjeldende rett	156
16.6.3	Vurderinger og forslag	150	16.15.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	156
16.7	Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjons- nett eller -tjeneste	150	16.15.3	Vurderinger og forslag	157
16.7.1	Gjeldende rett	150	16.16	Forskrifter	157
16.7.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	151	16.16.1	Gjeldende rett	157
16.7.3	Vurderinger og forslag	151	16.16.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	157
16.8	Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.	151	16.16.3	Vurderinger og forslag	157
16.8.1	Gjeldende rett	151	17	Lovens kapittel 11	
16.8.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	151		Pålegg om bokføring,	
16.8.3	Vurderinger og forslag	152	17.1	revisjon og oppbevaring	
16.9	Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall	152	17.2	av regnskapsmateriale	158
16.9.1	Gjeldende rett	152	17.2.1	Innledning og sammendrag	158
16.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	152	17.2.2	Pålegg om bokføring	158
16.9.3	Vurderinger og forslag	152	17.2.3	Gjeldende rett	158
16.10	Kontroll av motorvogn	152	17.2.3	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	158
16.10.1	Gjeldende rett	152	17.3	Vurderinger og forslag	158
16.10.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	152	17.3	Pålegg om revisjon	159
16.10.3	Vurderinger og forslag	153	17.3.1	Gjeldende rett	159
16.11	Plikt for arbeidstaker til å framvise identitetskort (HMS-kort)	153	17.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	159
16.11.1	Gjeldende rett	153	17.3.3	Vurderinger og forslag	159
16.11.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	153	17.4	Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale	160
16.11.3	Vurderinger og forslag	153	17.5	Klage over pålegg	160
16.12	Hvem pliktene påhviler i selskap mv.	153	17.5.1	Gjeldende rett	160
16.12.1	Gjeldende rett	153	17.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	160
16.12.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	153	17.5.3	Vurderinger og forslag	161
16.12.3	Vurderinger og forslag	154	18	Lovens kapittel 12	
16.13	Framgangsmåten ved kontroll	154		Endring uten klage	162
			18.1	Innledning og sammendrag	162
			18.2	Alminnelige vilkår for endring av skattefastsetting	163
			18.2.1	Gjeldende rett	163
			18.2.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	163
			18.2.3	Vurderinger og forslag	164
			18.3	Vurderingen av om en fastsetting skal tas opp til endring	166
			18.3.1	Gjeldende rett	166

18.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	166	19.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	186
18.3.3	Vurderinger og forslag	166	19.3.3	Vurderinger og forslag	187
18.4	Plikt til å ta opp en fastsetting til endring	167	19.4	Hvem som har rett til å klage	187
18.4.1	Gjeldende rett	167	19.4.1	Gjeldende rett	187
18.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	167	19.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	188
18.4.3	Vurderinger og forslag	168	19.4.3	Vurderinger og forslag	188
18.5	Hvilke organer som skal kunne treffe vedtak om endring	168	19.5	Klageinstans	190
18.5.1	Gjeldende rett	168	19.5.1	Gjeldende rett	190
18.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	169	19.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	190
18.5.3	Vurderinger og forslag	169	19.5.3	Vurderinger og forslag	191
18.6	Fastsetting av det faktiske grunnlaget. Skjønnsfastsetting	169	19.6	Klagefrist og oppreisning for oversittelse av klagefristen	192
18.6.1	Gjeldende rett	169	19.6.1	Gjeldende rett	192
18.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	170	19.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	192
18.6.3	Vurderinger og forslag	170	19.6.3	Vurderinger og forslag	193
18.7	Særskilte grupper av endringsvedtak	173	19.7	Klagens adressat, form og innhold	194
18.7.1	Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret	173	19.7.1	Gjeldende rett	194
18.7.2	Summarisk fellesoppgjør	173	19.7.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	194
18.7.3	Fastsetting for flere skatt- leggingsperioder under ett	173	19.7.3	Vurderinger og forslag	194
18.8	Frister for endring	174	19.8	Saksforberedelse	194
18.8.1	Gjeldende rett	174	19.8.1	Gjeldende rett	194
18.8.2	Hovedregel om frist for endring	175	19.8.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	195
18.8.3	Unntak fra hovedregelen	179	19.8.3	Vurderinger og forslag	195
18.8.4	Fristberegning	183	19.9	Klageinstansens kompetanse	196
18.9	Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter	183	19.9.1	Gjeldende rett	196
18.9.1	Gjeldende rett	183	19.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	197
18.9.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	183	19.9.3	Vurderinger og forslag	197
18.9.3	Vurderinger og forslag	184	19.10	Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter	198
18.10	Endring av enkeltvedtak som ikke gjelder fastsetting	184	19.10.1	Gjeldende rett	198
18.10.1	Gjeldende rett	184	19.10.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	198
18.10.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	184	19.10.3	Vurderinger og forslag	198
18.10.3	Vurderinger og forslag	184	19.11	Endring av klagenemndenes avgjørelser	198
19	Lovens kapittel 13 Klage	185	19.11.1	Gjeldende rett	198
19.1	Innledning og sammendrag	185	19.11.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	199
19.2	Hovedtrekk i klageordningen på skatteområdet	185	19.11.3	Vurderinger og forslag	199
19.3	Hva som kan påklages	186	20	Lovens kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff	201
19.3.1	Gjeldende rett	186	20.1	Innledning og sammendrag	201
			20.2	Gjeldende rett	201

20.2.1	Formues- og inntektsskatt	201	21.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	236
20.2.2	Merverdiavgift	203	21.6.3	Vurderinger og forslag	236
20.2.3	Særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter	205	21.7	Fastsetting etter avsagt dom mv.	237
20.2.4	Petroleumsskatt	205	21.7.1	Gjeldende rett	237
20.3	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader ...	205	21.7.2	Høringen og høringsinstansenes merknader	238
20.3.1	Høringsforslaget	205	21.7.3	Vurderinger og forslag	238
20.3.2	Høringsinstansenes merknader	207	21.8	Avgjørelse i fordelingsvist	238
20.4	Vurderinger og forslag	209	21.8.1	Gjeldende rett	238
20.4.1	Tvangsmulkt	209	21.8.2	Høringen og høringsinstansenes merknader	238
20.4.2	Tilleggsskatt	212	21.8.3	Vurderinger og forslag	238
20.4.3	Overtredelsesgebyr	219			
20.5	Særlige saksbehandlingsregler ved illeggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr	221	22	Konsekvenser av forslaget	239
20.5.1	Gjeldende rett	221	22.1	Økonomiske og administrative konsekvenser	239
20.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	222	22.2	Personvernmessige konsekvenser	239
20.5.3	Vurderinger og forslag	223			
20.6	Straff	225	23	Ikrafttredelse og overgangs- bestemmelser	240
20.6.1	Gjeldende rett	225			
20.6.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	226	24	Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget	241
20.6.3	Vurderinger og forslag	226	24.1	Kapittel 1 Innledende bestemmelser	241
21	Lovens kapittel 15		24.2	Kapittel 2 Skattemyndigheter	242
	Søksmål mv.	228	24.3	Kapittel 3 Taushetsplikt	243
21.1	Innledning	228	24.4	Kapittel 4 Habilitet	245
21.2	Søksmålsadgang for skattepliktige mv.	228	24.5	Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler	246
21.2.1	Gjeldende rett	228	24.6	Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser	248
21.2.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	228	24.7	Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter	249
21.2.3	Vurderinger og forslag	228	24.8	Kapittel 8 Opplysningsplikt om egne forhold mv.	250
21.3	Søksmålsadgang for departementet og kommuner	229	24.9	Kapittel 9 Fastsetting	253
21.3.1	Gjeldende rett	229	24.10	Kapittel 10 Kontroll	255
21.3.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	230	24.11	Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale	256
21.3.3	Vurderinger og forslag	231	24.12	Til kapittel 12 Endring uten klage	257
21.4	Partsstilling	231	24.13	Til kapittel 13 Klage	260
21.4.1	Gjeldende rett	231	24.14	Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff	263
21.4.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	232	24.15	Kapittel 15 Søksmål mv.	267
21.4.3	Vurderinger og forslag	232	24.16	Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover	267
21.5	Søksmålsfrist	233			
21.5.1	Gjeldende rett	233			
21.5.2	Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader	234			
21.5.3	Vurderinger og forslag	234			
21.6	Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål	235			
21.6.1	Gjeldende rett	235			

25	Merknader til endringer i andre lover	269	25.19	Lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap i medier (medieeierskapsloven)	278
25.1	Lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene (domstolloven)	269	25.20	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)	278
25.2	Lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard	269	25.21	Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)	278
25.3	Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven)	269	25.22	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	278
25.4	Lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering (valutalova)	270	25.23	Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)	289
25.5	Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor-kjøretøyer og båter (motor-kjøretøy- og båtagiftsloven)	270	25.24	Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)	289
25.6	Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova)	270	25.25	Lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova)	290
25.7	Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)	271	25.26	Lov 12. desember 2003 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.	290
25.8	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven)	272	25.27	Lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenlutninger (konkurranseloven)	291
25.9	Lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barnelova)	272	25.28	Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) ..	291
25.10	Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)	273	25.29	Lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven)	292
25.11	Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)	273	25.30	Lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg	292
25.12	Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)	273	25.31	Lov 10. juni 2005 nr. 51 om norsk statsborgerskap (statsborgerloven)	292
25.13	Lov 18. desember 1987 nr. 93 om kontroll med eksport av strategiske varer, tjenester og teknologi m.v. (eksportkontrollloven)	273	25.32	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)	292
25.14	Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)	274	25.33	Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelsoven)	297
25.15	Lov 11. juni 1993 nr. 66 om pristiltak	274	25.34	Lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmevling	297
25.16	Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)	274	25.35	Lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven)	297
25.17	Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven)	275			
25.18	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)	276			

25.36	Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning	297	Forslag til lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)	302
25.37	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)	298	Vedlegg	
25.38	Lov 16. desember 2011 nr. 65 om næringsberedskap (næringsberedskapsloven)	300	1 Lovspeil	355
25.39	Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)	300		



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 38 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet 11. desember 2015,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Forslaget innebærer at forvaltningsreglene for skatt og avgift samles i én uttømmende skatteforvaltningslov. Hovedformålet med lovforslaget er å øke forvaltningsreglenes tilgjengelighet for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Dette vil styrke de skattepliktiges rettsikkerhet.

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

For å oppnå hovedformålet har det vært nødvendig å samle skatteforvaltningsreglene i en uttømmende skatteforvaltningslov og å harmoni-

sere og samordne regelverket. Ved utarbeidelse av felles regelverk er det lagt vekt på at løsningene som velges, styrker de skattepliktiges rettsikkerhet. Det legges i begrenset grad opp til innholdsmessige endringer, utover det som er nødvendig for å harmonisere og samordne.

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

Skatteforvaltningsloven vil erstatte ligningsloven. I tillegg vil den nye loven erstatte en rekke skatteforvaltningsregler i annet regelverk, blant annet i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, svalbardskatteloven og artistskatteloven. Den vil også i hovedsak erstatte forvaltningsloven der den gjelder på skatteområdet.

Forvaltningen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige og motorkjøretøyavgifter er besluttet overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2016. I Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24

foreslår departementet at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige overføres fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. I forslaget legger departementet opp til at skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler skal gjelde innførselsmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige. Det er imidlertid behov for enkelte særlige bestemmelser. Forslag til særlige bestemmelser som følge av forslaget om overføringen av oppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten er innarbeidet i proposisjonen her.

Utkastet til skatteforvaltningslov er utformet kronologisk etter en tenkt tidsakse som en skattesak følger. Loven er inndelt i 16 kapitler.

Kapittel 1 Innledende bestemmelser inneholder bestemmelser om lovens virkeområde, forholdet til forvaltningsloven og elektronisk kommunikasjon samt definisjoner av viktige begreper i loven. Departementet foreslår at loven skal gjelde for fastsetting av skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven, trygdeavgift, svalbardskatt, Jan Mayensskatt, artistskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Skatt foreslås definert som alle skatter og avgifter som omfattes av loven, mens skattepliktige omfatter alle som er pliktige til å svare slik skatt. Departementet foreslår at skattemyndigheter skal omfatte myndighetene for skatt som omfattes av loven. Med enkeltvedtak menes en avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av loven, og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

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

Kapittel 2 Skattemyndigheter regulerer hvilke organer som er skattemyndigheter. Det foreslås å videreføre de eksisterende myndighetene for de enkelte skatteartene. Ligningsloven har i dag en detaljert regulering av hvilke organer som har myndighet etter loven, mens de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet har mindre detaljerte regler om myndigheter. I prinsippet er det bare nødvendig med lovregulering av nemndene på skatte- og avgiftsområdet, da den øvrige organiseringen av skatteforvaltningen kan bestemmes i kraft av regjeringens alminnelige kompetanse til å organisere statsforvaltningen. Informasjonshen-

syn tilsier imidlertid at det framgår av loven hvilke forvaltningsorganer som har ansvaret for de enkelte skatteartene. Departementet foreslår derfor at dette skal framgå av loven.

Departementet foreslår også å lovfeste at skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndighet i første instans. Kapittel 2 har også enkelte særregler om nemndene på skatte- og avgiftsområdet.

Kapittel 3 Taushetsplikt regulerer skattemyndighetenes taushetsplikt. Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene, og det er avgjørende at de som gir opplysninger til skattemyndighetene, har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte, og ikke gjøres kjent for uvedkommende. Reglene som foreslås i kapittel 3 bygger på gjeldende regler i ligningsloven og merverdiavgiftsloven og reglene i tolloven som gjelder for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Bestemmelsene har også elementer fra forvaltningsloven. Taushetspliktsreglene skal gjelde for alle som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

Kapittel 4 Habilitet inneholder bestemmelser om i hvilke tilfeller det foreligger inhabilitet, hvordan spørsmålet om habilitet skal avgjøres og hvem som er stedfortreder i saker hvor tjenestemannen er inhabil. Regler om habilitet skal sikre at forvaltningen treffer avgjørelser på et mest mulig objektivt grunnlag og ikke påvirkes av tjenestemannens særlige forhold til saken. Bestemmelsene bygger på habilitetsreglene i ligningsloven og forvaltningsloven. På de punktene hvor ligningsloven har regler som er spesielt tilpasset skatteområdet, er løsningene i disse reglene stort sett valgt framfor forvaltningslovens mer generelle regler.

Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler gir regler om saksbehandlingen i skattesaker, slik som regler om fristberegning, sakskostnader, bruk av fullmektig og virkning av saksbehandlingsfeil. Saksbehandlingsreglene i kapitlet kan deles inn i to grupper. Noen av bestemmelsene vil gjelde for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven. Dette gjelder blant annet regler om veiledningsplikt og partsinnsyn i saksdokumenter. Andre saksbehandlingsbestemmelser vil gjelde behandlingen etter loven av de sakene som gjelder «enkeltvedtak». I denne kategorien finnes blant annet regler om forhåndsvarsling og begrunnelse. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene vil framgå av den enkelte bestemmelsen. Departementets forslag til alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven bygger

på gjeldende saksbehandlingsregler i forvaltningsloven og ligningsloven.

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

Departementet foreslår videre en endring i ordningen ved at det, med unntak for petroleumsskatteområdet, åpnes for at bindende forhåndsuttalelser kan påklages. Det foreslås at klagen skal følge samme regler som klage på vedtak om skattefastsetting. Skatteklagenemnda skal være klageinstans i den utstrekning den behandler klagesaker om skattefastsetting.

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

Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv. inneholder regler om hvilke opplysninger de skattepliktige skal gi skattemyndighetene av eget tiltak. Kapitlet gir også regler om opplysningsplikt for trekkpliktige arbeidsgivere, selskaper mv.

En full harmonisering i form av utelukkende felles og likelydende bestemmelser er vanskelig å oppnå på dette området. Mens kjernen i opplysningsplikten er den samme for de ulike skatteartene, er det fortsatt behov for noen særregler, først og fremst fordi behovet for opplysninger er forskjellig på de ulike områdene. Departementet foreslår en tredelt regulering av opplysningsplikten om egne forhold. Det foreslås en bestemmelse

om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten, som skal gjelde generelt på hele lovens område. Kjernen i opplysningsplikten er at de skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. De skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Bestemmelsen bygger på praksis som har utviklet seg i tilknytning til opplysningsplikten etter ligningsloven. Rettspraksis mv. etter gjeldende bestemmelser vil derfor fortsatt ha betydning.

Nærmere regler om innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles, reguleres i egne bestemmelser for de ulike skatteartene. Samlebetegnelsen skattemelding brukes om de meldingene som skattepliktige skal levere som ledd i fastsetting etter kapittel 9. Skattemelding erstatter dermed betegnelsene selvangivelse, omsetningsoppgave, særavgiftsoppgave osv. Videre foreslår departementet at de mer tekniske og detaljerte reglene om leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. reguleres i forskrift, samt at direktoratet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysningene.

Kapittel 9 Fastsetting inneholder regler om hvem som fastsetter skattegrunnlaget, og hvem som beregner skatten. Kapitlet inneholder blant annet også regler om skattepliktiges endring av egen fastsetting og reglene om offentliggjøring av skatteliste. I norsk skatterett opereres det hovedsakelig med tre ulike metoder for fastsetting; fastsetting ved vedtak, fastsetting ved egenfastsetting og fastsetting ved trekk. Fastsettingsmodellene er i varierende grad lovbestemt. Departementet foreslår at de tre fastsettingsprinsippene videreføres i skatteforvaltningsloven, og at prinsippene kommer tydeligere fram i lovtekst.

Departementet foreslår nye regler for fastsetting av formues- og inntektsskatt. Etter gjeldende rett fastsettes formues- og inntektsskatt etter en ligningsprosess som resulterer i et vedtak om hvor mye skatt den skattepliktige skal betale. Ligningsprosessen er imidlertid betydelig endret siden vedtakelsen av ligningsloven i 1980, og etter departementets mening er det behov for å oppdatere regelverket om fastsetting av formues- og inntektsskatt.

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

vedtak om å endre skattegrunnlaget. Med skattegrunnlag menes her hva som skal regnes som skattepliktig formue og inntekt.

Skatteberegningen for formues- og inntektskatt er mye mer kompleks enn beregningen av for eksempel merverdiavgift. Det foreslås derfor at myndighetene fortsatt skal beregne skatten. Etter fastsetting av skattegrunnlaget og etterfølgende beregning skal det som i dag foretas et skatteoppgjør.

Departementet foreslår at kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Selskapet skal også etter gjeldende regler holde tilbake skatt ved utbetalingen av utbyttet, men fastsettingen forenkles ved at det ikke lenger skal fattes noe vedtak om kildeskatt. Departementet foreslår videre å lovfeste at selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Selskapet som deler ut utbytte, skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk bare dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Dette medfører en lempning av ansvaret for selskapene, som i dag har et objektivt ansvar for skatten.

For forvalterregistrerte aksjer foreslås det i stedet at forvalteren kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom vedkommende har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp. Dersom forvalteren ikke betaler skatten vedkommende blir ansvarlig for, kan tilatelsen til å trekke kildeskatt med lavere sats trekkes tilbake. Dette innebærer en skjerping av forvalternes ansvar.

Den utenlandske aksjonæren skal som i dag ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt, men ordningen får en tydeligere lovmessig forankring.

Kapittel 10 Kontroll inneholder reglene om at skattepliktige og tredjeparter skal gi opplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Opplysningene kan innhentes ved skriftlig henvendelse eller ved stedlig kontroll. Kontrollopplysninger skiller seg dermed fra opplysninger om egne og andres forhold som skal gis av eget tiltak etter reglene i lovens kapittel 7 og 8.

Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 ble endret ved lov 26. april 2013 nr. 16, og har nå tilnærmet likelydende bestemmelser om kontroll av skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsene gjelder blant annet kontroll-

opplysninger fra skattepliktige selv, tredjeparter, offentlige myndigheter og tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller kommunikasjonstjeneste og kontroll hos opplysningspliktige.

Etter departementets syn er de hensynene som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad like for de skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Som følge av den pågående omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen vil Skatteetaten framover få ansvar for fastsetting av alle skatteartene. Det vil da kunne være aktuelt å kontrollere flere skattearter ved en og samme kontroll, slik det gjøres i dag for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. For både myndighetene og de som kontrolleres, vil det da være en klar fordel med et felles regelsett. Forslaget til regler om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10 bygger derfor på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. I tillegg foreslås det særregler for kontroll av motorkjøretøyavgifter.

Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale viderefører gjeldende regler om pålegg om bokføring og revisjon i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Reglene utvides noe ved at de får anvendelse for alle skatteartene som omfattes av loven, og ved at pålegg om bokføring også skal kunne ilegges tredjeparter. Videre foreslås en bestemmelse om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale som viderefører tilsvarende bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår også en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale.

Kapittel 12 Endring uten klage regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsetninger mv. Reglene skal gjelde endring av ordinære fastsetninger, og skal også få tilsvarende anvendelse i saker hvor det ikke foreligger noen ordinær fastsetting. Reglene skal i tillegg gjelde for myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak etter lovens kapittel 12.

Departementet foreslår at lovens kapittel 12 skal gjelde endring av enkeltvedtak, både vedtak om skattefastsetting og andre enkeltvedtak. Enkeltvedtak om skattefastsetting skiller seg fra skattemyndighetenes øvrige vedtak i den forstand at de er av direkte betydning for hvor mye skatt den enkelte er forpliktet til å betale. Departementet foreslår derfor å regulere adgangen til å endre skattefastsettingen og adgangen til å endre enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting, hver for seg.

Det er behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsettinger. De gjeldende reglene er etter departementets syn lite oversiktlige, og løsningene i de enkelte lovene har store innbyrdes forskjeller. Departementet foreslår at skattemyndighetene som hovedregel skal kunne ta opp en skattefastsetting til endring i fem år etter utløpet av skattleggingsperioden. Fristen er i samsvar med den nye fristen for oppbevaring av regnskap, og skal gjelde både ved endringer til fordel og til ulempe for den skattepliktige. Fristen skal være ti år dersom den skattepliktige kan ilegges skjerp tilleggs-skatt eller straffes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik. Innenfor fristene skal skattemyndighetene i utgangspunktet ha anledning til å endre skattefastsettingen så mange ganger som er nødvendig for at fastsettingen skal bli riktig, herunder også endre vedtak i endrings-sak. Det foreslås imidlertid en viktig begrensning i adgangen til å omgjøre et vedtak i endringssak til ugunst for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger. Saken må da tas opp innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet. Firemånedersfristen setter dermed en grense for hvor lenge skattemyndighetene kan ombestemme seg når det ikke foreligger nye faktiske opplysninger i saken.

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

Femårsfristen vil også erstatte treårsfristen i ligningsloven, som blant annet gjelder skattemyndighetenes anvendelse av skattelovgivningen når det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig. I praksis innebærer dette en utvidet adgang til å omgjøre fastsettingen til fordel for den skattepliktige, når det viser seg at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil.

Forslaget om en generell frist innebærer at ligningslovens toårsfrist vil utvides til en femårsfrist, uavhengig av hvilke opplysninger skattyter har gitt. Hvilke opplysninger den skattepliktige har gitt, vil likevel ha betydning ved vurderingen av om fastsettingen skal endres eller ikke. Skattemyndighetene har i dag, og skal fortsatt ha, en plikt til å vurdere om det er tilstrekkelig grunn til å ta opp en sak til endring. Den skattepliktiges forhold er ett av hensynene skattemyndighetene skal legge vekt på ved denne vurderingen.

Det foreslås enkelte unntak fra femårsfristen, blant annet ved at det ikke skal være noen frist for

endring av fastsettinger til gunst for den skattepliktige, når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen ordinær fastsetting etter lovens kapittel 9, eller de opplysningene den skattepliktige har gitt, ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal i slike tilfeller settes til det som framstår som riktig etter en vurdering av opplysningene i saken.

Departementet foreslår at enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting, skal kunne endres etter tilsvarende regler som etter forvaltningsloven § 35.

Kapittel 13 Klage inneholder bestemmelser om klage over enkeltvedtak. Departementet foreslår at hovedregelen i skatteforvaltningsloven skal være at det er «den vedtaket retter seg mot» som skal kunne klage. I tillegg foreslås det at den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» skal kunne klage over vedtak om skattefastsetting.

Klagefristen foreslås satt til seks uker. Bestemmelsene om hvilke krav som stilles til klagen, om saksforberedelse og klageinstansens myndighet mv. er utformet etter mønster av forvaltningsloven §§ 29 flg. og tilsvarende regler i ligningsloven.

Klagen skal etter lovens hovedregel avgjøres av det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet det påklagede vedtaket. Nemndsordningen på skatteområdet foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Kapittel 13 inneholder derfor viktige særbestemmelser om hvilket organ som er klageinstans, saksforberedelse mv. som kommer til anvendelse i saker der klagen skal avgjøres av en nemnd. Fra 1. juli 2016 innføres det en ny klagenemndsordning på skatteområdet. Endringene innebærer at det opprettes en landsdekkende nemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt mv. og merverdiavgift. Endringene i nemndsordningen er innarbeidet i proposisjonen her.

Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff inneholder felles regler om tvangsmulkt, tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt kan ilegges i forkant for å skape et oppfyllellespress, mens tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr ilegges i etterkant som en sanksjon mot et lovbrudd. Kapitlet inneholder også enkelte særskilte saksbehandlingsregler, bestemmelse om utsatt iverksetting og domstolenes prøvingsrett samt straffebestemmelser.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne ilegge skattepliktig og tredjepart som ikke gir pliktige opplysninger etter kapittel 7 og 8, eller forespurte kontrollopplysninger etter kapittel 10, innen de fastsatte frister, en daglig løpende tvangsmulkt. Tvangsmulkt kan også ilegges når det er åpenbare feil ved de opplysningene som er gitt, og når den som har fått pålegg om bokføring, ikke retter seg etter pålegget. Etter forslaget kan samlet tvangsmulkt ikke overstige 50 ganger rettsgebyret ved manglende opplysninger og 1 million kroner ved manglende bokføring. Sats, utmåling mv. skal reguleres i forskrift.

Videre foreslår departementet bestemmelser om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt etter mønster av ligningslovens bestemmelser. Forslaget innebærer at skattemyndighetene skal ilegge tilleggsskatt når skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktige opplysninger. Ordinær tilleggsskatt skal likevel ikke ilegges når skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelig. Det betyr en videreføring av dagens objektive modell med unnskyldningsgrunner, som da får anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet. En slik ordning legger til rette for større grad av likebehandling av skattepliktige. Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet hos den skattepliktige er mer skjønnspreget og kan lettere føre til forskjellsbehandling. Det har dessuten vist seg at kravet om skyld, som i dag gjelder ved ileggelse av tilleggsavgift, i praksis har vært anvendt strengt. Etter departementets oppfatning vil den foreslåtte ordningen være enklere å praktisere enn en ordning med krav om subjektiv skyld. For skjerpet tilleggsskatt vil det være et krav om skyld ved at skattyteren må ha utvist forsett eller grov uaktsomhet.

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

skattepliktiges forhold er å anse som «unnskyldelig», uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig.

Det foreslås at ordinær tilleggsskatt skal ilegges med 20 prosent av den skattemessige fordelingen. På skatteområdet innebærer dette en reduksjon på ti prosentpoeng for ordinær tilleggsskatt, mens det på avgiftsområdet i hovedsak vil bli en videreføring av gjeldende sats. Videre foreslår departementet at det ved grov uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt skal kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt i tillegg til den ordinære tilleggsskatten. Skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med 20 eller 40 prosent av den skattemessige fordelingen. Skjerpet tilleggsskatt skal bare kunne ilegges der det er ilagt ordinær tilleggsskatt, slik at samlet sanksjon vil bli 40 eller 60 prosent tilleggsskatt. Ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt legger departementet til grunn at 20-prosentsatsen som hovedregel skal benyttes, slik at samlet sanksjon blir 40 prosent. 40-prosentsatsen (60 prosent samlet reaksjon) skal være forbeholdt de mest alvorlige sakene. Etter forslaget skal ilagt tvangsmulkt komme til fradrag ved beregning av tilleggsskatt for unnlatt levering av de samme opplysningene.

Forslaget om overtredelsesgebyr innebærer at skattemyndighetene kan ilegge tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter lovforslaget kapittel 7, et overtredelsesgebyr. Slikt gebyr skal ikke ilegges dersom tredjeparten er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningssvikt. Tvangsmulkt vil dermed være hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger. Overtredelsesgebyr kan også ilegges den som ikke medvirker til kontroll, og den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste. Overtredelsesgebyr ved manglende medvirkning til kontroll skal utgjøre inntil 50 rettsgebyr. I andre tilfeller skal gebyret utgjøre ti rettsgebyr, men 20 rettsgebyr ved gjentakelse innen tolv måneder. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap mv. som det ikke er levert opplysninger om, og for hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

Departementet foreslår videre å lovfeste enkelte felles saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Dette gjelder bestemmelser om varsel og plikt for skattemyndighetene til å veilede om rekkevidden av taushetsrett. Formålet med en lovfesting er å tydeliggjøre rettsikkerhetsgarantier som følger av EMK, og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige. Departementet foreslår også en bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om

tilleggsskatt (ordinær og skjerpet) og overtredelsesgebyr. Forslaget innebærer at vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke skal iverksettes før klagefristen er utløpt eller klagen er avgjort. Når den som har mottatt vedtak om sanksjon akter å ta ut søksmål om gyldigheten av vedtaket, kan vedkommende anmode om utsatt iverksetting slik at sanksjonen ikke må betales før det foreligger rettskraftig avgjørelse.

Kapittel 14 inneholder også en bestemmelse om straff for tredjeparts opplysningssvikt og en

straffebestemmelse for unnlatt medvirkning til kontroll.

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

Den største endringen som foreslås lovfestet er at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser etter skatteforvaltningsloven skal utøves av skattekontoret.

2 Bakgrunn

Alle skatte- og avgiftsarter er i dag regulert på tre hovedområder: materielle regler, forvaltningsregler og innkrevingsregler. Forvaltningsreglene gir formelle rammer for fastsettingen av skatter og avgifter. Området er omfattende, og handler om organisering, saksbehandling, habilitet, taushetsplikt, vedtaksprosedyrer, klage og endring, opplysnings- og oppgaveplikter, kontrollhemler, administrative sanksjoner, saksanlegg mv.

På områdene for materielle regler og innkrevingsregler har det de senere årene vært foretatt omfattende lovrevisjoner som har samlet og modernisert regelverket. I 1999 ble det gitt ny skattelov, i 2005 ny skattebetalingslov, i 2007 ny tolllov og i 2009 en ny merverdiavgiftslov. I Norge har det ikke vært noen større gjennomgang av skatteforvaltningsreglene siden ligningsloven ble vedtatt i 1980.

I de senere årene har flere land sett behov for en egen forvaltningslov for skatter og avgifter.

Danmark fikk ny skatteforvaltningslov i 2005 som gjelder ved behandlingen av alle skatte- og avgiftskrav. Loven ble vedtatt som et ledd i den danske kommunalreformen, og la til rette for en større organisatorisk omorganisering på skatteområdet. Ved skatteforvaltningsloven ble samtlige myndigheter for skatt, avgift og toll samlet i én statlig enhet, Skat. Loven la også opp til en omlegging av klagesystemene.

Den danske skatteforvaltningsloven gjelder for fastsettingen av skattekravene i førsteinstans så vel som klage, gjenopptakelse og domstolsprøving. Foruten reglene om organisering og myndighetsfordeling har loven blant annet regler om taushetsplikt, habilitet, alminnelig saksbehandling, bindende svar, frister, klage og endring, domstolsprøving, elektronisk kommunikasjon og sakskostnader. Loven har imidlertid ikke regler om kontroll av skattefastsetninger.

I *Sverige* ble en felles skatteforvaltningslov for skatter og avgifter innført 1. januar 2012. Man hadde i lengre tid merket seg flere problemer knyttet til det at forvaltningsregler var spredt utover et stort antall lover. Blant annet førte et fragmentarisk forvaltningsregelverk til at man fikk flere bestemmelser som var ment å ha samme

innhold, men som hadde ulik ordlyd, og til et inkonsekvent begrepsapparat. Det var også et problem at lovverket var vanskelig å finne fram i. Med skatteforvaltningsloven ønsket den svenske regjeringen å forenkle regelverket og styrke rettsikkerheten til borgerne. Loven erstatter en rekke bestemmelser i andre lover og har blant annet regler om opplysningsplikt, fastsetting, kontroll, ettergivelse, bevissikring og klage. Loven omfatter også regler om skattebetaling.

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

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

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

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

Spesielt viktig er hensynet til de skatte- og avgiftspliktige. Etter en samordning av forvaltningsreglene for de ulike skatte- og avgiftsartene vil det i liten grad være nødvendig å gjøre seg kjent med forskjellige forvaltningsregler fra område til område. En felles forvaltningslov for skatte- og avgiftsområdet vil også legge til rette

for en mer helhetlig og pedagogisk framstilling av forvaltningsreglene enn det som er mulig i den enkelte særlov sammenholdt med forvaltningsloven. Et enklere og mer tilgjengelig regelverk vil også styrke de skattepliktiges rettssikkerhet.

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

3 Høringen

Departementet sendte 21. november 2014 på høring et forslag til ny skatteforvaltningslov. Høringsfristen var 2. mars 2015. Høringsnotatet ble sendt til følgende organisasjoner og instanser:

Arbeids- og sosialdepartementet
 Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet
 Forsvarsdepartementet
 Helse- og omsorgsdepartementet
 Justis- og beredskapsdepartementet
 Klima- og miljødepartementet
 Kommunal- og moderniseringsdepartementet
 Kulturdepartementet
 Kunnskapsdepartementet
 Landbruks- og matdepartementet
 Nærings- og fiskeridepartementet
 Olje- og energidepartementet
 Samferdselsdepartementet
 Utenriksdepartementet
 Akademikerne
 Aksjonærforeningen
 Arbeidsgiverforeningen Spekter
 Bedriftsforbundet
 Datatilsynet
 Den Norske Advokatforening
 Den norske Revisorforening
 Direktoratet for økonomistyring
 Domstolsadministrasjonen
 Finans Norge
 Finanstilsynet
 Handelshøyskolen BI
 Handelshøyskolen ved Universitetet i Stavanger
 Hovedorganisasjonen Virke
 KS
 Landsorganisasjonen i Norge
 NITO – Norges ingeniør- og teknologorganisasjon
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
 Norges Bank
 Norges Bondelag
 Norges Fiskarlag
 Norges Handelshøyskole
 Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
 Norges Rederiforbund
 Norsk Bonde- og Småbrukarlag
 Norsk Øko-Forum

Næringslivets Hovedorganisasjon
 Regjeringsadvokaten
 Riksadvokatembetet
 Sivilombudsmannen
 Skattebetalerforeningen
 Skattedirektoratet
 Statistisk sentralbyrå
 Storbedriftenes skatteforum v/ Statoil ASA
 Toll- og avgiftsdirektoratet
 Unio, hovedorganisasjonen for universitets- og høyskoleutdannede
 Universitetet i Bergen, Det juridiske fakultet
 Universitetet i Oslo, Det juridiske fakultet
 Universitetet i Tromsø, Det juridiske fakultet
 Verdipapirfondenes forening
 Verdipapirforetakenes Forbund
 Verdipapirsentralen ASA
 Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund YS
 ØKOKRIM
 Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser har avgitt uttalelse:

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS
 Advokatfirmaet Thommessen AS
 Advokatforeningen
 Aker Solutions ASA og Akastor ASA
 Arbeids- og sosialdepartementet
 Arbeids- og velferdsdirektoratet
 Bedriftsforbundet
 Datatilsynet
 Deloitte Advokatfirma AS
 Finans Norge
 Handelshøyskolen BI
 Hovedorganisasjonen Virke
 Justis- og beredskapsdepartementet
 Kåre Lundeland
 Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar
 Ligningsutvalget
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (nå Regnskap Norge)
 Norges Bondelag
 Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
 Norges Rederiforbund
 Norskog
 Norsk olje og gass

Norsk Redaktørforening, Norsk Presseforbund og
 Norsk Journalistlag
 Norsk Tjenestemannslag
 Norsk Øko-forum
 Næringslivets avgiftsforum
 Næringslivets hovedorganisasjon
 Politidirektoratet
 Regjeringsadvokaten
 Revisorforeningen
 Sivilombudsmannen
 Skattebetalerforeningen
 Skattedirektoratet
 Storbedriftenes skatteforum
 Toll- og avgiftsdirektoratet
 Professor emeritus Frederik Zimmer
 Verdipapirsentralen
 Vinje kommune
 Økokrim
 Åseral kommune

Følgende høringsinstanser har meddelt at de ikke har merknader til forslaget:

Forsvarsdepartementet
 Helse- og omsorgsdepartementet
 Kunnskapsdepartementet
 Landbruks- og matdepartementet
 Riksadvokaten
 Samferdselsdepartementet
 Statistisk Sentralbyrå
 Utenriksdepartementet

Landsorganisasjonen i Norge (LO) har meddelt at de ikke avgir uttalelse i saken.

De aller fleste av høringsinstansene som har uttalt seg generelt om forslaget, støtter forslaget om at forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet samles i en uttømmende skatteforvaltningslov. For eksempel uttaler *Handelshøyskolen BI* følgende:

«Handelshøyskolen BI finner det svært prisverdig at de fragmenterte forvaltningsrettslige bestemmelser om skatteforvaltning samles i én lov med én samlefskrift. Revisjonen inngår i det store redaksjonelle forenklingsarbeidet av skatte- og avgiftslovgivningen som har funnet sted gjennom skatteloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven. For en undervisningsinstitusjon innebærer dette at det kan legges større vekt på bestemmelsenes innhold fremfor hvor de er å finne. Regelverket om skatte- og avgiftsforvaltning har vært så fragmentert at inntrykket er at det knapt har vært mulig å finne en person som har god oversikt over de mange særegenheter i regel-

verket. Forskjellene har også til dels virket tilfeldige og historiske uten bakgrunn i en systematisk tilnærming.»

Advokatfirmaet Thommessen uttaler:

«Innledningsvis vil vi gi uttrykk for anerkjennelse for at Finansdepartementet har tatt dette initiativet til å få en ny skatteforvaltningslov. Det vil forenkle utfordringene for næringslivet, rådgivere og Skatteetaten.»

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at de hilser velkommen den regelverksforenklingen som en ny skatteforvaltningslov vil innebære.

Også *Advokatforeningen* ser fordeler ved opprydding i saksbehandlingsreglene for skatter og avgifter, men foreningen gir også uttrykk for en viss skepsis mot forslaget. Foreningen skriver:

«Advokatforeningen ser det som positivt at det foretas en opprydding i saksbehandlingsreglene for skatter og avgifter. Mens regelverket for skatter og merverdiavgift er rimelig oversiktlig, synes saksbehandlingsregler for øvrige avgifter å være vanskeligere tilgjengelig.

Departementet foreslår en samlet skatteforvaltningslov. Advokatforeningen peker i denne sammenheng på at brukerne, som normalt bare forholder seg til bestemte skatter eller avgifter, da må forholde seg til et mer omfattende regelverk. Dermed er det en risiko for at tilgjengeligheten i praksis blir svekket. For den som forsøker å få oversikt over behandlingsreglene for sin formues- og inntektsskatt, er det en klar ulempe å måtte forholde seg til et regelverk som også omfatter så forskjellige temaer som bl.a. forvaltningen av merverdiavgift, særavgifter, motorvogn- og båtavgift, Svalbardskatt og artistskatt.

Etter som de forskjellige skatter og avgifter gjennomgående har varierende grunnlag, vil felles saksbehandlingsregler lett innebære kompromisser.

Mange saker kan innebære etterberegning av både skatt og MVA, og særlig for disse vil det være positivt at det er en samlet skatteforvaltningslov.»

Deloitte Advokatfirma uttaler:

«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 vil også gjøre det enklere å finne frem i et forskriftsverk som i dag er noe uoversiktlig.»

Også *Sivilombudsmannen* uttrykker støtte til forslaget om en felles lov:

«Ombudsmannen er glad for Finansdepartementets forslag om å harmonisere og sam-

ordne skatte- og avgiftsforvaltningsreglene ved å samle de alle i én uttømmende skatteforvaltningslov. Gjeldende mangel på harmonisering, spesielt mellom forvaltningsreglene for inntektsskatt og merverdiavgift, har etter ombudsmannens erfaring vært vanskelig å forstå for de skatte- og avgiftspliktige.»

Flere av høringsinstansene har merknader og konkrete forslag til endringer av det forslaget som ble sendt på høring. Disse merknadene behandles i tilknytning til de enkelte forslagene.

4 Lovtekniske løsninger

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

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

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

En viktig forskjell mellom forvaltningsloven og skatteforvaltningsregelverket knytter seg til hvem som har hovedansvaret for sakens opplysning. Etter forvaltningsloven har forvaltningen i større grad en veilednings- og utredningsplikt enn det skattemyndighetene har etter gjeldende skatteforvaltningsregelverk. Det følger av forvaltningsloven at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Skatteforvaltningen bygger på et selvdeklaringsprinsipp, der avgjørelsene i første rekke er basert på opplysninger myndighetene har fått på grunnlag av oppgaveplikter. Begrunnelsen for

dette er at det er de skatte- og avgiftspliktige som kjenner sine egne forhold best, og at antallet saker på skatte- og avgiftsområdet er så stort at en utredningsplikt på dette området ikke er mulig å gjennomføre i praksis.

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

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

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

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

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

5 Lovens virkeområde

I utgangspunktet bør en uttømmende skatteforvaltningslov omfatte forvaltningsreglene for flest mulig skatter og avgifter. Etter dagens organisering av skatte-, toll- og avgiftsforvaltningen er forvaltningen av de ulike skatteartene fordelt på to etater. Skatteetaten forvalter blant annet regelverket om formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, innenlands merverdiavgift, petroleumsskatt, arbeidsgiveravgift, artistskatt og svalbardskatt. Toll- og avgiftsetaten forvalter blant annet regelverket om toll, merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter. Forvaltningen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige og motorkjøretøyavgiftene er besluttet overført til Skatteetaten fra 1. januar 2016.

I Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24 foreslår departementet at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige overføres fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. I Prop. 1 LS (2015–2016) foreslår departementet at virksomheter som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d, skal oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Forslaget innebærer at denne gruppen avgiftspliktige ikke lenger skal forholde seg til Tolletaten for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift. Registrerte avgiftspliktige får én etat å forholde seg til for så vidt gjelder merverdiavgift. For innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige, foreslås at avgiftsgrunnlaget skal innberettes i tolldeklarasjonen og betales som i dag. Tollmyndighetene tildeles derfor en begrenset kompetanse som avgiftsmyndighet. I Prop. 1 LS (2015–2016) legger departementet opp til at skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler skal gjelde for innførselsmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige. Det er derfor behov for enkelte særlige bestemmelser i de tilfellene Tolletaten gis myndighet til å treffe vedtak om avgiftsgrunnlaget, herunder regler om hvordan klager på slike vedtak skal

behandles. Forslaget om overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgift for uregistrerte særavgiftspliktige til Skatteetaten, er innarbeidet i forslaget til ny skatteforvaltningslov. Det vises til omtalen i Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24 for en nærmere beskrivelse av forslaget.

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

Departementet foreslår at skatteforvaltningsloven skal omfatte formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, petroleumsskatt, svalbardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøy- og båtavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Loven vil dermed omfatte alle skatter og avgifter på Skatteetatens område. Dokumentavgiften forvaltes i dag av Statens kartverk og Toll- og avgiftsdirektoratet. Fra 1. januar 2016 vil Skatteetaten overta de oppgavene Toll- og avgiftsdirektoratet har med dokumentavgiften. Det er også igangsatt et arbeid med sikte på å overføre forvaltningen av dokumentavgiften fra Kartverket til Skatteetaten. Denne overføringen reiser flere problemstillinger, og det kan tenkes ulike grensesnitt for fordeling av oppgaver mellom Kartverket og Skatteetaten. Det pågår en utredning om fordelingen av oppgaver mellom Kartverket og Skatteetaten. Departementet foreslår derfor ikke å la skatteforvaltningsloven gjelde for dokumentavgift nå, men vil vurdere hvordan loven skal få anvendelse for dokumentavgiften når grensesnittet mellom Skatteetaten og Kartverket er avklart nærmere.

Eiendomsskatt fastsettes av kommunene. Det er enkelte særlige forvaltningsregler i eiendoms-

skatteloven, men forvaltningsloven gjelder som hovedregel. Kommunene anvender som hovedregel forvaltningsloven også i sitt øvrige arbeid, og er vant til å forholde seg til denne. Etter departementets oppfatning er det av den grunn ikke hensiktsmessig at kommunene skal anvende

skatteforvaltningsloven ved utskrivning av eiendomsskatt. Departementet foreslår derfor at eiendomsskatt ikke skal inngå i skatteforvaltningslovens virkeområde.

Lovens virkeområde er nærmere omtalt i punkt 7.2 nedenfor. Se også lovforslaget § 1-1.

6 Lovens utforming

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

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

For å oppnå målsettingen om at loven skal være enkel å få oversikt over, er den blant annet utformet kronologisk etter en tenkt tidsakse som en skattesak følger. En skattesak oppstår typisk ved at den skattepliktige gir opplysninger, skatten fastsettes og myndighetene kontrollerer fastsettingen. I en del tilfeller er det aktuelt for myndighetene å endre fastsettingen, og skattepliktige kan klage på endringen. Dersom det er grunnlag for endringen, kan det være aktuelt med sank-

sjoner. Generelle bestemmelser om for eksempel saksbehandling, taushetsplikt mv. er samlet først i loven.

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

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

7 Lovens kapittel 1 Innledende bestemmelser

7.1 Innledning og sammendrag

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

7.2 Lovens virkeområde

7.2.1 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at skatteforvaltningsloven skal gjelde for fastsetting av følgende skattearter:

- skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven
- trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23
- skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven
- skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven
- skatt på inntekt etter artistskatteloven
- skatt på formue og inntekt etter petroleums-skatteloven
- innenlands merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven
- arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23
- særavgifter etter særavgiftsloven, med unntak av særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel
- avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven
- kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven

Høringsnotatets lovutkast § 1-1 regulerer lovens virkeområde. Betegnelsene som anvendes på de ulike skatteartene i bestemmelsen er ment å fungere som definisjoner.

Skattedirektoratet har merknader til at skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven foreslås betegnet som «svalbardskatt» i loven. Direktoratet viser til at Jan Mayen og bilandene i Antarktis ikke er egne beskatningsområder, og at blant

annet skatteklagenemnda i hver region har myndighet for skatt på inntekt opptjent i disse områdene.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler at det kan settes spørsmålstegn ved at loven skal gjelde for merverdiavgiftskompensasjon, og viser til at det er i sterk strid med alminnelig språkbruk at merverdiavgiftskompensasjon og kompensasjonsberettigede faller inn under lovens definisjoner av «skatt» og «skattepliktig». Han uttaler at det er krevende gjennom hele utkastet å ha for øye om regler som åpenbart først og fremst tar sikte på betalinger fra private til det offentlige, også passer for betalinger den andre veien.

7.2.2 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om hvilke skattearter skatteforvaltningsloven skal gjelde for. I tillegg foreslår departementet at innførselsmerverdiavgift og særavgift for uregistrerte særavgiftspliktige skal omfattes av loven. Lovforslaget § 1-1 regulerer lovens virkeområde.

Skatteforvaltningsloven skal etter departementets forslag gjelde for fastsetting av de skatte- og avgiftsartene som er oppregnet i § 1-1. At skatteforvaltningsloven bare skal gjelde for «fastsetting av» disse skattene og avgiftene, er tatt inn for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler, men ikke øvrige regler av betydning for skattleggingen. Materielle regler om skatte- og avgiftsplikt og regler om innkreving følger av annet regelverk. Oppregningen i § 1-1 er også ment å fungere som definisjoner av hva som menes med de ulike betegnelsene på skatte- og avgiftsarter i loven. Når for eksempel «formues- og inntektsskatt» brukes i loven, menes de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 bokstav a. Betegnelsene brukes også slik i proposisjonen her, med mindre annet framgår.

Loven foreslås å gjelde for fastsetting av skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven, samt trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23. Dette betegnes i loven som «formues- og inn-

tektsskatt», se § 1-1 bokstav a. Forvaltningsreglene for disse skattene finnes i dag i ligningsloven, som i sin helhet foreslås erstattet av skatteforvaltningsloven.

Loven foreslås videre å gjelde for skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven. Dette betegnes i lovforslaget som «svalbardskatt», se § 1-1 bokstav b. Forvaltningsreglene for svalbardskatt finnes i dag i svalbardskatteloven og ligningsloven. På bakgrunn av høringsmerknaden fra *Skattedirektoratet* foreslår departementet at skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven skilles ut som en egen skatteart i lovforslaget § 1-1, se bokstav c. Skattearten foreslås betegnet som «Jan Mayen-skatt». Jan Mayen-skatt skal ikke behandles fullt ut på samme måte etter skatteforvaltningsloven som verken svalbardskatt eller formues- og inntektsskatt, og departementet ser det da som mest hensiktsmessig at Jan Mayen-skatt reguleres for seg.

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

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

Skatteforvaltningsloven foreslås videre å gjelde for fastsetting av både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, se § 1-1 bokstav f. Forvaltningsreglene for merverdiavgift finnes i dag i merverdiavgiftsloven, forvaltningsloven og tolloven, og disse reglene er ment å erstattes av skatteforvaltningsloven.

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

Departementet foreslår at særavgifter etter særavgiftsloven skal omfattes av skatteforvaltningsloven, se § 1-1 bokstav h. Etter forslaget skal forvaltningsreglene for både registrerte og uregistrerte omfattes av forslaget. Forvaltningsreglene for særavgiftene finnes i dag i særavgiftsloven med forskrifter, forvaltningsloven og tolloven.

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

dag i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven med forskrifter og i forvaltningsloven.

Endelig foreslås det at kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven skal omfattes av skatteforvaltningsloven, se § 1-1 bokstav j. I loven betegnes dette som «merverdiavgiftskompensasjon». Forvaltningsreglene for merverdiavgiftskompensasjon finnes i dag i merverdiavgiftskompensasjonsloven og forvaltningsloven. *Professor Zimmer* har hatt merknader til at skatteforvaltningsloven foreslås å gjelde for merverdiavgiftskompensasjon. Etter departementets vurdering passer skatteforvaltningslovens regler godt for merverdiavgiftskompensasjon selv om det er snakk om en utbetalingsordning. Det er behov for svært få særregler. Selv om det rent språklig kan synes noe unaturlig at merverdiavgiftskompensasjon i loven betegnes som «skatt», se nærmere i punkt 7.3, vil fordelene med et felles regelverk etter departementets syn veie opp for ulempene.

Departementet viser til forslag til § 1-1.

7.3 Definisjoner

7.3.1 Skatt

I høringsnotatet foreslo departementet at begrepet «skatt» i loven skal omfatte de skatter og avgifter som nevnes i § 1-1 i loven, og som loven dermed gjelder for. Begrepet skal også omfatte merverdiavgiftskompensasjon, som er nevnt i § 1-1 bokstav j.

Professor emeritus Frederik Zimmer har merknader til lovens anvendelse for merverdiavgiftskompensasjon, se omtale i punkt 7.2. Ingen andre høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om definisjonen av begrepet «skatt». At «skatt» også skal omfatte merverdiavgiftskompensasjon, innebærer at merverdiavgiftskompensasjon er inkludert hver gang begrepet «skatt» og avledede begreper som «skattefastsetting» mv. anvendes i loven. Selv om det rent språklig sett kan synes noe unaturlig å anvende skattebegrepet om en utbetalingsordning, er dette etter departementets syn en mer hensiktsmessig løsning enn at merverdiavgiftskompensasjon nevnes særskilt i tillegg til skatt igjennom loven.

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

Departementet viser til forslag til § 1-2 bokstav a.

7.3.2 Skattepliktig

Begrepet «skattepliktig» ble i høringsnotatet foreslått definert som fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert «skatt».

Professor emeritus Frederik Zimmer har merknader til lovens anvendelse for merverdiavgiftskompensasjon, se omtale i punkt 7.2. Ingen andre høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om definisjonen av «skattepliktig». Begrepet skal omfatte de som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skattene og avgiftene som er nevnt i lovens § 1-1. Med en slik definisjon vil også den som er berettiget til merverdiavgiftskompensasjon anses som «skattepliktig» i lovens forstand. Departementet foreslår denne løsningen selv om det språklig kan synes unaturlig at noen er «pliktig» til å få kompensasjon. Bakgrunnen er et ønske om å unngå et stort antall lovbestemmelser hvor kompensasjonsberettigede må nevnes særskilt i tillegg til skattepliktig.

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

Departementet viser til forslag til § 1-2 bokstav b.

7.3.3 Skattemyndigheter

I høringsnotatet foreslo departementet at begrepet «skattemyndigheter» i loven skal omfatte de myndigheter som er nevnt i lovutkastet kapittel 2. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om definisjonen av skattemyndigheter. Definisjonen regulerer bare betydningen av dette begrepet i skatteforvaltningsloven. «Skattemyndigheter» brukes ellers i mange sammenhenger og med ulik betydning, og ofte i en videre betydning enn det som menes her. Når begrepet «skattemyndighetene» anvendes ellers i skatteforvaltningsloven, framgår det av lovens kapittel 2 hvem som er myndigheter for den enkelte skatteart. Skattemyndighetene er nærmere omtalt i kapittel 8.

Departementet viser til forslag til § 1-2 bokstav c.

7.3.4 Enkeltvedtak

7.3.4.1 Gjeldende rett

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

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

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

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

På ligningslovens område gjelder ikke forvaltningsloven, med unntak for kapittel VII om forskrifter, jf. ligningsloven § 1-2. Ligningsloven har ikke noen tilsvarende generell definisjon av en type vedtak eller saker som avgrenser rekkevidden av lovens øvrige bestemmelser. Ligningsloven omhandler først og fremst ligningsvedtak, men også i ligningsloven er det gitt særregler for prosessledende avgjørelser. Dette gjelder for eksempel reglene om innsyn i saksdokumenter i § 3-4, krav til varsel og rapport ved kontroll i § 3-5 og klage over pålegg i § 3-6.

7.3.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å ta inn et begrep som gir rammene for anvendelsesområdet for en rekke av lovens bestemmelser, på samme måte som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven. Siden myndighetsavgjørelsene og de hensyn som gjør seg gjeldende på skatteforvaltningsområdet er mer ensartet enn på forvaltningslovens område, ble det foreslått en definisjon av begrepet «enkelvedtak» som er tilpasset skatteforvaltningsloven. Det ble foreslått at «enkelvedtak» i skatteforvaltningsloven skal omfatte avgjørelser som treffes av skattemyndighetene etter loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler at bruken av termen «enkelvedtak» i skatteforvaltningsloven kan ha mye for seg. Han påpeker imidlertid at når forvaltningsloven og skatteforvaltningsloven skal bruke samme term, bør det være klart at termen i prinsippet beskriver samme begrep i begge lover.

7.3.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en definisjon i skatteforvaltningsloven av «enkelvedtak». Departementet ser det som viktig å sikre at de ulike typer av avgjørelser på skatte- og avgiftsområdet behandles slik at skattepliktiges rettsstilling ivaretas på en god måte. I forvaltningsloven brukes enkeltvedtaksbegrepet til å angi anvendelsesområdet for flere av lovens kapitler. Dette sikrer de skattepliktige ulike rettigheter som blant annet klageadgang.

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

Forvaltningsloven gjelder for alle forvaltningsområder, og en definisjon som enkeltvedtaksdefinisjonen må nødvendigvis være omfattende. På

skatteforvaltningslovens område er derimot myndighetsavgjørelsene og de hensyn som gjør seg gjeldende i de enkelte saker, mer ensartet. Loven skal først og fremst gjelde fastsetting av de skatter som omfattes av loven, og lovens bestemmelser knytter seg alle i større eller mindre grad til en tidligere, pågående eller framtidig skattefastsetting. Det er derfor mulig, og etter departementets syn hensiktsmessig, med en definisjon av begrepet «enkelvedtak» som etter sin ordlyd er enklere og bedre tilpasset skatteforvaltningslovens område.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om enkeltvedtaksdefinisjonens innhold.

Vilkåret om at en avgjørelse må være truffet av skattemyndighetene innebærer blant annet at det ikke fattes «enkelvedtak» når skatt fastsettes av noen som ikke er offentlige myndigheter. Dette betyr at det ikke fattes enkeltvedtak når den skattepliktige selv eller trekkpliktige fastsetter skatt etter lovforslaget §§ 9-1 og 9-2.

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

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

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

Med henvisning til *professor emeritus Frederik Zimmers* høringsmerknad vil departementet understreke at det materielle innholdet i skatteforvaltningslovens definisjon av enkeltvedtak i prinsippet er ment å være det samme som i forvaltningsloven, slik at skatteforvaltningslovens regel i tvilstilfeller skal forstås på samme måte som forvaltningslovens.

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

Med vedtak om skattefastsetting menes i utgangspunktet det samme som vedtak om ligning

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

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

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

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

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

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

Vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er ikke vedtak om skattefastsetting ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for den enkelte termin. I lovforslaget § 12-3 er det imidlertid en bestemmelse som fastsetter at vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret skal behandles etter bestemmelsene som gjelder for fastsetningsvedtak når det samtidig er truffet vedtak om endring av fastsettingen etter § 12-1.

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

Som nevnt skal såkalte prosessledende avgjørelser som utgangspunkt falle utenfor begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven. I forvaltningsloven er det gitt egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om innsyn i saksdokumenter, pålegg om å gi opplysninger, gransking mv. Ligningsloven har også egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om blant

annet innsyn i saksdokumenter og pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll. For å sikre de skattepliktiges rettsstilling foreslår departementet at klageregler og enkelte egne saksbehandlingsregler tas inn i lovens bestemmelser om blant annet innsyn i saksdokumenter og kontroll, se nærmere om dette i kapittel 11 og 16 nedenfor.

Departementet viser til forslag til § 1-2 bokstav d.

7.4 Forholdet til forvaltningsloven

7.4.1 Hovedregel

I høringsnotatet foreslo departementet at skatteforvaltningsloven skal være uttømmende for sitt område, slik at forvaltningsloven ikke skal gjelde utfyllende med mindre annet er uttrykkelig bestemt. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at forvaltningsloven ikke skal gjelde med mindre annet er bestemt. Unntak foreslås å gjelde for forvaltningslovens regler om elektronisk kommunikasjon og forskrifter, jf. omtale rett nedenfor. Forholdet mellom skatteforvaltningsloven og forvaltningsloven er nærmere omtalt i kapittel 4.

Departementet viser til forslag til § 1-3.

7.4.2 Elektronisk kommunikasjon

7.4.2.1 Gjeldende rett

I forvaltningsloven er elektronisk kommunikasjon mellom forvaltningen og borgerne regulert i § 15 a og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen. Forvaltningen har som hovedregel adgang til å kommunisere elektronisk med borgerne. Det åpnes imidlertid for at privatpersoner kan reservere seg mot elektronisk kommunikasjon og i stedet motta tradisjonell post fra forvaltningen. I tillegg til å regulere kommunikasjon fra forvaltningen til borgerne, fastslår forvaltningsloven § 15 a annet ledd at alle som henvender seg til et forvaltningsorgan kan benytte elektronisk kommunikasjon dersom forvaltningsorganet har lagt til rette for dette, det skjer på den anviste måten og ikke annet følger av lov eller forskrift. Bestemmelsen berører ikke særlovgivning som pålegger enkeltpersoner en plikt til å sende informasjon elektronisk til et forvaltningsorgan. Nærmere regler om elektronisk kommunikasjon er gitt i forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften).

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

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

7.4.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av denne bestemmelsen, herunder eForvaltningsforskriften, skal gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven med mindre annet er bestemt. Det ble foreslått en forskriftshjemmel til å gi særregler for skatteforvaltningslovens område ved behov.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

7.4.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at reglene om elektronisk kommunikasjon gitt i og i medhold av forvaltningsloven skal gjelde for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven, og at det i forskrift til skatteforvaltningsloven kan gis særregler. Departementet ser det som hensiktsmessig at reglene om elektronisk kommunikasjon på skatteforvaltningsområdet i størst mulig grad er like de som gjelder etter forvaltningsloven.

Regler om plikt til å levere visse opplysninger til myndighetene elektronisk vil ikke kunne gis i medhold av § 1-3 bokstav a. Departementet foreslår i §§ 7-13 og 8-14 hjemler til å gi forskrifts-

bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis. Se nærmere om dette i punktene 13.4 og 14.15.

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

Departementet viser til forslag til § 1-3 bokstav a.

7.4.3 Forskrifter

Ligningsloven § 1-2 bestemmer at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skal gjelde for behandlingen av saker etter loven, selv om forvaltningsloven for øvrig ikke kommer til anvendelse.

I høringsnotatet foreslo departementet at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skal gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet. Etter departementets vurdering er det ikke behov for særregler om forskrifter i skatteforvaltningsloven.

Departementet viser til forslag til § 1-3 bokstav b.

8 Lovens kapittel 2 Skattemyndigheter

8.1 Innledning og sammendrag

I skatteforvaltningsloven kapittel 2 foreslår departementet å regulere hvilke organer som er skattemyndighet for henholdsvis formues- og inntektsskatt, svalgarskatt, artistskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Videre foreslås en bestemmelse om hvilke organer som er skattemyndighet i første instans. Kapittel 2 har også enkelte særregler om nemndene på skatte- og avgiftsområdet.

Ligningsloven har i dag en detaljert regulering av hvilke organer som har myndighet etter loven, mens de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet har mindre detaljerte regler om myndigheter. I prinsippet er det bare nødvendig å lovregulere nemndene på skatte- og avgiftsområdet, da regjeringen kan bestemme den øvrige organiseringen av skatteforvaltningen i kraft av sin alminnelige kompetanse til å organisere statsforvaltningen. Departementet mener likevel det er hensiktsmessig med en overordnet regulering av hvilke organer som er myndigheter etter loven. Når betegnelsen «skattemyndigheter» brukes ellers i loven, vil det framgå av lovens kapittel 2 hvilke organer som er myndigheter for den enkelte skattearten som omfattes av skatteforvaltningsloven. Andre lover regulerer det samme spørsmålet for sine virkeområder, for eksempel skattebetalingsloven kapittel 2.

8.2 Myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift

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

heter for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven §§ 24-2 og 24-3. Myndigheter for merverdiavgift er skattekontoret, Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd og § 12-2.

Ny klagenemndsordning på skatteområdet er vedtatt. Endringene i nemndsstrukturen innebærer at dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift erstattes av en landsdekkende nemnd kalt Skatteklagenemnda. Regjeringen har i statsbudsjettet for 2016 foreslått at Skatteklagenemnda trer i funksjon fra 1. juli 2016. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, skal forberedes av et eget sekretariat. Sekretariatet for Skatteklagenemnda skal være administrativt underordnet Skattedirektoratet, men være uavhengig direktoratet i faglige spørsmål. Se nærmere omtale av den nye klagenemndsordningen i kapittel 18.

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om hvilke organer som er myndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å regulere hvilke organer som er myndighet for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift i en egen bestemmelse. I tillegg foreslås det tatt inn at de samme organene er myndighet for Jan Mayen-skatt, se nærmere omtale av reguleringen av Jan Mayen-skatt i punkt 7.2.2. Departementet legger til grunn at sekretariatet for Skatteklagenemnda er å anse som en skattemyndighet for så vidt gjelder saksbehandlingsreglene. Sekretariatet har imidlertid ikke kompetanse til å treffe vedtak om fastsetting. Se nærmere om sekretariatet i punkt 19.2.

I Prop. 1 LS (2015–2016) er forvaltningen av innførselsmerverdiavgift foreslått overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Dette er innarbeidet i forslaget her ved at det legges til

grunn at skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda er myndigheter for all merverdiavgift, dvs. både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift.

Departementet viser til forslag til § 2-1.

8.3 Myndigheter for petroleumsskatt, svalbardskatt, merverdiavgifts-kompensasjon, særavgifter og motorvognavgifter

Myndigheter for petroleumsskatt var tidligere Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Oljeskattenemnda ble imidlertid avviklet fra og med 1. juli 2015, og ligningen av petroleumsselskapene i første instans ble overført til Oljeskattekontoret. Særskilte myndigheter for skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum er dermed Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. ligningsloven § 2-4.

Skattekontoret, Skattedirektoratet, særskilt skatteklagenemnd for Svalbard og Riksskattenemnda er myndigheter for svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-2. Myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon er avgiftsmyndighetene ved skattekontoret og Skattedirektoratet, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 17, jf. merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd og § 12-2.

Myndigheter for særavgifter og motorkjøretøyavgifter er i dag tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet. Fra 1. januar 2016 overføres forvaltningen av særavgifter for registrerte avgiftspliktige virksomheter og motorvognavgiftene til Skatteetaten. Videre er det i Prop. 1 LS (2015–2016) foreslått å overføre forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017.

I høringsnotatet foreslo departementet å lovfeste hvilke organer som er myndighet for de nevnte skatteartene. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til §§ 2-2 til 2-6.

8.4 Skattemyndighet i første instans

Ligningsloven § 2-1 og merverdiavgiftsloven § 12-1 regulerer hvilket organ som er henholdsvis ligningsmyndighet og avgiftsmyndighet i første instans.

Etter forslaget til skatteforvaltningslov skal skattekontoret være skattemyndighet i første instans på sine respektive områder. Etter endringene på petroleumsskatteområdet er Oljeskattekontoret skattemyndighet i første instans på sitt område.

I høringsnotatet uttalte departementet at det er hensiktsmessig at det framgår av loven hvilke organer som er skattemyndighet i første instans, og foreslo derfor å lovfeste dette.

Professor emeritus Frederik Zimmer viser til at det ikke gis noen nærmere forklaring på hva som menes med «første instans», og uttaler at «i og med at forvaltningen ikke (lenger) skal stå for fastsettingen, må dette uttrykket formodentlig sikte til den instans som i første omgang kan endre den fastsettingen som skattyteren selv har foretatt.»

Med uttrykket skattemyndighet i første instans menes ikke bare den instansen som endrer skattyters egenfastsetting, men også den instansen som i første instans treffer andre typer enkeltvedtak enn fastsettingsvedtak. For øvrig nevnes at skattemyndighetene fremdeles skal fastsette grunnlaget for motorkjøretøyavgifter, jf. lovforslaget § 9-1 annet ledd. Det er dermed ikke snakk om egenfastsetting på dette området. Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til § 2-7.

8.5 Særskilte regler om nemnder

8.5.1 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid

8.5.1.1 Gjeldende rett

Som nevnt i punkt 8.2 er ny klagenemndsordning på skatteområdet vedtatt, og Regjeringen foreslår i statsbudsjettet for 2016 at den nye skatteklagenemnda trer i funksjon 1. juli 2016. Skatteklagenemnda skal organiseres i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst én avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Saksbehandlingen i alminnelig avdeling skal være skriftlig, mens stor avdeling avgjør saker i møte. Nemnda skal ha en leder og en nestleder. Det stilles strengere krav til nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn enn i dag. Nemndsmedlemmene skal oppnevnes av departementet. I henhold til ligningsloven § 2-4 bokstav b nr. 5 kan departementet gi forskrift om oppnevning og organisering av Skatteklagenemnda.

Klagenemnda for petroleumsskatt er klageorgan for ligningen av petroleumsselskapene. Nærmere regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning og organisering av nemnda er gitt i petroleumsskatteloven § 6.

Skatteklagenemnda for Svalbard behandler klager over vedtak for skattepliktige som omfattes av svalbardskatteloven, jf. svalbardskatteloven § 4-1 og forskrift 4. desember 2007 nr. 1354. Nemnda består av tre medlemmer som oppnevnes av Longyearbyen lokalstyre.

8.5.1.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å innarbeide forslaget til ny nemndsordning, slik det framgikk av Prop. 1 LS (2014–2015), i skatteforvaltningsloven. Etter forslaget skal reglene om oppnevning av nemndene dels framgå av loven og dels av forskrift sammen med regler om sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

Skattedirektoratet viser til at forskriftshjemmelen i forslaget ikke synes å dekke det som skal forskriftsreguleres i henhold til Prop. 1 LS (2014–2015).

8.5.1.3 Vurderinger og forslag

I tråd med høringsforslaget foreslår departementet å lovregulere at det er departementet som oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, og at Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.

Videre foreslås en hjemmel for departementet til å gi forskrift om oppnevningen av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. Etter departementets vurdering er forskriftshjemmelen vid nok til å omfatte alle de forholdene som skal forskriftsreguleres vedrørende den nye klagenemndsordningen.

Den nye skatteklagenemnda skal ikke erstatte Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard. I svalbardskatteloven og petroleumsskatteloven er det gitt særregler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning og organisering av disse nemndene. Reglene avviker noe fra det som skal gjelde for Skatteklagenemnda. Departementet tar sikte på å videreføre disse i forskrift i medhold av § 2-8 tredje ledd.

Departementet viser til forslag til § 2-8.

8.5.2 Nemndenes uavhengige stilling

8.5.2.1 Gjeldende rett

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

I Prop. 1 LS (2014–2015) om ny klagenemndsordning på skatteområdet foreslo departementet å lovfeste prinsippet om at nemndene er uavhengige av departementet og skattemyndighetene, jf. ligningsloven 2-4a. Departementet og skattemyndighetene skal heller ikke kunne instruere sekretariatet til Skatteklagenemnda, verken generelt eller i enkeltsaker.

8.5.2.2 Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader

I høringsforslaget foreslo departementet å innta en bestemmelse om nemndenes uavhengighet i skatteforvaltningsloven. Etter ligningsloven § 2-4 a, slik bestemmelsen er vedtatt, har imidlertid skattekontoret en viss adgang til å omgjøre vedtak fra Skatteklagenemnda dersom det er nye omstendigheter i saken. Dette henger sammen med at ligningsloven § 9-5 nr. 1 gir skattekontoret en generell adgang til å ta saker opp til endring, når det faktiske grunnlaget for vedtaket er uriktig eller ufullstendig. Bestemmelsen brukes i praksis i liten grad til å omgjøre nemndsvedtak til ulempe for den skattepliktige, og departementet mente derfor at Skatteetaten ikke bør ha en slik omgjøringsadgang. Bestemmelsen ble derfor ikke foreslått videreført i høringsforslaget til skatteforvaltningsloven.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

8.5.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår å lovfeste at departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret ikke kan instruere nemndene, verken generelt eller i enkeltsaker. Videre foreslås en bestemmelse om at departementet, Skatte-

direktoratet og skattekontoret ikke kan instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda, verken generelt eller i enkeltsaker.

Departementet foreslår også en generell bestemmelse om at departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret ikke kan endre vedtak fra nemndene, bortsett fra når endringen følger av en domstolsavgjørelse eller avtale med fremmed stat om forebygging av dobbeltbeskatning. Slike endringer har skattemyndighetene plikt til å gjennomføre etter lovforslaget § 12-1 tredje ledd bokstav c, og innebærer ikke noe reelt inngrep i nemndenes uavhengige stilling. Departementet foreslår for øvrig at Skatteklagenemnda i en viss utstrekning skal kunne endre egne avgjørelser, se lovforslaget § 13-9 og omtale i punkt 19.11.

Departementet viser til forslag til § 2-9.

8.5.3 Utelukkingsgrunner

Ligningsloven § 2-5 har regler om at visse personer er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av en nemnd på grunn av sin stilling eller vandel. Det gjelder Riksadvokaten, statsadvokater, politilembetsmenn, og politifullmektiger samt skatteoppkrevere og ansatte ved deres kontorer og tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene. Videre utelukkes enhver som er fradømt stemmeretten i offentlige anliggender, personer som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av ligningsloven, skatteloven, skattebetalingsloven, straffeloven § 406, regnskapsloven, lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer mv. eller er ilagt skjerpet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-5 i denne perioden.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre en bestemmelse om utelukkning av de samme personene. Reglene om utelukkning som følge av fradømt stemmerett og brudd på reglene om investeringsavgift ble likevel ikke foreslått videreført, da disse reglene ikke lenger har praktisk betydning. Videre foreslo departementet å oppdatere lovteksten, slik at bestemmelsen omfatter overtredelse av skatteforvaltningsloven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven og bokføringsloven.

Skattedirektoratet mener at det bør framgå av bestemmelsen at også ansatte i Finansdepartementet og tjenestepersoner i sekretariatet for Skatteklagenemnda er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd, selv om dette er selvsagt.

Departementet er enig i Skattedirektoratets merknad, og foreslår at også ansatte i

Finansdepartementet og tjenestemenn i sekretariatet nevnes i bestemmelsen. For øvrig opprettholdes forslaget i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til § 2-10.

8.5.4 Samtidige verv

Etter ligningsloven § 2-7 kan ingen ha verv som medlem av flere nemnder samtidig. I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til § 2-11.

8.5.5 Stedfortreder og engasjert hjelp

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

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre en bestemmelse om engasjert hjelp i skatteforvaltningsloven. Bestemmelsen om stedfortreder i ligningsloven § 2-9 nr. 1 ble ikke foreslått videreført, ettersom skatteforvaltningsloven ikke skal pålegge bestemte tjenestepersoner møterett eller møteplikt.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til § 2-12.

8.6 Myndighet til andre organer

I skatteregelverket er det enkelte bestemmelser om at andre organer enn de ordinære skattemyndighetene kan utøve myndighet på et bestemt område. For eksempel treffer Garantikassen for fiskere vedtak i nærmere bestemte saker om refusjon av avgift etter særavgiftsforskriften § 4-2-3. I forskrift gitt med hjemmel i folketrygdloven § 24-1 er det bestemt at Arbeids- og velferdsetaten fastsetter pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for visse grupper av personer, jf. forskrift 29. april 2013 nr. 422.

I høringsnotatet uttalte departementet at det er hensiktsmessig at skatteforvaltningsloven har en bestemmelse som gir adgang til å legge myndighet etter loven til organer som ikke er nevnt i lovens kapittel 2.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Muligheten til å legge myndighet til organer som ikke er skattemyndigheter etter kapittel 2, vil kunne være praktisk i bestemte, avgrensede sakstyper. Det vil imidlertid ikke være aktuelt å overføre myndighet fra nemnder og sekretariatet, som etter lovforslaget § 2-9 har en særlig uavhengig stilling.

Etter forslag i Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24 om overføring av forvaltningsoppgaver fra Toll-etaten til Skatteetaten, skal merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregis-

teret, fortsatt beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Det samme gjelder når de som ikke er registrert som særavgiftspliktige innfører avgiftspliktige varer. I slike saker vil det være hensiktsmessig at Tolletaten utfører enkelte forvaltningsoppgaver på vegne av Skatteetaten. Det kan derfor bli behov for enkelte særlige bestemmelser i tilfeller hvor tollmyndighetene gis myndighet til å treffe vedtak om avgiftsgrunnlaget, herunder regler om hvilken myndighet som skal behandle klager på slike vedtak. I Prop. 1 LS (2015–2016) foreslås det at Skattedirektoratet skal være klageinstans for slike vedtak. Departementet legger til grunn at regler om dette kan gis i medhold av forslaget til § 2-13. Forskrift om dette vil bli sendt på høring på vanlig måte.

Departementet viser til forslag til § 2-13.

9 Lovens kapittel 3 Taushetsplikt

9.1 Innledning og sammendrag

Gjennom sitt arbeid har skattemyndighetene bred, varig og variert kontakt med de skattepliktige og andre. I dialogen med de skattepliktige og i skattemyndighetenes arbeid med fastsetting og kontroll av fastsatt skatt, står de skattepliktiges og tredjeparters opplysningsplikt sentralt. Når skattepliktige og andre pålegges omfattende opplysningsplikter er det avgjørende for tillitsforholdet mellom borgerne og myndighetene at de som gir opplysninger til skattemyndighetene kan stole på at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. Flere steder i skatteregulverket pålegger derfor myndighetene en omfattende taushetsplikt. Skattemyndighetenes taushetsplikt bidrar til å sikre skattepliktiges rettssikkerhet og personvern ved å legge begrensninger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Departementet foreslår å samle bestemmelsene som regulerer skattemyndighetenes taushetsplikt i et eget kapittel i skatteforvaltningsloven. Taushetspliktbestemmelsene som foreslås skal gjelde ved arbeidet med alle skattearter som omfattes av loven. Noen av reglene vil i praksis likevel bare være aktuelle for enkelte skattearter.

De foreslåtte taushetspliktbestemmelsene bygger på gjeldende rett fra ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Bestemmelsene har også elementer fra forvaltningsloven. Bestemmelsene skal gjelde for enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

9.2 Gjeldende rett

9.2.1 Skattelovgivningen

På skatteområdet er det gitt egne bestemmelser om taushetsplikt i ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2, særavgiftsloven § 7, og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10. De to sistnevnte bestemmelsene viser til bestemmelsene om taus-

hetsplikt i tolloven § 12-1. Bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven er tilnærmet likelydende og gir uttømmende regler om taushetsplikt på sine områder.

Taushetspliktbestemmelsene på skatte- og avgiftsområdet innebærer på flere punkter en strengere taushetsplikt enn det som følger av forvaltningsloven. Det framgår av merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd siste punktum og tolloven § 12-1 femte ledd at forvaltningsloven ikke gjelder utfyllende for taushetsplikten etter disse lovene, slik forvaltningsloven gjør for andre forvaltningsbestemmelser på merverdiavgifts-, særavgifts-, og tollområdet. Bakgrunnen for dette er at det på skatteområdet gjør seg gjeldende særlige hensyn som det ikke kan tas hensyn til i forvaltningslovens mer generelle taushetspliktbestemmelser. Av systemhensyn, og for å unngå at det innfortolkes utilsiktede forskjeller i regelverket, har departementet sett det som hensiktsmessig at rammene for hvilke opplysninger som er underlagt taushetsplikt på ligningsområdet, merverdiavgiftsområdet og tollområdet er like, se omtale i Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 75–76 og Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) side 93.

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

I annet ledd er det gitt regler om at opplysninger i bestemte tilfeller kan gis til noen som ellers er «uvedkommende» etter første ledd. Opplysnin-

ger kan gis til ulike typer av offentlige myndigheter, blant andre myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler, til myndigheter for bruk i forbindelse med håndheving av bestemte typer regelverk og til myndigheter for bruk til statistikkformål. Videre kan opplysninger gis til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger, og til offentlig oppnevnt granskningskommisjon.

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

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

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at opplysninger uten hinder av taushetsplikt gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d. I tillegg til de nevnte unntakene kan departementet samtykke til at opplysninger gis som vitneprov eller dokumentframlegging under

rettergang, jf. tvisteloven § 22-3 og straffeprosessloven § 118. Adgangen til å gi samtykke til fritak fra taushetsplikt er delegert til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet for deres respektive myndighetsområder.

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

Det er gitt enkelte særregler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven som bare er aktuelle på den enkelte lovens område. Ligningsloven § 3-13 nr. 6 bestemmer at visse opplysninger kan gis til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet. Etter § 3-13 nr. 7 kan fellesorganet etter AFP-tilskottsloven gis elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtafefestet pensjon. På samme måte åpner ligningsloven § 3-13 nr. 8 for elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for pensjonsinnretninger som har offentlig tjenestepensjon. Det er også bestemt at taushetsplikten ikke omfatter innholdet i skattemønstre som skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse, jf. § 3-13 nr. 5.

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

Petroleumsskatteloven § 6a har en særregel om utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven. Opplysninger som ligningsinstansene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning det er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den

norske kontinentalsokkelen i samband med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner på Stortinget. Myndighet som får slike opplysninger pålegges taushetsplikt etter de samme regler som gjelder for ligningsarbeidet.

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

9.2.2 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven §§ 13 til 13 f gir generelle regler om taushetsplikt i forvaltningen. Av skatteartene som foreslås regulert i skatteforvaltningsloven gjelder taushetspliktreglene i forvaltningsloven bare for arbeidet med merverdiavgiftskompensasjon.

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

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

kan likevel bare bruke opplysningene i den utstrekning det er nødvendig for å vareta partens tarv i saken, jf. § 13 b annet ledd. Videre er taushetsplikten ikke til hinder for at opplysningene brukes for å oppnå det formål de er gitt eller innhentet for, eller gjøres tilgjengelig for andre tjenestemenn innen organet eller etaten i den utstrekning som trengs for en hensiktsmessig arbeids- og arkivordning, jf. § 13 b første ledd nr. 2 og 3. I § 13 b første ledd nr. 4 til 8 er det gitt regler om unntak fra taushetsplikten overfor andre forvaltningsorganer. Forvaltningsorganet kan blant annet gi andre forvaltningsorganer opplysninger som det er nødvendig å gi for å fremme avgiverorganets oppgaver, eller opplysninger for samordning som forutsatt i oppgaveregisterloven. Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at organet i bestemte tilfeller kan anmelde eller gi opplysninger om et lovbrudd til påtalemyndighet eller kontrollmyndighet.

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

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

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

9.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at bestemmelsene om taushetsplikt skulle samles i et eget kapittel i skatteforvaltningsloven. De foreslåtte bestemmelsene bygger i stor grad på gjeldende rett etter ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2 og tolloven § 12-1, men det som i dag utgjør ledd og underpunkter i de tre omfattende bestemmelsene blir i forslaget fordelt over flere paragrafer. Dette ble gjort for å gjøre regelverket

mer tilgjengelig, og for å oppnå et mer bruker-vennlig regelverk. Særregler om taushetsplikt som finnes i de enkelte lovene ble også foreslått tatt inn i skatteforvaltningsloven. Disse skal etter forslaget gjelde generelt, men vil likevel bare kunne være aktuelle for enkelte skattearter.

Foruten forslag om harmoniserte bestemmelser som viderefører gjeldende rett, foreslo departementet en bestemmelse med helt nytt innhold. Forslaget går ut på at taushetsplikten som gjelder for skattemyndighetene også skal gjelde for Finansdepartementet når departementet mottar opplysninger fra Skatteetaten som er underlagt taushetsplikt.

Flertallet av høringsinstansene har ikke kommentert forslaget til bestemmelser om taushetsplikt. Enkelte høringsinstanser uttrykker støtte til forslaget til taushetspliktbestemmelser, men etterlyser samtidig en større grad av materiell endring i bestemmelsene når de nå overføres og samles i skatteforvaltningsloven. Dette gjelder blant andre *Skattedirektoratet* som uttaler:

«Skattedirektoratet støtter den nye strukturen i kapitlet og mener denne gir en mer oversiktlig framstilling enn dagens bestemmelser på taushetspliktområdet. 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 forøvrig har endret seg i stor grad siden enkelte av de opprinnelige taushetspliktbestemmelsene ble utformet. Vi nevner her to helt 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.»

Behovet for at bestemmelsene tilpasses den digitale utviklingen trekkes også fram av *Advokatforeningen* som uttaler:

«Erfaringene mht. overholdelse av taushetsplikt er gjennomgående gode. Den kontinuerlige utvidelse av skatteetatens oppgaver og ikke minst den utvidede bruk av elektronisk lagring av informasjon skaper nye utfordringer. Advokatforeningen vil understreke at informasjon ikke skal flyte fritt i skatteetaten, men kun være tilgjengelig for medarbeidere under

deres utførelse av pålagte arbeidsoppgaver. Det bør kunne kartlegges når informasjon lagret elektronisk i skatteetaten har vært lastet ned, og av hvem».

Norsk Øko-Forum viser til regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet som ble lagt fram 13. januar 2015, hvor planene om felles operativ innsats mellom politiet, Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater trekkes fram som sentralt virkemiddel for å bekjempe og motvirke arbeidslivskriminalitet. *Norsk Øko-Forum* ber om at reglene om taushetsplikt utformes på en måte som ikke hindrer eller begrenser informasjonsdeling mellom ulike offentlige organer i deres arbeid for å bekjempe arbeidslivskriminalitet. Videre ønsker *Norsk Øko-Forum* at Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret skal være offentlig tilgjengelig, samt at det bør være offentlig hvem som er ilagt tilleggsskatt og andre sanksjoner. *Norsk Øko-Forum* uttaler blant annet:

«Vi mener nå at tiden er moden for å myke opp de strenge taushetspliktreglene på dette området, slik at offentligheten og f.eks innkjøpere kan unngå å handle med useriøse og kriminelle aktører. Reglene om taushetsplikt bør derfor være utformet på en slik måte at de som skal gjøre innkjøp eller bestille en tjeneste kan få informasjon fra Skatteetaten om pågående alvorlige saker, f.eks om et foretak er ilagt tilleggsskatt eller er anmeldt for korrupsjon, grovt skattesvik el.»

Også *Norsk presseforbund*, *Norsk Redaktørforening* og *Norsk Journalistlag* gir i en felles høringsuttalelse uttrykk for at taushetspliktbestemmelsene er for omfattende. Presseorganisasjonene ber om utvidelse av unntakene fra taushetsplikt slik at det blant annet blir økt grad av offentlighet knyttet til ileggelse av tilleggsskatt. Organisasjonene uttaler blant annet:

«Vi mener i utgangspunktet en så vidt omfattende og generell taushetsplikt er unødvendig og uheldig. Vi mener behovet for taushetsplikt på skatteforvaltningslovens område burde løses innenfor den alminnelige taushetsplikt for «noens personlige forhold» hva gjelder personlige skattytere og for «tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det vil være konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår» hva gjelder de upersonlige skattyterne.

Når det synes vanskelig å få gjennomslag for i denne omgang, mener vi subsidiært at unntakene fra den omfattende taushetsplikten bør utvides i forhold til dagens regler. Forslaget til ny taushetspliktbestemmelse inneholder to unntak: opplysninger som omfattes av skatteministerens som etter dagens ligningslov legges ut for alminnelig ettersyn, samt opplysninger om hvorvidt næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Etter vårt syn bør man i tillegg enkelt kunne ta inn et unntak for opplysninger om ilagt straffe- eller tilleggs-skatt».

9.4 Vurderinger og forslag

9.4.1 Videreføring av gjeldende rett og lovteknisk forenkling

Departementet opprettholder forslaget til felles bestemmelser om taushetsplikt som foreslått i høringsnotatet. Etter departementets syn vil det øke regelverkets brukervennlighet. Reglene vil også bli lettere tilgjengelig om de splittes over flere bestemmelser.

Flere høringsinstanser etterlyser en større gjennomgang av reglens materielle innhold. Blant annet pekes det på at reglene bedre bør tilpasses digital saksbehandling og økt grad av internasjonalisering. Departementet viser til at formålet med skatteforvaltningsloven først og fremst er å samle og harmonisere forvaltningsreglene på skatteområdet. I forbindelse med skatteforvaltningsloven fremmes ikke forslag om større materielle endringer i reglene med mindre slike endringer er nødvendig som ledd i harmoniseringen av regelverket, jf. omtale i punkt 1.1. Taushetsplikten for de ulike skatteartene er i dag stort sett den samme, og er allerede i dag regulert i nesten liklydende bestemmelser. Bestemmelsene gir etter departementets vurdering en god ramme for taushetspliktens omfang. Når taushetspliktbestemmelsene for skatteområdet samles i én lov vil det ligge godt til rette for en mer omfattende gjennomgang av taushetspliktsreglene. Når det gjelder innspillene om at taushetspliktbestemmelsene bør endres for å åpne for økt utveksling av opplysninger med andre offentlige myndigheter for å bekjempe arbeidslivskriminalitet, viser departementet til at Stortinget i et anmodningsvedtak 28. april 2015 ber regjeringen utrede om Skatteetaten kan få bedre muligheter til å innhente relevant informasjon og sikre bevis blant annet gjennom beslag. En gjennomgang av taushetspliktreglene vil være en naturlig del av denne utredningen.

9.4.2 Hovedregelen om taushetsplikt

Departementet foreslår i lovforslagets § 3-1 første ledd en videreføring av regelen i ligningsloven § 3-13 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd første og annet punktum og tolloven § 12-1 første ledd. Bestemmelsen går ut på at enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Ordet «uvedkommende» begrenser taushetsplikten slik at den ikke blir til hinder for at skattemyndighetene bruker opplysningene til det de ble innhentet for. Departementet mener det er vanskelig å formulere en bestemmelse som i detalj angir hvem som ikke er «uvedkommende». Etablert praksis knyttet til fortolkningen av begrepet vil fortsatt være relevant da forslaget er en ren videreføring av bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven.

I forslaget til § 3-1 annet ledd bokstav a videreføres bestemmelsen i ligningsloven § 3-13 nr. 5 om at innholdet i de offentlige skatteministerens og senere endringer i disse ikke er omfattet av taushetsplikten. I forslaget til § 3-1 annet ledd bokstav b foreslås bestemmelsen fra merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd videreført. Bestemmelsen presiserer at opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning ikke er omfattet av taushetsplikt. På særavgiftsområdet er det samme lagt til grunn for opplysninger om at noen er eller ikke er registrert etter særavgiftsregelverket. I dag fremkommer dette imidlertid ikke direkte av regelverket. Departementet foreslår derfor at det presiseres i lovteksten i § 3-1 annet ledd bokstav b at opplysninger om at noen er eller ikke er registrert etter særavgiftsregelverket, ikke er omfattet av taushetsplikten.

Departementet viser til forslag til § 3-1.

9.4.3 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter

I skatteforvaltningsloven § 3-2 foreslår departementet regler om at taushetsplikten for skattemyndighetene etter § 3-1 ikke er til hinder for at opplysninger gjøres kjent for skattepliktig eller tredjepart etter reglene om innsyn i saksdokumenter i skatteforvaltningsloven § 5-4. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 13b første ledd nr. 1 og tolloven § 12-1 første ledd annet

punktum. Også rettstilstanden slik den er beskrevet i dommen inntatt i Rt. 2015 side 353 videreføres. I dommen slås det fast at lovbestemt taushetsplikt ikke er til hinder for partsinnsyn etter ligningsloven.

Departementet ser dette som en viktig garanti for skattepliktiges mulighet til å sikre sin egen rettsstilling. Skattepliktige som mottar taushetsbelagte opplysninger på denne måten vil selv få taushetsplikt etter § 3-9, se nedenfor. Selv om taushetsplikten ikke er til hinder for skattepliktiges rett til innsyn i egne saksdokumenter, kan opplysningene likevel unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter mv. på samme måte som etter forvaltningsloven § 19 i dag. Se nærmere omtale i punkt 11.5 om partsinnsyn i saksdokumenter.

Departementet viser til forslag til § 3-2.

9.4.4 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.

Departementet foreslår regler om adgangen til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til ulike offentlige myndigheter.

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

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

Departementet foreslår i tillegg to tilføyelser i bokstav b som vil føre til en realitetsendring. Bakgrunnen for forslaget er at det etter departementets syn er et behov for at skattemyndighetene kan utveksle opplysninger med Stiftelsestil-

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

Videre har *Skattedirektoratet* i sin høringsuttalelse pekt på at de samme utfordringene som gjelder Stiftelsestilsynet i dag også gjør seg gjeldende for Lotteritilsynet. Departementet ser at utveksling av informasjon med Lotteritilsynet kan bidra til bedre kontroll av spillmarkedet og foreslår at vilkåret «håndheving av lovgivningen om lotteri» tas inn i § 3-3 bokstav b.

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

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

annet ledd bokstav f. Siste punktum svarer til bokstav f siste punktum i ligningsloven.

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

I forslaget til bokstav h reguleres tilfeller der lovbestemmelser pålegger skattemyndighetene en opplysningsplikt overfor andre, og de aktuelle opplysningene er underlagt taushetsplikt etter § 3-1. I slike tilfeller kan taushetsbelagte opplysninger utgis dersom den aktuelle lovbestemmelsen fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene. Bestemmelsen bygger på bokstav h i ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd, og forvaltningsloven § 13 f annet ledd.

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

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

Departementet viser til forslag til § 3-3.

9.4.5 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.

Departementet foreslår at opplysninger om fødselsnummer og d-nummer for personlig skatte-

pliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skattekasse, den fastsatte nettoformuen og nettoinntekten, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet uten hinder fra taushetspliktreglene. Bestemmelse er en videreføring av gjeldende rett fra ligningsloven § 3-13 nr. 6.

Departementet viser til lovforslaget § 3-4.

9.4.6 Utlevering av opplysninger til petroleumsvirksomhet

Departementet foreslår i § 3-5 en regel om utlevering av opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Etter forslaget kan disse opplysningene uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå fremtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget. Forslaget er en videreføring av regelen i petroleumsskatteloven § 6 a.

I § 3-5 annet ledd foreslår departementet også en videreføring av regelen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 om at opplysninger som gis myndighetene i henhold til § 8-10 kan utleveres til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikt. Bestemmelsen går lenger enn regelen i første ledd da opplysningene Olje- og energidepartementet får knytter seg til arbeidsoppgaver utover arbeid med skatt. Bakgrunnen for unntaket er å unngå dobbeltrapportering for den skattepliktige. Tidligere var selskapene pålagt samme rapporteringsplikt til Olje- og energidepartementet som de har til skattemyndighetene. For å unngå dobbeltrapportering, fikk Olje- og energidepartementet tilgang til opplysningene som går inn i skattemyndighetenes gassdatabase, mens den særskilte rapporteringsplikten til departementet ble opphevet.

Departementet viser til forslag til § 3-5.

9.4.7 Utlevering av opplysninger til arbeid med pensjon

I § 3-6 foreslår departementet en videreføring av ligningsloven § 3-13 nr. 7 og 8. Bestemmelsen går ut på at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 og pensjonsinnretning som har offentlig tjenestepensjon, kan få tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere. Det er et vilkår at arbeidstakerne det søkes opplysninger om, er

omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon, eller at de mottar uførepensjon fra pensjonsinstitusjonen.

Departementet viser til lovforslaget § 3-6.

9.4.8 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse

Departementet mener det vil være hensiktsmessig med en presisering av taushetsplikten grenser i loven og foreslår derfor en bestemmelse som forvaltningsloven § 13 a nr. 1 til 3. Bestemmelsen går ut på at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysninger gis ut i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Dette innebærer for det første at opplysninger kan gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker, se lovforslaget § 3-7 bokstav a. Ved vurderingen av når det foreligger et samtykke i lovens forstand er det naturlig å ta utgangspunkt i personopplysningslovens definisjon av samtykke. Dette innebærer at et samtykke må være «frivillig, uttrykkelig og informert» for å være gyldig. Videre foreslår departementet i § 3-7 bokstav b at opplysninger kan brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte. Endelig kan opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder, se forslaget til § 3-7 bokstav c. Unntaket i bokstav c er noe snevrere enn forvaltningsloven § 13 a nr. 3. I vurderingen bør det også legges vekt på at Skatteetaten i det daglige virket er helt avhengig av informasjon fra skattepliktig selv og fra tredjeparter. Det er derfor viktig at tillitten til at Skatteetaten overholder taushetsplikten ikke svekkes.

Departementet viser til forslag til § 3-7.

9.4.9 Opplysninger til bruk for forskning

I § 3-8 foreslår departementet en bestemmelse om utlevering av opplysninger til bruk for forskning. Bestemmelsen går ut på at Skattedirektoratet uten hinder av § 3-1 kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett etter ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd, med unntak av at Skattedirektoratet er angitt som myndighet i stedet for departementet. Finansdepartementet har delegert sin myndighet etter ligningsloven § 3-13 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 tredje ledd og tolloven § 12-1 tredje ledd ved delegasjoner 30. april 2010 nr. 622 og nr.

623 og merverdiavgiftsforskriften § 13-2-1. Ordningen er innarbeidet. Av hensyn til reglens brukervennlighet mener departementet det er hensiktsmessig at myndigheten legges direkte til Skattedirektoratet i lovteksten.

Departementet viser til forslag til § 3-8.

9.4.10 Overført taushetsplikt

Departementet foreslår en bestemmelse om såkalt overføring av taushetsplikt i § 3-9. Bestemmelsen innebærer at mottakeren kan få tilsvarende taushetsplikt som etter skatteforvaltningsloven ved utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven. Forslaget bygger på ligningsloven § 3-13 nr. 4, merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd og tolloven § 12-1 fjerde ledd. Etter forslaget § 3-8 bokstav a gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for mottakeren dersom opplysninger utleveres etter § 3-2 om innsyn i egne saksdokumenter, § 3-3 om offentlige myndigheter, § 3-5 om petroleumsvirksomhet, § 3-6 til arbeid med pensjon eller § 3-8 om opplysninger til bruk for forskning, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov.

Tollovens løsning, som gjelder for særavgifter og motorkjøretøyavgifter, omfatter i dag i tillegg tilfeller der mottakeren faktisk har taushetsplikt etter annen lov, men hvor denne er mindre omfattende enn etter tolloven. Løsningen med ulik taushetsplikt for forskjellige opplysninger avhengig av hvor de stammer fra, kan etter departementets syn være komplisert og ressurskrevende for mottaker å gjennomføre i praksis. Departementet foreslår derfor ikke å innta tollovens løsning i skatteforvaltningsloven. Der mottakeren har taushetsplikt etter annen lov, for eksempel etter forvaltningsloven, vil det altså være denne som gjelder også for de opplysningene som mottas fra skattemyndighetene. Dette kan innebære at offentlige myndigheter får en mindre omfattende taushetsplikt med hensyn til opplysninger utlevert fra skattemyndighetene enn det som følger av skatteforvaltningsloven.

I lovforslaget § 3-9 bokstav b foreslår departementet en ny regel om taushetsplikt for ansatte i Finansdepartementet. Finansdepartementet mottar som overordnet organ for skattemyndighetene en del opplysninger som er underlagt taushetsplikt fra Skatteetaten. I bokstav b presiseres det at taushetsplikten etter § 3-1 skal gjelde tilsvarende for opplysninger som Finansdepartementet mottar fra skattemyndighetene. Dette er tatt inn for å tydeliggjøre at Finansdepartementet er bundet av den samme taushetsplikten som etatene når slike

opplysninger mottas. Dette gjelder selv om departementet ellers har en mindre vidtrekkende taushetsplikt etter forvaltningsloven enn taushetsplikten som vil gjelde etter skatteforvaltningsloven. For departementet vil det være enklere å ha oversikt over de opplysningene som er underlagt den

mer vidtrekkende taushetsplikten enn for enkelte andre mottakere, og departementet vil ha nødvendige rutiner og systemer for å gjennomføre ordningen med ulik taushetsplikt.

Departementet viser til forslag til § 3-9.

10 Lovens kapittel 4 Habilitet

10.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår i dette kapitlet bestemmelser om habilitet. «Habilitet» kan best defineres ut fra ordets motsetning; Å være «inhabil» betyr at det foreligger særlige forhold knyttet til den som skal fatte et vedtak, slik som en nær tilknytning til en av partene, og som er egnet til å svekke tilliten til en tjenestemanns upartiskhet. «Habil» vil si at vedkommende ikke er i en slik situasjon. I stedet for «inhabilitet» brukes ofte begrepet «ugildhet».

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

Departementet foreslår å samle reglene om habilitet for Skatteetatens tjenestemenn i et felles kapittel i skatteforvaltningsloven. Det foreslås bestemmelser om hvilke tilfeller det foreligger inhabilitet, hvordan spørsmålet om habilitet skal avgjøres og om hvem som er stedfortreder i saker hvor en tjenestemann er inhabil.

10.2 Gjeldende rett

10.2.1 Hovedreglene om habilitet

Bestemmelsene om habilitet for skatte- og avgiftsområdet er nedfelt i forvaltningsloven § 6 og ligningsloven § 3-8. Forvaltningslovens habilitetsregler gjelder for offentlige tjenestemenn, og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan, med unntak av statsråder i egenskap av regjeringsmedlem, jf. § 10. Ligningsloven § 3-8 gjelder tjenestemenn hos ligningsmyndighetene og valgt, oppnevnt eller engasjert person. I det følgende brukes «tjenestemann» som et samlebegrep på de personene som habilitetsreglene gjelder for.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dersom en overordnet tjenestemann er inhabil, kan avgjørelse i saken etter forvaltningsloven

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

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

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

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

De skjønsmessige habilitetsbestemmelsene skal fange opp tilfeller som faller utenfor de absolutte inhabilitetsgrunnene, men som likevel bør rammes på grunn av tjenestemannens tilknytning til saken. At det må foreligge «særegne forhold» innebærer at situasjoner som svært mange er i, ikke fører til inhabilitet. De særegne forholdene kan være av samme art som de absolutte inhabilitetsgrunnene, men det må da tas hensyn til de valg lovgiver har tatt ved å trekke grensene for de

absolutte grunnene. Også forhold av annen art enn de absolutte grunnene kan komme i betraktning, for eksempel vennskap og uvennskap. Det avgjørende er om forholdene er egnet til å svekke tilliten til tjenestemannens upartiskhet, ikke om tjenestemannen faktisk vil opptre partisk.

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

10.2.2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

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

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

10.2.3 Foreløpig avgjørelse

Selv om en tjenestemann er inhabil etter forvaltningsloven eller ligningsloven, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom ikke utsettelse kan skje uten vesentlig

ulempe eller skadevirkning. Dette følger av forvaltningsloven § 7 og ligningsloven § 3-8 nr. 5.

10.2.4 Stedfortreder

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

10.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at reglene om habilitet skal samles i et eget kapittel i skatteforvaltningsloven med felles regler for alle skatter og avgifter som omfattes av loven.

Departementet foreslo at hovedregelen om habilitet skulle utformes etter mønster av ligningslovens § 3-8, men med noen mindre endringer. Departementet foreslo også bestemmelser om avgjørelse av habilitetsspørsmålet, foreløpig avgjørelse og stedfortreder som viderefører gjeldende rett.

Ingen høringsinstanser har uttalt at de er kritiske til forslaget til habilitetsregler. Enkelte høringsinstanser har likevel mindre merknader knyttet til utformingen av bestemmelsene.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers viser til forslaget til § 4-1 første ledd bokstav h om inhabilitet når tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd, og uttaler:

«Det bør vurderes om bestemmelsen skal utvides fra «i saken» til å omfatte enkeltvedtak [...]. Hvis det er truffet et vedtak for skattyter A som har direkte betydning for B, f.eks at B og ikke A anses som skattemessig eier av et objekt, så bør dette anses som samme sak i denne sammenheng når B's ligning senere skal prøves»

Også *Deloitte Advokatfirma* kommenterer forslaget til § 4-1 første ledd bokstav h:

«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 på å fatte vedtak i første instans (som medlem av ligningsnemnda). Denne problemstillingen virker ikke å være særlig aktuell i dag.

Hensynet til en reell toinstansbehandling, samt at regelen er mer historisk begrunnet, tilsier at en inhabil saksbehandler ikke bør ha anledning til å forberede vedtaket for skatteklagenemnda.»

10.4 Vurderinger og forslag

10.4.1 Hovedreglene om habilitet

Departementet foreslår en felles bestemmelse om habilitet for skattemyndighetene i § 4-1. Forslaget viderefører forslaget i høringsnotatet med en mindre endring.

Forslaget til § 4-1 er utformet etter mønster av ligningsloven § 3-8. Ligningslovens absolutte inhabilitetsgrunner er noe strengere enn forvaltningslovens. Bakgrunnen for at det er blitt gitt strengere regler på skatteområdet er at skatteforvaltningen har spesielle behov. Av forarbeidene til ligningsloven framgår det at det ble valgt å ikke gjøre forvaltningslovens regler gjeldende for skatteområdet på grunn av de mange fortolknings- og vurderingsspørsmålene som ville kunne dukke opp under arbeidet, jf. Ligningsforvaltningsutvalgets Innstilling II side 98. Det ble vist til at arbeidssituasjonen i ligningsarbeidet, med masseavvikling av saker på kort tid, nødvendiggjorde mest mulig uttømmende og lett praktikable regler. Departementet var enig i at de strengere kravene i den tidligere skatteloven burde videreføres i ligningsloven, med noen endringer, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 70.

Etter departementets oppfatning er det ikke store forskjeller mellom habilitetsreglene i forvaltningsloven og ligningsloven. I praksis vil den skjønnsmessige habilitetsregelen i forvaltningsloven § 6 annet ledd kunne føre til inhabilitet også i mange av de tilfellene hvor ligningslovens absolutte inhabilitetsgrunner går lenger enn forvaltningslovens. Forvaltningsloven må tolkes i lys av det aktuelle forvaltningsområdet man befinner seg på, og vil kunne føre til inhabilitet i de samme tilfeller på for eksempel merverdiavgiftslovens og særavgiftslovens område som på ligningslovens. Slektsskapsforhold som faller utenfor forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav b kan for eksempel

etter omstendighetene føre til inhabilitet etter § 6 annet ledd. Her vil det imidlertid ved tolkningen måtte tas hensyn til de vurderinger lovgiver har foretatt ved å trekke grensene for de absolutte grunnene i første ledd. Det må noe mer til enn bare slektskapet for å begrunne inhabilitet, for eksempel et nært personlig forhold. Mer omfattende absolutte inhabilitetsgrunner kan på denne bakgrunn være arbeidsbesparende for forvaltningen, siden habilitet eller inhabilitet da kan konstateres raskt uten at det må gjøres en skjønnsmessig vurdering i det enkelte tilfellet. Samtidig bør ikke de absolutte grunnene trekkes videre enn de tilfeller som etter en objektiv vurdering klart bør omfattes.

Begrunnelsen for de strengere absolutte inhabilitetsgrunnene på ligningslovens område knytter seg i en viss grad til en innrettelse av ligningsarbeidet slik ligningsloven legger opp til, med gjennomgang av alle selvangivelser og med etterfølgende vedtak. Som omtalt i punkt 15.2.2 om ligningsprosessen er dette ikke lenger i samsvar med praksis. Skatte- og avgiftsforvaltningen vil likevel behandle et betydelig antall saker per år. Departementet anser det derfor som en fordel at habilitetsreglene på skatte- og avgiftsområdet er så konkret utformet som mulig, slik at de er enkle å praktisere. Forvaltningslovens regler må på sin side nødvendigvis være generelle da lovens virkeområde er svært vidt. Loven gjelder svært ulike typer av forvaltningsvirksomhet. Skatte- og avgiftsområdet gjelder derimot bare fastsetting av skatt, og er i stor grad ensartet når det gjelder de hensyn som gjør seg gjeldende på habilitetsområdet. Ligningslovens habilitetsregler har fungert godt på ligningsområdet, og departementet antar at det samme vil gjelde for resten av skatte- og avgiftsområdet. Departementet foreslår derfor i stor grad videreføring av ligningslovens habilitetsregler i skatteforvaltningsloven.

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

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

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

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

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

hetene at dette tas inn i skatteforvaltningsloven som en absolutt inhabilitetsgrunn. Departementet foreslår at også tidligere samboere og forlovede skal omfattes. I tillegg foreslås det at nåværende ektefelles, forlovedes eller samboers barn skal omfattes. Svogerskap etter forslaget til § 4-1 første ledd bokstav a skal imidlertid som etter gjeldende rett bare etableres ved formelt ekteskap, og ikke ved forlovelse eller samboerskap.

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

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

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

Det bør etter departementets syn automatisk føre til inhabilitet dersom tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd, slik regelen er i ligningsloven § 3-8 nr. 1 bokstav f. Departementet foreslår derfor å innta denne løsningen i skatteforvaltningsloven § 4-1 første ledd bokstav h. Når det gjelder høringsinnspillet fra *PricewaterhouseCoopers* om at «i saken» bør erstattes med «enkeltvedtaket» slik at bestemmelsen utvides fra å bare ramme inhabilitet overfor skattyter i saken til også å omfatte inhabilitet av eventuelt andre som blir direkte påvirket ved saksbehandlingen, viser departementet til at inhabilitet overfor andre berørte vil kunne rammes av bestemmelsen om inhabilitet ved andre særegne forhold. Departementet ser ikke grunn til å utvide bestemmelsen på dette punkt. Derimot mener departementet at gode grunner taler for å endre bestemmelsen om at inhabilitet på grunn av tidligere befatning med saken i nemndsarbeid ikke skal være til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene kan forberede saken.

Som *Deloitte* peker på i sin høringsuttalelse er bestemmelsen historisk begrunnet i forhold som ikke lenger er aktuelle. Departementet foreslår derfor ikke en videreføring av regelen i ligningsloven § 3-8 annet ledd for så vidt gjelder inhabilitet på grunn av tidligere befatning med nemndsbehandling av saken.

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

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

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

Departementet viser til forslag til § 4-1.

10.4.2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår regler om avgjørelse av habilitetsspørsmålet i lovforslaget § 4-2. Med avgjørelse av habilitetsspørsmålet menes i denne sammenheng avgjørelse i forvaltningen. Habilitetsspørsmål kan i tillegg komme opp i en rettsak og avgjøres av domstolene. Reglene bygger på for-

valtningsloven § 8 og ligningsloven § 3-8 nr. 4 og nr. 6.

I lovforslaget § 4-2 første ledd foreslås det regler om avgjørelse av habilitetsspørsmål i saker for skatteforvaltningen. I disse tilfellene skal tjenestemannen avgjøre habilitetsspørsmålet selv. Tjenestemannen må likevel forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det og det ikke kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

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

Departementet viser til forslag til § 4-2.

10.4.3 Foreløpig avgjørelse

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om at tjenestemenn kan treffe foreløpig avgjørelse selv om vedkommende er inhabil og utsetting av saken ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

Departementet viser til forslag til § 4-3.

10.4.4 Stedfortreder

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om stedfortreder etter mønster av forvaltningsloven § 7.

Departementet viser til forslaget § 4-4.

11 Lovens kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

11.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår i lovens kapittel 5 alminnelige saksbehandlingsregler som skal gjelde for alle skattearter som omfattes av loven.

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

Departementet foreslår her regler om veiledningsplikt, bruk av fullmektig, rett til partsinnsyn i saksdokumenter, fristberegning, forhåndsvarsling, krav til begrunnelse, melding om enkeltvedtak, sakskostnader og virkning av saksbehandlingsfeil. Forslaget til alminnelige saksbehandlingsregler bygger på de gjeldende saksbehandlingsreglene både i forvaltningsloven og ligningsloven.

Noen av bestemmelsene vil gjelde for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven. Dette gjelder blant annet regler om veiledningsplikt og partsinnsyn i saksdokumenter. Andre saksbehandlingsbestemmelser, for eksempel regler om forhåndsvarsling og begrunnelse, vil gjelde behandlingen av de sakene som gjelder «enkeltvedtak». Enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven vil i prinsippet omfatte det samme som enkeltvedtak i forvaltningsloven, se nærmere i punkt 7.3.4. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene vil framgå av den enkelte bestemmelsen.

11.2 Veiledningsplikt

11.2.1 Gjeldende rett

11.2.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 17 første ledd pålegger myndighetene et selvstendig ansvar for at «saken er så

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

Ved vurderingen av hva som er «så godt opplyst som mulig» foretas en avveining av hva som etter omstendighetene i det enkelte tilfelle er praktisk mulig og økonomisk forsvarlig. Utredningsplikten etter forvaltningsloven § 17 er således en relativ standard. Hensynet til samfunnets og partenes forventninger og korrekte og hensiktsmessige beslutninger må avveies mot hensynet til forvaltningens praktiske muligheter for å løse sine oppgaver og partenes interesse i å få saker avsluttet. Ved denne vurderingen er det også relevant hvorvidt andre aktuelle lover legger ansvaret for saksopplysningen på partene selv, noe som er tilfelle for de skatteartene hvor forvaltningsloven i dag gjelder utfyllende. Både merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven bygger på selvdeklareringsystemet, hvor de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt og ansvar for skattefastsettingen står svært sentralt. I disse er utgangspunktet at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som en følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. Avgiftsmyndighetene har en viss plikt til å innhente ytterligere opplysninger når situasjonen tilsier det, men forvaltningen kan i utgangspunktet ikke bebreides om opplysninger som taler til gunst for en skattepliktig ikke er kommet fram fordi den skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, eller på annen måte ikke har fulgt den oppfordring vedkommende måtte ha fått for å opplyse om forholdet. Samtidig er det på det rene at skattemyndighetene har en klar utredningsplikt i andre saker, slik som i saker om skjønnsfastsetting.

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

Videre bestemmer forvaltningsloven § 11 d at i den utstrekning en forsvarlig utførelse av tjenesten tillater det, skal en part som har saklig grunn for det, gis adgang til å snakke muntlig med en tjenestemann ved forvaltningsorganet som behandler saken. Dersom en part ved muntlige forhandlinger, konferanser eller telefonsamtaler gir nye opplysninger eller anførsler av betydning for avgjørelsen av saken, skal de så vidt mulig nedtegnes eller protokolleres. Det samme gjelder iakttagelser en tjenestemann gjør ved befaring eller lignende.

11.2.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ingen uttrykkelige bestemmelser om utredningsplikt. Dette er fordi ligningsforvaltningen gjennom systemet med selvavgivelser er basert på en omfattende opplysningsplikt for skattyter selv.

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

«Eg finn innleiingsvis grunn til å påpeike at det er skattyteren som har plikta til å leggje til rette grunnlaget for likningsstyresmaktene sine vedtak gjennom å gi dei nødvendige faktiske

opplysningane. Men det er også slik at likningsstyresmaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag.»

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

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

11.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en regel om myndighetenes veiledningsplikt i saker som behandles etter skatteforvaltningsloven. Departementet foreslo også en egen bestemmelse om adgang til å samtale muntlig med skattemyndighetene om egen skattesak.

Bestemmelsen om veiledningsplikt er utformet etter mønster fra ligningsloven og innebærer blant annet at enhver som henvender seg til skattemyndighetene har rett på veiledning og bistand ved utfylling av meldinger mv. Ytterligere veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis, skal ytes når skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det. Departementet foreslo også en videreføring av to regler fra forvaltningsloven om forvaltningens plikt til å vise til korrekt myndighetsorgan, og plikt til å varsle om åpenbare feil av betydning som myndighetene oppdager. Departementet har ikke foreslått videreføring av bestemmelsen om utredningsplikt fra forvaltningsloven, da bestemmelsen er dårlig tilpasset forvaltningssystemer med så sterk opplysningsplikt for borgerne selv slik tilfellet er for skatteforvaltningen.

Flere høringsinstanser har uttalt seg om det de mener er fjerning av myndighetenes utredningsplikt og en for sterk relativisering av veiledningsplikten.

Høringsinstansene *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Norges Bondelag*, *Norskog* og *Hovedorganisasjonen Virke* skriver at de er kritiske til at skattemyndighetenes arbeidssituasjon skal ha betydning for i hvilken utstrekning det skal ytes veiledning til skattyter. *NARF* og *Virke* peker på at det må være den opplysningspliktiges behov for bistand som må være førende for veiledningsplikten.

Advokatforeningen, *Norsk olje og gass* og *professor emeritus Fredrik Zimmer* mener at departementet toner ned betydningen av utredningsplikten.

Professor Zimmer skriver:

«Bemerkningene s. 67 om skattemyndighetenes utredningsplikt gir inntrykk av at denne er snevrere enn den etter min mening er; det gjelder særlig utsagnet om utredning bare er nødvendig i «i noen særlig grad....der de skattepliktige har misligholdt sin opplysningsplikt.» Dette stemmer ikke godt med Høyesteretts syn i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland)[...]

I høringssvaret fra *Norsk olje og gass* heter det:

«Norsk skatte- og ligningsforvaltningsrett bygger på selvangivelsesprinsippet og lojalitets-hensyn. Dette innebærer at skattyter har en sterk opplysningsplikt overfor myndighetene. Motsatsen til skattyters opplysningsplikt er myndighetenes undersøkelsesplikt. Betydningen av det sistnevnte tones imidlertid noe ned av departementet i forslaget, blant annet i forhold til skattemyndighetenes skjønnsutøvelse [...]

[...] Norsk olje og gass vil foreslå at kravet til myndighetenes undersøkelsesplikt økes slik at oljeskattemyndighetene får et mer selvstendig ansvar for å opplyse om saken. Det samme gjelder veiledningsplikten hvor man som minimum må kunne kreve at oljeskattemyndighetene veileder de særskattepliktige om hvilke opplysninger og dokumenter som er relevante for den aktuelle saken.»

Advokatforeningen skriver:

«Departementet fremhever gjennomgående i hele høringsnotatet at det ikke foreligger noen utredningsplikt, og skriver på side 66 at det er

«lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet». Dette harmonerer dårlig med Rt. 2000 s. 2014 som også er sitert i høringsnotatet [...]

[...] Forslaget innebærer imidlertid en lovendring på avgiftsområdet, hvor det har foreligget en utredningsplikt etter forvaltningslovens § 17 første ledd. Bestemmelsen er i praksis tolket i lys av at det særlig for merverdiavgiften er tale om en masseforvaltning. Det er derfor vanskelig å forstå departementets syn om at det er «lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt». Spørsmålet er vel heller om ikke det er hensiktsmessig å lovfeste den samme utredningsplikten på skatteområdet som for avgiftsområdet».

Også *Næringslivets avgiftsforum* uttrykker bekymring for at manglende lovfesting av utredningsplikt vil innebære en uheldig endring i rettsstillingen for merverdiavgift.

Av høringsinstansene er det bare *Sivilombudsmannen* som har kommentert forslaget til bestemmelsen om muntlige henvendelser. Denne høringsinstansen peker på viktigheten av at det kommer klart fram av loven at veiledningen som gis under samtaler med en tilsatt hos skattemyndighetene, kun er av «generell og uforbindlig karakter».

11.2.3 Vurderinger og forslag

11.2.3.1 Om utredningsplikt

Flere høringsinstanser mener departementet toner ned betydningen av utredningsplikten i skattesaker. Departementet ser at omtalen i høringsnotatet var relativt kort. For de skatteartene som omfattes av forslaget til skatteforvaltningslov, er det klart at det gjelder en omfattende opplysningsplikt for de skattepliktige. Gjennom regler om opplysningsplikt om egne forhold, og selvdeklareringsystemer, er de skattepliktige gitt hovedansvaret for at saker om deres egne skatteforhold blir tilstrekkelig opplyst.

I enkelte tilfeller vil det likevel være behov for at skattemyndighetene foretar nærmere undersøkelser. Et eksempel på dette er tilfeller der de skattepliktige har misligholdt sin opplysningsplikt, ved for eksempel å unnlate å levere skattemelding eller ved å levere svært mangelfulle opplysninger. Skattemyndighetene må da fastsette skattegrunnlaget ved skjønn og har plikt til å innhente ytterligere opplysninger for å sikre et for-

svarlig skjønnsgrunnlag når opplysningene som skattemyndighetene har tilgang på tilsier det.

Som enkelte høringsinstanser peker på, kan ligningsmyndighetene også ha undersøkelsesplikt når en skattepliktig har oppfylt sin opplysningsplikt. I Rt. 1992 side 1588 (Loffland) uttaler Høyesterett blant annet:

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Dette innebærer at skattemyndighetene kan ha plikt til å gjøre nærmere undersøkelser ved gjennomføringen av endringsvedtak.

Flere høringsinstanser uttrykker også bekymring for at mangel på bestemmelse om utredningsplikt etter mønster av bestemmelsen i forvaltningsloven vil føre til en uheldig endring på merverdiavgiftsområdet og på de andre områdene hvor forvaltningsloven gjelder utfyllende. I dom inntatt i Rt. 2015 side 652 uttaler førstvoterende i avsnitt 56:

«Jeg bemerker at plikten til å betale merverdiavgift beror på den næringsdrivendes selvdeklarerer, som baseres på merverdiavgiftsregnskap. I likhet med bokføring generelt skal et slik regnskap være nøyaktig og riktig, se blant annet bokføringsloven § 5 andre ledd nr. 1 og detaljerte krav om spesifisering av merverdiavgift i bokføringsforskriften § 3-1 nr. 8»

Videre i dommen, i avsnitt 59, heter det:

«Ved den nærmere vurderingen av om feil i [selskapets] oppgaver over henholdsvis stedbundne og fjernleverbare tjenester medfører at etterberegningsvedtaket må oppheves, må avgiftsmyndighetenes utredningsplikt etter forvaltningsloven § 17 avveies mot [selskapets] plikter i henhold til reglene om selvdeklarerer, som altså baseres på plikt til korrekt bokføring. Jeg er enig med staten i at det også må sees hen til de muligheter den avgiftspliktige har til å korrigere avgiftsgrunnlaget ved å

innsende tilleggsoppgaver, se gjeldende merverdiavgiftslov § 18-3[...]

Det framgår av dommen at utredningsplikten etter forvaltningsloven § 17 må avveies mot de avgiftspliktiges opplysningsplikt. Som allerede nevnt under gjeldende rett er utredningsplikten en relativ standard, og departementet mener at utredningsplikten er mer begrenset enn ordlyden i bestemmelsen gir inntrykk av. Samtidig holder departementet fast ved at hovedregelen på skatteområdet er at myndighetenes utredningsplikt får mindre betydning som følge av de skattepliktiges omfattende opplysningsplikt. Hovedregelen på skatteområdet er derfor at det er de skattepliktige som har ansvaret for sakens opplysning, mens hovedregelen ellers er at det er forvaltningen som skal sørge for at saken er tilstrekkelig utredet. Departementet mener derfor det er lite hensiktsmessig å lovfeste regler om utredningsplikt. Departementets hensikt er å videreføre gjeldende rett, slik denne har utviklet seg i praksis. Den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter gjeldende rett vil fortsatt gjelde.

11.2.3.2 Om veiledningsplikt

Departementet foreslår at en generell bestemmelse om myndighetenes veiledningsplikt etter mønster av ligningsloven § 3-1 inntas i skatteforvaltningsloven. Etter departementets mening passer bestemmelsen i ligningsloven bedre på skatteområdet enn regelen i forvaltningsloven, som legger opp til en individuell vurdering av den enkeltes behov for veiledning. Bestemmelsen departementet foreslår går ut på at skattepliktige, og andre som henvender seg til skattemyndighetene for å få bistand til utfylling av meldinger mv., har rett til veiledning fra vedkommende skattemyndighet. Dette er ment å omfatte både skattepliktige og tredjeparter som skal gi opplysninger til skattemyndighetene på ulike måter og som ber om veiledning, for eksempel skattepliktige som skal fylle ut skattemelding etter lovens kapittel 8 eller tredjeparter som skal levere tredjepartsopplysninger etter lovens kapittel 7. Bestemmelsen legger også opp til at skattemyndighetene har plikt til å yte generell veiledning om lover, forskrifter og praksis som har betydning for den skattepliktiges rettigheter. Denne plikten bør etter departementets vurdering være avhengig av skattemyndighetenes arbeidssituasjon.

Flere høringsinstanser har uttalt at de mener at veiledningsplikten ikke bør innskrenkes, og at den ikke bør være avhengig av skattemyndighetenes

arbeidssituasjon. Departementet viser til at forslaget til § 5-1 første ledd første punktum går lenger enn det som er tilfelle etter forvaltningsloven § 11 da regelen i første ledd ikke er knyttet til myndighetenes arbeidssituasjon slik som i forvaltningsloven. Bestemmelsen går også noe lenger enn ligningsloven § 3-1 da veiledningsplikten skal gjelde for alle skattemyndigheter ikke bare skattekontoret. Departementet understreker også at det er en ikke ubetydelig grad av veiledning som er ment omfattet av formuleringen «veiledning om utfylling av meldinger mv.» Veiledning om utfylling av meldingene vil kunne innebære veiledning om sentrale sider ved skatteforvaltningen. Grensen for hvilke spørsmål skattemyndighetene har en ubetinget plikt å gi veiledning om må løses ut fra hva som naturlig kan anses som en del av veiledning om utfylling av melding. Det må også ses hen til bestemmelsens første ledd annet punktum om den mer betingede plikten til å yte generell veiledning.

Etter første ledd annet punktum har skattemyndighetene plikt til å gi mer generell veiledning om lover og forskrifter. Denne veiledningsplikten gjelder i den utstrekning skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det. Begrensningen i den mer generelle veiledningsplikten er ikke helt ulik begrensningen i forvaltningsloven om omfanget av veiledningen skal tilpasses det enkelte forvaltningsorgans situasjon og kapasitet til å påta seg slik virksomhet. I vurderingen er det også av betydning hvor profesjonell den skattepliktige kan antas å være. En skattepliktig som er lønnstaker eller pensjonist vil lettere kunne ha krav på mer utfyllende veiledning enn hva for eksempel et større selskap med egen regnskaps- og skatteavdeling vil ha.

I § 5-1 annet ledd foreslår departementet en videreføring av ligningslovens bestemmelse om rett til å samtale muntlig med en saksbehandler om sin skattesak. I forslaget som ble sendt på høring foreslo departementet en egen bestemmelse om muntlige henvendelser. For å framheve at retten til å samtale med myndighetene fremdeles er en del av veiledningsplikten, foreslår departementet at bestemmelsen settes inn som et eget ledd i veiledningsbestemmelsen. Bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven § 3-2 nr. 1, da ligningslovens løsning etter departementets oppfatning er godt tilpasset hele skatteforvaltningslovens område. Departementet foreslår at adgangen til å samtale med skattemyndighetene skal gjelde konkrete foreliggende spørsmål om egen skatteplikt eller egen plikt til å gi opplysninger om andres forhold. Departementet foreslår videre å lovfeste at nye og relevante opplysninger

av betydning for saken så vidt mulig skal nedtegnes, på samme måte som i forvaltningsloven § 11 d. Råd og veiledning som gis ved muntlige henvendelser skal være, så gode og korrekte som mulig. Veiledning er likevel ikke en fullstendig gjennomgang av alle sider ved saken, og råd som gis ved slike henvendelser kan heller ikke være formelt bindende for myndighetene. Dersom skattepliktige ønsker en bindende tilbakemelding på konkrete spørsmål, kan adgangen til å anmode om en bindende forhåndsuttalelse være aktuell, se kapittel 9 om lovens kapittel 6 om bindende forhåndsuttalelser. Departementet er enig i *Sivilombudsmannens* høringsuttalelse om viktigheten av at det klart formidles til de skattepliktige at veiledningen ikke er formelt bindende for myndighetene. Departementet anser imidlertid ikke dette som egnet for regulering i lovteksten. At veiledningen ikke er formelt bindende bør formidles på andre måter. Departementet foreslår også at det i skatteforvaltningslovens veiledningsbestemmelse inntas to regler fra forvaltningsloven om plikt til å vise til korrekt myndighetsorgan og plikt til å varsle om åpenbare feil av betydning for den skattepliktige som myndighetene oppdager. Dette er regler som gir uttrykk for god forvaltnings-skikk. Departementet ser det som hensiktsmessig å lovfeste at den som står bak henvendelsen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes til rett organ.

Forslaget til lovregulering i § 5-1 gir uttrykk for en minimumsløsning, og vil i hovedsak gjelde myndighetenes plikter overfor den enkelte. Dette er rettigheter den enkelte skattepliktige eller tredjepart kan påberope seg, og hvor det vil innebære lovbrudd dersom myndighetene ikke gir veiledning som beskrevet. Bestemmelsen setter ingen skranke for hva skattemyndighetene kan gi av informasjon ellers, for eksempel av generell veiledning via Internett eller ytterligere individuell veiledning.

Departementet viser til forslag til § 5-1.

11.3 Saksbehandlingstid

11.3.1 Gjeldende rett

Forvaltningsloven § 11 a gir regler om saksbehandlingstid og stiller krav om foreløpig svar. Forvaltningsorganet skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal forvaltningsorganet snarest mulig gi et foreløpig svar hvor det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere. Om mulig må det angis når svar kan

ventes. Slikt foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig. I saker som gjelder enkeltvedtak skal foreløpig svar gis dersom en henvendelse ikke kan besvares i løpet av en måned etter at den er mottatt. Ligningsloven har ingen generelle bestemmelser om saksbehandlingstid og foreløpig svar.

11.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å innta i skatteforvaltningsloven en bestemmelse om saksbehandlingstid etter mønster av forvaltningsloven § 11 a. Forslaget innebærer at skattemyndighetene må forberede og avgjøre sakene uten ugrunnet opphold. Ved uforholdsmessig lang saksbehandlingstid må saksbehandlerne sende ut et foreløpig svar.

Flere høringsinstanser er positive til en lovfesting av at sakene skal avgjøres uten ugrunnet opphold. *Advokatfirmaet Thommesen, Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC)* og *professor emeritus Frederik Zimmer* peker på at det er uklart hva som ligger i begrepene «uten ugrunnet opphold» og «uforholdsmessig lang tid». Disse høringsinstansene etterlyser en nærmere problematisering av saksbehandlingstiden til skatteetaten. *Professor Zimmer* skriver imidlertid også at dette ikke er en problemstilling man kan lovgi seg ut av.

Høringsinstansene *Aker Solutions/Akastor, Bedriftsforbundet, Hovedorganisasjonen Virke, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* og *Norskog* ønsker innføring av lovfestede passivitetsregler som skal sikre at saker som ikke ferdigbehandles av skattemyndighetene innen en viss frist bortfaller.

PwC og *Justis- og beredskapsdepartementet* ber om en vurdering av hvorvidt det bør gis en bestemmelse om foreløpig svar innen en bestemt frist i enkelte typer saker.

11.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet viderefører forslaget om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-2 etter mønster av forvaltningsloven § 11 a første og annet ledd. Av hensyn til de skattepliktiges og tredjeparters rettssikkerhet ønsker departementet en lovregulering av krav til skattemyndighetenes saksbehandlingstid og plikt til å sende foreløpig svar. Slik bestemmelse gjelder i dag for de skatteartene som følger forvaltningsloven, men for skatteartene som følger ligningsloven innebærer forslaget en endring.

Etter gjeldende rett for skatteartene som følger ligningsloven er det ingen klar frist for når skattemyndighetene må fastsette endringsligning etter at en sak er tatt opp innenfor endringsfristene i § 9-6. Som flere høringsinstanser peker på, gjelder det ulovfestede regler om passivitet. Eksempler på dette er dommen inntatt i Rt. 1995 side 1883 (Slørdahl) og Oslos tingretts dom inntatt i Utv. 2014 side 957. I sistnevnte dom konkluderte retten med at passivitet på 7 år og 5 måneder fra skattemyndighetenes side førte til at endringsadgangen var bortfalt. Departementet er enig med høringsinstansene i at det er svært viktig at saker avsluttes innen rimelig tid, slik at forutberegneligheten for de skattepliktige sikres i best mulig grad. Hva som er rimelig tid for saksbehandling vil imidlertid variere sterkt ut fra sakens størrelse, kompleksitet og i hvilken grad den skattepliktige selv bidrar til sakens opplysning. Det er derfor ikke hensiktsmessig med én frist som skal gjelde i alle saker. En saksbehandlingstid på for eksempel to år hvor Skatteetaten ikke har foretatt seg noe i saken det siste året, vil kunne være uakseptabelt lenge i en lite omfattende eller lite komplisert sak, mens to år vil kunne være altfor knapp tid for Skatteetaten til å ferdigbehandle de virkelig store og kompliserte skattesakene. Det er viktig at Skatteetaten ikke bruker unødige lang tid på å ferdigstille saker eller at saker blir liggende ubehandlet. Dette bør sikres gjennom måten Skatteetaten organiseres på, etatens interne retningslinjer og ellers gode arbeidsrutiner.

Når det gjelder spørsmålet om det bør lovfestes en frist for foreløpig svar i bestemte typer saker viser departementet til forslaget om at foreløpig svar skal sendes ut dersom det må antas at det vil ta «uforholdsmessig lang tid» før en henvendelse kan besvares. Av samme grunn som det er vanskelig å tidfeste en bestemt saksbehandlingstid er det etter departementets syn uhenktsmessig å sette en bestemt frist for foreløpig svar. Til dette er sakene som skal behandles av skattemyndighetene for forskjellige. En regel om foreløpig svar når det vil ta «uforholdsmessig lang tid» innebærer noe nytt for de skatteartene som i dag følger reglene i ligningsloven.

Departementet viser til forslag til § 5-2.

11.4 Fullmektig

11.4.1 Gjeldende rett

11.4.1.1 Forvaltningsloven

Etter forvaltningsloven § 12 har en part rett til å la seg bistå av advokat eller annen fullmektig på alle

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

11.4.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 3-3 gir enhver som har rettigheter eller plikter overfor ligningsmyndighetene, rett til å la seg bistå eller representere av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Fullmektigen skal legge fram skriftlig fullmakt når ligningsmyndighetene ber om det. Meldinger og henvendelser fra ligningsmyndighetene skal rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Henvendelser kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiveren når hensynet til denne tilsier det, og fullmektigen skal da gjøres kjent med henvendelsen når det kan ha betydning for ham. Det er presisert at disse reglene ikke er til hinder for at selvangivelser, skattekort, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattyter som har fullmektig. I ligningsloven § 4-5 om levering av selvangivelse er det en særregel om at selvangivelse for myndig person kun kan leveres av fullmektig dersom særlige forhold som sykdom, lengre fravær mv. er til hinder for at skattyteren selv leverer. Det er ikke hjemmel for å levere selvangivelse ved fullmektig i andre tilfeller enn de som er angitt i ligningsloven § 4-5 nr. 1 annet punktum.

11.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om fullmektig etter mønster av ligningsloven § 3-3. Etter bestemmelsen kan enhver som har rettigheter og plikter overfor myndighetene la

seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn i saken. Bare en av høringsinstansene har kommentert forslaget til bestemmelse om fullmektig. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* skriver at reglene om fullmektig synes gode, men at fullmektigen alltid burde være sikret kopi av svar som sendes direkte til skattyter. Dette fordi ikke alle skattepliktige som lar seg bistå av fullmektig klarer å videreformidle informasjon som den skattepliktige har fått av myndighetene til fullmektigen.

11.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet og foreslår en generell bestemmelse om fullmektig i skatteforvaltningsloven § 5-3. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-3. Etter departementets syn er det likevel ikke store realitetsforskjeller mellom bestemmelsene om fullmektig i forvaltningsloven § 12 og ligningsloven § 3-3.

Retten til å la seg bistå av fullmektig skal etter forslaget gjelde på alle trinn av saksbehandlingen, og alle henvendelser i en sak kan gjøres ved fullmektig, også levering av skattemelding, se omtale i punkt 14.14.

Departementet mener ikke det er nødvendig med presiseringer i loven av hvem som kan opp-
tre som fullmektig. Øvrig regelverk vil imidlertid kunne medføre begrensninger. Blant annet setter domstolloven § 218 grenser for hvem som kan utøve ervervsmessig eller stadig yting av retts-
hjelp. Departementet mener at det ikke er naturlig å gi regler som omhandler forholdet mellom fullmaktsgiveren og dennes fullmektig, slik som regler om at det alltid skal sendes kopi til fullmektigen av korrespondanse mellom skattemyndighetene og den skattepliktige. Hvilken informasjon fullmektigen skal ha tilgang til er noe som bør avtales mellom fullmaktsgiveren og dennes fullmektig. Det er etter departementets syn heller ikke nødvendig å presisere i lovteksten at fullmaktsgiveren kan kreve å bli underrettet ved siden av eller i stedet for fullmektigen.

Departementet viser til forslag til § 5-3.

11.5 Partsinnsyn i saksdokumenter

11.5.1 Gjeldende rett

11.5.1.1 Forvaltningsloven

Etter forvaltningsloven § 18 er hovedregelen at en part har rett til å gjøre seg kjent med sakens doku-

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

Forvaltningsloven § 19 første ledd gjør unntak fra innsyn for opplysninger i dokumenter av ulik karakter. Parter har ikke krav på innsyn i opplysninger i et dokument som er av betydning for Norges utenrikspolitiske interesser eller nasjonale forsvars- og sikkerhetsinteresser, når slike opplysninger kan unntas etter offentleglova §§ 20 og 21. Det samme gjelder dokument som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når de er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Også opplysninger i dokument som angår forskningsideer eller forskningsprosjekter i sak som gjelder økonomisk støtte eller rådgivning fra det offentlige i forbindelse med forskningsprosjekt, kan unntas. Videre har en part ikke krav på innsyn i opplysninger i dokument som det av hensyn til hans helse eller hans forhold til personer som står ham nær, må anses utilrådelig at han får kjennskap til, likevel slik at opplysningene på visse vilkår kan gjøres kjent for en representant. Med mindre det er av vesentlig betydning for en part, har han heller ikke krav på å få gjøre seg kjent med opplysninger i et dokument som gjelder en annen persons helseforhold eller andre forhold som av særlige grunner ikke bør meddeles videre, jf. § 19 annet ledd.

Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn etter forvaltningsloven, skal forvaltningsorganet likevel vurdere å gi helt eller delvis inn-

syn, og etter § 18 annet ledd bør innsyn gis dersom hensynet til parten veier tyngre enn behovet for unntak.

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

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

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

11.5.1.2 Ligningsloven

I ligningsloven er innsyn i saksdokumenter regulert i § 3-4. Hovedregelen er at skattyter har rett til innsyn i saksdokument som angår hans ligning, jf. § 3-4 nr. 1. Unntak følger av § 3-4 nr. 2. Bestemmelsen gir adgang for ligningsmyndighetene til å

nekte innsyn. Det enkelte tilfelle skal vurderes konkret. Etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav a kan ligningsmyndighetene holde tilbake dokument inntil det spørsmålet dokumentet gjelder er avgjort ved ligningen etter kapittel 8. Etter bokstav b kan dokument holdes tilbake inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter lovens kapittel 6 om det dokumentet angår. Dokument som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen eller av valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig, kan holdes tilbake etter nr. 2 bokstav c. Videre kan det nektes innsyn i et dokument dersom hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, jf. nr. 2 bokstav e. Dokument som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse, kan unntas etter nr. 2 bokstav d.

Ligningsloven § 3-4 regulerer ikke direkte forholdet mellom innsynsretten i egne saksdokumenter og taushetsplikt, men i praksis legges det til grunn at lovpålagt taushetsplikt ikke er til hinder for partsinnsyn. Dette er uttrykkelig regulert i tolloven på samme måte som i forvaltningsloven. Her heter det at taushetsplikten etter loven ikke er til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for sakens parter eller deres representanter, jf. § 12-1 første ledd annet punktum. Tolloven § 12-1 gjelder tilsvarende for særavgifter og motor-kjøretøyavgifter, jf. særavgiftsloven § 7 og motor-kjøretøy- og båtavgiftsloven § 10. Taushetspliktsreglene er nærmere omtalt i kapittel 9.

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

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

11.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om innsyn i saksdokumenter i egen skattesak. Forslaget bygget på ligningsloven § 3-4 og forvaltningsloven §§ 18 til 21. Departementet fore-

slo at enhver som hovedregel skal ha rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak, men det ble også foreslått visse unntak fra innsynsretten tilsvarende det som gjelder etter forvaltningsloven og ligningsloven. Departementet foreslo også en særregel om at et dokument i sak om oljeskatt skal kunne holdes tilbake inntil Oljeskattenemnda har avgjort saken. Unntaket ble begrunnet i behovet for å beskytte hensiktsmessige arbeidsprosesser mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda. I høringsnotatet foreslo departementet videre at avslag på krav om innsyn skal kunne påklages etter de ordinære klage-reglene, men med en klagefrist på tre uker. Departementet foreslo ikke å videreføre ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b om at myndighetene kan holde tilbake dokument inntil skattyteren har besvart spørsmål som dokumentet angår.

Tre høringsinstanser har kommentert forslaget til bestemmelse om innsyn i saksdokumenter. *Norsk olje og gass* skriver:

«En fundamental rettssikkerhetsgaranti er at skattyter har innsyn i egen sak. Forslaget bygger i stor grad på videreføring og kodifisering av gjeldende rett. Norsk olje og gass mener dette er bra; de formelle reglene og retningslinjene om innsynsrett er gode og synes i utgangspunktet å fungere tilfredsstillende.»

Norsk olje og gass er imidlertid kritiske til forslaget om særinntak i oljeskattesaker. I høringsuttalelsen står det videre:

«At det skal være en særegen regel som avskjærer skattepliktige for en helt sentral rettssikkerhetsgaranti, nemlig innsynsretten, fremstår som oppsiktsvekkende. Særlig gjelder det slik særregelen er begrunnet, nemlig i «praktiske arbeidsprosesser» mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda. «Praktiske arbeidsprosesser» er en ikke egnet begrunnelse for å frata en skattyter en fundamental rett til å sette seg inn i sin egen sak. Det rettssikkerhetsmessige problemet kan enkelt unngås ved å gi Oljeskattekontoret ligningskompetanse.»

Skattedirektoratet har bedt om en videreføring av bestemmelsen om utsatt innsyn inntil den skattepliktige har besvart spørsmål om dokumentet. Direktoratet mener at hjemmelen som departementet har foreslått om utsatt innsyn og avslag på innsynsbegjæring når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det i § 5-4 annet ledd bokstav c, ikke er tilstrekkelig klar.

Norsk Presseforbund, Norsk Redaktørforening og Norsk Journalistlag peker på viktigheten av regler om innsynsrett også utover retten til part-innsyn. I sitt høringsinnspill skriver de:

«For å gi konsistens i lovgivningen, mener vi det er riktig å innta en bestemmelse om alminnelig innsynsrett i opplysninger som det ikke er gjort særlig unntak for i loven. Dette for å sikre notoritet for prinsippet om at opplysninger som fremkommer for eksempel i skattematene er offentlige også i andre sammenhenger enn i forbindelse med søk i disse listene, og ikke bare gjenstand for unntak fra taushetsplikten, slik det fremgår i § 3-1 (2). Dette kan for eksempel skje ved at det som et nytt punkt (1) i § 5-5 inntas følgende: Enhver har rett til innsyn i opplysninger i skatteforvaltningens saker, med mindre unntak kan gjøres med hjemmel i lov om offentlighet i forvaltninga eller i denne lov.»

11.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om en bestemmelse om innsyn i saksdokumenter i skatteforvaltningsloven § 5-4, med unntak av sær-unntaket om at innsyn i dokumenter til oljeskattesaker ikke kan gis før avgjørelse i Oljeskattememnda foreligger.

Forslaget til § 5-4 regulerer retten til innsyn i saker etter skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår at enhver skal ha rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak. Retten omfatter skattepliktige, tredjeparter og trekkpliktige mv. etter loven. Dokumentene som er omfattet av bestemmelsen er knyttet til vedkommendes egen sak. Dersom opplysninger om andre skattepliktige mv. er anvendt i saken, skal vedkommende i utgangspunktet ha rett til innsyn i opplysningene. Innsynsretten omfatter imidlertid ikke andres saker, selv om tilsvarende problemstillinger er behandlet her. Rett til innsyn i skattemyndighetenes dokumenter som ikke er en del av egen sak reguleres av offentleglova som gjelder for staten, fylkeskommunene og kommunene. Hovedregelen i offentleglova er at alle saksdokument, journaler og liknende register er åpne for innsyn dersom ikke annet er bestemt i lov eller forskrift. Departementet mener det vil være unødvendig å gi en egen bestemmelse om at offentleglova gjelder for skatteforvaltningen. Slik dobbeltregulering vil bryte med lovgivningsteknikken som ligger til grunn for offentleglova, og kan gi rom for tvil rundt gjeldende rett.

Innsynsretten er i § 5-4 formulert som en «rett til å gjøre seg kjent med» dokumentet, etter mønster av forvaltningsloven § 18. Dette innebærer at vedkommende selv aktivt må be om innsyn. Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentleglova og forvaltningsloven, se offentleglova § 4 og forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav f.

Unntak fra retten til innsyn foreslås regulert i § 5-4 annet ledd. Unntakene gir en adgang for skattemyndighetene til å nekte innsyn og til å gi utsatt innsyn. Departementet understreker at retten til innsyn i egne saksdokumenter er viktig for skattepliktiges rettssikkerhet, og foreslår i § 5-5 fjerde ledd å lovfeste en plikt for skattemyndighetene til å vurdere merinnsyn i tilfeller hvor det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn etter annet ledd. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 18 annet ledd, og innebærer at når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn veier tyngre enn behovet for unntak.

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

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

sendes til nemnda eller tidligere. Dette gjelder likevel ikke opplysninger som nevnt i § 5-4 femte ledd. Bestemmelsen i § 13-6 er nærmere omtalt i punkt 19.8.

Dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig kan videre holdes tilbake etter § 5-4 annet ledd bokstav a. Dette svarer til bestemmelsen i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c annet alternativ. Uttrykket «valgt» rådgiver eller sakkyndig foreslås likevel ikke videreført da det ikke lenger anses å være aktuelt.

Etter forvaltningsloven § 18 c har en part som hovedregel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum, selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter §§ 18 a eller b om interne saksdokumenter. Ligningsloven har ingen slik bestemmelse. Etter departementets syn bør en slik regel gjelde tilsvarende etter skatteforvaltningsloven. Dette foreslås inntatt i § 5-4 tredje ledd.

Departementet ser ikke behov for en generell regel i skatteforvaltningsloven om adgang for myndighetene til å holde et dokument tilbake inntil det spørsmålet som dokumentet gjelder er avgjort, jf. gjeldende unntak i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav a. Dette unntaket er særlig begrunnet i ligningsprosessen som ligningsloven legger opp til. Fastsettingsmetoden for formues- og inntektsskatt foreslås imidlertid endret, se i punkt 15.2. I høringen foreslo departementet likevel et slikt unntak fra innsyn for saker som behandles av Oljeskattenemnda. Begrunnelsen for dette var at petroleumsskatteområdet sto i en særstilling siden Oljeskattenemnda var skattemyndighet i første instans og Oljeskattekontoret forberedte saker for nemnda. Myndighetsstrukturen på petroleumsskatteområdet ble endret fra og med 1. juli 2015, slik at Oljeskattenemnda ble skattemyndighet i første. Departementet viderefører derfor ikke forslaget om en særregel for innsyn ved saker som ikke er avgjort av Oljeskattenemnda.

I forslag til § 5-4 annet ledd bokstav b foreslår departementet at skattemyndighetene skal kunne holde tilbake dokument når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det. Unntaket bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e, og er ment å omfatte både opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken. Departementet foreslår ikke et tilsvarende unntak i skatteforvaltningsloven som i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b, som gir adgang til å unnta et dokument inntil skattyter har besvart kontrollspørsmål vedkom-

mende har fått om det dokumentet angår. Etter departementets syn er det prinsipielt lite heldig at bortfall av en prosessuell rett brukes som sanksjon. Departementet mener også at inngrep i innsynsretten ikke må brukes som virkemiddel ved skattepliktiges manglende oppfyllelse av plikter. Som Skattedirektoratet nevner i sin høringsuttalelse vil det i enkelte tilfeller være behov for å gi utsatt innsyn i saker hvor det foreligger risiko for at den skattepliktige vil forsøke å tilpasse sine forklaringer til skattemyndighetene etter hvilke dokumentbevis myndighetene har. Etter departementets oppfatning vil dette være omfattet av regelen i departementets forslag til § 5-4 annet ledd bokstav b. Det skal imidlertid ikke i seg selv være tilstrekkelig til å gjøre unntak etter § 5-4 annet ledd bokstav b at den skattepliktige har unnlatt å gi opplysninger som myndighetene har bedt om. Det må i tillegg foretas en konkret vurdering av om partsinnsyn i det enkelte tilfellet kan motvirke muligheten for å få saken avklart og i hvilken grad det er sannsynlig at den skattepliktige vil tilpasse sin forklaring etter dokumentene vedkommende har fått innsyn i. Det er viktig at unntaket ikke strekkes for langt.

I § 5-4 femte ledd foreslås det et unntak fra retten til innsyn for opplysninger som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b. Ligningsloven § 3-4 har ingen unntak for slike opplysninger. Bakgrunnen for forslaget er forholdet mellom innsynsretten og taushetsplikten, som omtales nærmere i kapittel 9. Selv om partens rett til innsyn etter forvaltningsloven går foran taushetsplikten, jf. § 13 b første ledd nr. 1, kan opplysninger om forretningshemmeligheter likevel unntas fra innsyn etter § 19. Departementet foreslår regulert i taushetspliktbestemmelsene i skatteforvaltningsloven at taushetsplikten ikke er til hinder for at skattepliktige mv. gis rett til innsyn i egne saksdokumenter, se forslag til § 3-2 og omtale i punkt 9.3. Etter departementets syn er det også etter skatteforvaltningsloven behov for å kunne skjerme visse opplysninger om forretningshemmeligheter fra innsyn. Bestemmelsen fra forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b anses å gi en hensiktsmessig regulering i skatteforvaltningsloven. Skattemyndighetene må imidlertid være bevisste på hvordan taushetsbelagte opplysninger om skattepliktige anvendes i andre skattepliktiges saker. De øvrige unntakene i forvaltningsloven

§ 19 anses ikke å være relevante for skatteforvaltningslovens område. Adgangen etter § 5-4 femte ledd til å gjøre unntak gjelder bare for de aktuelle opplysningene, og ikke for resten av dokumentet.

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

Krav til skattemyndighetenes avslag på anmodning om innsyn er regulert i § 5-4 syvende ledd, som er utformet på bakgrunn av forvaltningsloven § 21 første ledd.

Forslaget til § 5-4 siste ledd omhandler adgangen til å klage på myndighetenes avslag på krav om innsyn. Departementet foreslår at alle avslag på innsyns krav skal kunne påklages av den som har bedt om innsyn, noe som er en utvidelse av klageadgangen for de skatteartene som i dag omfattes av ligningsloven. Klageadgangen skal følge reglene i lovens kapittel 13, likevel slik at klagefristen skal være tre uker.

Departementet viser til forslag til § 5-4.

11.6 Fristberegning

11.6.1 Gjeldende rett

11.6.1.1 Forvaltningsloven

Den alminnelige regelen om klagefrist følger av forvaltningsloven § 29. Fristen for å klage er tre uker fra det tidspunktet underretning om vedtaket er kommet fram til parten. I de tilfeller underretning skjer ved offentlig kunngjøring, begynner fristen å løpe fra den dag vedtaket første gang ble kunngjort. I eForvaltningsforskriften § 11 annet ledd, jf. forvaltningsloven § 15 a tredje ledd bokstav d, er det gitt utfyllende regler om hva som ligger i vilkåret «kommet frem» når kommunikasjonen fra forvaltningen skjer elektronisk. Klagefristen etter forvaltningsloven § 29 begynner da å løpe fra det tidspunktet enkeltvedtaket er gjort tilgjengelig for parten, og varsel om dette er sendt.

For den som ikke har mottatt noen underretning om vedtaket, løper fristen fra det tidspunkt vedkommende har eller burde ha skaffet seg kjennskap til vedtaket, jf. forvaltningsloven § 29 annet ledd. Ved vedtak som går ut på å tilstå noen en rettighet, skal klagefristen for andre like-

vel senest løpe ut når det har gått tre måneder fra tidspunktet vedtaket ble truffet. Etter forvaltningsloven § 29 tredje ledd avbrytes klagefristen dersom en part krever å få oppgitt begrunnelsen for vedtaket. En ny klagefrist tar da til å løpe fra det tidspunkt meddelelse om begrunnelse er kommet fram til riktig mottaker.

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

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

11.6.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 3-7 har regler om hvordan frister i medhold av loven skal beregnes. Hovedregelen er at klagefrister, frist for å sette fram krav og lignende løper fra det tidspunkt da vedkommende melding er kommet fram. I utgangspunktet er det derfor ikke avgjørende når en avgjørelse er truffet. Fristen løper selv om den person saken gjelder, rent faktisk ikke har gjort seg kjent med meldingen, for eksempel dersom skattyter har reist bort lengre tid uten å ha fått ettersendt post. I

praksis er det lagt til grunn at det er den som påberoper seg at henvendelsen er kommet fram til et bestemt tidspunkt som har bevisbyrden for dette. For klage over ordinær ligning løper klagefristen likevel fra det tidspunktet skatteoppgjør er sendt skattyter, jf. § 9-2 nr. 4.

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

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

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

11.6.1.3 Merverdiavgiftsloven

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

11.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at fristene som skal gjelde på skatteforvaltningslovens virkeområde, ikke skal gis direkte i loven men framgå av forskrift til loven. Departementet foreslo videre at det i loven skal tas inn en generell bestemmelse om fristberegning. I høringsnotatet foreslås det at frist for å klage og lignende regnes fra det tidspunkt som vedkommende melding er kommet fram til mottaker. Regler om fristavbrudd, det vil si regler om fristberegning for meddelelse til skat-

temyndighetene, ble foreslått regulert i forskrift til loven.

Ingen av høringsinstansene har kommentert forslaget om fristberegning.

11.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å regulere alle fristene som skal gjelde på skatteforvaltningslovens virkeområde direkte i lovteksten. I stedet foreslår departementet at de fleste fristene angis i en samleforskrift til loven, og at det i lovens § 5-5 gis en felles bestemmelse om hvordan fristene skal beregnes. Noen utdypende regler samt regler for hva som skal til for å ha levert innenfor fristene (fristavbrudd) for klage mv. på papir skal følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Som hovedregel foreslår departementet at fristene skal begynne å løpe fra den dagen melding fra skattemyndighetene er kommet fram til mottaker, se lovforslaget § 5-5 første ledd. Dette tilsvarende reglene i forvaltningsloven § 29 første ledd første punktum og ligningsloven § 3-7 nr. 1. Forvaltningslovens regler omhandler likevel bare klagefrister, mens bestemmelsen i skatteforvaltningsloven, i likhet med ligningsloven, også skal omfatte andre frister. Det skal være mulig å avvike fra hovedregelen ved særskilt bestemmelse. Likeledes er det ikke noe hinder for at skattemyndighetene kan angi utløpsdatoen for fristen direkte i meldingen de sender ut, forutsatt at fristen ikke er kortere enn ellers bestemt. Departementet ser det videre som lite praktisk at det settes frist for tilbakemelding på beskjeder fra skattemyndighetene som offentliggjøres ved kunngjøring.

Når det gjelder nærmere regler om leveringsmåte og fristavbrytelse foreslår departementet at slike regler gis i forskrift, se lovforslaget § 5-6 tredje ledd. For fristavbrudd vil de viktigste reglene for beregning av frister følge av eForvaltningsforskriften. Forskriftshjemmelen i § 5-5 tredje ledd sikrer at tilsvarende regler for levering på papir kan gis i forskrift til skatteforvaltningsloven.

I tillegg foreslår departementet at det inntas en regel i bestemmelsens andre ledd om at fristene skal beregnes i overensstemmelse med reglene i domstoloven §§ 148 og 149. I høringsnotatet la departementet opp til at reglene om hvordan fristene skal beregnes skulle inntas i samleforskriften til loven. Reglene i domstoloven er detaljerte, og gir uttrykk for hva som etter hvert har blitt en fast og langvarig praksis for fristberegning i norsk forvaltningsrett. Departemen-

tet mener derfor det er fornuftig å bygge på disse også i skatteforvaltningsloven.

Forslaget innebærer en mindre endring på det som i dag er ligningslovens anvendelsesområde. Ligningsloven har i dag en særbestemmelse om at dersom selvangivelsesfristen løper ut på en lørdag, søndag, helligdag eller annen lovfestet høytidsdag, utsettes ikke fristen til førstkommende virkedag, jf. ligningsloven § 3-7 nr. 4 siste punktum. Departementet ser ikke lenger behov for en slik særregel, og foreslår ikke en videreføring av unntaket i skatteforvaltningsloven.

Departementet viser til forslag til § 5-5.

11.7 Forhåndsvarsling

11.7.1 Gjeldende rett

11.7.1.1 Forvaltningsloven

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

11.7.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ingen generell bestemmelse om varsling før vedtak treffes. En plikt for ligningsmyndighetene til å forhåndsvarsle før visse typer avgjørelser treffes, er likevel regulert særskilt i enkelte bestemmelser. Ligningsloven § 8-3 stiller krav om varsel dersom skattyterens oppgaver fravikes eller settes til side ved ligningen etter ligningsloven kapittel 8. Dersom endrings-

sak etter ligningsloven kapittel 9 er tatt opp på annen måte enn ved klage fra skattyteren, skal vedkommende varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres, jf. § 9-7. Er vedtak truffet uten slikt varsel til skattyteren, kan vedtaket ved klage bringes inn for samme myndighet til ny behandling. Dersom en endrings sak utvides til å omfatte andre spørsmål i skattyterens ligning som ikke tidligere ble behandlet i samme sak, gjelder varslingsreglene i § 9-7 tilsvarende, jf. § 9-5 nr. 6. Før summarisk endring etter ligningsloven § 9-9 gjennomføres, skal skattyteren varsles om endringsmåten, og det oppstilles krav til varselets innhold, jf. § 9-9 nr. 4. Videre skal det sendes et varsel til skattyter før tilleggsskatt etter § 10-2 fastsettes. Varselet skal gi minst tre ukers frist for å uttale seg, jf. § 10-2 nr. 2. I tillegg er det gitt særskilte regler om varsel ved kontroll i § 3-5. Den sistnevnte bestemmelsen gjelder en annen type avgjørelser enn det som omhandles her, og omtales nærmere i punkt 16.13.2.

11.7.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om krav til forhåndsvarsling før skattemyndighetene treffer enkeltvedtak. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 16, men har også elementer fra ligningsloven § 9-7. Departementet foreslo også at ytterligere unntak fra plikten til å forhåndsvarsle kan gis i forskrift.

Av høringsinstansene er det bare *Sivilombudsmannen* og *Advokatforeningen* som har kommentert forslaget om forhåndsvarsling. Ombudsmannen mener at forslaget til bestemmelsens syvende ledd som gir hjemmel til å gi forskriftsregler om unntak fra forhåndsvarsling i bestemte typer av saker, går for vidt. Videre peker *Sivilombudsmannen* på at skattyternes tillit til skattemyndighetene avhenger av hvordan de opplever at deres behov for forutberegnelighet og deres rett til å bli hørt før vedtak treffes blir ivaretatt. Ombudsmannen anbefaler derfor departementet å være mer konkret ved angivelse av for hvilke sakstyper det kan gis unntak fra forhåndsvarsling i forskrift.

Advokatforeningen peker på at det er viktig at skattekontoret også underretter den skattepliktige som har fått forhåndsvarsel, dersom saken det er forhåndsvarslet om henlegges eller faller bort på annen måte uten at det vil bli fattet vedtak som varselet.

11.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet viderefører, med en liten justering, forslaget fra høringsnotatet om krav til forhåndsvarsling. Departementet foreslår regler om at skattemyndighetene skal ha varslingsplikt før de treffer enkeltvedtak. Hva som ligger i begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven er beskrevet i punkt 7.3.4, se også lovforslaget § 1-2 bokstav d. Varslingsplikten skal etter forslaget gjelde overfor den vedtaket retter seg mot. Dette kan være en skattepliktig, en tredjepart eller en trekkpliktig. I lovforslaget § 13-2 foreslås det regler om at andre enn den vedtaket retter seg mot skal ha klagerett på visse bestemte typer vedtak. Dette gjelder aksjeselskap og allmennaksjeselskap, selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, boligselskap og den som skal svare skatt etter eiendomsskatte- loven. Departementet ser det som hensiktsmessig at disse aktørene varsles om vedtak som de har klagerett på etter § 13-2, og foreslår inntatt et slikt varslingskrav i § 5-6 første ledd annet punktum.

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

I § 5-6 annet ledd foreslår departementet regler om innholdet i forhåndsvarselet. Formkravene er gitt etter mønster av forvaltningsloven § 16 annet ledd første punktum. Kravene til forhåndsvarselets innhold vil etter departementets oppfatning variere etter sakens art og omfang. Også her må det veiledende prinsipp være at mot-takeren skal gis en reell mulighet til å ivareta sine interesser.

I § 5-6 tredje ledd foreslås enkelte unntak fra varslingsplikten. Unntakene bygger på forvaltningsloven § 16 tredje ledd. Dersom varsling vil kunne føre til fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres, kan forhåndsvarsling unnlates etter bokstav a. Det samme gjelder etter bokstav b dersom den vedtaket retter seg mot ikke har kjent adresse og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og betydningen av varselet. Bokstav c gjør unntak for tilfeller der den vedtaket retter seg mot allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsling av andre grunner må anses åpenbart unødvendig. Eksempler på saker som vil være unntatt fra forhåndsvarsling etter § 5-6 tredje ledd bokstav c vil være vedtak om myndighetenes fast-

setting av motorkjøretøyavgifter hvor den skattepliktige selv har initiert saken ved å starte en registreringsprosess, og må være innforstått med den avgiftsplikten som vil oppstå.

Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter lovforslaget § 9-2 tredje ledd vil være enkeltvedtak om skattefastsetting. Det vil likevel ikke være behov for forhåndsvarsling før slike beregningsvedtak treffes, og departementet foreslår å presisere i § 5-6 fjerde ledd at varsling skal unnlates i disse tilfellene.

Dersom forhåndsvarsling skulle ha vært gitt i en sak, og enkeltvedtak treffes uten at slikt varsel er gitt, foreslår departementet at den vedtaket retter seg mot skal kunne bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling, se § 5-6 femte ledd. Denne regelen vil som særregel gå foran den generelle bestemmelsen om virkningen av saksbehandlingsfeil i § 5-11. Dette tilsvarer løsningen i ligningsloven § 9-7 annet punktum, og sikrer reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage på vedtaket.

Dersom forhåndsvarsel er sendt og skattemyndighetene likevel ikke treffer det varslede vedtaket, har den som har mottatt varselet behov for å bli informert om sakens utfall. Departementet foreslår å innta en slik informasjonsplikt i § 5-6 sjette ledd.

Ligningsloven § 8-3 nr. 2 oppstiller unntak fra varslingsplikten ved fravikelse av selvangivelsen når endringen er av mindre betydning. I høringen foreslo departementet en forskriftshjemmel for å gi unntak fra varslingsplikten «i bestemte typer av saker» som kunne videreføre disse unntakene. Departementet er imidlertid enig med *Sivilombudsmannen* i at hensynet til de skattepliktiges forutberegnelighet, og deres rett til å bli hørt, tilsier at det ikke bør gis vide unntak fra varslingsplikten. Departementet foreslår derfor ikke videreføring av hjemmelen til å gi unntak fra plikten til å forhåndsvarsele i forskrift.

I skatteforvaltningsloven kapittel 14 om administrative reaksjoner er det gitt særregler om krav til forhåndsvarsel før det treffes vedtak om tilleggs-skatt, skjerpel tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Disse kommer i tillegg til de alminnelige reglene i § 5-6.

Pålegg om kontroll etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 vil både kunne være en prosessledende avgjørelse og et «enkeltvedtak» etter lovforslaget § 1-2 bokstav d. For å sikre varsling ved pålegg om kontroll foreslås dette regulert særskilt, se lovforslaget § 10-11 og omtale i punkt 16.13.

Departementet viser til forslag til § 5-6.

11.8 Begrunnelse

11.8.1 Gjeldende rett

11.8.1.1 Forvaltningsloven

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

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

11.8.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har bestemmelser om krav til begrunnelse for visse typer vedtak. Når skattyters oppgaver fravikes eller settes til side ved ligningen, skal det av påtegning på selvangivelsen eller dokument som følger denne eller av proto-

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

11.8.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell regel om at alle enkeltvedtak, unntatt vedtak om skatteberegning, skal begrunnes. Begrunnelsen skal gis samtidig med at vedtaket treffes, og innholdet må tilpasses vedtakets art og viktighet. Begrunnelse kan etter forslaget unnlates i den utstrekning den ikke kan gis uten å røpe opplysninger som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter § 5-4.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget til bestemmelse om begrunnelse. *Norsk Tjenestemannslag* ber imidlertid om en videreføring av bestemmelsen fra ligningsloven som i medholdsaker gir myndighetene anledning til å fatte forenklet vedtak uten skriftlig begrunnelse. Tjenestemannslaget mener at ressurshensyn taler for videreføring av ordningen, og at dagens ordning ikke har hatt negative konsekvenser av betydning.

Toll- og avgiftsdirektoratet peker i sin høringsuttalelse på at motorkjøretøyavgiftene fastsettes ved at skattemyndighetene fatter vedtak. Slike vedtak fattes ved standardiserte og automatiserte arbeidsprosesser og prosedyrer, og myndighetene behandler et stort antall saker. Direktoratet skriver at det legger til grunn at det ved vedtak om fastsetting av motorkjøretøyavgifter ikke vil være strenge krav til begrunnelse.

11.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en generell bestemmelse med

krav til begrunnelse av enkeltvedtak. Begrunnelse av skattemyndighetenes vedtak er viktig av hensyn til skattepliktige og tredjeparters muligheter for å ivareta sine rettigheter. Forslaget til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-7 bygger på forvaltningsloven §§ 24 og 25, men er tilpasset skatteforvaltningslovens område.

Departementets forslag til § 5-7 første ledd bygger på forvaltningsloven § 24 første ledd. Hovedregelen er at enkeltvedtak skal begrunnes. Begrunnelsen skal gis samtidig med at vedtaket treffes. Fordi begrunnelsen skal tilpasses vedtaket, se nedenfor, ser departementet ikke grunn til å gjøre unntak fra kravet om samtidig begrunnelse slik det gjøres i forvaltningsloven og ligningsloven i dag. Når skattemyndighetene treffer et enkeltvedtak, bør begrunnelsen for vedtaket være klar, og det kan da ikke anses som for arbeidskrevende å ta denne inn i vedtaket. Skatteforvaltningen er ofte blitt brukt som eksempel på masseforvaltningssystemer hvor det treffes et stort antall vedtak ved mer eller mindre automatiserte prosesser. I masseforvaltningssystemer er det lite praktisk med strenge krav om begrunnelse for vedtakene, nettopp fordi vedtakene blir truffet ved automatiserte prosesser. Med skatteforvaltningsloven og overgangen til egenfastsetting for formues- og inntektsskatt vil slike argumenter ha mindre vekt. Når skattemyndighetene i mindre grad vil treffe fastsetningsvedtak om første gangs fastsetting vil flertallet av vedtakene som myndighetene skal fatte bære mer preg av tradisjonell saksbehandling hvor vedtaket er et resultat av en individuell vurdering av hver enkelt sak. For slik saksbehandling vil det være større grunn til å stille krav om at vedtaket må begrunnes. Departementet kan på denne bakgrunn ikke se at det er behov for å videreføre bestemmelsen fra ligningsloven om forenklet vedtak uten skriftlig begrunnelse.

Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter lovforslaget § 9-2 tredje ledd vil være enkeltvedtak om skattefastsetting. Det vil ikke være behov for begrunnelse av slike beregningsvedtak, og departementet foreslår derfor et unntak i § 5-7 første ledd annet punktum.

Annet ledd stiller krav til begrunnelsens innhold, og bygger delvis på forvaltningsloven § 25. Departementet foreslår at det i lovteksten kommer fram at begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. For eksempel vil det ha betydning hvorvidt vedtaket er til gunst eller ugunst for den skattepliktige eller tredjeparten, størrelsen på beløpet vedtaket dreier seg om og hvem vedtaket retter seg mot.

Ved vurderingen av beløpets størrelse må det tas i betraktning hvem vedtaket gjelder. Dersom en skattepliktig får medhold i en klagesak, er behovet for en utfyllende begrunnelse mindre enn i saker hvor en skattepliktig ikke gis medhold. Jo mer inngripende et vedtak er, desto større krav bør stilles til begrunnelsen. Ved noen vedtak vil det være tilstrekkelig med en helt summarisk begrunnelse, og skattemyndighetene vil i noen typer av saker kunne anvende standardbegrunnelser. Et eksempel på et område hvor det ikke stilles strenge krav til begrunnelsens innhold er vedtak om fastsetting av motorvognavgifter hvor avgiften fastsettes på grunnlag av tekniske spesifikasjoner registrert hos vegmyndighetene.

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

Dersom enkeltvedtaket som treffes er i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene etter § 5-6, og den vedtaket retter seg mot ikke har kommet med innvendinger mot varselet, foreslår departementet at en henvisning til det tidligere varselet skal være tilstrekkelig.

Tredje ledd gjør unntak fra kravet til begrunnelse i første ledd. Unntaket gjelder i den utstrekning begrunnelse ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter § 5-4 femte ledd. Dette gjelder visse typer opplysninger om forretningshemmeligheter, og svarer til løsningen i forvaltningsloven § 24 tredje ledd første punktum. Unntaket er ment å ha karakter av en sikkerhetsventil.

Departementet viser til forslag til § 5-7.

11.9 Melding om enkeltvedtak

11.9.1 Gjeldende rett

11.9.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 27 regulerer krav om underretning til partene når enkeltvedtak er truffet. Etter første ledd skal partene som hovedregel få beskjed om vedtaket så snart som mulig. Meldingen skal gis av det forvaltningsorganet som har truffet vedtaket, hvis ikke særlige grunner tilsier at det overlates til et annet organ. I regelen gis underretning skriftlig, men hvis dette er særlig byrdefullt eller saken haster, kan underretningen gis muntlig eller på annen måte. Parten kan i slike tilfeller kreve å få vedtaket skriftlig bekreftet.

Unntak fra kravet til underretning gjelder hvis det må anses åpenbart unødvendig og vedtaket ikke medfører skade eller ulempe for vedkommende part. Etter § 27 annet ledd bør begrunnelsen gjenngis i underretningen i saker der begrunnelse etter forvaltningsloven § 24 skal gis samtidig med vedtaket. Hvis dette på grunn av særlige forhold ikke kan gjennomføres, og i tilfeller hvor det ikke er krav til samtidig begrunnelse, skal det i underretningen i stedet gis opplysninger om på hvilken måte partene kan gjøre seg kjent med begrunnelsen.

I underretningen skal det etter § 27 tredje ledd blant annet gis opplysninger om klageadgang, klagefrist, klageinstans og den nærmere framgangsmåte ved klage, samt om retten til å se sakens dokumenter. Fjerde ledd oppstiller ytterligere krav til innholdet i visse tilfeller.

11.9.1.2 Ligningsloven

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

11.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om at skattemyndighetene skal informere de skattepliktige eller aktuelle tredjemenn når de fatter enkeltvedtak. Departementet foreslo også krav til innholdet i meldingen.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

11.9.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en generell bestemmelse om plikt for skattemyndighetene til å melde fra om enkeltvedtak.

Forslaget til § 5-8 bygger i noen grad på forvaltningsloven § 27, men begrepet «underretning» er erstattet med «melding om enkeltvedtak». Etter departementets syn er noen av de sær-

reglene som oppstilles i forvaltningsloven § 27 ikke praktiske på skatteforvaltningslovens område. Departementets forslag til § 5-7 om melding om enkeltvedtak er derfor enklere utformet. Skattemyndighetene skal sørge for at det gis melding om vedtaket til den vedtaket retter seg mot. Med melding om vedtaket menes at den vedtaket retter seg mot skal informeres om hele vedtaket, med begrunnelse etter § 5-7, og ikke bare konklusjonen. I meldingen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og den nærmere framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-4 til å se sakens dokumenter og eventuell søksmålsfrist. Er det etter lovens § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det også opplyses om dette. Ved skattemyndighetenes endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning av sakskostnader, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot har hatt vesentlige sakskostnader, eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Innholdet bør etter departementets syn tilpasses den enkelte sakens art og omfang.

Departementet kan ikke se at det er behov for unntak fra kravet til myndighetene om å informere om vedtak, men legger opp til at innholdet i meldingen og hvilken form den skal gis i, må være avhengig av hvorvidt den vedtaket retter seg mot på forhånd vil være klar over at vedtaket treffes. Et eksempel på at kravet om underretning om vedtak vil kunne være oppfylt uten at myndighetene utformer noe utførlig vedtaksdokument vil være avgiftsfastsetting for motorkjøretøy, hvor fastsettingen kan skje ved at skattepliktig registrerer, omregistrer eller statusendrer et kjøretøy «over disk» hos vegmyndighetene. Her vil en kassakvittering for betalt avgift som gis til den skattepliktige ved direkte fremmøte og betaling på stedet normalt være tilstrekkelig.

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

Departementet viser til forslag til § 5-8.

11.10 Sakskostnader

11.10.1 Gjeldende rett

Forvaltningsloven § 36 er et selvstendig rettslig grunnlag for en part til å få dekket særlige sakskostnader til advokat, sakkyndig mv. som har påløpt i forbindelse med å få endret et vedtak til

egen gunst. Bestemmelsen gjelder ved siden av andre rettslige grunnlag som regler om sakskostnader etter tvisteloven kapittel 20 og alminnelige erstatningsrettslige prinsipper.

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

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

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

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

Det er det forvaltningsorganet som treffer vedtak om endring som også skal vurdere spørsmålet

om dekning av sakskostnader. På merverdiavgiftsområdet blir klage på fastsatt merverdiavgift behandlet i Klagenemnda for merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 19-2 har en særregel om at dersom Klagenemnda endrer et vedtak til gunst for klager, ligger myndigheten til å tilkjenne sakskostnader til skattekontoret.

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

Det følger av ligningsloven § 9-11 nr. 1 og 2 at skattyter skal tilkjennes hel eller delvis dekning for sakskostnader i endringssaken når skatteklagenemnda, skattekontoret eller Riksskattememnda endrer en ligningsavgjørelse til skattyters gunst. Det samme gjelder når skattekontoret endrer en avgjørelse til gunst for skattyter som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, jf. § 9-11 nr. 3. Ved lov 19. desember 2014 ble det vedtatt endringer i ligningsloven som følge av de kommende endringene i klagenemndsstrukturen på skatteområdet. Lovendringen opphever regelen i § 9-11 nr. 2 om sakskostnader for Riksskattememnda og tilpasser øvrig ordlyd i bestemmelsen til de organisatoriske endringene.

Ligningsloven § 9-11 har et snevrere anvendelsesområde enn forvaltningsloven § 36, da det bare kan tilkjennes sakskostnader etter endringer av ligningsavgjørelse. Vilråene for å få tilkjent sakskostnader etter ligningsloven er også ansett som noe strengere enn vilråene etter forvaltningsloven.

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

skattyterens økonomi. Der skattyter ikke har gjort det som med rimelighet kan forventes for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt ikke være urimelig at han selv bærer sakskostnadene sine. Skattyters forhold må videre vurderes opp mot ligningsmyndighetenes forhold, det vil si saksbehandlingen og rettsanvendelsen i den konkrete saken. Det er særlig når ligningsmyndighetene har begått feil at det kan virke urimelig at skattyteren selv skal dekke kostnadene ved endringssaken.

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

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

11.10.1.1 Petroleumsskatteloven

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

11.10.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om rett til «helt eller delvis» å få

dekket kostnader pådratt i forbindelse med endring av enkeltvedtak. Bestemmelsen bygget i stor utstrekning på forvaltningslovens § 36, men var tilpasset skatteområdet. Departementet foreslo at spørsmålet om dekning av sakskostnader skal avgjøres av det organet som har endret vedtaket. Dette skal etter forslaget ikke gjelde der vedtak endres av nemnd. Når endringsvedtak er truffet av Skatteklagenemnda skal skattekontoret avgjøre spørsmålet om sakskostnader, og når Oljeskattememnda fatter endringsvedtak skal sakskostnadsspørsmålet etter forslaget avgjøres av Oljeskattekontoret. Videre foreslo departementet at avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med de alminnelige klagereglene i lovforslagets kapittel 13.

Flere høringsinstanser er positive til forslaget om felles regler om sakskostnader. *Professor emeritus Frederik Zimmer* skriver:

«Det er positivt at forslaget til regler om saksomkostninger har lagt seg på forvaltningslovens linje og ikke ligningslovens. Det er i denne sammenheng også en fordel at regelen om en helhetsvurdering ikke videreføres.»

Høringsinstansene *Justis- og beredskapsdepartementet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* og *professor Zimmer* er imidlertid kritiske til formuleringen om at sakskostnader skal tilkjennes «helt eller delvis». *Justis- og beredskapsdepartementet* skriver:

«Etter vårt syn kan det spørres hvor pedagogisk det er å beholde formuleringen om «helt eller delvis» dekning av sakskostnader i utkastet § 5-9, hvis meningen er at det skal kunne skje avkorting bare «i spesielle tilfeller hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp.»»

Advokatforeningen har i sin høringsuttalelse også bedt om at skattepliktige rutinemessig orienteres om retten til å kreve dekning av sakskostnader. *Skattedirektoratet* skriver at bestemmelsens ordlyd er uklar vedrørende forutsetningen om at den vedtaket retter seg mot selv må ha stått ansvarlig for kostandene for å få disse dekket.

11.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en egen bestemmelse om sakskostnader i skatteforvaltningsloven § 5-9. Bestemmelsen gir rett for den et enkeltvedtak ret-

ter seg mot, til å få dekket kostnader vedkommende har pådratt seg i forbindelse med endring av vedtak. Den foreslåtte bestemmelsen gjelder uavhengig av årsaken til at vedtaket endres. Den vedtaket retter seg mot kan dermed få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen også i de tilfeller årsaken til at vedtaket endres er at endring er pålagt i rettskraftig dom. Dekning av kostnader til selve rettergangen følger imidlertid reglene i tvisteloven kapittel 20.

Lovforslaget § 5-9 første ledd bygger på forvaltningsloven § 36 første ledd. Det foreslås at vilkårene for å tilkjenne saks kostnader skal være at de aktuelle kostnadene har vært vesentlige, nødvendige for å få endret vedtaket og at endringen ikke skyldes eget forhold hos den vedtaket retter seg mot eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller at andre særlige forhold taler mot det. Vilråene er i utgangspunktet ment å ha samme innhold som tilsvarende formuleringer i forvaltningsloven, men bestemmelsen må også tolkes i lys av at de skattepliktige selv er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning på skatteforvaltningsområdet. Det vil for eksempel ikke kunne tilkjennes saks kostnader for kostnader som den skattepliktige har pådratt seg før førsteinstansens vedtak ble fattet. Selv om det i noen tilfeller vil kunne være tilfeldig hvorvidt arbeidet for å få endret et vedtak skjer på et tidlig tidspunkt (før første vedtak), eller senere, (under behandling av klagesaken), vil slike kostnader på dette stadium i saken normalt måtte anses som pådratt i forbindelse med oppfyllelse av opplysningsplikten, og derfor ikke som nødvendige for å få endret vedtaket.

For skatteartene som i dag er omfattet av ligningslovens saks kostnadsregler, innebærer forslaget at retten til å få dekket saks kostnader gjelder i flere sakstyper enn tidligere. Lovforslaget § 5-9 gjelder ikke bare ved endring av skattefastsettingen, men ved endring av alle avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d.

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

Forslaget gir i prinsippet rett til dekning av saks kostnader ved endring av ethvert vedtak om skattefastsetting. Etter departementets syn skal det likevel svært mye til før saks kostnader tilkjennes etter at myndighetene har endret en skjønns-

fastsetting. Dette skyldes vilrået om at endringen ikke må skyldes den skattepliktiges «eget forhold». Skjønnsfastsetting skjer først der den skattepliktige har unnlatt å oppfylle sin opplysningsplikt, og det kan da ikke anses urimelig om den skattepliktige selv må bære kostnadene for å få skjønnet endret når vedkommende i ettertid framlegger opplysninger som viser at skjønnet er feil.

I forslaget til bestemmelse om saks kostnader som departementet sendte på høring foreslo departementet at saks kostnader kan tilkjennes «helt eller delvis». Denne formuleringen var en videreføring fra ligningslovens bestemmelse. Hensikten med formuleringen var å framheve at selv om saks kostnader som hovedregel skulle tilkjennes fullt ut, er det også åpnet for å redusere saksomkostningsutbetalingen i bestemte unntakstilfeller. Som flere høringsinstanser har kommentert kan formuleringen lett misforstås, og kan skape usikkerhet rundt gjeldende rett. Departementet foreslår derfor ikke å videreføre denne formuleringen.

Departementet mener at det som hovedregel skal tilkjennes full dekning, men at dekningen kan avkortes i spesielle tilfeller hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp. For eksempel vil det kunne være aktuelt med avkortning der den som klager har benyttet seg av en advokat som har brukt klart mer tid på saken enn det som framstår som rimelig. Denne regelen kan utledes av kravet om at kostnadene må være «nødvendige».

Det kan heller ikke tilkjennes saks kostnader for andre kostnader enn de som kan anses som den skattepliktiges egne. Dette viderefører gjeldende rett fra ligningsloven, jf. Rt. 2015 side 289.

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

Det foreslås at krav om dekning av saks kostnader må fremmes innen seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram. Dette innebærer en utvidelse sammenlignet med gjeldende rett da fristen etter både forvaltningsloven og ligningsloven er tre uker. Departementet foreslår at en avgjørelse om saks kostnader skal kunne påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovforslaget kapittel 13. Dette vil for eksempel inne-

bære at en klage over en sakskostnadsavgjørelse i en sak om endring av et vedtak om fastsetting av merverdiavgift skal behandles av Skatteklagenemnda.

Departementet viser til forslag til § 5-9.

11.11 Virkning av saksbehandlingsfeil

11.11.1 Gjeldende rett

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

11.11.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en regel om virkning av saksbehandlingsfeil. Bestemmelsen var utformet etter mønster av forvaltningsloven § 41 og ligningsloven § 3-12.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

11.11.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en tilsvarende bestemmelse om virkningen av saksbehandlingsfeil i skatteforvaltningsloven § 5-10 som i forvaltningsloven § 41 og ligningsloven § 3-12. Bestemmelsen omfatter saker som etter loven gjelder «enkeltvedtak».

Departementet viser til forslag til § 5-10.

12 Lovens kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

12.1 Innledning og sammendrag

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

Etter departementets syn er bindende forhåndsuttalelser en hensiktsmessig ordning for å få avklart skattemessig tvil rundt økonomisk viktige disposisjoner. For de skattepliktige er det gunstig på en rask og enkel måte å kunne få avklart skattemessige konsekvenser av en gitt disposisjon før den eventuelle disposisjonen gjennomføres.

Departementet foreslår derfor en videreføring og utvidelse av ordningen, slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser om disposisjoner på *alle* områder som skal omfattes av skatteforvaltningsloven.

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

12.2 Bindende forhåndsuttalelser

12.2.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 3A-1, merverdiavgiftsloven § 17-1 og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 har langt på vei

like bestemmelser om bindende forhåndsuttalelser. Etter disse bestemmelsene kan skattepliktige be om skattemyndighetenes vurdering av de skattemessige konsekvensene av en konkret planlagt framtidig disposisjon. Dette gjelder bare når det er av «vesentlig betydning» for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av «allmenn interesse». I utgangspunktet er det skattekontorene som gir forhåndsuttalelsene, men dersom saken gjelder kompliserte eller prinsipielle spørsmål, eller spørsmål av allmenn interesse, gis uttalelsen av Skattedirektoratet.

Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om virkningene av en disposisjon som allerede er foretatt, eller om spørsmål som gjelder bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen. Uttalelse skal ikke gis om spørsmål som er av hypotetisk karakter eller som gjelder generell lovtolkning. En anmodning om uttalelse kan avvises dersom den bærer preg av ren skatteplanlegging, for eksempel hvor avsenderen skisserer flere alternative framgangsmåter og spør om hvilken framgangsmåte som gir minst skattebelastning. Det kan bare gis bindende forhåndsuttalelse om den skattepliktiges egne forhold. Ordningen er et supplement til myndighetenes alminnelige veiledningsplikt.

En forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den skattepliktige krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. For øvrig er ikke uttalelsen formelt bindende. Den skattepliktige er ikke bundet av svaret dersom vedkommende ikke ser seg tjent med det.

I tillegg til den alminnelige ordningen med bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 4, kan Oljeskattekontoret etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 på anmodning gi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt ved realisasjon av naturgass, når transaksjoner skjer mellom parter med interessefellesskap eller skattepliktig tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at ordningen ikke skal

gjelde for enkelte typer naturgass. Bakgrunnen for ordningen med bindende forhåndsuttalelser om skattepliktig gasspris på interne salg er å gi selskapene en mulighet til større forutberegnelighet i ligningsprosessen. I prosessen med å få en bindende forhåndsuttalelse må selskapet gi ligningsmyndighetene nødvendig informasjon om relevante forhold for vurdering av markedsverdien av gasskontrakten. Den bindende forhåndsuttalelsen gjelder for en avgrenset periode, og ligningsprisen kan dermed justeres for neste periode dersom det framkommer ny informasjon om hva som ville vært en markedsbasert pris på avtaletidspunktet. I prosessen er det kontakt mellom ligningsmyndighetene og skattepliktig. Dersom det underveis viser seg at selskapet er uenig i den prisen Oljeskattekontoret kommer til, eller dersom ligningsmyndighetene mener at de ikke har tilstrekkelig grunnlag for å avgi uttalelse, vil gassprisen bli vurdert ved en ordinær ligningsbehandling. Er en bindende forhåndsavgjørelse om gasspris endelig avgitt og akseptert av den skattepliktige er den derimot bindende for både skattemyndighetene og den skattepliktige i den angitte gyldighetsperioden. Ligning der forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan dermed ikke påklages eller prøves for domstol for så vidt gjelder spørsmål som er avgjort ved den bindende forhåndsuttalelsen.

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

12.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet felles bestemmelser om skattemyndighetenes adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser. Forslaget innebærer en utvidelse av den gjeldende ordningen, slik at myndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som skal omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslo også en videreføring av Oljeskattekontorets myndighet til å gi forhåndsuttalelser om internpris ved realisasjon av naturgass.

Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norsk Tjenestemannslag, Næringslivets hovedorganisasjon og Toll- og avgiftsdirektoratet har uttalt at

de støtter forslaget om utvidelse av virkeområdet for bindende forhåndsuttalelser. *Norsk Tjenestemannslag* fremhever at forslaget vil kunne ha positive konsekvenser for etterlevelsen av skatteregulverket, og skriver:

«Vi anser at en utvidelse av BFU-ordningen er fordelaktig da dette vil gi den skatte- og avgiftspliktige større forutsigbarhet over konkrete planlagte transaksjoner som igjen vil kunne føre til større gra[d] av etterlevelse. På noen spesielle områder vil det kunne være utfordringer forbundet med å avgi bindende uttalelse, men dette forutsettes avklart og tilpasset etter hvert»

Advokatforeningen skriver:

«Erfaringene fra denne ordningen synes gjennomgående positive. I et rettsikkerhetsperspektiv er ordningen et verdifullt element og derfor er det positivt at ordningen er utvidet til også å gjelde merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter»

Videre skriver foreningen at de mener at vilkåret om «vesentlig betydning» bør utgå og at avgitte forhåndsuttalelser bør publiseres.

Også *Toll- og avgiftsdirektoratet* ønsker utvidelsen av ordningen til særavgiftsområdet velkommen:

«Ordningen med bindende forhåndsuttalelser vil være en nyvinning på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet, da noen slik ordning ikke eksisterer på disse områdene i dag. Direktoratet er i utgangspunktet positiv til en slik ordning og ser at det å få en formell avklaring på sin rettslige stilling kan være positivt for den avgiftspliktige, og i noen tilfeller også hensiktsmessig.»

Skattedirektoratet peker i sin høringsuttalelse på at lovforslaget slik det ble sendt på høring vil innebære en endring av den bindende virkningen for forhåndsuttalelser om internpris ved realisasjon av naturgass. I forslaget som var på høring la departementet opp til at slike forhåndsuttalelser skal være bindende bare dersom den som uttalelsen gjelder krever det, mens gjeldende rett er at uttalelsen er bindende når den er endelig avgitt.

Finans Norge har uttrykt ønske om at ordningen utvides ytterligere slik at det også kan gis bindende forhåndsuttalelser om verdivurderinger.

12.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om felles bestemmelser om bindende forhåndsuttalelser. Departementet ser det som hensiktsmessig at en felles ordning for bindende forhåndsuttalelser bygges på ordningen som i dag er lovfestet i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Med unntak av et par språklige justeringer er forslaget til § 6-1 første og tredje ledd en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven § 3A-1 og merverdiavgiftsloven § 17-1. Innholdsmessig videreføres også gjeldende rett etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 og 5.

Departementet foreslår at bindende forhåndsuttalelse skal gis av «skattemyndighetene». Hvilket myndighetsorgan som skal gi uttalelse om konsekvenser for de ulike skatteartene vil framgå av forskrift. Departementet ser det som mest hensiktsmessig at uttalelser om en disposisjons konsekvenser for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, svalgarskatt, artist-skatt, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon skal gis av skattekontoret eller Skattedirektoratet. Gjeldende fordeling av saker mellom skattekontoret og Skattedirektoratet forutsettes videreført, slik at direktoratet avgjør kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning. Dette skillet forutsettes imidlertid ikke innført for skattearter hvor klagesaker ikke behandles i en nemnd. For disse skatteartene avgis samtlige forhåndsuttalelser av skattekontoret, se nærmere omtale nedenfor. For petroleumsskatt foreslås videreføring av gjeldende ordning med at myndigheten til å gi forhåndsuttalelser skal ligge hos Oljeskattekontoret.

Departementet foreslår at adgangen til å be om en bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven som hovedregel skal gjelde for «skattepliktige mv.». I dag følger det av forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 3 at også deltakerlignede selskaper, boligselskaper og sameier kan framsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse for å få avklart bestemte spørsmål. Dette forutsettes videreført. I tillegg legger departementet til grunn at også brukergrupper som har rett til fritak fra særavgift ved at en registrert virksomhet fakturerer leveranser uten avgift, vil kunne ha behov for en bindende forhåndsuttalelse om avgiftsplikten. Disse bør etter departementets syn derfor likestilles med skattepliktige i denne sammenhengen, slik at de har rett til å be om en bindende forhåndsuttalelse. Departementet ser

ikke behov for å presisere dette i lovteksten. I § 6-4 foreslås det en hjemmel for i forskrift å gi regler om blant annet hvem som kan framsette anmodning om en bindende forhåndsuttalelse, se nedenfor.

Etter gjeldende rett kan det ikke gis bindende forhåndsuttalelse knyttet til en disposisjon som allerede er gjennomført. Det skal ikke gis uttalelse om spørsmål av hypotetisk karakter eller som gjelder et generelt lovtolkningsspørsmål. Det kan kun gis uttalelse om egne forhold, og en anmodning om uttalelse kan avvises dersom den bærer preg av ren skatteplanlegging. Det er kun rettsanvendelse på et konkret faktum som er gjenstand for vurdering. Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger kan ikke tas opp. Ordningen har, som flere høringsinstanser påpeker, fungert godt. Departementet ser derfor ikke grunn til å gjøre endringer i ordningen på dette punkt, og foreslår at tilsvarende begrensninger skal gjelde for forhåndsuttalelser om merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. For særavgifter innebærer dette at myndighetene blant annet kan gi forhåndsuttalelser om hvorvidt et produkt omfattes av avgiftsplikt, herunder om vilkårene for fritak er oppfylt. Derimot kan det ikke gis uttalelser om for eksempel hvor mye som faktisk skal betales i avgift (likestilles med verdsettelse), eller om et dokument oppfyller vilkårene for fritak. For motorkjøretøyavgiftene er tekniske data og vurderinger, klassifiseringer og vedtak fattet av Statens vegvesen ofte av betydning for avgiftsplikten. Skattemyndighetene kan ikke gi forhåndsuttalelser om noe som i realiteten vil avhenge av andre myndigheters vurderinger og vedtak.

Departementet foreslår å videreføre skattepliktiges adgang etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 til å anmode Oljeskattekontoret om å gi uttalelse om markedsmessighet vedrørende salg av naturgass i skatteforvaltningsloven § 6-1 annet ledd. Som *Skattedirektoratet* nevner i sin høringsuttalelse inntreder den bindende virkningen for forhåndsuttalelser etter § 6 nr. 5 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 tre 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 fastsettingen. D e p a r t e m e n t e t ser at forslaget

som ble sendt på høring om at forhåndsuttalelsen er bindende bare dersom dette kreves, ikke er dekkende for dette særskilte forholdet. Petroleums-skatteloven § 6 nr. 5 annet ledd har en bestemmelse om at den bindende virkningen også er betinget av at den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Denne betingelsen ble ikke tatt med i forslaget som var på høring.

Skattedirektoratet peker på at de mener det er nødvendig at loven har en slik betingelse, og understreker at 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 for eksempel kan ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i dokumentasjonen som skal godtgjøre at prisen som ønskes lagt til grunn er markedsmessig. *Departementet* foreslår derfor at regelen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 annet ledd videreføres i skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd. Ordlyden som foreslås i § 6-1 tredje ledd avviker imidlertid fra formuleringene fra petroleumsskatteloven ved at «uriktige og ufullstendige opplysninger» erstattes med termen «riktige og fullstendige opplysninger». Med denne språklige endringen søker departementet å harmonisere språkbruken slik at den tilsvarende språkføringen i øvrige deler av loven, slik som i § 8-1. Det er ikke tilsiktet noen realitetsendring.

Departementet viser til forslag til § 6-1.

12.3 Klage og domstolsprøving

12.3.1 Gjeldende rett

Bindende forhåndsuttalelser kan i henhold til ligningsloven § 3A-3 og merverdiavgiftsloven § 17-3 verken påklages eller bringes inn for domstolene. Det organet som har gitt en forhåndsuttalelse kan imidlertid gi en endret uttalelse dersom endringen er til gunst for den uttalelsen gjelder for, samt beslutte å behandle en anmodning selv om den tidligere er avvist, jf. forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 12. For forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 ble det ved lovendring 19. juni 2015 åpnet for klageadgang. Klageinstansen er Klagenemnda for petroleumsskatt. Forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 kan ikke påklages da slike forhåndsuttalelser er bindende både for den skattepliktige og myndighetene.

Bakgrunnen for bestemmelsene om at det ikke er klage- eller søksmålsadgang på bindende

forhåndsuttalelser etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven er at ordningen utelukkende har til formål å la den skattepliktige raskt og enkelt få rede på hvordan skattemyndighetene vil vurdere de skattemessige spørsmål ved en nærmere beskrevet disposisjon. Så lenge en uttalelse ikke er påberopt av den skattepliktige, er den ikke å anse som en «fastsetting» som kan klages over etter de alminnelige klagereglene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller forvaltningsloven. Begrunnelsen for avskåret søksmålsadgang er den tradisjonelle arbeidsfordelingen mellom forvaltningen og domstolen.

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

Også for bindende forhåndsuttalelser om internpris ved realisasjon av naturgass er klage- og søksmålsadgang avskåret. Begrunnelsen for dette er at en avgitt forhåndsuttalelse binder både ligningsmyndighetene og skattyter selv.

12.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet at bindende forhåndsuttalelser skal kunne påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. På bakgrunn av de særlige forvaltningsreglene som gjaldt på petroleumsskatteområdet, ble det ikke foreslått klagerett for uttalelser gitt på dette området, verken de ordinære bindende forhåndsuttalelsene eller forhåndsuttalelser om gasspris. Departementet foreslo også at det skulle framgå klart av lovteksten at bindende forhåndsuttalelser ikke kan prøves i egen sak for domstolene.

Flere høringsinstanser uttaler at de støtter forslaget om klageadgang på bindende forhåndsuttalelser. Blant disse er *Deloitte Advokatfirma*, *Advokatforeningen*, *Akastor/Aker Solutions*, *Handels høyskolen BI*, *Finans Norge*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*, *Næringslivets hovedorganisasjon* og *professor emeritus Frederik Zimmer*.

Norsk olje og gass har pekt på unntaket fra klageadgang på bindende forhåndsuttalelser avgitt av oljeskattekontoret:

«Begrunnelsen for å stille særskattepliktige dårligere enn alminnelige skattytere er ikke overbevisende og det er svært vanskelig å forstå at særskattepliktige skal særbehandles i negativ retning. Man står overfor en skattytergruppe som har særskilt behov for sikkerhet omkring skatteforhold på grunn av de betydelige beløpene sakene ofte gjelder. Behovet for å kunne få overprøvd en uttalelse man er uenig i eller mener ikke gir uttrykk for gjeldende rett, gjør seg like sterkt gjeldende for de skattepliktige.»

Deloitte Advokatfirma gir uttrykk for det samme når de skriver:

«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.»

Skattedirektoratet mener at regelen om avskåret klage- og søksmålsadgang for bindende forhåndsuttalelser om pris på realisert naturgass ikke er innarbeidet i forslaget til lovtekst. I høringsnotatet begrunnes ønsket om slik regel med følgende:

«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.»

Norsk Tjenestemannslag peker i sin høringsuttalelse på at klagebehandling av bindende forhåndsuttalelser kan bli faglig utfordrende for klageinstansene fordi bindende forhåndsuttalelser ofte omhandler kompliserte problemstillinger og inngående fortolkning av regelverket. *Norsk Tjenestemannslag* uttaler også følgende:

«Samlet mener vi at hensynet til rettssikkerhet og korrekt resultat veier tyngre enn etatens utfordring i klagebehandlingen. Skattyter har etter ligningslovens bestemmelser anledning

til ikke å følge opp konklusjonen i en BFU når ligningsdokumentene blir levert. Dersom skattekontoret legger uttalelsen til grunn ved ligningen, foreligger det klageadgang på ligningsvedtaket. Dersom det innføres klageadgang på en BFU kan det stilles spørsmål ved om det reelt sett gis to klagemuligheter til nemnda på samme spørsmål.»

Norsk Tjenestemannslag og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers peker også på at innføring av klageadgang på bindende forhåndsuttalelser kan by på utfordringer knyttet til saksbehandlingstid. Formålet med BFU er raske avklaringer, det fordrer i følge disse høringsinstansene også en kortere behandlingstid for en klage på bindende forhåndsuttalelse enn en ordinær klagesak.

Flere høringsinstanser mener at det bør åpnes for domstolsprøving av forhåndsuttalelsene. I høringsuttalelsen fra *Handelshøyskolen BI* heter det:

«Man kan ikke avvise en slik adgang til domstolsprøvelse med at det vil motvirke formålet om rask og effektiv avgjørelse av saken. Det vil ta mye lengre tid å vente på ligningsvedtak for så å bringe saken inn for domstolene. Bindende forhåndsavgjørelser vil typisk gjelde viktige spørsmål. De er svært godt egnet til domstolsprøving siden faktum ikke forutsettes omtvistet. Og det er et alminnelig prinsipp i en rettsstat som krever svært gode grunner for å fravikes, at administrative avgjørelser skal kunne bringes inn for domstolene. Det er uheldig at høringsnotatet ikke trekker inn at det synes nokså vanlig i land vi naturlig sammenligner oss med, å kunne prøve bindende forhåndsuttalelser for retten. At det teoretisk kan diskuteres om man har rettslig interesse og derfor kan gå til retten for å få fastslått om en handling man planlegger å foreta, vil medføre skatterettslige konsekvenser, er ikke tilstrekkelig til å begrunne den løsning som er foreslått i høringsnotatet.»

Også *professor Zimmer* mener at departementets begrunnelse i høringsnotatet ikke er tilfredsstillende. I sitt høringsinnspill skriver han:

«[D]et er ikke tvil om at en mulighet for domstolsprøvelse vil bidra til å styrke forutberegneligheten for skattyterne, og spørsmålet fortjener derfor nærmere overveielse og ikke bare en formell avvisning.»

12.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Det er departementets oppfatning at ordningen med bindende forhåndsuttalelser i utgangspunktet bør være så enkel som mulig administrativt, slik at de skattepliktige raskt og effektivt skal kunne få avklart skattemyndighetenes syn.

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

Departementet foreslår at bindende forhåndsuttalelser skal kunne påklages etter de alminnelige klagereglene for enkeltvedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13. En bindende forhåndsuttalelse gitt av skattekontoret eller Skattedirektoratet vil dermed kunne klages inn for ny behandling av Skatteklagenemnda, jf. lovforslaget § 13-3. En klage på en forhåndsuttalelse som gjelder svalbardskatt vil gå til Skatteklagenemnda for Svalbard, mens Skattedirektoratet vil være klageinstans dersom uttalelsen gjelder merverdiavgiftskompensasjon eller særavgifter. Som nevnt ovenfor forutsetter departementet at Skattedirektoratet ikke selv skal avgi bindende forhåndsuttalelser i saker som ikke kan klages inn til behandling i klagenemnd. Bakgrunnen for dette er at Finansdepartementet som overordnet organ for Skatteetaten er klageorgan for Skattedirektoratets beslutninger som ikke behandles i skatteklagenemnd. Det er imidlertid ikke hensiktsmessig at Finansdepartementet behandler klager over bindende forhåndsuttalelser. Forslaget innebærer videre en videreføring av gjeldende rett ved at ordinære bindende forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattekontoret skal kunne påklages til klagenemnda for petroleumsskatt. Klagefristen er seks uker.

Det foreslås likevel ingen klageadgang på forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattekontoret med hjemmel i petroleumsskatteoven § 6 nr. 5, lovforslagets § 6-1 annet ledd, om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt ved realisasjon av naturgass. Disse uttalelsene skiller seg klart fra de alminnelige forhåndsuttalelsene ved at de gjelder hvilken markedspris ved internsalg av gass som skal legges til grunn ved fastsettingen. Å avgi en bindende forhåndsuttalelse hvor det vurderes om avtalte priser mellom selskaper med interessefellesskap er armlengdes, er svært tidkrevende arbeid. Det er derfor både administrative hensyn og hensynet til at ordningen skal fungere effektivt, som ligger til grunn for at ligningen ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene. I tillegg vil en klageadgang og domstolsprøving av forhåndsuttalelsen vanskelig la seg kombinere med at uttalelsen skal være bindende for skattyter selv uten at skattyteren aktivt har valgt det. Hensynet til den skattepliktige anses imidlertid ivaretatt ved at den skattepliktige kan unnlate å akseptere forhåndsuttalelsen før den anses endelig avgitt.

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

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

Et annet spørsmål som flere av høringsinstansene er opptatt av, er hvorvidt de skattepliktige skal kunne få prøvd en forhåndsuttalelse for retten uten at den er lagt til grunn for noen fastsetting. Departementet går ikke inn for søksmålsadgang på bindende forhåndsuttalelser. I motsetning til enkelte andre land, har ikke Norge egen forvaltningsdomstol. Hensynet til at domstolen ikke skal opptre som forvaltningsorgan veier i mange sammenhenger tungt. I tillegg mener departementet det er viktig å være tilbakeholden med å øke domstolenes arbeidsbelastning. Departementet kan heller ikke se at det er noe stort behov for skattepliktige å bringe en bindende forhåndsuttalelse inn for behandling i domstolene. Departementet legger vekt på at ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal være administrativt enkel, samtidig som de skattepliktige har gode muligheter til å få overprøvd de aktuelle skattemessige spørsmålene. Det vises til at skattespørsmålene kan bringes inn for ny behandling gjennom den foreslåtte klageadgangen for bindende forhåndsuttalelser, og at spørsmålet kan bringes inn for domstolene etter at de planlagte disposisjonene er gjennomført og lagt til grunn ved ordinær skattemessig behandling.

Departementet viser til forslag til § 6-2.

12.4 Gebyr

12.4.1 Gjeldende rett

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

Gebyrets størrelse er regulert i forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i

skatte- og avgiftssaker, og er knyttet opp mot rettsgebyret. Størrelsen på gebyret skal gjen speile den skattepliktiges formodentlige betalingssevne, og varierer etter hvem som framsetter anmodningen. Etter forskriften § 8 varierer gebyret fra et halvt rettsgebyr for lønnstakere, pensjonister og deres bo, til femten ganger rettsgebyret for store foretak. Rettsgebyret er per 1. november 2015 860 kroner, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1.

Også i ordningen med bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 er det et vilkår at den skattepliktige betaler et gebyr. Gebyrets størrelse, som er satt til 25 ganger rettsgebyret, framkommer direkte av lovteksten i petroleumsskatteloven § 6 nr. 4. Det kreves ikke gebyr for bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5.

12.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en videreføring av ordningen med at det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelser.

Ingen av høringsinstansene har kommentert forslaget.

12.4.3 Vurderinger og forslag

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

Departementet viser til forslag til § 6-3.

12.5 Forskrifter

12.5.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 3A-4 og merverdiavgiftsloven § 17-4 gir departementet kompetanse til å gi forskrift med utfyllende regler om bindende for-

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

12.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansens merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en hjemmel for å gi forskrift med utfyllende regler til bestemmelsene om bindende forhåndsuttalelser.

Ingen av høringsinstansene har kommentert dette forslaget særskilt.

12.5.3 Vurderinger og forslag

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

Departementet viser til forslag til § 6-4.

13 Lovens kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

13.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å samle bestemmelsene om opplysningsplikt for tredjeparter i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Forslaget viderefører bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 med noen mindre endringer. Reglene innebærer at tredjeparter plikter å gi nærmere angitte opplysninger til skattemyndighetene uten at myndighetene har bedt om det. Opplysningene skal med andre ord gis av eget tiltak. Regler om dette finnes i dag i hovedsak på ligningslovens område, og pålegger blant annet arbeidsgivere og banker å innberette en rekke opplysninger til skattemyndighetene om skattytere som de har forbindelse med. Slike tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av de såkalte grunnlagsdata, og er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere.

Forslaget til omstrukturering av bestemmelsene om opplysningsplikt om fordringer, gjeld og finansielle instrumenter samt enkelte andre mindre endringer som ble fremmet i Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 18, er innarbeidet i forslaget her.

13.2 Gjeldende rett

Bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt var tidligere inntatt i ligningsloven kapittel 6 sammen med bestemmelser om plikten til å gi opplysninger etter krav fra myndighetene. Ved lov 26. april 2013 nr. 16 ble reglene om tredjeparters opplysningsplikt samlet i ligningsloven kapittel 5. Endringene trådte i kraft 1. juli 2013. Betegnelsene i loven ble endret ved at «oppgave» og «oppgaveplikt» ble erstattet med «opplysning» og «opplysningsplikt». Videre ble plikten til å gi opplysninger ukrevet betegnet som «opplysningsplikt», mens opplysninger som skal gis etter krav fra myndighetene fikk betegnelsen «kontrollopplysninger». Det ble ikke gjort endringer i hvilke opplysninger tredjeparter skal gi ukrevet, se Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.7.

Bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven om kontrollopplysninger fra og kon-

troll hos skattytere og tredjeparter ble endret og samordnet. Ligningslovens kontrollbestemmelser ble samlet i kapittel 6. Se nærmere omtale i kapittel 16.

13.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 5 i skatteforvaltningsloven kapittel 7 med noen mindre endringer.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

13.4 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår å videreføre bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 5 i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Forslaget innebærer at de enkelte bestemmelsene i ligningsloven overføres til skatteforvaltningsloven med enkelte mindre endringer som beskrevet nedenfor.

Ligningsloven § 5-1 om alminnelige bestemmelser videreføres i lovforslaget § 7-1. Bestemmelsen pålegger den som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 7, å innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres.

Ligningsloven § 5-2 om plikten til å gi lønnsopplysninger mv. videreføres i lovforslaget § 7-2.

Ligningsloven § 5-3 om fordringer og gjeld mv. og § 5-4 om finansielle instrumenter mv. er foreslått endret i Prop. 1 LS (2015–2016). Forslaget er en konsekvens av Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av regelverket «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA), samt at Norge har forpliktet seg til å implementere OECDs nye internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS). Endringsforslaget innebærer blant annet

at alle opplysningspliktene om finansielle forhold og forsikringer samles i én bestemmelse i ligningsloven. I tillegg foreslås det forskriftshjemler for gjennomføring av kravene etter CRS og FATCA. Departementet foreslår at ligningsloven §§ 5-3 og 5-4, slik de er foreslått endret i Prop. 1 LS (2015–2016), videreføres i lovforslaget §§ 7-3 og 7-4.

Ligningsloven § 5-5 om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv. videreføres i lovforslaget § 7-5. I forslaget er det tatt hensyn til foreslåtte endringer i ligningsloven § 5-5 nr. 3 som følge av forslaget om å samle alle opplysningspliktene om finansielle forhold og forsikringer i ligningsloven § 5-3, jf. Prop. 1 LS (2015–2016).

Ligningsloven § 5-6 om næringsdrivendes og offentlige organers plikt til å gi opplysninger om oppdragstakere og arbeidstakere videreføres i lovforslaget § 7-6.

Ligningsloven § 5-7 om opplysningsplikt for aksjeselskaper mv. om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, videreføres i lovforslaget § 7-7.

Ligningsloven § 5-8 om arv videreføres i skatteforvaltningsloven § 7-8 med nødvendige endringer som følge av bortfall av arveavgiften og forslaget i kapittel 15 om overgang til egenfastsetting. Opplysningsplikten gjelder for offentlige myndigheter som forestår skifte, og testamentsfullbyrdere.

I lovforslaget § 7-9 første ledd foreslås en hjemmel for departementet til å gi forskrift om at offentlige myndigheter skal gi nærmere angitte opplysninger om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-3 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd første punktum. Annet ledd om opplysningsplikt for Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral viderefører ligningsloven § 6-3

nr. 4, men med en endring som følge av at Statens innkrevingsentral ble innlemmet i Skatteetaten fra 1. januar 2015.

Ved ovennevnte lovendringer 26. april 2013 nr. 16 ble ligningsloven § 6-3 nr. 3 og 4 plassert i ligningsloven kapittel 6 om kontroll på grunn av den særlige sammenhengen med § 6-3 nr. 1 og 2. Av samme grunn ble merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd stående i merverdiavgiftsloven kapittel 16. Etter departementets syn er det hensiktsmessig at alle bestemmelser om tredjeparters opplysningsplikt står i samme kapittel i skatteforvaltningsloven. Forslaget om å videreføre gjeldende bestemmelser er ikke ment å medføre realitetsendringer. Som følge av forslaget om overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten, kan opplysningsplikten også omfatte opplysninger om vareførsel til og fra landet, jf. henvisningen til lovforslaget § 10-5 annet ledd bokstav h.

Ligningsloven § 5-9 om annen opplysningsplikt for tredjeparter videreføres i lovforslaget § 7-10 med de endringer som er foreslått i Prop. 1 LS (2015–2016).

Ligningsloven § 5-10 om hvem opplysningsplikten påhviler, videreføres i lovforslaget § 7-11.

Ligningsloven § 5-11 om identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger videreføres i lovforslaget § 7-12.

I § 7-13 foreslås en hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende bestemmelser til lovens kapittel 7. Departementet kan gi forskrift om leveringsmåten, dvs. hvordan opplysningene skal gis, om signatur, leveringsfrist og leveringssted, om bekreftelse av opplysninger fra revisor og om fritak fra å levere opplysninger etter kapittel 7. Etter annet ledd kan departementet utforme meldinger som tredjeparter skal benytte når de gir opplysninger etter kapittel 7.

14 Lovens kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

14.1 Innledning og sammendrag

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

Departementet foreslår å samle og delvis harmonisere reglene om opplysningsplikt om egne forhold. Det er likevel vanskelig å oppnå en full harmonisering i form av felles og likelydende bestemmelser på dette området. Kjernen i opplysningsplikten er den samme for de ulike skatteartene, men det er fortsatt behov for noen særregler. Dette skyldes først og fremst behovet for forskjellige opplysninger på de ulike områdene. I tillegg stiller legalitetsprinsippet visse krav til detaljnivået i lovbestemmelser som pålegger borgerne plikter, samtidig som de kan bli ilagt en reaksjon dersom de ikke oppfyller pliktene. Det er også stor forskjell på hvem som skal levere opplysningene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en tredelt regulering av opplysningsplikten om egne forhold. Det foreslås en felles hovedregel om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten, mens nærmere regler om blant annet innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles reguleres i egne bestemmelser for de ulike skatteartene. Departementet foreslår at de mer tekniske og detaljerte reglene om leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. reguleres i forskrift. Forslaget vil for enkelte skattearter innebære at en del regler som i dag følger av loven, i stedet reguleres i forskrift. Dette gjelder særlig på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. For andre skattearter, spesielt særavgifter

og motorkjøretøyavgifter, innebærer forslaget derimot en lovfesting av regler som i dag står i forskrifter.

Hovedregelen om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten foreslås tatt inn i lovforslaget § 8-1, og skal gjelde generelt på hele lovens område. Den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8 skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Departementet foreslår kun mindre endringer i innholdet i opplysningsplikten. Rettspraksis mv. etter gjeldende bestemmelser vil derfor fortsatt ha betydning. Bestemmelsene bygger i hovedsak på den praksisen som har utviklet seg i tilknytning til opplysningsplikten etter ligningsloven. Gjennom blant annet forslaget til bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt blir denne praksisen relevant for alle skatteartene.

Videre foreslås regler om de enkelte meldingene som de skattepliktige skal levere som ledd i fastsetting etter reglene i kapittel 9. Om disse meldingene benyttes samlebetegnelsen skattemelding. Skattemelding erstatter dermed betegnelsene selvangivelse, merverdiavgiftsoppgave, særavgiftsoppgave osv. Myndighetene skal i utgangspunktet legge opplysningene i disse oppgavene direkte til grunn ved beregning av skatten uten å treffe noe fastsetningsvedtak. Etter forslaget skal de ulike skattemeldingene inneholde alle opplysninger som har betydning for fastsetting av de enkelte skatteartene.

Departementet foreslår også regler om andre meldinger som gjelder skattepliktiges forhold. Eksempler på dette er melding om trekk fra arbeidsgiver på Svalbard og melding om utenlandsk artist. Fellesbetegnelsen melding er valgt framfor betegnelser som oppgave, angivelse, skjema mv., for å gi loven et mer enhetlig og teknologitrygt språk.

14.2 Alminnelig opplysningsplikt

14.2.1 Gjeldende rett

14.2.1.1 Ligningsloven

Hovedregelen om de skattepliktiges opplysningsplikt er nedfelt i ligningsloven § 4-1. Bestemmelsen er generelt utformet og lyder: «Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Den skattepliktige skal også «gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret». I de opprinnelige forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79), er plikten til å opplyse om feil blant annet begrunnet med at den avanserte tekniske behandlingen av skatteberegning og avregning kan medføre feil som det er vanskelig for ligningsmyndighetene å finne, men som ofte vil være åpenbare for den skattepliktige.

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

Det nærmere innholdet i opplysningsplikten og kravet til å opptre aktsomt og lojalt kommer særlig opp i forbindelse med endrings- og sanksjonsreglene. Etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a er fristen for å endre skattyters ligning til ugunst for skattyter to år etter inntektsåret, når skattyteren ikke har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Videre kan skattyter som har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ilegges tilleggsatt, jf. § 10-2 nr. 1, eller straffes for skattesvik, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a.

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

«Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte

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

Det nærmere innholdet i kriteriet ufullstendige opplysninger er også drøftet i Rt. 1997 side 1430 (Elf). Høyesteretts vurdering av om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger slik at ligningen kunne endres senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, bygger i stor grad på det faktum at den skattemessige disposisjonen var tvilsom. Skattyter fikk da en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg. Høyesterett uttaler blant annet:

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

Elf har erkjent at selskapet ved en feil i 1986 og i 1987 ikke har gitt opplysninger om latent skatteansvar som omhandlet i aksjeloven § 11-8 nr. 7. En opplysning om dette ville også ha gitt den kyndige leser informasjon om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp. Det var da dette forhold ble opplyst i en note til regnskapet i 1989 at lignings-

myndighetene ble oppmerksom på spørsmålet. Statens prosessfullmektig har også vist til aksjeloven § 11-8 nr. 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger i regnskapet der avskrivningen er blitt endret i forhold til den avskrivningsplan som tidligere har vært fulgt.

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

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

En annen viktig dom er inntatt i Rt. 1999 side 1087 (Baker Hughes). Høyesterett vurderte her om et avvik på rundt 40 prosent mellom den prisen som selskapet betalte i leie, og den leien som ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om toårsfrist for endring av ligningen. I dommen uttales blant annet:

«Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdesleie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til lignings-

loven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986–1988, må anses som uriktige. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.

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

Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt var oppe i Rt. 2007 side 360 (Lyse Energi). Høyesterett kom til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, og at det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Høyesterett uttalte blant annet:

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

ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»

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

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsskatt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.

Jeg finner det klart at ankemotpartene skulle ha vedlagt selvangivelsene aksjesalgavtalen. Hvorvidt en forholdsmessig andel av vederlaget ved overdragelse av et foretak i en

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

14.2.1.2 Folketrygdloven

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

14.2.1.3 Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd krever at den opplysningspliktige skal opptre aktsomt og lojalt. Avgiftssubjektet skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og skal gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen. Kravet om at avgiftssubjektet skal bidra til klarlegging og oppfylling av avgiftsplikten må tolkes i sammenheng med at merverdiavgiftssystemet er et egenfastsettingssystem. Bestemmelsen må forstås som en understreking av avgiftssubjektets lojalitetsplikt.

14.2.1.4 Særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

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

Det følger av særavgiftsforskriften § 5-15 at den som har plikt til å gi opplysninger etter forskriften, skal opptre aktsomt og lojalt. Den opplysningspliktige skal bidra til at spørsmål om avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

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

14.2.1.5 *Artistskatteloven, svalbardskatteloven, petroleumsskatteloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven*

Artistskatt fastsettes som hovedregel ved at arrangøren foretar et trekk i honoraret ved utbetalingen av dette til artisten. Den primære opplysningsplikten påhviler derfor arrangøren. Det er ingen bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i artistskatteloven, men ligningslovens bestemmelser gjelder i utgangspunktet tilsvarende, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd.

Svalbardskatt kan fastsettes blant annet ved arbeidsgivers lønnstrekk. Heller ikke i svalbardskatteloven er det inntatt noen bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt, men ligningslovens bestemmelser gjelder i utgangspunktet tilsvarende ved gjennomføring av ligning og lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 4-3.

Også på petroleumsskatteområdet gjelder bestemmelsene i ligningsloven i utgangspunktet tilsvarende, jf. petroleumsskatteloven § 8 første ledd. Merverdiavgiftskompensasjonsloven inneholder ingen bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt.

14.2.2 **Høringsnotatets forslag**

I høringsnotatet foreslo departementet å innta en generell bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt om egne forhold i skatteforvaltningsloven. Departementet viste til at lovene på skatte- og avgiftsområdet ikke har noen særskilt regel om det direkte innholdet i den alminnelige opplysningsplikten, utover plikten til å opptre aktsomt og lojalt. På skatteområdet tar tolkningen av hva som ligger i den alminnelige opplysningsplikten utgangspunkt i reglene om endring av ligning og tilleggsskatt. Departementet mente at det er mer hensiktsmessig at det sentrale vurderingstemaet for opplysningsplikten ikke først og fremst utledes av endrings- og sanksjonsreglene, men i stedet inntas direkte i lovteksten i kapitlet om opplysningsplikt. Departementet foreslo derfor å innta et krav i loven om at den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Forslaget var ikke ment å innebære noen endringer av betydning.

14.2.3 **Høringsinstansenes merknader**

Flere høringsinstanser har merknader til departementets forslag til en generell bestemmelse om opplysningsplikt om egne forhold.

Økokrim støtter innholdet i lovutkastet, og uttaler at «[d]ette vil innebære en videreføring av den lovfestede lojalitetsplikt og aktsomhetsnorm som ble vedtatt i 2009 og er etter vår oppfatning viktig for å synliggjøre skattepliktiges ansvar innen et område som i utpreget grad bygger på tillit.»

De fleste instansene som uttaler seg om forslaget, er imidlertid kritiske til det de mener er en utvidelse av skattyters opplysningsplikt.

Bedriftsforbundet uttaler at skattyters opplysningsplikt ikke må skjerpes utover dagens standard, og påpeker at man ikke kan forutsette at skattyter skal ha det kunnskapsnivået om regelverket som forslaget åpner for.

Deloitte Advokatfirma mener det er forskjell mellom en opplysningsplikt som krever fullstendige opplysninger, og en opplysningsplikt hvor det er krav om at opplysningene ikke er ufullstendige. Selskapet viser til at det etter den såkalte Lofflandstandarden aldri har vært et krav om fullstendighet, og mener i tillegg det er uheldig å bruke uttrykkene fullstendige opplysninger og ufullstendige opplysninger om hverandre i samme lov. Videre foreslår selskapet at Lofflandstandarden kodifiseres og skrives inn i lovforslaget.

Også *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener at forslaget til omformulering av bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt innebærer en betydelig innskjerping, sammenlignet med dagens «bidra til». Foreningen uttaler at bestemmelsen må få et innhold som samsvarer med hva man faktisk skal kunne forvente av den lojale skattepliktige. *Bondelaget* og *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC)* gir uttrykk for tilsvarende oppfatning. Førstnevnte uttaler:

«Her går man altså fra å ha et delansvar ved å «bidra til» til å nærmest ha et resultatansvar for at ligningen blir korrekt. Man må da kjenne regelverket og praktiseringen av det ut og inn for å kunne inngi akkurat de opplysningene etaten skulle trenge, ikke kun å inngi de opplysningene som er direkte utbedt. En slik forventning er selvsagt altfor krevende, og legger i alt for stor grad ansvaret på endelig materiell riktighet på skattyter.»

Professor emeritus Fredrik Zimmer uttaler blant annet:

«Forslaget om alminnelig opplysningsplikt i § 8-1 setter på spissen et spørsmål som nok også ligger i kortene i gjeldende rett, nemlig forholdet mellom kriteriene «riktige og full-

stendige opplysninger» og kriteriet om at skattyteren skal opptre «aktsomt og lojalt». Er det slik at krav om «aktsomt og lojalt» er ment som en presisering av hva som skal anses som (uriktige og) ufullstendige opplysninger, eller er dette et krav som kommer i tillegg?»

Sivilombudsmannen viser til at det ikke kan utledes av de lovene som § 8-1 skal erstatte, noen plikt til å gi bokstavelig talt «fullstendige opplysninger». Ombudsmannen ber departementet vurdere å endre forslaget til bestemmelse, slik at den svarer bedre med det som synes å være departementets intensjon i høringsnotatet.

14.2.4 Vurderinger og forslag

De fleste lovene på skatte- og avgiftsområdet har i dag en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for skatte- og avgiftspliktige, se punkt 14.2.1 om gjeldende rett. Bestemmelsene er tilnærmet likelydende og slår fast at den som har opplysningsplikt «skal opptre aktsomt og lojalt» og «bidra til at [skatteplikten] i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Den skatte- og avgiftspliktige har også plikt til å gjøre myndighetene «oppmerksom på feil» ved skatte- eller avgiftsfastsettingene.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å innta en felles bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for de som skal levere skattemelding mv. etter kapittel 8, i loven.

Skatte- og avgiftslovene har ingen særskilte bestemmelser om det direkte innholdet i den alminnelige opplysningsplikten, utover plikten til å opptre aktsomt og lojalt mv. I ligningsloven framgår aktsomhets- og lojalitetsplikten av § 4-1, mens den nærmere tolkningen av hva som ligger i opplysningsplikten tar utgangspunkt i reglene om endring av ligning og tilleggsskatte-reglene og vurderingen av om skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter departementets vurdering følger det av endrings- og sanksjonsreglene i ligningsloven at kjernen i opplysningsplikten er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Slik departementet ser det, er dette også hovedinnholdet i opplysningsplikten etter de øvrige lovene på skatte- og avgiftsområdet.

Departementet mener at det sentrale vurderingstemaet for opplysningspliktens innhold bør framgå direkte av bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt. På den måten blir loven mer enhetlig, og sammenhengen mellom opplysningsplikten og sanksjonsreglene blir tydeligere. Etter departementets forslag til regler om endring uten

klage er ikke endringsfristene på samme måte som i dag, knyttet opp mot hvorvidt skattepliktige har oppfylt opplysningsplikten. Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet om å lovfeste et krav om at den som skal levere skattemelding etter kapittel 8, skal gi riktige og fullstendige opplysninger.

Flere høringsinstanser, blant annet *Deloitte* og *NARF*, mener at en slik lovfesting av plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger innebærer en utvidelse av skattepliktiges opplysningsplikt. *Departementet* deler ikke dette synet på innholdet i forslaget. Som nevnt mener departementet at kjernen i opplysningsplikten er at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Etter departementets forslag er det den samme normen som skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er riktige og fullstendige opplysninger etter forslaget og hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger etter gjeldende rett.

Departementet foreslår også å videreføre plikten til å opptre aktsomt og lojalt i bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt. Denne plikten ble lovfestet blant annet etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget i NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser, og vedtatt ved lover 11. desember 2009. Formålet var å gjøre aktsomhets- og lojalitetsplikten som allerede fulgte av ligningspraksis, mer synlig i regelverket, se Prop. 1 L (2009–2010) punkt 5.9. På grunnlag av rettspraksis, blant annet Rt. 1992 side 1588 (Loffland), kunne det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til skattemyndighetene. Det ble lagt vekt på at en lovfesting ville tydeliggjøre det ansvaret skattyter har til å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt, og i tillegg bidra til at regelverket ble mer tilgjengelig for skattyter.

Professor Zimmer stiller spørsmål om forholdet mellom kriteriene «riktige og fullstendige opplysninger» og kriteriet om at den skattepliktige skal opptre «aktsomt og lojalt». Etter *departementets* syn bør utgangspunktet være som beskrevet i Rt. 1992 side 1588 (Loffland). Det framgår der at «toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anven-

delse.» Dette er forstått slik at den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt når vedkommende har opptrådt aktsomt og lojalt ved avgivelse av opplysninger til skattemyndighetene.

Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må fortsatt avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og de kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen. Praksisen er i stor grad utviklet på ligningsområdet, men har gradvis fått større betydning også på merverdiavgiftsområdet. Praksis er ikke i like stor grad klarlagt på for eksempel særavgiftsområdet.

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

Enkelte høringsinstanser, blant annet *NARF*, mener at den foreslåtte omformuleringen der uttrykket «bidra til» utgår, innebærer en betydelig innskjerping av skattepliktiges opplysningsplikt. Som nevnt ovenfor, er omformuleringen foreslått fordi loven skal gjelde både for skattearter som fastsettes ved egenfastsetting, og skattearter som fastsettes ved vedtak eller trekk. Endringen er ikke ment å innebære noen realitetsendring.

Den foreslåtte bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt vil, sammen med de øvrige bestemmelsene i lovens kapittel 8, angi omfanget av de skattepliktiges opplysningsplikt. Bestemmelsene om levering av skattemeldinger gir hovedreglene om hvilke opplysninger som skal gis i meldingene. Bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt rekker derimot videre, og viser at det i enkelte tilfeller kan være påkrevd at skattepliktige gir flere opplysninger enn det som etterspørres i meldingene. Den skattepliktige vil på samme måte som i dag også ha mulighet til å oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen. Etter departementets syn vil det likevel ikke for alle skattearter være like aktuelt for skattepliktige å gi utfyllende opplysninger i vedlegg mv. til skattemelding. På særavgifts-

området kan for eksempel den aktuelle varen måtte framlegges for å vurdere hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. I slike tilfeller vil muligheten til å gi tilleggsopplysninger ikke være relevant.

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

Departementet viser til forslag til § 8-1.

14.3 Skattemelding for formues- og inntektsskatt

14.3.1 Gjeldende rett

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

Personlige skattytere, herunder selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) skal, med nærmere angitte unntak, levere forhåndsutfylt selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 2 og forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 1. De forhåndsfylte opplysningene er basert på Skatteetatens grunnlagsdata, opplysninger som skattyter selv har gitt for tidligere inntektsår, og på opplysninger fra oppgavepliktige tredjeparter som arbeidsgivere, trygdemyndigheter, banker mv. Disse grunnlagsdataene medfører at så å si alle personlige skattytere mottar helt eller delvis forhåndsfylt selvangivelse. For lønsmottakere og pensjonister er det også innført en ordning med leveringsfritak hvis selvangivelsen er fullstendig og korrekt forhåndsfylt, jf. ovennevnte forskrift § 2. Ordningen innebærer at skattytere som ikke leverer en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de forhåndsfylte opplysningene. Ordningen innebærer imidlertid ingen endring i de skattepliktiges opplysningsplikt overfor myndighetene. Lønsmottakere og pensjonister har derfor, uavhengig av om vedkommende omfattes av leveringsfritaket eller ikke, et ansvar for at de formues- og inntektsopplysningene som legges til grunn ved ligningen, er riktige. Unnlattelse av å korrigere en uriktig opplysning eller ufullstendig

forhåndsutfylt selvangivelse, kan føre til utvidet frist for endring av ligningen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

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

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

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

14.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at reglene om plikt til å levere selvangivelse for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 samles i en felles bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 8-2. Forslaget innebar også at betegnelsen selvangivelse erstattes med betegnelsen skattemelding. Departementet foreslo videre at utfyllende bestemmelser om leveringsfrister, leveringssted mv. gis i forskrift.

Advokatforeningen viser til forslaget om å erstatte betegnelsen selvangivelse med skattemelding, og uttaler:

«Advokatforeningen ser for sin del intet fremskritt ved dette. Tvert imot vil en videreføring av betegnelsen selvangivelse innebære en

påminnelse om at innholdet er skattyters ansvar også når det dreier seg om ferdigutfylte dokumenter.»

Professor emeritus Frederik Zimmer mener også at betegnelsen selvangivelse bør beholdes og uttales:

«Selvangivelsen er jo et fenomen som i særlig grad retter seg til folk flest, og det vil ganske sikkert være vanskelig å endre folks språkbruk. Jeg kan heller ikke se at det er ønskelig eller bryet verd. Jeg foreslår derfor at termen «selvangivelse» videreføres i loven som betegnelse på en undergruppe av begrepet skattemelding, nemlig de skattemeldinger som gjelder formues- og inntektsskatt.»

Ligningsutvalget mener det vil virke forvirrende dersom alle typer oppgaver skal hete skattemelding, og foreslår at det legges en tilleggstittel til den enkelte oppgavetype som viser hva oppgaven gjelder.

14.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, og foreslår en felles bestemmelse om plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter lovforslaget § 8-1 og bestemmelsen om levering av skattemelding i lovforslaget § 8-13. Etter departementets vurdering bør utfyllende regler om leveringsmåte, frister og leveringssted reguleres i forskrift, se lovforslaget § 8-14 og omtale i punkt 14.15.

Bestemmelsen viderefører i store trekk gjeldende rett om hvilke opplysninger selvangivelsen skal inneholde, og hvem som har plikt til å levere selvangivelse. Departementet vil påpeke at det avgjørende for plikten til å levere skattemelding fortsatt vil være om den skattepliktige er skattepliktig etter norsk intern rett. Det fritar ikke for leveringsplikt at det foreligger fritak for skatteplikt etter skatteavtaler som Norge har inngått med andre land.

Betegnelsen skattemelding er brukt om de meldingene som skattepliktige skal levere som ledd i egenfastsetting etter lovforslaget kapittel 9, og erstatter dermed betegnelsene selvangivelse, merverdiavgiftsoppgave, særavgiftsoppgave mv. Fellesbetegnelsen melding er valgt som ledd i å gi loven et mer enhetlig og teknologinøytralt språk. Etter departementets oppfatning er dette viktigere enn

behovet for å beholde betegnelsen selvangivelse. Hvilken type skattemelding det er snakk om i det enkelte tilfellet, vil for øvrig framgå ved henvisning til hvilken skatteart meldingen gjelder for, jf. «skattemelding for formues- og inntektsskatt», «skattemelding for merverdiavgift» osv.

Departementet foreslår i utgangspunktet ikke å lovregulere hvilke vedlegg som skal følge skattemeldingen. Vedleggene må anses som en integrert del av selve skattemeldingen, og det er etter departementets syn ikke nødvendig med egne lovbestemmelser om disse. Unntak fra dette er gjort for melding om kontrollerte transaksjoner mellom nærstående, jf. lovforslaget § 8-11. Vedleggene er like fullt en viktig del av skattemeldingen, og reglene som gjelder generelt for levering av skattemelding gjelder dermed også for vedleggene. Dette innebærer at en skattepliktig som har unnlatt å levere pliktig vedlegg, for eksempel næringsoppgave, kan anses for ikke å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen.

Departementet foreslår heller ikke å videreføre bestemmelsen om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav b. Etter departementets vurdering er bestemmelsen overflødig ved siden av hovedregelen om selvangivelsesplikt for den som er skattepliktig etter skatteloven, svalgardskatteloven og petroleums-katteloven. Dersom en juridisk eller fysisk person ikke er skattepliktig etter disse lovene, er det heller ikke aktuelt å pålegge vedkommende å levere skattemelding. I medhold av § 10-1 kan myndighetene innhente opplysninger fra «andre» for å avklare om det foreligger skatteplikt. Tvil om hvorvidt noen er skattepliktig eller ikke avklares derfor på annen måte enn ved levering av selvangivelse.

For å få en uttømmende lovregulering av hvem som skal levere skattemelding, foreslår departementet at forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse skattytere inntas i loven. Departementet foreslår likevel ikke å videreføre regelen om selvangivelsesfritak for visse pensjonister mv. fra forskriften § 1. Det legges til grunn at denne gruppens særbehov ivaretas i tilstrekkelig grad ved bestemmelsene om alminnelig leveringsfritak for forhåndutfylt skattemelding.

Departementet foreslår å lovfeste dagens ordning med forhåndutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt. Forhåndutfyllingen skjer med informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som tredjeparter har gitt etter kapittel 7. Ordningen er nærmere beskrevet i punkt

15.2.2.3. Skattemyndighetenes adgang til å endre opplysningene omtales i punkt 15.2.5.2.

Regelen om leveringsfritak for lønnstakere og pensjonister som mottar en fullstendig og korrekt forhåndutfylt selvangivelse, følger i dag av forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndutfylt selvangivelse § 2. Etter departementets oppfatning er denne regelen av så stor betydning for de skattepliktige at den bør framgå av loven. Departementet foreslår at ordningen videreføres slik den er i dag, men med en språklig justering ved at «korrekte» opplysninger i lovteksten erstattes med «riktige» opplysninger. Endringen er ikke ment å medføre noen realitetsendring, men foreslås for å få et mer enhetlig språk i loven.

Departementet viser til forslag til § 8-2.

14.4 Skattemelding for merverdiavgift

14.4.1 Gjeldende rett

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave. Etter annet ledd skal oppgaven vise omsetning og uttak, utgående avgift og fradragsberettiget inngående avgift samt en avregning av utgående og inngående avgift.

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

Ved innførsel av fjernleverbare tjenester og kjøp av klimavoter og gull er det mottakeren av tjenesten eller varen som skal beregne merverdiavgiften. Avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester oppstår bare når mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet. Mottakere av fjernlever-

bare tjenester som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal innberette avgiften på en særskilt omsetningsoppgave som viser vederlaget for tjenesten omregnet til norske kroner og beregnet merverdiavgift, jf. § 15-6 første ledd. Tilsvarende gjelder for mottakere av klimavoter og gull som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. § 15-6 annet ledd. Etter § 15-6 tredje ledd skal også tilbydere i forenklet registreringsordning levere en særskilt omsetningsoppgave som viser identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag og beregnet merverdiavgift omregnet til norske kroner.

14.4.2 Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å samle dagens regler om levering av merverdiavgiftsoppgaver i én bestemmelse i skatteforvaltningsloven. Etter forslaget omfatter bestemmelsen levering av alle typer omsetningsoppgaver for merverdiavgift, også levering av de særskilte omsetningsoppgavene. I tillegg til konkrete opplysninger om omsetning og uttak, utgående og inngående merverdiavgift mv., foreslo departementet at de skattepliktige skal gi «andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift».

Næringslivets avgiftsforum viser til ovennevnte passus og uttaler:

«Næringslivets avgiftsforum foreslår at bestemmelsen strykes fordi begrunnelsen gjelder fastsetting ut fra at dette er en aktiv handling hos skattemyndighetene. Men dette er ikke dekkende for innholdet av den ordinære to månedlige selvdeklareringsplikten for merverdiavgift. Det er avgiftssubjektet selv som i omsetningsoppgaven både fastsetter grunnlaget (høringsforslagets § 9-1 første ledd) og beregner avgiften (§ 9-2 første ledd).»

14.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår at reglene om hvem som skal levere skattemelding for merverdiavgift og hva meldingen skal inneholde samles i skatteforvaltningsloven § 8-3. Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister foreslås gitt i forskrift, jf. lovutkastet § 8-14.

Bestemmelsen gjelder levering av alle typer omsetningsoppgaver for merverdiavgift, også de særskilte omsetningsoppgavene som i dag er regulert i merverdiavgiftsloven § 15-6. Slike opp-

gaver har tradisjonelt blitt sett på som noe annet enn de ordinære omsetningsoppgavene fordi de leveres av subjekter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Funksjonen til omsetningsoppgavene er imidlertid den samme for alle, nemlig å dokumentere egenfastsetting av avgift og oppfylle opplysningsplikten om egne forhold.

I Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24 foreslår departementet at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift skal overføres fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Dette innebærer blant annet at virksomheter som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d, skal oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Dette innebærer at denne gruppen skal gi opplysninger om innførselsmerverdiavgiften i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften, og ikke i tolldeklarasjonen som i dag. Departementet foreslår at det framgår eksplisitt at opplysninger om merverdiavgift ved innførsel av varer skal gis i skattemeldingen for merverdiavgift.

Forlaget om å gi opplysninger om innførselsmerverdiavgiften i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften, omfatter også merverdiavgiftspliktige med såkalt «delt» virksomhet. Dette innebærer at deler av virksomheten består av avgiftspliktig omsetning slik at virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, mens deler av virksomheten ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår at avgiftspliktige som driver delt virksomhet skal gi opplysninger om og betale innførselsmerverdiavgift også for den ikke avgiftspliktige delen av virksomheten i samme skattemelding som for den innenlandske merverdiavgiften. Innførselsmerverdiavgift knyttet til den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig skal føres som utgående avgift uten en korresponderende inngående avgift, fordi denne delen av anskaffelsen ikke vil være fradragsberettiget.

Videre foreslår departementet i samsvar med forslaget i høringsnotatet at kommuner mv. som har rett til kompensasjon for innførselsmerverdiavgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift skal omfattes av ordningen. Forutsetningen er at kommunen er registrert i Merverdiavgiftsregistret, noe de fleste kommuner er. En kommune som innfører en vare som er til bruk i den kompensasjonsberettigede delen av virksomheten, må i tilfelle føre utgående innførselsavgift i omsetningsoppgaven, og så kreve tilsva-

rende avgift refundert i kompensasjonsopp-gaven.

Forslaget om overføring av forvaltningsansva-ret for innførselsmerverdiavgift til Skatteetaten innebærer at Tolletaten heller ikke skal ha forvalt-ningsansvaret for innførselsmerverdiavgift for uregistrerte merverdiavgiftspliktige. Departementet foreslår i Prop. 1 LS (2015–2016) at denne gruppen skal oppfylle plikten til å levere skatte-melding ved fortsatt å føre opp og beregne innførselsmerverdiavgift på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at skattepliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som opp-står ved innførsel.

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med i lovforslaget for å gjøre bestemmelsen mer gene-rell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innhold i de sær-skilte omsetningsoppgavene. Bestemmelsen må også ses i sammenheng med den alminnelige opp-lysningsplikten i lovforslaget § 8-1, som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Departementet viser til forslag til § 8-3.

14.5 Skattemelding for særavgifter

Reglene om opplysningsplikt for avgifter etter særavgiftsloven følger av forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter. Forskriften skiller mellom registrerte og uregistrerte virksomheter. Registrerte særavgiftspliktige skal sende inn terminvise avgiftsoppgaver til myndighetene. Etter § 6-1 er hovedregelen at registrerte avgiftspliktige skal sende avgiftsoppgave til tollregionen hver måned. Oppgavefristen er den 18. i påfølgende måned. Det skal leveres oppgave selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden, jf. første ledd. I annet og tredje ledd er det gitt avvikende leve-ringsfrister for registrerte virksomheter for avgift på elektrisk kraft og på utslipp av NOx. Videre kan tollregionen i visse tilfeller fastsette en korte oppgavefrist. Virksomheter som er registrert fordi de importerer avgiftspliktige varer, men bruker varene som råvarer eller til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i avgiftsvedtaket, er fritatt fra å levere oppgave, jf. forskriften § 6-1 sjetted ledd.

I høringsnotatet foreslo departementet å lov-feste reglene om levering av særavgiftsoppgave som i dag følger av særavgiftsforskriften.

Ingen av høringsinstansene har hatt merk-nader til forslaget.

De p a r t e m e n t e t opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en egen lovbestem-melse om levering av skattemelding for særavgif-ter. Forslaget er delvis en videreføring av gjel-dende rett, men med noen lovtekniske endringer for å bedre tilpasningen til skatteforvaltnings-loven. I tillegg foreslås en bestemmelse om at bru-ker som er berettighet til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

Særavgiftsforskriften gir ingen nærmere regler om meldingens innhold. Departementet foreslår at det tas inn i lovteksten at meldingen skal inneholde opplysninger om uttak fra virksom-hetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale samt andre opplysninger som har betydning for fastset-ting av særavgift. Bestemmelsen om meldingens innhold må ses i sammenheng med den alminne-lige opplysningsplikten i § 8-1.

Forslaget om overføring av forvaltningsansva-ret for særavgifter for uregistrerte særavgiftsplik-tige til Skatteetaten innebærer at Tolletaten ikke skal ha forvaltningsansvaret for særavgift for ure-gistrerte særavgiftspliktige. Departementet fore-slår i Prop. 1 LS (2015–2016) at denne gruppen skal oppfylle plikten til å levere skattemelding ved fortsatt å føre opp og beregne særavgift ved inn-førsel på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at skattepliktige som ikke er registrert i med-hold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastset-tingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

Departementet foreslår at nærmere regler om innholdet i skattemeldingen, leveringsfrister og myndighetenes adgang til å fravike leveringsfris-tene reguleres i forskrift, jf. lovforslaget § 8-14.

Departementet viser til forslag til § 8-4.

14.6 Skattemelding for motorkjøretøy-avgifter

Motorkjøretøyavgiftene omfatter engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift. De ulike motorkjøretøyavgiftene er regulert i hver sin forskrift i medhold av motorkjøretøy- og

båtagiftsloven § 1. Det som kjennetegner motor-kjøretøyavgiftene er at de er knyttet til kjøretøyet, og at avgiften fastsettes ved at myndighetene utsteder krav på bakgrunn av registrerte opplysninger. Kjøretøy som skal brukes på veien, skal som hovedregel være registrert i Statens vegvesens motorvognregister (Autosys). I forbindelse med registreringen legger trafikkstasjonene inn tekniske opplysninger om kjøretøyet. Disse opplysningene hentes igjen fra kjøretøyets typegodkjenning eller enkeltgodkjenning. Avgiftsmyndighetene bruker opplysningene som er registrert i motorvognregisteret ved fastsettingen av motor kjøretøyavgifter. Regelverket gjenspeiler i liten grad noen generell opplysningsplikt for motor kjøretøyavgiftspliktige utover det som skal registreres i motorvognregisteret.

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

Omregistreringsavgiften oppstår ved omregistrering av motorvogner på ny eier, jf. § 1 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift. Det følger av vegtrafikkloven § 15 tredje ledd at eierskifte skal meldes til Statens veg-

vesen innen tre dager. Forskriften om omregistreringsavgift har ingen direkte bestemmelser om opplysningsplikt.

Årsavgiften og vektårsavgiften skrives ut til den avgiftspliktige på bakgrunn av registrerte opplysninger i motorvognregisteret. Regelverket for årsavgift og vektårsavgift inneholder enkelte bestemmelser om opplysningsplikt knyttet til avgiftsfastsettingen. Etter forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn § 8 skal eieren av kjøretøy eller den som er tildelt årsprøvekjennermerke gi opplysninger om adresseendringer, eierskifter og forhold som fører til at et kjøretøy som tidligere var avgiftsfritt blir avgiftspliktig, eller kommer inn under andre avgiftsbestemmelser enn tidligere. Det følger av forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift §§ 5,7 og 10 at eier har meldeplikt ved endring av avgiftsgruppe eller bruk av tilhenger eller reservebuss.

I høringsforslaget foreslo departementet å innta en generell bestemmelse om levering av skattemelding for motor kjøretøyavgifter i skatteforvaltningsloven, men slik at plikten til å levere skattemelding til skattemyndighetene bortfaller dersom den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet ser det som hensiktsmessig å forankre og tydeliggjøre opplysningsplikten for motor kjøretøyavgifter i skatteforvaltningsloven og opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet.

Bestemmelsen pålegger den som er skattepliktig etter motor kjøretøy- og båtagiftsloven, i utgangspunktet å levere skattemelding til skattemyndighetene. Skattemeldingen skal inneholde opplysninger om bruk eller endring av motor kjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motor kjøretøyavgift. Departementet foreslår likevel et viktig unntak fra plikten til å levere skattemelding. Dersom den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene, faller plikten til å levere skattemelding til skattemyndighetene bort. Opplysningsplikten knyttet til avgiftsfastsettingen anses da å være oppfylt ved at opplysningene er gitt til vegmyndighetene. Forslaget legger til rette for en videreføring av praksis med samarbeid mellom skattemyndigheter og vegmyndigheter om utveksling av opplysninger.

Departementet viser til forslag til § 8-5.

14.7 Skattemelding for arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 24-2 skal arbeidsgiver av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift. Opplysninger om beregnet avgift og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for forrige måned skal leveres etter reglene i a-opplysningsloven, jf. lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. Loven trådte i kraft 1. januar 2015. Etter § 3 første ledd bokstav b omfatter opplysningsplikten blant annet opplysninger om arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 24-2.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre reglene i folketrygdloven om arbeidsgivers opplysningsplikt om beregnet arbeidsgiveravgift i en bestemmelse om skattemelding om arbeidsgiveravgift.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om at arbeidsgivere med plikt til å svare arbeidsgiveravgift, skal levere skattemelding for arbeidsgiveravgift. Bestemmelsen tilsvarer langt på vei folketrygdloven § 24-2 første ledd annet punktum etter endringene som følge av a-opplysningsloven. Meldingen skal omfatte opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

Folketrygdloven § 24-2 annet ledd bestemmer at dersom det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler pliktene den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Departementet foreslår at også denne bestemmelsen videreføres. Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd regulerer hvem som har plikter og ansvar etter loven når arbeidstakere stilles til rådighet for andre. I slike tilfeller svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret oppfylles. Tilsvarende gjelder for den som oppgir å være arbeidsgiver etter utlendingsloven § 23 tredje ledd og § 24 annet ledd.

Departementet visert til forslag til § 8-6.

14.8 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Den som krever utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift må sende oppgave til skattekontoret. Reglene om levering av kompensasjonsoppgave følger av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6. Det kan ikke framsettes krav om kom-

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

Kompensasjonsoppgave sendes periodevis, og hver periode omfatter to kalendermåneder. Andre enn kommuner og fylkeskommuner kan imidlertid framsette krav som omfatter et helt kalenderår på oppgaven for sjettede periode. Krav om kompensasjon skal tas med i oppgaven for den perioden beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene i kommuneloven eller bokført i regnskapssystemet etter bestemmelser i bokføringsregelverket.

Fristen for levering av kompensasjonsoppgave er én måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. § 7. For tredje periode er fristen likevel 31. august. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor, jf. § 8.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre en bestemmelse om at den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av kompensasjonen. Forslaget videreførte også bestemmelsen om at grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Nærmere regler om terminlengder og leveringsfrister ble foreslått regulert i forskrift.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) viser til kravet til attestasjonsplikten og uttaler blant annet:

«I utkastets § 8-7 annet punktum er kravet om revisorattest fra dagens lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv videreført. Revisors særattestasjoner skal etter hva vi kjenner til evalueres og vurderes nærmere, slik revisjonspliktutvalget ga føringer på.

Uavhengig av dette vil vi påpeke at en av de attestasjoner som det hefter flest reaksjoner ved og som i dag fremstår som en av de mest unødvendige, gjelder private barnehagers plikt til å få grunnlaget for kompensasjonskravet kontrollert og attestert av revisor. Barnehagene har i mange tilfeller ikke annen plikt til å ha revisor.

Vi vil som følge av dette og av hensyn til økonomien til barnehagene tilrå at kravet utgår, i det minste for barnehager som ikke har krav til revisjon av årsregnskapet eller har fravalgt revisor.»

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om levering av skattemelding for merverdiavgifts-kompensasjon. Bakgrunnen for kravet om revisorattest, som *NARF* har merknad til, er omtalt på Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) side 151. Her uttales blant annet følgende:

«Departementet foreslår at krav om kompensasjon skal vedlegges revisorerklæring. Etter som egendeclarasjon og etterfølgende kontroll er det som gjelder i merverdiavgiftssystemet for øvrig, kan det reises spørsmål om hvorfor det anses nødvendig med revisorbekreftelse. Departementet vil her vise til at det i merverdiavgiftssystemet for øvrig er et krav til næringsdrift, det vil si at registrerte næringsdrivende skal levere betalingsoppgaver. Næringsdrivende med liten omsetning under registreringsgrensen og med negative oppgaver blir fulgt opp spesielt med tanke på at disse ikke lenger måtte fylle vilkårene for å være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Den foreslåtte kompensasjonsordningen har en helt annen karakter. Dette blir en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte. Kontrollbehovet blir derfor større enn ved vanlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift.»

Departementet anser det for en viktig oppgave å motvirke at det skjer feil utbetalinger. Dette er også et forhold Riksrevisjonen har vært opptatt av, jf. Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2010 – Dokument 1 (2011–2012). Riksrevisjonen uttaler på side 108 blant annet, og da spesielt rettet mot private og ideelle virksomheters situasjon innen kompensasjonsregelverket, at «[o]rdningen er omfattet av et komplekst regelverk, og det fremmes krav som åpenbart ikke omfattes av ordningen. Det synes derfor å være risiko for at ikke ubetydelige beløp kan bli feilaktig utbetalt.»

På denne bakgrunn varslet Finansdepartementet i Prop. 112 L (2011–2012) kapittel 15 at for å gjøre kompensasjonsregelverket klarere og mer brukervennlig kan det være behov for å vurdere enkelte presiseringer og eventuelle endringer i den generelle kompensasjonsordningen. I Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 25.2 ble dette arbeidet noe nærmere omtalt. Departementet anser imidlertid at begrunnelsen for kravet om revisorattest, som ble lagt til grunn ved innføringen av den generelle kompensasjonsordningen, er relevant også i dag.

Departementet finner derfor at kravet generelt bør videreføres.

Departementet viser til forslag til § 8-7.

14.9 Melding om trekk mv.

14.9.1 Gjeldende rett

14.9.1.1 Svalbardskatteloven mv.

Skattlegging på Svalbard skjer etter svalbardskatteloven. Loven gjelder også for skattlegging av lønn eller annen godtgjørelse på Jan Mayen og i de norske bilandene i Antarktis, jf. lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 1.

Det foretas ingen ligning for personer som kun skattlegges med lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2. Skattyterne har heller ingen selvangivelsesplikt etter svalbardskatteloven § 4-4. Derimot gjelder ligningslovens generelle bestemmelser om skattyters og arbeidsgivers opplysningsplikt ved lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 4-3 annet ledd.

Ved skattlegging ved lønnstrekk er det arbeidsgiveren som har den primære opplysningsplikten. Etter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd skal arbeidsgiveren levere opplysninger om foretatt lønnstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysninger om foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard, eller aktiviteten der opphører på annen måte.

14.9.1.2 Artistskatteloven

Utenlandske artister og idrettsutøvere som deltar i arrangement eller opptrer i Norge, skal som hovedregel skattlegges etter artistskatteloven. Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling mv. hvor utenlandsk artist deltar, må melde fra til skattekontoret om arrangementet. Meldeplikten gjelder også for den som stiller plass til rådighet for utenlandske arrangører, og artister som selv arrangerer forestilling. Når ingen andre har meldeplikt om arrangementet, skal artisten selv melde fra til skattekontoret, jf. artistskatteloven § 6. Meldingen skal blant annet inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, artisten, den trekkpliktige samt opplysninger om kontraktvilkår. Meldingen skal leveres til skattekontoret senest tre uker før arrangementet skal finne sted. Dersom kontrakt inngås senere enn tre uker før arrangementet skal finne sted, skal melding sendes inn snarest etter at kontrakt er inngått, jf. forskrift 17. desember 1997 nr.

1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. Det skal gis melding om arrangementet selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven § 5. På bakgrunn av meldingen utsteder skattekontoret en oppgjørsblankett som skal benyttes ved skattetrekket.

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

14.9.1.3 Kildeskatt på aksjeutbytte

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

14.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om levering av melding om trekk. Etter forslaget skal melding om trekk leveres av arbeidsgiver som foretar lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2, og arrangør eller annen trekkpliktig som foretar trekk i honorar etter artistskatteloven § 8. Videre foreslo departementet at aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, som skal foreta skattetrekk etter forslaget til ny § 5-4a i skattebetalingsloven, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

14.9.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en felles bestemmelse om levering av melding om trekk. Meldingene leveres av den som har fastsatt skatt ved trekk, og skal tjene som kontrolloppgave for skattemyndighetene slik at myndighetene kan undersøke om skattetrekket er korrekt.

Bestemmelsen omfatter arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter svalbardskatteloven § 3-2. Departementet foreslår presisert at bestemmelsen også omfatter arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk etter Jan Mayen-skatteloven § 1, jf. svalbardskatteloven § 3-2. Etter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd skal disse levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Departementet foreslår at bestemmelsen om levering av melding om trekk erstatter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd. Videre skal det leveres melding om trekk ved kontraktsinngåelse med utenlandsk artist. I utgangspunktet er det arrangøren som har plikt til å foreta trekk ved utbetaling av honoraret til artisten og levere melding om trekket. Bestemmelsen omfatter også regler om plikt til å levere opplysninger om arrangementet, både om hvem som har opplysningsplikt, og hvilke opplysninger som skal gis. Forslaget viderefører gjeldende rett etter svalbardskatteloven og artistskatteloven. Reglene om fastsetting av svalbardskatt og artistskatt er nærmere omtalt i punkt 15.3.2.3.

Departementet foreslår også at aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet. Plikten til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon følger av forslag til ny § 5-4a i skattebetalingsloven. Reglene om fastsetting av kildeskatt på utbytte er nærmere omtalt i punkt 15.2.7.

Departementet viser til forslag til § 8-8.

14.10 Melding mv. for selskaper med deltakerfastsetting

Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 skal levere selskapsoppgave etter ligningsloven § 4-9. Oppgaven skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto for-

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

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre reglene i ligningsloven § 4-9 om plikt til å levere selskapsmelding for selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget innebar enkelte endringer i begrepsbruk.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om melding for selskaper med deltakerfastsetting. For å fange opp selskap med avvikende regnskapsår, endres ordlyden slik at opplysningene om hver deltaker skal være «per første dag etter utløpet av skatleggingsperioden», ikke «per 1. januar i fastsettingsåret» som i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til § 8-9.

14.11 Melding om realisasjon av naturgass

Enhver som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5, skal gi Oljeskattekontoret opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel. Opplysningsplikten gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass. Oljeskattekontoret kan pålegge oppgavepliktige å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

Departementet er gitt fullmakt til å bestemme at opplysningsplikten ikke skal gjelde for enkelte

typer naturgass. Forskriften § 2 angir nærmere hvilke transaksjoner det skal opplyses om. Oljeskattekontoret er gitt fullmakt til å fastsette opplysningspliktens innhold nærmere i oppgave.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene om opplysningsplikt i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 i skatteforvaltningsloven.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår å videreføre de mest sentrale bestemmelsene om opplysningsplikt i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 i skatteforvaltningsloven. Reglene om leveringsfrist, leveringsmåte og fritak fra opplysningsplikt foreslås videreført i forskrift med hjemmel i § 8-14, mens reglene om gebyr ved brudd på opplysningsplikten erstattes av reglene om tvangsmulkt i § 14-1.

Departementet viser til forslag til § 8-10.

14.12 Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.

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

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre reglene i ligningsloven § 4-12 om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i skatteforvaltningsloven, med visse språklige tilpasninger til loven for øvrig.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en bestemmelse om melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner. Melding med opplysninger etter denne bestemmelsen vil i realiteten være et vedlegg til skattemelding for formues- og inntektskatt etter § 8-2.

Departementet viser til forslag til § 8-11.

14.13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter

14.13.1 Gjeldende rett

14.13.1.1 Merverdiavgiftsloven

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

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

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

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

Merverdiavgiftsloven kapittel 14 del II gir anvisning på en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet. Ordningen gjelder for avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjons tjenester, jf. mer-

verdiavgiftsloven § 14-4. Tilbyder som ønsker forenklet registreringsordning, skal sende melding til skattekontoret, og skal melde fra til skattekontoret om endringer av informasjonen som er gitt i meldingen, jf. § 14-5.

14.13.1.2 Særavgiftsloven

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

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

Nærmere regler om opplysningsplikten i forbindelse med melding eller søknad om registrering, frist for melding eller søknad og meldeplikt når virksomheten opphører, stanser eller gjenopp- tas følger av særavgiftsforskriften § 5-5.

14.13.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om levering av melding i forbindelse med registrering for merverdiavgift og særavgifter. Forslaget videreførte i hovedsak gjeldende rett etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, men med en noe annen struktur på bestemmelsen.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

14.13.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en felles bestemmelse om skattepliktiges plikt til å levere melding i forbindelse med registrering for merverdiavgift og særavgifter. Bestemmelsen omfatter tilbyders plikt til å levere melding om forenklet registreringsordning.

Videre reguleresplikten til å gi opplysninger om etterfølgende forhold som har betydning for registreringen. Departementet foreslår at uttrykket «melding om registrering» brukes om både søknad om registrering og rapportering om endrede forhold. Plikten til å levere melding

påhviler også bostyrer ved konkursbehandling og tingretten ved offentlig skifte.

Departementet viser til forslag til § 8-12.

14.14 Levering av skattemelding mv.

14.14.1 Gjeldende rett

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

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

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

I de øvrige skattelovene er det ikke i samme grad lovregulert hvem som kan levere oppgavene for den skattepliktige. Opplysningspliktbestemmelsene angir hvem som har oppgaveplikt, men etter de alminnelige reglene i forvaltningsloven og selskapslovgivningen kan oppgavene også leveres ved fullmektig. For fysiske personer og enkeltpersonforetak innebærer dette at oppgaven i utgangspunktet skal leveres av personen selv (innehaveren), men at andre kan levere oppgaven dersom de har fått særskilt fullmakt til det. I ansvarlige selskap kan den enkelte deltaker normalt forplikte selskapet, jf. selskapsloven § 2-21. Dersom det er registrert i Enhetsregisteret at sel-

skapet bare kan representeres ved samtlige del-takeres signatur, må dette legges til grunn også av skattemyndighetene ved behandling av leverte oppgaver. Et aksjeselskap forpliktet i utgangspunktet bare av samtlige styremedlemmer, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 6-30. Styret kan imidlertid gi fullmakt til andre. Slik fullmakt vil være registrert i Enhetsregisteret. Felles for alle organisasjonsformene er at en enkelt person kan få tildelt særskilt fullmakt til å levere og signere oppgavene, enten ved at vedkommende er registrert med signaturfullmakt i Enhetsregisteret eller andre relevante registre slik som Merverdiavgiftsregisteret, eller med prokurafullmakt i Enhetsregisteret. Det må også normalt legges til grunn at det ligger innenfor daglig leders stillingsfullmakt å signere og levere oppgavene.

14.14.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om levering av skattemelding og andre meldinger etter kapittel 8 i skatteforvaltningsloven. Lovutkastet innebar en utvidelse av retten til å levere skattemelding ved fullmektig, men uten at dette var nærmere begrunnet i høringsnotatet.

For øvrig foreslo departementet ikke å videreføre regelen i ligningsloven § 4-5 nr. 4 om at den skattepliktige skal forsikre om at skattemeldingen inneholder riktige og fullstendige opplysninger mv. og avgi erklæring om å være kjent med at det vil kunne medføre straffansvar å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Høringsforslaget videreførte heller ikke bestemmelsen om at den som skal levere selvangivelsen og andre pliktige oppgaver, skal underskrive oppgavene.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

14.14.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår en felles bestemmelse om levering av skattemeldinger og andre meldinger etter lovens kapittel 8.

Etter gjeldende rett kan skattyter bare levere selvangivelsen mv. ved fullmektig hvis særlige forhold som sykdom, lengre fravær mv. er til hinder for at vedkommende kan levere oppgavene selv. Departementet foreslår at adgangen til å levere meldinger ved fullmektig gjøres generell. Det er i dag vanlig praksis at revisorkontorer og advokatkontorer ferdigstiller selvangivelsen for sine kun-

der. Mange skattytere får dessuten hjelp av barn, barnebarn, foreldre, ektefelle eller andre til utfylling og levering av selvangivelsen. Skattedirektoratet har erfart at enkelte skattytere utleverer sitt elektroniske identitetsbevis til fullmektigen, slik at denne ikke bare bistår skattyter med å fylle ut oppgaven, men også leverer oppgaven i skattyters navn. Slik utlevering av identitetsbevis er i strid med eForvaltningsforskriften § 10, som sier at en fullmektig skal opptre i eget navn og ikke benytte elektronisk identitetsbevis tilhørende den han opptre på vegne av. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at fullmektiger skal kunne bistå ved levering av skattemeldingen mv., og ha adgang til å benytte eget elektronisk identitetsbevis. Den foreslåtte endringen vil også gjelde for personer som leverer skattemeldingen mv. på papir.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å videreføre en regel om at den skattepliktige skal forsikre om at skattemeldingen inneholder riktige og fullstendige opplysninger og avgi erklæring om å være kjent med at det vil kunne medføre straffansvar å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter departementets oppfatning er det ikke behov for en slik regel i skatteforvaltningsloven da den tilfører lite utover det som kan utledes av loven for øvrig.

Departementet foreslår heller ikke å videreføre bestemmelsen om at den som skal levere selvangivelsen og andre pliktige oppgaver, skal underskrive oppgavene, da det ved elektronisk levering finnes en rekke ulike muligheter for identifikasjon av hvem som har stått for levering, utover fysisk eller elektronisk signatur.

Departementet viser til forslag til § 8-13.

14.15 Forskrifter mv.

14.15.1 Gjeldende rett

14.15.1.1 Ligningsloven

Ligningsloven kapittel 4 har flere bestemmelser som gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler i forskrift og til å fastsette skjemaer for oppgaver etter kapitlet.

Etter § 4-2 nr. 2 kan departementet gi forskrift om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndutfylt selvangivelse, og om fritak fra plikten til å levere slik selvangivelse. Videre kan departementet gi forskrift som fritar grupper for selvangivelsesplikt, og forskrift om at særskilt oppgaveskjema skal tre i stedet for selvangivelse i nærmere angitte tilfeller, jf. § 4-2 nr. 4.

Ligningsloven § 4-3 nr. 2 gir departementet adgang til å fastsette skjema for ulike typer selvangivelser og gi forskrift om plikt til å gi ytterligere opplysninger. Videre kan departementet fastsette regler om oppbevaringsplikt for legitimasjoner som ikke skal vedlegges selvangivelsen. Etter § 4-5 nr. 6 kan departementet gi forskrift om elektronisk levering av forhåndutfylt selvangivelse, blant annet om bruk av elektronisk signatur.

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

14.15.1.2 Merverdiavgiftsloven

Etter merverdiavgiftsloven § 15-1 syvende ledd og § 15-6 siste ledd kan departementet fastsette skjema for omsetningsoppgaver.

14.15.1.3 Artistskatteloven

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

14.15.1.4 Svalbardskatteloven

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

14.15.1.5 Petroleumsskatteloven

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 annet ledd kan departementet i forskrift fastsette annen frist enn den lovbestemte for innsending av opplysninger om avtale- og salgsvilkår for naturgass.

14.15.1.6 Særavgiftsloven

Etter særavgiftsloven § 1 kan departementet gi nærmere bestemmelser om blant annet beregning og kontroll av særavgifter.

14.15.1.7 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 kan Kongen i forskrift gi nærmere regler om beregning og kontroll av avgifter. Hjemmelen til å gi forskrifter er delegert til departementet.

14.15.1.8 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

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

14.15.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om departementets adgang til å gi forskrifter til utfylling av reglene i lovens kapittel 8 og til å fastsette skjemaer som skal benyttes når opplysningene gis.

Norges Bondelag viser til departementets forslag om at det nærmere innholdet i meldinger og leveringsfrister skal reguleres i forskrift, og uttaler:

«Ved å legge så sentrale bestemmelser i forskrift mister loven mye av det som er sentralt for den enkelte skattepliktige, og gjør loven mindre brukervennlig. Dette er også svært sentrale regler, slik at det bør være enkelt for skattytere å finne frem.»

14.15.3 Vurderinger og forslag

Fordeling av regelverket mellom lov og forskrift er viktig for at loven ikke skal bli for omfattende og uoversiktlig. Departementet foreslår derfor at reglene om skattyters opplysningsplikt utformes slik at de grunnleggende kravene framgår av loven, mens detaljene framgår av forskrifter og meldinger.

Etter forslaget skal departementet kunne gi forskrift om leveringsmåten for opplysninger etter kapittel 8 samt om signatur, leveringsfrist og leveringssted. Det kan også gis forskrift om skattleggingsperioder og om fritak fra plikten til å levere melding. Slikt fritak kan gis både for enkelttilfeller, for grupper av skattepliktige og for visse typer opplysninger.

Videre foreslås en hjemmel for departementet til å utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter lovforslaget kapittel 8.

Departementet viser til forslag til § 8-14.

15 Lovens kapittel 9 Fastsetting

15.1 Innledning og sammendrag

Ved fastsettingen bestemmes omfanget av skatteplikten, og det oppstår et betalingskrav. Grovt sett kan man si at fastsettingen består av to deler. Først fastsettes skattegrunnlaget ved anvendelse av skattereglene på faktum, og på dette grunnlaget foretas deretter en utregning. Også ved utregningen er det snakk om en viss grad av rettsanvendelse.

Fastsetting kan i utgangspunktet skje på flere stadier i en skattesak. Som hovedregel foretas det en fastsetting i forbindelse med de skattepliktiges levering av ulike skattemeldinger, eller ved at myndighetene utsteder et skattekrav på bakgrunn av registrerte opplysninger (ordinær fastsetting). Videre kan fastsetting skje på et senere stadium dersom det har skjedd en feil ved den ordinære fastsettingen, enten ved at det avdekkes at den ordinære fastsettingen er uriktig, eller ved at det ikke er foretatt noen ordinær fastsetting. Bestemmelsene som foreslås i kapittel 9 gjelder ordinær fastsetting, mens fastsetting i endringssak foreslås regulert i lovens kapittel 12.

I norsk skatterett opereres det med tre ulike modeller for (førstegangs)fastsetting. Etter «vedtaksmodellen» fastsetter myndighetene skatten ved at de treffer et vedtak basert på opplysninger innrapportert av den skattepliktige selv eller tredjeparter. Vedtaket kan også baseres på andre foreliggende opplysninger, men i motsetning til hva som er tilfelle innen alminnelig forvaltningsrett, har skattemyndighetene i mindre grad noen utredningsplikt, se omtale i punkt 11.2.3. Formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 og motorkjøretøyavgiftene fastsettes ved vedtak.

Et alternativ til fastsetting ved myndighetenes vedtak er «egenfastsetting». Ordningen omtales også ofte som fastsetting ved «selvdeklarerer». Etter egenfastsettingsmodellen blir skatten fastsatt på grunnlag av opplysninger de skattepliktige selv gir, og uten at forvaltningen treffer vedtak. Det oppstår da en betalingsplikt direkte av opplysningene den skattepliktige har rapportert inn til skattemyndighetene. Forvaltningens hovedopp-

gave under en slik modell er å bistå de skattepliktige, og å kontrollere egenfastsettingene. Varianter av egenfastsettingsmodellen gjelder for merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift.

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

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

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

For enkelte skatter, slik som motorkjøretøyavgifter og særavgifter, innebærer forslaget en kodifisering av en praksis som i liten grad har kommet til uttrykk i lovs form tidligere. For merverdiavgiften innebærer forslaget en ren videreføring av gjeldende rett, med kun en teknisk revisjon av bestemmelsene.

For formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 foreslår departementet å endre fastsettingsprinsipp. I

realiteten innebærer endringen likevel bare en kodifisering av gjeldende praksis på ligningslovens område. Ved kodifisering av gjeldende praksis på ligningsområdet vil fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. ligge nærmere egenfastsettingsmodellen kjent fra merverdiavgiftssystemet og særavgiftssystemet enn den tradisjonelle vedtaksmodellen fra alminnelig forvaltningsrett. Departementet foreslår likevel ikke den mer ren dyrkede formen for egenfastsetting da de skattepliktige ikke får mer omfattende opplysningsplikt enn etter gjeldende regelverk. Den skattepliktige skal heller ikke stå for skatteberegning. Endringen av fastsettingsprinsipp innebærer ikke økt ansvar for skattepliktige.

15.2 Ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv.

15.2.1 Innledning og sammendrag

Etter gjeldende rett fastsettes formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalsbardekatteoven § 3-1 etter en ligningsprosess som resulterer i et vedtak om hvor mye skatt den skattepliktige skal betale. Ligningen består i å fastsette den skattepliktiges inntekt og formue, og å beregne skatten på dette grunnlaget. Ligningsproessen er betydelig endret siden vedtakelsen av ligningsloven. Etter departementets oppfatning er det behov for oppdatering av regelverket om fastsetting av formues- og inntektsskatt. Departementet foreslår derfor nye regler som utformes mer i tråd med hvordan ligningen foregår i praksis.

I korte trekk går forslaget ut på at den skattepliktiges levering av skattemeldingen skal anses som fastsetting av grunnlaget for skatten, og at myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlaget. Også stille aksept av en forhåndsutfylt skattemelding uten endringer skal anses som en fastsetting av skattegrunnlaget. Det er først når den skattepliktige unnlater å levere skattemelding, og dermed ikke fastsetter skattegrunnlaget selv, eller hvor myndighetenes kontroller avdekker mangler ved opplysningene i skattemeldingen, at myndighetene får i oppgave å fastsette skattegrunnlaget. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting (når skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting.

Når skattegrunnlaget er fastsatt skal myndighetene fortsatt beregne den endelige skatten. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterføl-

gende beregning og avregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør.

I praksis innebærer ikke endringen av fastsettingsmodell noen stor forskjell fra hvordan ligningsprosessen har foregått de senere årene. Selv om fastsettingen av skattegrunnlaget formelt sett har skjedd ved myndighetenes vedtak, har i stor utstrekning grunnlaget i praksis vært fastsatt ved skattepliktiges levering av selvangivelsen.

Forslaget om ny fastsettingsmodell basert på egenfastsetting av skattegrunnlaget innebærer at det også må ses nærmere på fastsettingsmetoden og begrepsapparatet knyttet til inntekt og formue fra deltakerlignede selskaper. Selskapet skal som i dag levere en selskapsmelding (tilsvarende dagens selskapsoppgave). Deretter skal deltakerne fastsette alle grunnlag basert på opplysningene i selskapsmeldingen.

Departementet går også inn for at kildeskatt på aksjeutbytte etter skatteforvaltningsloven skal fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar et skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene (fastsetting ved trekk). Departementet foreslår at det skal gis regler om når selskapet kan foreta trekk med en lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket.

15.2.2 Om ligningsprosessen

15.2.2.1 Utviklingstrekk

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

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

15.2.2.2 Fastsetting i ligningsloven

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

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

Ligningsloven bygger i utgangspunktet også på et system med manuell saksbehandling av hver

enkelt ligning. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 15, heter det:

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

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

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

15.2.2.3 Fastsetting av formues- og inntektsskatt i praksis

Til tross for at ligningsloven gir inntrykk av en enhetlig ligningsprosess er dagens ligningsprosess forskjellig avhengig av hvilken gruppe skattytere det er snakk om. Ved omtalen av ligningsbehandlingen kan det derfor være hensiktsmessig å dele skattyterne inn i tre hovedgrupper: lønns-takere og pensjonister, personlig næringsdrivende og upersonlige skattytere som aksjeselskap mv. I tillegg skiller behandlingen av de som betaler særskatt etter petroleumsskatteloven seg fra behandlingen andre store selskaper gjennomgår. For disse ligger fastsettingsprosessen nær opp til forutsetningene i ligningsloven.

Lønnstakere og pensjonister får i stor utstrekning bistand til å oppfylle sin opplysningsplikt gjennom myndighetenes forhåndsfylling av sel-

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

Skattedirektoratet har de senere år gjennomført flere tiltak for å sikre stadig mer korrekte, rettidige og fullstendige tredjepartsopplysninger som kan benyttes til forhåndsutfylling. Det gjennomføres også en rekke automatiserte kontroller ved forhåndsutfyllingen. Dette gjør at flere skattytere får en mer korrekt forhåndsutfylt selvangivelse, færre skattytere tar kontakt med Skatteetaten for bistand, og færre skattytere behøver å klage på skatteoppgjøret. For inntektsåret 2014 var det ca. 70 prosent som benyttet seg av leveringsfritaket. Dette utgjorde litt over 3 millioner skattytere. For denne gruppen skattytere har tredjepartsopplysninger og øvrig grunnlagsdata i praksis endret funksjon fra å være kontrollopplysninger til også å bli grunnlaget for den forhåndsutfylte selvangivelsen og skatteberegningen.

Den andre gruppen skattytere er de *personlig næringsdrivende*. Dette er personer som har en eller annen form for næringsinntekt fra personlig utøvet virksomhet. Denne gruppen er mangfoldig, og omfanget av næringsvirksomhet varierer sterkt. Skattytere i denne gruppen har også bankinnskudd, barnehageutgifter mv., og i mange tilfeller også lønnsinntekt. På slike områder finnes de samme grunnlagsdata som for lønnstakere og pensjonister, og også de personlig næringsdrivende mottar en (delvis) forhåndsutfylt selvangivelse fra skattemyndighetene. Forhåndsutfyllingen gjelder de samme forhold som for lønns-

takere og pensjonister, mens informasjonen om næringsinntekt og -kostnader, ikke er mulig å forhåndsutfylle. Siden den forhåndsutfylte selvangivelsen dermed ikke vil være komplett, ligger det ikke til rette for en ordning med leveringsfritak for denne gruppen.

Den tredje gruppen skattepliktige er *upersonlige skattytere*, som omfatter selskaper mv., primært aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Aksjeselskapene leverer selvangivelse, men det skjer ingen forhåndsutfylling fra myndighetenes side. Fastsetting for deltakere i selskaper med deltakerfastsetting er omtalt i punkt 15.2.6. Deltakerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter, men har rapporteringsplikt som et stykke på vei tilsvarende rapporteringspliktene til aksjeselskapene.

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

I praksis skjer myndighetenes arbeid knyttet til ligningsbehandlingen over en betydelig lengre tidsperiode enn perioden mellom levering av selvangivelse og skatteoppgjør/utlegg av ligningen slik ligningsloven gir uttrykk for. Dagens ligningspraksis har nær sammenheng med prosessen for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere og rutinene for levering av selvangivelse. I forkant av selvangivelsesfristen gjennomføres det flere tiltak for å sikre at flere lønnstakere og pensjonister får en mest mulig korrekt forhåndsutfylt selvangivelse. Det gjennomføres i denne forbindelse automatiserte kontroller ved forhåndsutfyllingen. Reelt sett er det i tiden før utstedelse av forhåndsutfylt selvangivelse at ligningsmyndighetene arbeider mest aktivt med det som vil resultere i en fastsetting.

Etter innleveringen gjennomgår alle selvangivelser automatisert behandling med en rekke kontroller. De automatiserte kontrollene fører til at bare et mindretall av selvangivelsene gjøres til gjenstand for manuell saksbehandling før utlegg av ligningen. I praksis skjer dette bare dersom sel-

vangivelsen slår ut på fastsatte kontroller, eller hvor pliktig selvangivelse ikke er levert. Hvem som blir tatt ut til manuelle kontroller vil variere fra år til år. Kriteriene for hvem som skal kontrolleres bestemmes hvert år av Skatteetaten før ligningsperioden.

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

Foruten arbeidet med forhåndsutfylling av selvangivelser, består skattemyndighetenes aktiviteter i tilknytning til ligningsarbeidet hovedsakelig av kontrollvirksomhet. Før hver ligningsperiode utvikler Skatteetaten et sett med automatiserte kontroller som gjennomføres for alle skattytere før skatteoppgjør kan produseres. Et utvalg av skattytere blir tatt ut til nærmere manuell kontroll etter leveringsfristen for selvangivelse. Skatteetaten tar stilling til på hvilke områder risikoen for feil i selvangivelsene må anses størst, og prioriterer utvalg av selvangivelser for nærmere manuell kontroll.

Kontrollene som blir satt har tre ulike formål. For det første skal kontrollene sikre at skattyters lovfestede rettigheter ivaretas. Et typisk tilfelle kan være å sikre at skattyters opplysninger i vedlegg og merknader blir vurdert. Ut over dette kan det foreligge opplysninger som tilsier en særskilt behandling, eller at skattyter med en viss sannsynlighet har utelatt å gi opplysninger som ville gitt en endring av skatteoppgjøret til gunst for ham selv. Et eksempel på dette kan være innberetning av etterbetalt pensjon. Skattyter har da krav på en omberegning og skattlegging av det utbetalte beløpet i det år utbetalingen gjelder, hvis dette er det mest gunstige for skattyter. Kontrollen skal da sikre at saksbehandler foretar denne vurderingen.

Kontroller skal for det andre sikre at de data som er grunnlaget for fastsetting av skatten, ikke inneholder inkonsekvenser eller logiske brister. Skattyters leveringer kan inneholde feil summeringer eller brister som tyder på at regelverk ikke er oppfattet rett, eller at man i innleveringsfasen har gitt opplysninger som ikke reflekterer virkeligheten. Et eksempel kan være at skattyter har fremmet en påstand i en oppsummeringspost, uten å levere underliggende skjema som er påkrevd i henhold til regelverket. Saksbehandler må da be skattyter om å levere påkrevd skjema. Slike kontroller sikrer også at det opprettholdes god datakvalitet i Skatteetatens systemer. For det tredje skal kontrollene avdekke eventuelle forsøk

fra skattyter på å få fastsatt for lav skatt. Som eksempler kan nevnes misforhold mellom lønn innberettet av arbeidsgiver og lønn oppgitt av skattyter, og påstander om ulike fradrag. Saksbehandler må da få verifisert om skattyters påstand er korrekt.

Skattytere som tas ut til manuell kontroll, behandles etter en standardisert metodikk med egne rutiner for kontrollområder definert for kontrollutplukk. Rutinene er standardisert på landsbasis. Hovedtrekkene i saksbehandlingen er at skattekontoret vurderer om det foreligger nok informasjon til å avslutte behandlingen, eller om skattyter må kontaktes for å hente mer informasjon. I tillegg til å bidra til riktig skattlegging, skal kontrollene som utføres under ligningsbehandlingen, sammen med øvrige tiltak som forebygging og etterkontroller, bidra til å øke skattyternes etterlevelse av regelverket.

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

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

grupper som for eksempel svalsbarbskattytere, og skattytere som skjønnsignes, har fått skatteoppgjør i midten av oktober.

15.2.3 Behov for lovrevisjon

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

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

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

Gjennomgangen ovenfor viser at fastsettingen av formues- og inntektsskatt i dag i praksis har mer til felles med fastsettingssystemene for arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og særavgifter som bygger på egenfastsetting, enn med den vedtaksmodellen som er forutsatt i lignings-

loven. En viktig forskjell er imidlertid at mens de skattepliktige etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven både fastsetter grunnlaget for skatteberegningen og foretar selve utregningen selv, så fastsetter eller godkjenner de skattepliktige etter ligningsloven i praksis grunnlaget ved levering av selvangivelsen, mens selve beregningen fremdeles skjer ved Skatteetatens systemer. Formelt etter ligningsloven fastsettes likevel både grunnlag og beregning ved myndighetenes vedtak.

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

15.2.4 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt skulle utformes i tråd med hvordan ligningen i praksis foregår i dag. I korte trekk går departementets forslag ut på at fastsetting av grunnlaget for skatten som hovedregel skal skje ved den skattepliktiges levering av skattemelding (selvangivelse), eller stille aksept av en forhåndsutfylt skattemelding. Oppfyllelse av opplysningsplikt og fastsetting vil dermed skje til samme tid og ved samme handling. Videre foreslo departementet at myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på grunnlaget som er fastsatt av skattepliktige ved leveringen av skattemelding. Myndighetene skal først fastsette skattegrunnlaget dersom den skattepliktige ikke leverer fullstendig skattemelding, eller når myndighetene ved kontroll har oppdaget feil ved den skattepliktiges fastsetting. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterfølgende beregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør.

Departementet foreslo også en mulighet for skattepliktige til å endre sin egen skattefastsetting dersom de oppdager at de har gjort feil ved skattefastsettingen. Ordningen skal gjelde i stedet for retten til å klage på fastsettingsvedtak i de tilfellene det ikke foreligger noe vedtak. Fristen for egenretting ble foreslått satt til to år.

Flere høringsinstanser, blant andre *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Sivilombudsmannen*, deler departementets syn på at grunnlaget for skatten i praksis fastsettes ved en form for egenfastsetting av skattegrunnlaget allerede i dag. *Storbedriftenes skatteforum* uttaler:

«I høringsnotatet foreslås det et helt nytt begrepsapparat og nye definisjoner som bygger på et system med selvfastsettelse, dvs. at skattyter har ansvar både for de faktiske opplysningene og rettsanvendelsen, se f.eks. høringsnotatet side 21 og lovutkastet § 9-1.

SSF forstår imidlertid høringsnotatet slik at skattyters plikter og risiko fremdeles skal bygge på et selvangivelsesprinsipp, dvs. at skattyters ansvar er å gi korrekte og fullstendige faktiske opplysninger, jf. høringsnotatet side 143. SSF er enig i at dette bør beholdes som et grunnleggende prinsipp for inntektsskatt»

Bedriftsforbundet peker i sin høringsuttalelse på at egenfastsetting av skatt innebærer store fordeler for samfunnet både på skattyters side og hos Skatteetaten gjennom forenkling og reduserte kostnader.

Andre høringsinstanser, blant andre *Advokatforeningen* og *Næringslivets hovedorganisasjon (NHO)* er mer kritiske til forslaget om innføring av egenfastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt. Disse høringsinstansene uttrykker bekymring for at forslaget innebærer økt ansvar for de skattepliktige. *Advokatforeningen* skriver:

«Paragraf 9-1 første ledd innebærer en viktig endring i forhold til dagens regler på skatteområdet idet ansvaret for fastsetting av grunnlaget for de nevnte skatter flyttes fra skattekontoret til skattyteren. I dag tilrettelegger skatteetaten for de fleste skattyteres vedkommende grunnlaget for skatten gjennom kontrollopplysninger innhentet fra tredjemenn. Skattyter har deretter ansvaret for å kontrollere den ferdig utfylte selvangivelse. At skattyterne i denne situasjonen skal overta ansvaret for fastsetting av skattegrunnlaget, fremstår ikke som nødvendig eller naturlig, men mer som en ansvarsfraskrivelse fra skatteetaten. Dette forslaget svekker skattyters rettsstilling, gjennom avledede konsekvenser.»

NHO gir uttrykk for tilsvarende synspunkt:

«NHO er i mot følgende forslag til skjerpelser: En ny selvfastsettingsmodell hvor skattyter

gjøres ansvarlig ikke bare for riktige og fullstendige opplysninger om egne formues- og inntektsforhold men også for fastsettelsen av formues- og inntektsskatteplikt, altså den skatterettslige forståelsen.[...]

«NHO er uenig i innføring av en selvfastsettingsmodell kun er en formalitet og bare gjør loven i samsvar med dagens ordning. Dagens ordning er motsatt: Det er grunnlagsdata fra tredjeparter og skatteetatens sammenstilling som fastsetter ligningen, i enda større grad enn tidligere. Skattytere er en passiv part hvis forpliktelse er å gi beskjed dersom noe er uriktig eller ufullstendig vedrørende de faktiske forhold. Skattyter gjorde rent faktisk skatterettslige juridiske vurderinger i langt større grad da man fylte ut selvangivelsen selv. Men det har aldri vært noen plikt for skattyter å gjøre skatterettslige vurderinger. Dette foreslås nå innført uten at det i høringsnotatet er noen reell drøftelse av det som prinsipielt sett er en total omlegging av systemet.

Det sentrale ved en omlegging fra opplysningsplikt til en plikt til å gjøre skatterettslige vurderinger, er hvordan brudd på forpliktelsen vil bli sanksjonert. Det fremgår av høringsnotatet at det ikke skal være noen endringer fra dagens regler. Det vil altså si at det i følge departementet fortsatt er brudd på plikten til å gi opplysninger om de faktiske forhold som skal kunne medføre tilleggsskatt og eventuelt straff.

Hva er da «opplysning» i den nye skatteforvaltningslovens forstand? Vil det fortsatt være faktiske opplysninger eller vil endringen til en fastsettingsplikt innebære at «opplysning» også inkluderer korrekt skattemessig vurdering/kategorisering av beløpet? Lovens systematikk legger opp til at det er et utvidet opplysningsbegrep som innføres»

Norsk olje og gass har gitt uttrykk for at hensynene som begrunner endring av fastsettingsmodellen ikke gjør seg gjeldende for petroleumsskatt, der fastsettingsarbeidet ikke har samme preg av masseforvaltning.

Advokatforeningen, Næringslivets avgiftsforum, Næringslivets hovedorganisasjon og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers har også kommentert forslaget om mulighet for de skattepliktige til å endre sin egen fastsetting etter utløpet av innleveringsfristen for skattemeldingen. Disse høringsinstansenes innspill er omtalt mer utfyllende i punkt 15.5.2.

15.2.5 Vurderinger og forslag

15.2.5.1 Innledning

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår nye regler for fastsetting av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1. Departementet foreslår at reglene formuleres mer i tråd med hvordan ligningen foregår i praksis i dag. Dette innebærer en overgang fra en beskatningsprosess basert på fastsetting ved vedtak til en modell som er mer i tråd med egenfastsettingssystemene i merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven. Departementets forslag innebærer ikke at det innføres en rendyrket egenfastsettingsmodell, hvor de skattepliktige overtar hele ansvaret for fastsettingen. Forslaget vil med ett mindre unntak ikke innebære noen endring i de skattepliktiges plikter og ansvar. De skattepliktiges plikter følger av reglene om opplysningsplikt, og deres ansvar følger av reglene om tilleggsskatt. Det foreslås ikke endringer i disse reglene som vil føre til en skjerpelse av skattepliktiges plikter og ansvar.

I korte trekk går modellen ut på at fastsetting av skattegrunnlaget skjer ved den skattepliktiges levering av skattemelding. Myndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlag. Det samme gjelder når den skattepliktige aksepterer den forhåndsutfylte skattemeldingen uten endringer. Det er først dersom den skattepliktige unnlater å fastsette skattegrunnlaget (ikke leverer skattemelding når det foreligger plikt til å levere), eller hvor myndighetenes kontroll avdekker mangler ved den skattepliktiges egenfastsetting, at myndighetene får i oppgave å fastsette skattegrunnlaget. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting (når pliktig skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting. Myndighetsfastsetting følger reglene i lovforslaget kapittel 12. Etter fastsetting av skattegrunnlag og etterfølgende beregning skal det som tidligere foretas et skatteoppgjør.

Departementet er enig i høringsinstansenes merknader om at fristen for egenendring bør utvides, og foreslår å utvide perioden den skattepliktige skal kunne egenendre det fastsatte skattegrunnlaget i fra to til tre år etter første levering av skattemeldingen. Dette samsvarer med fristen for egenendring i merverdiavgiftsloven § 18-3.

15.2.5.2 Fastsetting av grunnlaget ved levering av skattemelding

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

Departementet legger til grunn at også de nye reglene for fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. bør bygge på utgangspunktet om at den enkelte skattepliktige kjenner sine egne forhold best. Men i stedet for bare å pålegge den skattepliktige å skaffe til veie et beslutningsgrunnlag for myndighetene, skal skatten som utgangspunkt fastsettes direkte på dette grunnlaget. Det vil ikke lenger være myndighetenes primære oppgave å treffe et vedtak på bakgrunn av opplysningene. Når den skattepliktige har levert skattemelding for formues- og inntektsskatt mv., skal opplysningene i meldingen legges til grunn for skatteberegningen, med mindre skattemyndighetene endrer skattegrunnlaget i medhold av lovforslagets kapittel 12. For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere inn grunnlaget for skatten. Flere høringsinstanser som har kommentert forslaget, mener at dette innebærer at de skattepliktige får et økt ansvar. Det hevdes at forslaget innebærer en omlegging fra et system hvor den skattepliktige bare har opplysningsplikt til et system hvor de skattepliktige får en plikt til å gjøre skatterettslige vurderinger. Departementet understreker at man ikke kan trekke noen konklusjon om de skattepliktiges plikter ved å vise til at fastsettingen skal skje etter en egenfastsettingsmodell. Departementet viser til at de skattepliktige også etter gjeldende regler har plikt til å gi alle relevante opplysninger til Skatteetaten. De må da plassere påstandene i de relevante postene i selvangivelsen, og de må foreta en vurdering av hvilke opplysninger som er relevante. For å gjøre dette må de i praksis også ta stilling til skattereglene og anvende disse på faktum.

Det klare utgangspunktet i ligningssystemet er at det er skattemyndighetenes oppgave å anvende skattereglene. Den skattepliktige har ikke noen plikt til å fremlegge for myndighetene sine rettslige vurderinger eller formeninger om den skatterettslige behandlingen av et forhold. Samtidig er det slik at den skattepliktige har plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger om sine formues- og inntektsforhold. Hva som ligger i kravet om riktige og fullstendige opplysninger avgjøres på grunnlag av en fornuftig og saklig oppfatning av de materielle reglene. Dette synspunktet kommer blant annet til uttrykk i dommen inntatt i Rt. 2009 side 813. Selv om de skattepliktige ikke har noen plikt til å redegjøre for sine skatterettslige vurderinger i selvangivelsen, må de i noen grad foreta skatterettslige vurderinger. Hvilke opplysninger de skattepliktige skal gi følger av reglene om opplysningsplikt. Den skattepliktige skal fortsatt måtte opplyse om formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av skatt. Som nevnt ovenfor foreslås det ikke endringer i opplysningsplikten. Skattepliktiges opplysningsplikt er nærmere omtalt i denne proposisjonens kapittel 14. Ved tvil om hvordan et forhold skal behandles i skattemeldingen kan den skattepliktige gi utfyllende informasjon til poster i skattemeldingen. Dette er omtalt nærmere i kapittel 14. Departementet viser også til at skattemyndighetene fremdeles vil ha veiledningsplikt overfor de skattepliktige. Myndighetenes veiledningsplikt er omtalt i punkt 11.2.

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

det over den skattepliktiges økonomi. Departementet foreslår på denne bakgrunn at den skattepliktige selv skal foreta fastsettingen av alle poster, også de skjønnspregede. Det vil også, slik som etter gjeldende rett, være brudd på opplysningsplikten som blir sanksjonert. Det knyttes ingen egne sanksjoner til feil fastsetting.

Med en ordning hvor den skattepliktige fastsetter skattegrunnlaget vil det fortsatt være behov for at den skattepliktige gir opplysninger om fastsettingen til skattemyndighetene på en bestemt måte. For det første vil informasjonskravene som stilles være med på å sikre at den skattepliktige fastsetter grunnlaget på riktig måte. Slike informasjonskrav vil fungere som en «huskeliste» for den skattepliktige, og på den måten bidra til å sikre at alle relevante poster kommer med i fastsettingen av grunnlaget. For det andre vil skattemyndighetenes behov for kontrollopplysninger oppfylles. Skattepliktiges opplysninger vil gi grunnlag for skattemyndighetenes kontroll av den skattepliktiges egen fastsetting i stedet for opplysninger som grunnlag for skattemyndighetenes ligningsvedtak. Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer i innholdet i reglene om den skattepliktiges opplysningsplikt.

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

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

utfylte opplysningene. Departementet mener likevel at det er viktig å holde fast ved at det bare er skattyteren selv som har oversikten over helheten i vedkommendes skattemessige forhold. Hver tredjepart gir bare opplysninger knyttet til enkeltposter i selvangivelsen. Dette gjelder både under den gjeldende ligningsmodell og etter innføring av en ordning der skattyters egen fastsetting er utgangspunktet.

Både etter gjeldende vedtaksmodell og ved innføring av ny modell er det den skattepliktige som må ta stilling til omfanget av den totale skatteplikten ved innlevering av selvangivelsen. Om den skattepliktige selv fører inn de aktuelle postene eller om de er forhåndsutfylt av Skatteetaten spiller i denne sammenheng ingen rolle. Samtidig ser departementet at det kan argumenteres med at skattepliktiges egen fastsetting blir mindre reell der skattyter ikke har noen mulighet til å overprøve opplysningene som er forhåndsutfylt. Bekreftelsen av slike forhåndsutfylte opplysninger som skattyter vanskelig kan overprøve, for eksempel om verdipapirfondsandeler, vil først og fremst bestå i at skattyter bekrefter at vedkommende har verdipapirfondsandeler og at verdien og avkastningen er i samsvar med det verdipapirfondet oppgir. Dette er imidlertid ordningen også i gjeldende fastsettingsmodell ved at skattyter legger disse opplysningene til grunn ved innberetningen i selvangivelsen.

Noen land har innført regler om at skattyter ikke selv kan endre poster som er forhåndsutfylt med opplysninger fra tredjeparter. Dersom den skattepliktige mener at opplysningene ikke er korrekte, må vedkommende få tredjeparten til å endre opplysningene. En slik bestemmelse bygger nettopp på den erkjennelse at tredjepart i mange tilfeller vil ha bedre oversikt over grunnlaget for enkeltpostene enn skattyteren selv og at opplysningene fra tredjepart dermed må antas å ha bedre kvalitet enn skattyters egen antakelse. Departementet ser at en slik regel har visse fordele, men mener at regelen om at skattyter ikke kan endre enkelte forhåndsutfylte poster selv, ikke harmonerer med en regel om at skattyter selv skal fastsette skattegrunnlaget. Når utgangspunktet er at skattyter selv skal fastsette grunnlaget for skattleggingen, mener departementet at hensynet til skattyters rettssikkerhet tilsier at vedkommende må ha full anledning til å påvirke fastsettingen også på forhåndsutfylte poster. Departementet foreslår derfor ingen endringer i ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse. Ordningen med forhåndsutfylling kommer til uttrykk i lovforslaget § 8-2 fjerde ledd.

Et særskilt spørsmål oppstår når tredjepartsoppgaver som normalt skulle inngå i den forhåndsutfylte skattemeldingen, kommer inn til Skatteetaten etter at meldingen er gjort tilgjengelig for den skattepliktige. For å kunne gi flere skattytere muligheten til et tidlig skatteoppgjør, og å redusere behovet for manuelle endringer fordi den skattepliktige ikke har foretatt endringen ved fastsettingen, foreslår departementet at myndighetene gis adgang til å korrigere elektroniske skattemeldinger som er gjort tilgjengelig for den skattepliktige før den skattepliktige har fastsatt skattegrunnlaget. Departementet ser at dette vil kunne oppleves som en redusert grad av forutsigbarhet og en ulempe for den skattepliktige. På den annen side vil det bidra til at flere skattepliktige kan fastsette korrekt grunnlag første gang og dermed unngå endringer i foretatte fastsettelser og eventuell tilleggsskatt. Dette vil være en klar fordel for de skattepliktige. Det må knyttes en varslingsplikt til myndighetenes adgang til å foreta korreksjoner i en skattemelding som allerede er gjort tilgjengelig for den skattepliktige, slik at den skattepliktige blir oppmerksom på endringen. Departementet foreslår en bestemmelse om dette i lovforslaget § 8-2 fjerde ledd annet punktum.

Når en skattyter i løpet av året opphører å være skattesubjekt foretas det gjerne en såkalt forhåndsligning. Skattemyndighetene foretar da en ligning for perioden fra sist lignede inntektsår og fram til opphørstidspunktet. Etter ligningsloven § 4-7 nr. 8 har skattyter en plikt til å kreve forhåndsligning før et bo slutes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses. For personer som er skattepliktige etter skatte-loven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd for arbeidsinntekt oppebåret under midlertidig opphold her i landet, er det frivillig å kreve forhåndsligning ved utreise fra Norge, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 7.

Den som krever forhåndsligning, kan kreve at skattekontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Etter at slik erkjennelse er gitt løper en preklusjonsfrist, jf. ligningsloven § 8-10 nr. 2. Dersom krav på skatt for skattyter med begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, ikke er sendt innen fire uker etter skattekontorets erkjennelse av å ha mottatt krav om forhåndsligning ble sendt, faller krav på skatt bort for den oppgitte inntekt. Det samme er tilfelle hvis det går mer enn tre måneder før tilsvarende krav blir sendt bo, selskap, eller annen skattepliktig innretning

som krever forhåndsligning etter ligningsloven § 4-7 nr. 8. Forutsetningen er at den skattepliktige fyller vilkårene for å kreve forhåndsligning. Har skattyter krevd erkjennelse uten at skattekontoret sender den, eller at den sendes for sent, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt den skulle ha vært sendt.

Også under den nye modellen for fastsetting av formues- og inntektsskatt vil det være behov for å få fastsatt skatten tidlig når en skattepliktig opphører å være skattesubjekt. I dag skjer forhåndsligning ved at den skattepliktige selv anmoder om forhåndsligning og sender inn selvangivelse over den inntekt og formue som kreves forhåndslignet. Departementet foreslår at reglene om forhåndsligning erstattes med en plikt til å fastsette grunnlaget for skatten tidlig i de tilfeller som i dag omfattes av reglene om forhåndsligning. Tidlig fastsetting av skattegrunnlaget skjer ved at skattepliktig leverer skattemelding med opplysninger om det aktuelle inntektsåret på samme måte som ved ordinær fastsetting. Forskjellen ligger i at den skattepliktige, i tilfellene som i dag gir rett på forhåndsligning, etter ny fastsettingsmodell vil ha plikt til å fastsette på et tidligere tidspunkt. Departementet foreslår derfor ikke noen egen bestemmelse i loven om den skattepliktiges plikt til tidlig fastsetting. Ordningen vil reguleres i medhold av forskriftsbestemmelsene som vil angi leveringsfristene for de ulike skattemeldingene. Departementet legger heller ikke opp til en videreføring av preklusjonsregelen fra bestemmelsen om forhåndsligning. Bakgrunnen for dette er at det ikke er naturlig med en regel som fritar for skatt ved myndighetenes passivitet når grunnlaget for skatten skal fastsettes av den skattepliktige selv ved egenfastsetting.

I tråd med dagens ligningspraksis blir myndighetenes formelle rolle i fastsettingen av grunnlaget endret. Det rettslige utgangspunktet vil ikke lenger være at myndighetene skal treffe fastsetningsvedtak. Med mindre det skjer en svikt ved den skattepliktiges levering av skattemelding, vil myndighetenes rolle på dette stadium i fastsettingen være å kontrollere fastsettingene til de skattepliktige. Hvilket omfang og form denne kontrollvirksomheten vil ha, vil, som i dag, avhenge av hvilke skattytergruppe man står overfor. Som *Norsk olje og gass* peker på i sin høringsuttalelse, ligger fastsettingen av skatt etter petroleums-skatte-loven nærmere systemet beskrevet i ligningsloven enn hva som er tilfelle for eksempel lønnstakere og pensjonister.

Departementet viser til forslag til § 9-1.

15.2.5.3 Skatteberegning

I rene egenfastsettingsmodeller, slik som merverdiavgiftssystemet og systemet for særavgifter, fastsetter de skattepliktige skattegrunnlaget ved levering av oppgave. I tillegg foretar de skatteberegningen. Dette ser også ut til å være regelen i de fleste andre land som har innført egenfastsetting av formues- og inntektsskatt. I slike modeller skal de skattepliktige også betale skatten av eget tiltak, og i stor grad er det felles dato for oppgavefrist og betalingsfrist. Myndighetene utferdiger ikke noe formelt vedtaksdokument eller annen tilbakemelding. De tar heller ikke kontakt med den skattepliktige med mindre det etter at det er gjennomført kontroll oppstår spørsmål om innholdet i oppgaven. Denne modellen er både strømlinjeformet og arbeidsbesparende.

En ren egenfastsettingsmodell fungerer godt for merverdiavgift og særavgifter hvor de skattepliktige er næringsdrivende som må ventes å ha nødvendig kunnskap til å gjennomføre beregningen av avgiften. Beregningen av merverdiavgift og særavgifter er som regel enkel å utføre. Skatteberegningen for formues- og inntektsskatt er derimot mye mer kompleks. Dette skyldes en rekke forhold, blant annet anvendelsen av reglene som gir lønnsbeskatningen et progressivt element, regler om ektefellefordeling av enkelte inntekter og fradrag, sambeskatning av foreldre og barn, framførbart underskudd, skattebegrensningsregler og skatteklassefradrag. Den beregnede skatten må dessuten avregnes mot forskuddsskatt og forskuddstrekk. Dette innebærer at det er langt mer utfordrende for skattepliktige å utføre skatteberegningen for formues- og inntektsskatt enn for eksempel for merverdiavgift.

Som tidligere nevnt er det ved innføring av skatteforvaltningsloven et viktig mål å bringe loven i samsvar med fastsettingsprosessen slik den foregår i praksis. Det forhold at de fleste skattepliktige vil være avhengig av bistand fra skattemyndighetene, taler etter departementets syn klart for at plikten til å foreta skatteberegning ikke legges til de skattepliktige. For det offentlige vil det heller ikke ligge noen kostnadsgevinst i å legge ansvaret for skatteberegningen over på den skattepliktige ettersom myndighetene fortsatt må utføre beregningen i form av bistand til de skattepliktige. Tvert i mot vil faren for feil kunne medføre økte kostnader til kontroll og korrigerings.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i loven skal skilles mellom fastsetting av grunnlaget for inntekts- og formuesskatt og beregningen av skatten. Den skattepliktige skal

fastsette grunnlaget for skatten, mens skattemyndighetene skal ha ansvaret for å gjennomføre skatteberegningen, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 9-2. Skattefastsettingen på området for formues- og inntektsskatt mv. vil bestå av to deler. Grunnlaget for beregning av skatten (alminnelig inntekt, personinntekt og formue) skal fastsettes av den skattepliktige selv. Den påfølgende skatteberegningen, som fra et rettslig ståsted består av å anvende skatteberegningens reglene på disse grunnlagene, fastsettes av myndighetene i form av et vedtak. Denne fordelingen av ansvaret for å fastsette grunnlaget for skatteberegningen og å gjennomføre skatteberegningen skal gjelde for alle typer skattepliktige, både lønnstakere, pensjonister, næringsdrivende og selskaper. Det er dermed ikke fullt ut en egenfastsettingsmodell som foreslås for formues- og inntektsskatt.

Ettersom skatteberegningen fortsatt skal skje automatisk i Skatteetatens maskinelle systemer, vil skattemyndighetene som hovedregel bare gjøre automatiske kontroller av fastsettingen til hver enkelt skattepliktig på dette stadiet av fastsettingsprosessen.

Opplysninger fra de skattepliktige og tredjeparter vil utgjøre den helt sentrale delen av det faktiske grunnlaget for myndighetenes skatteberegning. De skattepliktiges bidrag består først og fremst av at de har fastsatt grunnlaget for beregning av skatten. I tillegg skal de skattepliktige gi opplysninger som er av særlig betydning for anvendelse av skatteberegningens reglene, eksempelvis opplysninger om sivilstatus, skatt betalt i utlandet som det kreves fradrag for og opplysninger om forsknings- og utviklingskostnader mv.

For skattepliktige som oppdager at den ordinære skattefastsettingen er uriktig, har det at fastsettingen består av en egenfastsatt og en myndighetsfastsatt del som konsekvens at prosedyrene for endring blir noe forskjellig avhengig av hva feilen gjelder. Departementet foreslår at de skattepliktige selv skal kunne endre grunnlaget for skattefastsettingen i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-4, jf. omtale i punkt 15.2.5.5., mens feil ved skatteberegningen må angripes i form av en klage på skatteberegningens vedtak etter § 13-1.

Feil i selve skatteberegningen skyldes først og fremst feil i programmene for skatteberegningen. I slike tilfeller vil feilen gjerne ramme flere skattytere. Når det oppdages slike feil i programmene for skatteberegningen, er det klart at skattemyndighetene må rette dette så fort som mulig på eget initiativ, enten ved at feilen rettes i programmet, og at det eventuelt lages ny beregning for de berørte, eller ved at det rettes manuelt for de

skattytere som er berørt av feilen. Dette må gjelde uavhengig av om det er myndighetene selv eller andre som oppdager feilen først. Klage på skatteberegningen etter lovens kapittel 13 vil i disse tilfellene bare være aktuelt når det er uenighet mellom de skattepliktige og myndighetene om hvorvidt det er feil i programmene for beregningen.

Departementet har som mål at skatteberegningen skal utføres så raskt som mulig etter at skattemelding er levert. For skattytere som leverer skattemelding på papir bør beregningen ideelt sett foretas når innholdet i meldingen blir registrert i skattemyndighetenes datasystemer. Hvor raskt det er mulig å foreta denne beregningen avhenger av Skatteetatens systemer. I dag får skattytere som leverer selvangivelse elektronisk en foreløpig beregning av skatt ved leveringen. Denne skjer raskt, men er basert på et datagrunnlag som er kopiert fra Skatteetatens systemer lenge før skattyters levering. Beregningen tar derfor ikke hensyn til nye opplysninger som har kommet inn fra andre skattytere eller fra tredjeparter. Den har heller ikke en oppdatert betalingsstatus. Endelig skatteberegning tar tid på grunn av prosessene som skal sikre at datagrunnlaget for beregning er fullstendig, konsistent og oppdatert. Disse prosessene inneholder en serie satsvise kjøring, som til sammen er tidkrevende.

Skatteetaten tar imidlertid sikte på å forenkle prosessen for beregning av skatt, slik at beregningen på sikt kan gjøres raskere. I 2014 startet Skatteetaten arbeidet med å modernisere systemene for forskuddsutskrivning og skatteberegning. Systemene og teknologiplattformene er i dag ressurs- og kostnadskrevende å forvalte, noe som øker risikoen for feil i beregningene. Moderniseringen vil gjøre systemene mindre sårbare og mer brukervennlige og informative for de skattepliktige. Moderniseringen legger også det tekniske grunnlaget for å gi de skattepliktige et raskere skatteoppgjør, samtidig som etaten gjennom mer moderne systemer kan gi de skattepliktige mer brukervennlige tjenester ved at forskuddsutskrivningen blir mer presis og forskuddstrekket justeres automatisk, hvilket igjen vil føre til at færre skattepliktige vil få restskatt. Dette moderniseringsarbeidet er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) side 91.

Departementet viser til forslag til § 9-2.

15.2.5.4 Skatteoppgjør

Begrepet skatteoppgjør brukes med litt ulik betydning i forskjellige sammenhenger. Formelt markerer skatteoppjøret avslutningen av lig-

ningsperioden. Det er ved skatteoppgjøret at skatten blir ansett for fastsatt, og fristen for å klage på fastsatt skatt begynner å løpe. Skatteoppgjøret brukes også om selve oversikten over til gode skatt og pliktig restskatt. I skattebetalingsforskriften § 7-1-1 forklares skatteoppgjør som «avregning med rente- og betalingsoppgjør». I praksis er skatteoppgjøret også en «pakke» bestående av flere ulike dokumenter:

1. Utskrift av ligningen som viser hvilke beløp den skattepliktige har ført opp i selvangivelsen, og hvilke beløp Skatteetaten har fastsatt.
2. Ligningsattest som viser hvilken nettoformue og alminnelig inntekt skattyteren (og eventuell ektefelle) har.
3. Skatteoppgjøret, som er informasjon til skattyter om ligningsvedtaket og resultatet av skatteavregningen. Her vises grunnlaget for skatteberegningen og hvilken skatt den skattepliktige må betale. I tillegg står det hvor mye skatt som allerede er innbetalt. Skattytere som gjennom inntektsåret har betalt for mye skatt får opplyst skatt til gode, mens skattytere som har betalt for lite skatt får opplyst restskatt.

Ligningsloven § 8-9 har regler om melding om skatteoppgjør mv. Etter denne bestemmelsen skal skatteoppgjøret sendes «snarest mulig» til skattyter når det er ferdig. Også i en modell hvor skattyter selv fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatten ved levering av skattemelding, og myndighetene bare beregner skatten og avregner mot forskuddstrekk og forskuddsskatt, er det behov for en form for tilbakemelding til skattyter når hele skatten er endelig fastsatt. Departementet foreslår derfor i lovforslaget § 9-3 en videreføring av ligningslovens bestemmelse om at det snarest mulig etter at beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 er gjennomført, skal sendes melding om skatteoppgjør til den skattepliktige.

Utsendingen av skatteoppgjøret vil tjene et noe annet formål enn tidligere. Meldingen om skatteoppgjør kan ikke lenger regnes som fastsetningsvedtak som omfatter både skattegrunnlaget og beregningen. Skatteoppgjøret er fortsatt en melding til de skattepliktige om vedtak, men vedtakene det er snakk om tar bare stilling til beregningsdelen av skattefastsettingen. Grunnlaget for beregningen av skatten er som hovedregel ikke vedtak og ble fastsatt allerede da den skattepliktige leverte skattemelding.

I dag sendes skatteoppgjør ut puljevis etter hvert som de blir ferdigstilt. Første pulje sendes ut i juni. Denne puljen består hovedsakelig av fast-

settinger hvor det ikke er gjort endringer i skattyters selvangivelse.

Departementet legger til grunn at ny fastsetningsmodell vil legge til rette for at flertallet av skatteoppgjørene etter hvert vil kunne sendes ut nærmere leveringsfristen for skattemeldingen enn hva som er tilfelle i dag. Dette forutsetter imidlertid at den foreløpige skatteberegningen som skattyter i dag mottar må ledsages av oppdatert informasjon for godskrevet forskudd (herunder tilleggsforskudd) fra skatteregnskapet, samt betalingsmessige forhold. Dette er ikke mulig i dag, men målet er på sikt å utvikle slik funksjonalitet.

Skattytere som leverer skattemelding på papir kan ikke vente å få skatteoppgjør like raskt som de som leverer elektronisk. Grunnen til dette er at det vil gå bort noe tid på postgang, skanning av innleverte oppgaver og manuelle registreringer. Det vil nødvendigvis ta lengre tid før beregning og skatteoppgjør kan gjennomføres for skattemeldingene som sendes inn på papir.

Utviklingen i skattemyndighetenes arbeidsprosesser går i retning av at det vil skje en økt grad av avklaring av skattemessige spørsmål løpende i beskatningsåret, slik at stadig flere elementer som inngår i den helhetlige skattefastsettingen vil kunne foreligge før leveringsfristen for skattemelding. Dette vil på sikt kunne føre til at det for skattepliktige som leverer før leveringsfristen også vil være mulig å få gjennomført skatteoppgjøret før leveringsfristen. Departementet mener likevel at det foreløpig ikke er grunn til å gå vekk fra prinsippet om en fast leveringsfrist for skattemeldingen med påfølgende avregning og skatteoppgjør.

Det er viktig å unngå skatteoppgjør som ikke har tilfredsstillende kvalitet. Skattemyndighetene skal derfor ha mulighet til å plukke ut skattemeldinger til kontroll og gjennomføre endringssaker etter kapittel 12 før skatteoppgjør gjennomføres. Kontrollene kan rettes både mot enkelte skattepliktige og større grupper av skattepliktige. Selv om det er grunn til å tro at de fleste skattepliktige opptrer lojalt og fastsetter korrekt grunnlag for skatt, vil det fortsatt være risiko for at enkelte spekulerer i oppdagelsesrisikoen og gir uriktige og ufullstendige opplysninger. Videre kan det være grunn til ikke bare å plukke ut selvangivelser etter kontrollkriteria som bygger på risikovurderinger rettet mot enkeltskattytere, men også hele skattytergrupper. Det siste vil kunne være særlig aktuelt der det er snakk om skattytergrupper hvor det fastsettes betydelige skattebeløp, slik som for eksempel innen petroleumssektoren. For denne

gruppen vil det derfor bli liten endring sammenlignet med gjeldende ligningsprosess.

Av hensyn til forutberegnelighet for de skattepliktige og at saker ikke skal trekke ut i tid, går departementet inn for at det skal settes en ytre frist for når skatteoppgjøret må foreligge. Departementet foreslår at melding om skatteoppgjør ikke kan sendes senere enn 1. desember i året etter inntektsåret, jf. lovforslaget § 9-3 annet ledd. Hvis skattemyndighetene per 1. desember ikke er ferdige med å behandle en endringssak, skal det gis et foreløpig skatteoppgjør.

Ligningsattesten er i dag formelt sett et uttrykk for hva myndighetene legger til grunn at den enkelte skattyter har i formue og inntekt. Attesten er et dokument de skattepliktige oppfordres til å ta vare på, og som de kan bruke ved søknad om for eksempel lån hos en bank.

Ved ny fastsettingsmodell vil ligningsattesten formelt sett bare gi uttrykk for hva den enkelte skattepliktige selv opplyser å ha i formue og inntekt. I den utstrekning skattepliktige har behov for å dokumentere skattepliktig inntekt eller formue, vil det være mer hensiktsmessig å bruke skattemeldingen for formues- og inntektsskatt mv. som dokumentasjon. Det er etter departementets mening lite hensiktsmessig å opprettholde ligningsattest som et offentlig dokument om og attest på skattyteres nettoformue og inntekt. Skatteoppgjøret med oppstilling av skattepliktig inntekt og formue, samt beregnet skatt, vil i mange tilfeller også kunne tjene samme formål som ligningsattesten. Departementet foreslår på denne bakgrunn at ordningen med ligningsattest ikke videreføres.

Departementet viser til forslag til § 9-3.

15.2.5.5 Skattepliktiges egen endring av egenfastsettingen

Fra tid til annen vil de skattepliktige selv oppdage feil i egenfastsettingen. Dette kan for eksempel skyldes at enkelte fradragposter ikke er utfylt, eller at enkelte inntektsposter ble feil da utfyllingen av skattemeldingen fant sted. Hensynet til korrekte skatteoppgjør og skattepliktiges rettsikkerhet tilsier at skattepliktige gis anledning til å rette opp slike feil.

Når en skattepliktig i dag oppdager feil ved den fastsatte skatten, har han mulighet til å klage på ligningen i en begrenset periode. Skattemyndighetene har da plikt til å behandle klagen. Også etter denne perioden kan den skattepliktige anmode myndighetene om endring, slik at myndighetene eventuelt retter feilen. I et system hvor

skatten beregnes direkte på grunnlag av den skattepliktiges egen skattemelding er det ikke naturlig med en ordinær klagebehandling dersom den skattepliktige oppdager feil i det fastsatte skattegrunnlaget. Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes mye ressurser på mindre feil som enkelt lar seg rette opp, foreslår departementet at den skattepliktige i stedet gis adgang til i et begrenset tidsrom å foreta korreksjoner selv. Adgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, men ikke for petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1. Ordningen vil gjelde side om side med myndighetenes adgang til å endre skattepliktiges fastsetting etter kontroll. Etter at perioden hvor det er åpnet for egenendring er utløpt, vil skattepliktige fremdeles kunne få korrigeret eventuelle feil, men endring må da skje ved at den skattepliktige gjør myndighetene oppmerksom på feilen slik at myndighetene står for en eventuell endring.

Ved egenendring, som ved levering av skattemelding med første gangs fastsetting, vil det være myndighetenes forhåndsdefinerte kontroller som er avgjørende for om den skattepliktige skal kontrolleres nærmere før nytt skatteoppgjør eller ikke. Det må likevel være slik at myndighetene kan justere kontrollene etter første skatteoppgjør, for eksempel slik at senere endringer fra den skattepliktige kan bli gjenstand for strengere kontroller fra myndighetenes side, særlig der korreksjonen gjelder store beløp eller områder med høy risiko for feil. Den skattepliktige vil også kunne tas ut til etterkontroller på vanlig måte, det vil si kontroller etter nytt skatteoppgjør. Den skattepliktiges adgang til å endre fastsettingene etter skatteoppgjør, vil løpe parallelt med myndighetenes adgang til å foreta etterkontroller. Den skattepliktige vil ikke kunne gjennomføre korreksjoner på områder som allerede er endret av myndighetene eller på områder der den skattepliktige er under kontroll. På disse områdene vil skattepliktige imidlertid ha adgang til å klage dersom kontrollen resulterer i en myndighetsfastsetting.

Departementet foreslår at den skattepliktige skal kunne endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger ved levering av en såkalt endringsmelding hvor endringene i tidligere levert skattemelding framgår. Flere høringsinstanser har kommentert at fristen på to år som departementet foreslo i høringsnotatet, er for knapp. En del høringsinstanser ber om at fristen settes til tre år slik at fristen blir like lang som fristen for egenendring i merverdiavgiftsloven. Departementet er enig i dette og foreslår fristen settes til tre år etter leveringsfristen for skattemelding.

Endringsadgangen foreslås lovfestet i skatteforvaltningsloven § 9-4. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 15.5.

Når leverte skattemeldinger endres på bakgrunn av kontroll eller nye opplysninger fra tredjeparter, vil fastsettingen skje ved vedtak fra skattemyndighetene. Vedtak i endringssaker treffes i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 12. Reglene i dette kapitlet kommer til anvendelse både ved endring av grunnlaget for beregning av skatten (den delen de skattepliktige har selvfastsatt ved levering av skattemelding), og ved endring av skatteberegningen. Skattemyndighetene kan endre grunnlaget for skatteberegningen allerede fra utløpet av fristen for å levere skattemelding. Det er dermed ikke nødvendig at det foreligger noe ordinært skatteoppgjør etter § 9-3 før denne delen av skattefastsettingen endres etter kapittel 12.

I de tilfellene hvor den skattepliktige ikke har levert skattemelding, blir myndighetenes fastsetting av grunnlaget for skatteberegningen en førstegangsfastsetting ved vedtak. Også slike vedtak treffes i medhold av kapittel 12 ettersom reglene der også gjelder når «det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9», jf. lovforslaget § 12-1 første ledd annet punktum.

I en del tilfeller vil skattepliktige levere skattemelding etter leveringsfristens utløp. Forutsatt at skattemyndighetene ikke har truffet vedtak etter kapittel 12 i perioden fra fristen løp ut til levering skjer, skal disse skattemeldingene i utgangspunktet behandles på samme måte som meldinger mottatt i rett tid, ved at meldingen legges til grunn ved fastsetting av skattegrunnlaget. Har myndighetene på den annen side fastsatt grunnlaget ved vedtak på det tidspunktet meldingen kommer inn, må meldingen anses som en klage på vedtaket som skal behandles etter reglene i kapittel 13.

Departementet viser til forslag til § 9-4.

15.2.6 Deltakere i selskaper med deltakerfastsetting

15.2.6.1 Innledning og sammendrag

Deltakerlignede selskaper, som kommandittselskaper, ansvarlige selskaper, indre selskaper og partrederi, er ikke egne skattesubjekter. Ligningen av deltakerne i slike selskaper skjer etter en nettometode, ved at skattepliktig formue og inntekt beregnes som om selskapet var skattyter, og deretter fordeles på deltakerne.

Ved overgangen til en ny fastsettingsmodell hvor den skattepliktige skal fastsette grunnlaget

for beregningen av formues- og inntektsskatt ved levering av skattemelding, er det nødvendig med justeringer i modellen for hvordan skattegrunnlaget skal fastsettes for deltakere i det som i dag er deltakerlignede selskaper (DLS).

Departementet foreslår en modell hvor selskapene gir opplysninger om formue og inntekt på selskapsnivå ved levering av en selskapsmelding. Deretter må hver enkelt deltaker fastsette alle grunnlag basert på opplysninger fra selskapet.

15.2.6.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 2-2 tredje ledd skal deltakere i såkalte deltakerlignede selskaper (DLS) lignedes hver for seg og for sin andel i selskapets formue og inntekt. Deltakerlignede selskaper omfatter blant annet ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper og partrederier. Deltakerens overskudd eller underskudd på deltakelsen settes til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 10-41. Dette innebærer at det hos selskapet fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt. Nettoresultatet fordeles deretter mellom deltakerne og overføres til skattlegging hos dem.

Ved skattleggingen av deltakerne kan det skilles mellom fastsettinger på selskapsnivå som i utgangspunktet er felles for alle deltakerne, og fastsettinger som kun gjelder den enkelte deltaker. Formue, overskudd eller underskudd og arbeidsgodtgjørelse er fellesfastsettinger på selskapsnivå. Over- eller underpris på selskapsandelen, framførbart underskudd, inngangsverdi og innbetalt kapital, gevinst og tap, tillegg i alminnelig inntekt, skjermingsgrunnlag og eventuell gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift er individuelle fastsettinger for den enkelte deltaker.

Reglene om ligning av deltakere i deltakerlignede selskaper gjelder også for utenlandske deltakere i norske selskaper og norske deltakere i utenlandske selskaper. Det følger videre av skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-reglene) at norske skattytere som alene eller sammen eier eller kontrollerer 50 prosent eller mer av utenlandske selskaper mv. i lavskattelend, også omfattes av en form for deltakerligning. Bestemmelsene innebærer at skattyters inntekt settes til vedkommendes andel av overskuddet eller underskuddet fra selskapet mv. fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet mv. var skattyter.

Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 1 at deltakerlignede selskaper skal levere selskapsoppgave

med vedlegg. Selskapsoppgaven skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen av deltakerne, jf. § 4-9 nr. 2. I tillegg skal selskapene levere en oppgave med opplysninger om hver enkelt deltaker, jf. § 4-9 nr. 3. Denne oppgaven inneholder blant annet opplysninger om deltakerens selskapsandel og andelen av overskudd eller underskudd fra selskapet.

Selskapet skal motta melding om den formue og inntekt som fastsettes på selskapsnivå, jf. ligningsloven § 8-9 nr. 1 annet punktum.

Den enkelte deltaker plikter å levere spesifisert selvangivelse over skattepliktig formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for ligningen, herunder andelen av formue og inntekt fra det deltakerlignede selskapet, jf. ligningsloven §§ 4-2 og 4-3. Som vedlegg til selvangivelsen plikter deltakeren å levere egen deltakeroppgave, jf. § 4-4 nr. 7. Deltakeren har et selvstendig ansvar for at opplysningene han eller hun gir om selskapsdeltakelsen, er riktige og fullstendige. Formuen og inntekten fra selskapet inngår i deltakerens ligning sammen med formue og inntekt fra andre kilder.

I forskrift 15. mars 1993 nr. 199 er det gitt enkelte særregler om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper og norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland. Det er blant annet fastsatt at norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper har plikt til å gå sammen om å levere oppgaver på vegne av selskapene. Det samme gjelder norske skattytere som alene eller sammen med andre skattlegges etter skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-reglene).

15.2.6.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at selskapet, på samme måte som i dag, skal rapportere om formue og inntekt på selskapsnivå ved levering av en selskapsmelding (tilsvarende dagens selskapsoppgave). Deretter skal deltakerne fastsette alle grunnlagene basert på opplysninger fra selskapet. Selskapets fastsettinger blir i denne sammenheng å regne som grunnlagsdata for deltakerne.

Ingen av høringsinstansene har kommentert forslaget om justeringer i fastsettingssystemet for selskaper med deltakerfastsetting.

15.2.6.4 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet med noen presiseringer. I mange

tilfeller vil et deltakerlignet selskap ha opplysninger som gjør det bedre i stand til å fastsette formue og inntekt fra selskapet enn den enkelte deltaker. Hensynet til korrekt skattlegging kan derfor tale for at selskapet skal fastsette deler av grunnlaget for beregning av formues- og inntektsskatt med bindende virkning for deltakeren. En slik fastsettingsmodell vil imidlertid innebære et brudd med det bærende prinsippet i ny fastsettingsmodell om at det er den skattepliktige selv som skal ha ansvaret for å fastsette grunnlaget for formues- og inntektsskatt ved levering av skattemelding. Departementet mener videre at modellen kan bli uoversiktlig og vanskelig å administrere ettersom ulike aktører har ansvaret for hver sin del av fastsettingen av deltakernes skattegrunnlag (selskapet fastsetter formue og inntekt fra selskapet og deltakeren fastsetter skattegrunnlaget fra andre formues- og inntektskilder). Departementet går derfor inn for at de alminnelige reglene om fastsetting av skattegrunnlaget i skatteforvaltningsloven kapittel 9 skal gjelde fullt ut også for deltakere i selskaper som omfattes av skatteloven §§ 4-40 og 10-40 til 10-48. Det er dermed deltakerne selv som skal fastsette formue og inntekt fra selskapet på samme måte som formue og inntekt fra andre kilder.

Departementet foreslår at gjeldende regler om oppgaveplikt til skattemyndighetene skal videreføres i skatteforvaltningsloven. Selskaper med deltakerfastsetting skal levere en selskapsmelding som tilsvarende dagens selskapsoppgave, og melding om den enkelte deltaker, jf. lovforslaget § 8-9. Den enkelte deltaker, som altså er ansvarlig for fastsettingen, skal ta med formue og inntekt mv. fra selskapet i sin skattemelding etter § 8-2. Deltakeren skal også levere deltakeroppgave med opplysninger om formue og inntekt fra selskapet som et vedlegg til skattemeldingen.

Departementet foreslår at skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som leverer selskapsmelding som i § 8-9. Departementet foreslår i § 13-2 å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 9-3 nr. 2 slik at selskaper som omfattes av reglene om deltakerfastsetting, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet, jf. punkt 19.4.3. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke behøver å forholde seg til alle deltakerne i selskap med deltakerfastsetting. Ved feil i opplysninger i selskapsmeldingen, vil skattemyndighetene kunne endre beregningen som selskapet har gjennomført ved å ta dette opp med selskapet. Selskapet kan klage over den nye beregningen før formue eller inntekt fastsettes hos den enkelte deltaker.

Departementet tar også sikte på at reglene om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting og skattepliktige i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland, skal videreføres i forskrift til skatteforvaltningsloven. Etter departementets oppfatning vil kvaliteten på oppgavene bli bedre når de skattepliktige må gå sammen om å levere oppgaver over formue og inntekt fra utenlandske selskaper.

15.2.7 Kildeskatt på aksjeutbytte

15.2.7.1 Innledning og sammendrag

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, skal som hovedregel betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte. De alminnelige bestemmelsene i ligningsloven og skattebetalingsloven gjelder ved skattlegging av de utenlandske aksjonærene, men det er gitt enkelte særregler. Det utbytteutdelende norske selskapet har en sentral rolle i skattleggingsprosessen. Selskapet skal foreta forskuddstrekk i utbyttet. Det er på objektivt grunnlag ansvarlig for mangelfullt forskuddstrekk og kan i tillegg gjøres ansvarlig for skatten til aksjonærene dersom trekket ikke dekker det utlignede beløp.

Innføringen av ny fastsettingsmodell på skatteområdet medfører at det også må gjøres endringer i måten kildeskatt på utbytte fastsettes på. Departementet går inn for at kildeskatt på utbytte etter skatteforvaltningsloven skal fastsettes ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene.

Departementet foreslår at det skal gis regler om når selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av Stortingets skattevedtak. Reglene medfører blant annet at forvaltere som er registrert som formelle eiere av aksjer på vegne av utenlandske aksjonærer, kan søke om at aksjene kan registreres med lav sats eller 0-sats.

Selskapet skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Forvalteren kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom den har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp.

Den utenlandske aksjonæren skal ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt i en periode på fem år regnet fra utgangen av det året da selskapets frist for å levere den ordinære meldingen om skattetrekket, løp ut.

Departementet foreslår at særreglene om kildeskatt på utbytte skal fremgå dels av skatteforvaltningsloven og forskriften til denne, og dels av skattebetalingsloven og skattebetalingsforskriften. I skatteforvaltningsloven reguleres plikten til å fastsette grunnlaget for skatten og beregne skatten samt plikten til å innberette skatten, jf. §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd jf. § 8-8 tredje ledd. Skatteforvaltningsloven skal også ha regler om adgang for selskapet til å korrigere den fastsatte skatten, og aksjonærens adgang til å kreve endring av fastsettingen, jf. § 9-5 og § 9-6. Plikten til å foreta skattetrekk og betale skatten foreslås regulert i skattebetalingsloven ny §§ 5-4a og 5-10a og forskrifter til disse samt ny § 10-13. Skattebetalingsloven inneholder i tillegg reglene om ansvar for uriktig trekk, jf. ny § 16-21.

De alminnelige reglene om endring uten klage i lovutkastet kapittel 12 skal komme til anvendelse dersom det er fastsatt for lite skatt. Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av fastsettingen overfor den utenlandske aksjonæren. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter kapittel 13.

15.2.7.2 Gjeldende rett

Forskuddstrekk og opplysningsplikt

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, skal som hovedregel betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav c og § 10-13 første ledd første punktum. Det utdelende norske selskapet har plikt til å foreta forskuddstrekk til dekning av skatten idet det betaler ut utbyttet, jf. skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd første punktum, jf. § 5-6 første ledd bokstav d.

Skattesatsen fastsettes i Stortingets årlige skattevedtak. Satsen er normalt 25 prosent av utbyttet. Dersom Norge har inngått skatteavtale med det landet hvor aksjonæren er hjemmehørende eller bosatt, skal norsk kildeskatt svares etter en skattesats som er angitt i avtalen. Satsen i skatteavtalene er vanligvis 15 prosent på porteføljainvesteringer.

Utenlandske selskapsaksjonærer som er hjemmehørende i EØS-området, er fritatt fra skatt på lovlig utdelt utbytte fra norske selskaper i samme utstrekning som norske selskapsaksjonærer (fritaksmetoden), jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i.

Det er antatt at det årlige skattevedtaket bare gir selskapet adgang til å trekke lavere skattesats enn 25 prosent når det er kjent med at den reelle

eieren av utbyttet har krav på lavere skatt etter en skatteavtale eller omfattes av fritaksmetoden. Dette innebærer at det som utgangspunkt alltid skal trekkes full sats når selskapet ikke kjenner den endelige utbyttmottakerens identitet og skattemessige status.

Det følger av allmennaksjeloven § 4-10 at en forvalter kan stå registrert i Verdipapirsentralen (VPS) som eier av aksjer som tilhører utenlandske aksjonærer. Forvalterens kontoer i VPS skal alltid være registrert som NOM-kontoer for å markere at den registrerte eieren av kontoene er en «nominee» og ikke reell eier av aksjene eller utbyttet.

Det er i praksis åpnet for at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan tillate at en utenlandsk forvalter kan foreta forskuddstrekk med lavere sats enn 25 prosent eller unnlate å foreta trekk (0-sats) uten at den reelle eieren av aksjene er registrert i VPS. Slik tillatelse gis etter søknad fra forvalteren som står registrert som eier av aksjene. Når tillatelse foreligger, plasseres aksjene på en NOM-konto for aksjer som kan registreres med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket.

For at det skal gis tillatelse til å trekke skatteavtalesats, er det et vilkår at forvalteren kjenner identiteten til den virkelige rettighetshaveren til utbyttet. For å få adgang til å registrere at det ikke skal trekkes skatt (0-sats), er det i tillegg et vilkår at den utenlandske aksjonæren kan framvise dokumentasjon på at det tidligere er innvilget refusjon av kildeskatt etter fritaksmetoden fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Forvalteren må i alle tilfeller kunne framlegge en liste over hvem den eller de reelle aksjonærene er, dersom skattemyndighetene ber om dette.

Skattemyndighetene kan inndra forvalterens tillatelse til å trekke lavere sats enn 25 prosent dersom vilkårene ikke overholdes.

Ved utbetaling av utbytte til aksjonærer med egen VPS-konto (direkteregistrerte aksjer) skal det utdelende selskapet i praksis trekke kildeskatt på grunnlag av den landkoden som er registrert i VPS.

Det utdelende selskapet skal foreta forskuddstrekket på utbetalingstidspunktet eller på det tidligere tidspunkt når det oppstår adgang til å få utbyttet utbetalt. Trekket skal settes inn på skattetrekkkonto senest første virkedag etter utbytteutbetalingen og oppbevares der fram til forfall, jf. skattebetalingsloven § 5-12. Oppgjørsliste for kildeskatt og oppgjør for forskuddstrekket i de to foregående måneder sendes til skatteoppkreveren hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15.

september og 15. november til skatteoppkreveren. Oppgjørslisten inneholder opplysninger om grunnlaget for trukket kildeskatt og gjennomført trekk fordelt på de ulike aktuelle skattesatsene.

For utdelende selskaper som er registrert i VPS, er det i praksis en kontofører som foretar forskuddstrekket og betaler inn kildeskatten på vegne av selskapet.

Selskapet er ansvarlig for manglende forskuddstrekk dersom trekket ikke er gjennomført slik loven krever, jf. skattebetalingsloven § 16-20.

Senest 1. februar i året etter inntektsåret skal selskapet levere en aksjonærregisteroppgave til skattemyndighetene. Oppgaven inneholder opplysninger om alle registrerte aksjonærers navn, adresse, fødselsnummer, organisasjonsnummer, utenlandske aksjonærers ID og eventuell landskode, antall aksjer per aksjonær og utdelt utbytte. Om utenlandske aksjonærer skal det i tillegg gis opplysninger om prosentsatsen for kildeskatt, hvilket beløp som er trukket i kildeskatt og hvilket land aksjonæren var bosatt i på tidspunktet for beslutning om utdeling av utbytte.

Fastsetting av kildeskatt (ligning)

Utenlandske aksjonærer er fritatt fra å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1. Skattemyndighetene gjennomfører ikke noen ordinær ligning av den enkelte aksjonær. De utenlandske aksjonærene lignes i stedet under ett ved det skattekontoret der det norske, utbytteutdelende selskapet lignes (gruppeligning), jf. skatteloven § 10-13 første ledd annet punktum. Gruppeligningen skjer på bakgrunn av opplysningene det utdelende selskapet ga i oppgjørslisten ved terminforfall og i oppgaven til Aksjonærregisteret.

Når ligningen er ferdig, gjennomføres det en samlet beregning av kildeskatten for de utenlandske aksjonærene på det norske selskapets hånd. Skattekontoret fastsetter samlet kildeskatt på utbyttet fra det utdelende selskapet. Utlignet skatt avregnes under ett mot innbetalt forskuddstrekk fra selskapet, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-5 annet ledd. Skatteoppgjøret sendes til selskapet.

Dersom forskuddstrekket utgjør mer enn utlignet skatt, vil for mye innbetalt skatt bli utbetalt til selskapet. Dersom forskuddstrekket utgjør mindre enn utlignet skatt, er manglende innbetalt kildeskatt å anse som restskatt. Restskatt forfaller til betaling tre uker etter at melding ble sendt selskapet som trakk kildeskatten, jf. skattebetalingsloven § 10-21 fjerde ledd. Restskatten kan kreves inn både hos aksjonæren og det utdelende selska-

pet. For selskapets del følger ansvaret for skatten av skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

Skattekontoret kan treffe vedtak om endring av ligningen etter ligningsloven kapittel 9 dersom det avdekker at det er fastsatt for lite skatt. Vedtaket skal rettes mot den enkelte utenlandske aksjonær.

Aksjonærens adgang til å kreve utbetaling av for mye innbetalt kildeskatt før og etter ligningen

Det er i praksis etablert en refusjonsordning som innebærer at utenlandske aksjonærer kan kreve utbetalt for mye trukket kildeskatt før ligningen er gjennomført. Refusjonssøknadene gis en forenklet behandling hos skattemyndighetene, noe som innebærer at det ikke treffes et vedtak som kan påklages, men en administrativ beslutning om hvorvidt søknadene skal tas til følge.

Etter at ligningen er gjennomført behandles krav om utbetaling av for mye innbetalt skatt etter reglene om endring av ligning i ligningsloven kapittel 9. Det er den utenlandske aksjonæren som kan klage over ligningen. Dersom den utenlandske aksjonæren mener at ligningen er feil, for eksempel fordi det er brukt feil sats for kildeskatt eller at utbyttegrunnlaget er feil, kan aksjonæren klage til skattekontoret innen utgangen av ligningsåret. Skattekontorets vedtak kan påklages til skatteklagenemnda. Etter utløpet av klagefristen kan aksjonæren anmode skattekontoret om å ta ligningen opp til endring. De alminnelige fristene i ligningsloven § 9-6 gjelder, men enkelte skatteavtaler har egne fristregler.

Det utdelende selskap har ikke rett til å klage på ligningen. Selskapet kan være fullmektig for den utenlandske aksjonæren dersom det er inngått avtale om dette.

15.2.7.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at kildeskatt skal fastsettes ved at det utdelende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av aksjeutbyttet, og deretter innberette og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Fristen for innberetning og betaling av skatten skal i følge forslaget være syv dager etter at skatten er holdt tilbake. Selskapet skal også etter gjeldende regler holde tilbake skatt ved utbetalingen av utbyttet, men forslaget innebærer en forenkling av skattefastsettingen ettersom skattemyndighetene ikke lenger skal treffe noe ligningsvedtak om kildeskatt.

Departementet gikk inn for at det skal gis lovmessig forankring av reglene om når selskapet kan foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. Det foreslås blant annet at aksjonæren kan framlegge bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i hjemlandet. For aksjer i selskaper som ikke er registrert i Verdipapirsentralen (VPS), skal bostedsbekreftelsen legges fram for selskapet. For aksjer i selskaper som er registrert i VPS, skal bekreftelsen legges fram for egen kontofører dersom aksjonæren selv er registrert som eier av aksjene (direkteregistrerte aksjer), og for den forvalteren som står registrert som eier dersom aksjonæren har latt seg representere av forvalter.

Videre foreslo departementet en lempning av ansvaret for det utbytteutdelende selskapet som innebærer at dette bare skal kunne holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom det kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Departementet gikk inn for at en forvalter som står registrert som eier av en aksje på vegne av en aksjonær, kan holdes ansvarlig for manglende innbetalt skatt dersom vedkommende har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp. Dersom forvalteren ikke betaler skatten den blir ansvarlig for, kan tillatelsen til å ha aksjer som kan belastes med lav sats trekkes tilbake. Dette innebærer en skjerping av forvalterens ansvar sammenlignet med dagens regelverk. Etter forslaget vil den utenlandske aksjonæren slik som i dag ha rett til å kreve refusjon av for mye fastsatt skatt, men refusjonsordningen får en tydeligere lovmessig forankring.

Skattedirektoratet uttaler seg positivt om de foreslåtte reglene om kildeskatt på utbytte. I høringsuttalelsen skriver direktoratet at det «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.»

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) støtter forslaget om at kildeskatten skal fastsettes ved at selskapet foretar trekk ved utbytteutdelingen. Denne høringsinstansen mener imidlertid at trekket ikke bør kalles «skattetrekk» slik det gjør i departementets forslag, ettersom dette begrepet kan forveksles med det alminnelige begrepet forskuddstrekk. Forbun-

det foreslår å kalle ordningen «trekk for kilde-skatt» eller «kildetrekk». NKK mener også at reglene om trekk av kildeskatt rent lovteknisk bør videreføres i skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd, ikke som en ny § 5-4 a slik departementet foreslo i høringen. Departementets forslag har ifølge NKK den ulempe at det er behov for en rekke mindre endringer andre steder i skattebetalingsloven som medfører parallellbehandling og dobbeltregulering.

Finans Norge og *Verdipapirsentralen (VPS)* går i sine høringsuttalelser mot at det for aksjer som er registrert i VPS, bør være en frist på syv dager for innberetning og innbetaling av skatten. Disse høringsinstansene uttaler at det etter dagens praksis foregår et betydelig antall korrigeringer av skattetrekket mer enn syv dager etter utdelingen. Behovet for korrigeringer oppstår særlig når aksjene skifter eier på tidspunkter nært opptil utbytteutdelingen. De to høringsinstansene mener derfor at den foreslåtte fristen vil medføre økte administrative kostnader for selskapene og skattemyndighetene i form av flere refusjonssaker enn i dag. *VPS* uttaler at dette er en klar ulempe for utenlandske aksjonærer som vil investere i norske aksjer. Høringsinstansene framhever også at en syvdagersfrist vil kunne være til hinder for å gjennomføre internasjonale standarder for regulering av verdipapirsentraler og oppgjørssystemer. *VPS* foreslår at fristen settes til en måned etter utbytteutdelingen, alternativt 21 dager. *Finans Norge* uttaler at fristen bør være en måned.

Finans Norge mener forslaget om at utenlandske aksjonærer må fremlegge bostedsbekreftelse fra skattemyndighetene i bostedslandet for sin kontofører før det kan trekkes skatt med en lavere sats enn 25 prosent, ikke er håndterbart. Denne høringsinstansen viser til at mange utenlandske aksjonærer i norske selskaper eier små aksjeposter og at det er krevende å skaffe til veie bostedsbekreftelse. Et krav om framleggelse av bostedsbekreftelse før det gis adgang til å trekke lavere sats, vil føre til en betydelig økning i antallet refusjonssaker i etterkant av skattetrekket, noe som er ressurskrevende både for kontofører og for skattemyndighetene. Etter *Finans Norges* vurdering bør det være tilstrekkelig at kontofører på forespørsel fra skattemyndighetene kan skaffe til veie dokumentasjon på at den enkelte aksjonær skal beskattes med lavere sats.

Finans Norge mener på den annen side at kontrollen med forvaltere og kontofører bør styrkes. Denne høringsinstansen uttaler også at skattemyndighetene bør kunne trekke tilbake den tillatelsen en kontofører har til å få registrert at det

skal trekkes skatt med lavere sats enn 25 prosent for sine klienter dersom kontofører ikke kan fremlegge dokumentasjon på at vilkårene for lavt trekk er oppfylt. I høringen er det ikke foreslått noen regel om dette.

Finans Norge viser avslutningsvis til at forslaget om at de utenlandske aksjonærene kan kreve refusjon av for mye innbetalt skatt i fem år etter utløpet av det året det utdelende selskapet hadde frist for å levere oppgave over skattetrekket, innebærer en videre adgang til å kreve endring av skattefastsettingen enn i dag. Høringsinstansen vurderer dette forslaget som positivt.

Deloitte Advokatfirma støtter den oppmykningen i det utbytteutdelende selskapets ansvar for manglende innbetalt skatt som høringsnotatets forslag innebærer. Denne høringsinstansen uttaler at forslaget vil gjøre regelverket mer i tråd med EØS-retten og fjerne et mulig hinder for utenlandske aksjonærer. *Deloitte* viser til ansvarsreglene har medført at selskapsaksjonærer hjemmehørende i et EØS-land har blitt ilagt kildeskatt på utbytte selv der risikoen for feilaktig trekk er lav, og at dette kan utgjøre en restriksjon fordi en norsk selskapsaksjonær ikke vil ha en tilsvarende kontantstrømulenpe og ikke vil pådra seg kostnader for å søke skatten refundert.

15.2.7.4 Vurderinger og forslag

Fastsetting av kildeskatt ved trekk

Departementet opprettholder i all hovedsak forslaget i høringsnotatet. Gjennomgangen av gjeldende rett viser at skatleggingen av utbytte til utenlandske aksjonærer skiller seg fra det som gjelder for de fleste andre skattepliktige. Den utenlandske aksjonæren skal ikke levere selvangivelse og skatten fastsettes ikke individuelt for hver skattepliktig, men under ett for alle de utenlandske aksjonærene i selskapet.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for og beregne inntektsskatt. Dagens kildeskattordning er lite egnet for en slik modell ettersom den utenlandske aksjonæren ikke har selvangivelsesplikt. Etter departementets vurdering er det heller ikke aktuelt å innføre noen plikt for utenlandske aksjonærer til å levere skattemelding etter den nye loven.

Det utbytteutdelende selskapet har i dag en sentral rolle i beskatningsprosessen i form av plikten til å gjennomføre forskuddstrekk. Det er selskapet som mottar varsel om hvor mye skatt som er fastsatt ved den ordinære ligningen, og selska-

pet er ansvarlig for manglende innbetalt skatt. Departementet foreslår på denne bakgrunn at selskapet skal ha ansvaret for å fastsette skatten på utbytte til utenlandske aksjonærer idet det foretar skattetrekk.

Fastsettingen skal nærmere bestemt skje ved at selskapet leverer melding om trekk. Selskapet plikter deretter å innberette og innbetale trekket til skattemyndighetene. Plikten til å foreta skattetrekk har klare likhetstrekk med det forskuddstrekket som selskapet foretar i dag. Prinsipielt sett vil det imidlertid ikke være snakk om et forskuddstrekk i lovens forstand, men et trekk som innebærer at skatten er fastsatt idet meldingen om trekket er levert. Den skatt det trekkpliktige selskapet opplyser om i meldingen, vil utgjøre fastsatt skatt.

Artistskatteloven og svalbardskatteloven har regler om fastsetting av skatt ved trekk for henholdsvis utenlandske artister og lønnstakere mv. på Svalbard, se nærmere omtale i punkt 15.3.4. Forslaget om nye regler for fastsetting av kildeskatt ligner på trekkordningene som følger av disse lovene. Kildeskattereglene skal imidlertid ha det særtrekk at selskapets ansvar er begrenset til bare å gjelde manglende innbetalt skattetrekk, ikke for lite innbetalt skatt dersom trekkreglene er overholdt. Selskapet skal derfor ikke kunne være part i en sak om endring av skattefastsettingen til den utenlandske aksjonæren, og selskapet har heller ikke klagerett på vedtaket som rettes mot aksjonæren.

Forslaget til nye regler innebærer at kildeskatt på utbytte skal fastsettes fortløpende ved hver enkelt utbytteutdeling, ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår.

Det forekommer at utbytte utdeles i form av annet enn penger. Selskapet må da foreta skattetrekk i kontantutbytte som eventuelt utdeles på samme tidspunkt så langt dette rekker. Dersom kontantutbyttet ikke er tilstrekkelig til dekning av skattetrekket, må selskapet påse at aksjonæren betaler inn et beløp tilstrekkelig til dekning av trekket før utbyttet blir utbetalt.

Skattetrekket bør forfalle til betaling så snart som praktisk mulig etter at trekkmidlene er holdt tilbake. Artistskatt skal innberettes og innbetales til skattemyndighetene senest syv dager etter at trekk er foretatt, jf. artistskatteloven § 11 annet ledd og skattebetalingsloven § 10-12. I høringsnotatet var det satt en tilsvarende syvdagersfrist ved kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Departementet opprettholder i proposisjonen her at dette bør være hovedregelen i skatteforvaltningsloven.

Finans Norge og *VPS* har i sine høringsuttalelser gitt uttrykk for at det er behov for en lengre innbetalingsfrist for utbytteutdelende selskaper registrert i VPS-registeret. Departementet foreslår etter en avveining av hensynet til å oppnå størst mulig grad av sikkerhet for innbetaling av skattetrekket på den ene siden, og på den andre siden hensynet til å begrense de administrative kostnadene ved at kildeskatteordningen for de involverte aktørene (utdelende selskaper, aksjonær og skattemyndighetene), at fristen for VPS-selskaper skal være en måned etter at trekket er foretatt. Departementet har blant annet lagt vekt på at det er en kontofører som håndterer innbetalingen av skattetrekket på vegne av selskapet og at det finnes et begrenset antall kontoførere på det norske markedet. Dersom fristen på en måned i praksis viser seg å føre til at skattetrekk ikke innbetales, bør en revurdere fristens lengde.

Siden det utbytteutdelende selskapet ikke skal oppbevare trekkmidlene i lengre tid enn inntil syv dager eller en måned, ser departementet ikke behov for særlige regler om oppbevaring av trekkmidlene. Dagens krav om at trukket skatt skal oppbevares på skattetrekkkonto inntil beløpet innbetales, videreføres derfor ikke.

Departementet foreslår at skattefastsettingen, på samme måte som i dag, skal skje under ett for alle de utenlandske aksjonærene i selskapet. Selskapet trenger dermed ikke å gi opplysninger på aksjonærnivå på fastsettingstidspunktet. Meldingen om trekk skal inneholde opplysninger om samlet utbyttegrunnlag fordelt på de forskjellige skattesatsene.

Reglene om levering av opplysninger på aksjonærnivå til Aksjonærregisteret i januar året etter at utbyttet ble utbetalt, skal fortsatt gjelde.

Departementet viser til lovforslaget §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd om plikt for det utdelende selskapet til å fastsette grunnlaget og beregne skatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13. Plikten til å foreta skattetrekk foreslås nærmere regulert i skattebetalingsloven ny §§ 5-4a og 5-10a, mens plikten til å innberette og innbetale skatten foreslås regulert i skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd og skattebetalingsloven ny § 10-13.

Nærmere om trekkpliktens omfang – adgang for selskapet til å foreta trekk med lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket

Selskapets trekkplikt skal i utgangspunktet omfatte den skatten som skal ilegges utbyttet. For det trekkpliktige selskapet er det i mange tilfeller

utfordrende å ta stilling til om det skal foretas trekk og med hvilken sats. Selskapet må både vite hvem aksjonæren er, og om han eller hun omfattes av en skatteavtale eller fritaksmetoden. Vurderingen av trekkpliktens omfang er særlig vanskelig i tilfeller hvor aksjene er registrert på en forvalterkonto (NOM-konto) i VPS. Selskapet har da i praksis i liten grad kunnskap om hvem aksjonæren og den reelle eieren av utbyttet er. Etter departementets vurdering er det derfor behov for at det gis klarere regler om når selskapet kan benytte lavere sats enn 25 prosent enn det som følger av lovgivningen i dag.

Reglene må utformes etter en avveining av flere hensyn. En snever adgang for selskapet til å foreta lavere trekk enn 25 prosent, vil gi stor grad av sikkerhet for skatteprovenyet. Aksjonærer med krav på lavere sats vil da i ettertid måtte kreve refusjon av for mye trukket skatt, noe som medfører at skattemyndighetene kan kontrollere om vilkårene er oppfylt i det enkelte tilfelle. Et slikt regelverk vil imidlertid være administrativt ressurskrevende og innebærer likviditetsbelastning for de skattepliktige. Dersom lovgivningen på den annen side i stor grad åpner for at selskapet foretar trekk med lavere sats, vil det oppstå færre refusjonskrav etter at fastsettingen er gjennomført. Et slikt regelverk innebærer imidlertid en økt risiko for at det trekkes lavere sats i for mange tilfeller, noe som er uheldig av hensyn til å sikre skatteprovenyet.

Hovedregelen bør etter departementets vurdering være at selskapet skal trekke full sats dersom det ikke kjenner den endelige utbyttmottakerens identitet og skattemessige status. Selskapet skal likevel kunne foreta trekk med lavere sats dersom aksjonæren har oppfylt nærmere bestemte dokumentasjonskrav:

Personlige aksjonærer som har krav på lavere skattesats etter skatteavtale, må legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren på utstedelsestidspunktet er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år. Aksjonæren må i tillegg bekrefte at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet.

Juridiske personer og andre enheter som har krav på lavere skatt etter en skatteavtale, må legge fram dokumentasjon som viser at de tidligere har fått refusjon av kildeskatt fra norske skattemyndigheter, eller at skattemyndighetene på forhånd har godkjent at det kan trekkes lavere sats. Aksjonærene må også legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av

skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år. Aksjonæren må i tillegg bekrefte at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet.

Selskapsaksjonærer som omfattes av fritaksmetoden må legge fram dokumentasjon som viser at de tidligere har fått refusjon av kildeskatt fra norske skattemyndigheter eller en bekreftelse fra skattemyndighetene på at de har krav på skattefritak. Aksjonærene må også legge fram en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) utstedt av skattemyndighetene i bostedslandet som bekrefter at aksjonæren er bosatt der etter skatteavtalen med Norge. Bostedsbekreftelsen må fornyes hvert tredje år. Hvert tredje år skal aksjonæren legge fram en egenerklæring som viser at det ikke er skjedd endringer i de forholdene som er av betydning for skattefritaket. Aksjonæren må i tillegg bekrefte at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet.

Aksjonærene skal oppfylle dokumentasjonskravene på ulik måte avhengig av om aksjene gjelder et selskap som er registrert i VPS-registeret eller ikke. For selskaper registrert i VPS skal det i sin tur gå et skille mellom aksjer som er registrert på konto i aksjonærenes eget navn (direkteregistrerte aksjer) og aksjer som står på en forvalterkonto (NOM-konto).

I selskaper utenfor VPS er avstanden mellom selskap og aksjonær normalt ikke så stor som i VPS-registrerte selskaper. Selskapene vil i større utstrekning kjenne identiteten til den enkelte aksjonær og kan kommunisere direkte med denne. Dette innebærer at det er enklere for selskaper utenfor VPS å skaffe seg oversikt over aksjonærenes skattemessige status enn det er for VPS-registrerte selskaper. Departementet foreslår derfor at aksjonær i selskaper utenfor VPS skal oppfylle dokumentasjonskravene direkte overfor selskapet. Forslaget innebærer at selskapet kan trekke lavere sats enn 25 prosent uten å bli stilt til ansvar for manglende trekk, dersom aksjonæren har framlagt den lovpålagte dokumentasjonen.

Aksjonærer som har aksjer i VPS-selskaper på egen konto (direkteregistrerte aksjer), skal oppfylle dokumentasjonskravene overfor sin kontofører (kontofører investor). Aksjen registreres så i VPS på en slik måte at det utdelende selskapet kan trekke lav sats. Aksjonærer som eier aksjer i VPS-selskaper gjennom en forvalter, skal i følge høringsnotatet oppfylle dokumentasjonskravene overfor forvalteren før aksjene settes på en forval-

terkonto (NOM-konto) for aksjer som skattlegges med lav sats. Forvalteren må på samme måte som etter dagens praksis ha tillatelse fra skattemyndighetene til å ha aksjer på slike kontoer.

De ovennevnte vilkårene innebærer at aksjonæren må legge fram bostedsbekreftelsen for kontofører eller forvalter kan registrere skattetrekk med en lavere sats. *Finans Norge* har i sin høringsuttalelse vært negativ til dette. Innvendingen er særlig begrunnet med at det er krevende å innhente bostedsbekreftelse og at dette kravet vil medføre administrative kostnader for kontofører og skattemyndighetene. Denne høringsinstansen mener det bør være tilstrekkelig at forvaltere og kontoførere kan innhente og legge fram bostedsbekreftelsen på forespørsel fra skattemyndighetene. *Finans Norge* uttaler også at skattemyndighetene bør føre strengere kontroll med forvaltere og kontoførere og at kontoførere bør kunne ilegges sanksjoner dersom bostedsbekreftelse ikke kan fremlegges. Etter departementets vurdering tilsier likevel hensynet til skattekontroll at bekreftelsen må fremlegges forskuddsvis. Det skattemessige bostedet er av avgjørende betydning for spørsmålet om den endelige utbyttmottakeren har krav på lavere skattesats enn det som følger av Stortingets skattevedtak, og det er kontofører eller forvalter som har opplysninger om dette ved registrering av aksjene på særskilt VPS-konto. Bostedsbekreftelse fra vedkommendes lands skattemyndigheter er den dokumentasjonen som kan gi kontofører og forvalter informasjon om hvor aksjonæren de representerer eller opptre på vegne av, er bosatt eller hjemmehørende for skatteformål. Uten å ha innhentet en slik bekreftelse kan forvaltere eller kontoførere ikke være sikre på om aksjonærer de registrerer lavere trekk eller fritak fra trekk på vegne av, har krav på en annen sats enn det som følger av skattevedtaket. Departementet legger til grunn at aksjonæren kan legge fram bekreftelsen i form av kopi av en original. Aksjonærer trenger dermed ikke innhente mer enn én bostedsbekreftelse i original hvert tredje år, selv om han eller hun investerer i flere selskaper eller benytter mer enn en forvalter eller kontofører.

Kontofører investor og forvalter må på forespørsel fra skattemyndighetene kunne framlegge dokumentasjonen som viser at den enkelte aksjonær har krav på skatteavtalesats eller omfattes av fritaksmetoden. Forvalteren plikter i tillegg å ha en oversikt over de utenlandske aksjonærene som er de reelle eierene av aksjene, det vil si navn, adresse, skattemessig bostedsland, skatteregistreringsnummer (fødselsnummer, organisasjonsnummer eller lignende i det landet de er bosatt

eller hjemmehørende), samt opplysninger om hvor mange aksjer som er trukket lavere skatt og hvilken skattesats som er trukket. Skattemyndighetene skal kunne be forvalteren om å gi opplysninger om samtlige aksjonærer som er de reelle eierne av utbyttene, alternativt om alle slike aksjonærer i et bestemt selskap, alle slike aksjonærer som er bosatt eller hjemmehørende i et bestemt land eller alle slike aksjonærer som er registrert på en NOM-konto med en bestemt skattesats.

Etter de nye dokumentasjonsreglene er kontofører investor og forvalteren et enda viktigere bindeledd mellom aksjonæren og det utbytteutdelende selskapet og norske skattemyndigheter enn etter gjeldende rett. For det første skal selskapet forholde seg til opplysningene fra disse aktørene ved gjennomføring av skattetrekket. For det andre er plikten til å framlegge dokumentasjon mv. for norske skattemyndigheter avgjørende for at myndighetene skal kunne kontrollere at skattefastsettingen er riktig. Forvalterens ansvar er av særlig betydning, blant annet som følge av at denne står oppført som formell eier av aksjene, uten å være den reelle eieren av aksjene. Departementet foreslår derfor at skattemyndighetene skal kunne trekke tilbake forvalterens tillatelse til å ha kontoer med lavere sats enn 25 prosent dersom det avdekkes at forvalteren har registrert aksjer på uriktig konto. Ved mindre alvorlige feil kan tillatelsen begrenses uten at den trekkes helt tilbake. Forvalteren skal i tillegg kunne holdes ansvarlig for manglende fastsatt skattetrekk dersom forvalteren har opptrådt på en slik måte at selskapet har trukket uriktig beløp, se nedenfor.

Departementet antar at det ikke er den samme risiko for registrering av feil skattesats for direkteregistrerte aksjonærer. Det foreslås derfor på det nåværende tidspunkt ingen sanksjoner overfor en kontofører investor som ikke kan framlegge dokumentasjon på at aksjonæren har krav på lavere sats enn det som følger av skattevedtaket. Dersom det viser seg at skattemyndighetene avdekker uriktige eller udokumenterte registreringer i noe omfang, vil departementet vurdere om kontofører investor skal pålegges ansvar for det tap staten lider som følge av at det utdelende selskapet har fastsatt for lite skatt.

Departementet viser til forslag til skattebetalingsloven § 5-10 a tredje ledd hvor det blant annet foreslås at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler når det kan foretas trekk med lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak. Reglene om når selskapet kan foreta trekk med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket vil bli fastsatt i skattebetalingsforskriften.

Adgang for selskapet til å korrigere fastsatt skatt

Etter gjeldende rett skal det utbytteutdelende selskapet oppbevare trekkmidlene på skattetrekkkonto fram til beløpet forfaller til betaling den femtende i måneden etter den enkelte tomånedlige termin. Som nevnt ovenfor har det i praksis vist seg at selskapene i tiden etter utbytteutdelingen mottar opplysninger som tilsier at det ved utbetalingen ble holdt tilbake et uriktig beløp. Selskapet kan da korrigere utbyttegrunnlaget slik at det innbetales riktig skattebeløp og utlignes riktig skatt. Den nye fastsettingsmodellen innebærer at skatten skal fastsettes senest syv dager eller en måned etter utbetalingsdato. Selskapet får dermed ikke i alle tilfeller den samme muligheten til å foreta endringer som i dag. Etter departementets vurdering er det derfor hensiktsmessig at skatteforvaltningsloven gir selskapet en adgang til å endre den ordinære skattefastsettingen til de utenlandske aksjonærene i en viss periode.

Departementet foreslår at endringsperioden skal være tre måneder regnet fra utløpet av den ordinære fristen for å levere melding om trekk. Selskapets endringsmelding må likevel være kommet fram til skattemyndighetene senest 31. desember i utbetalingsåret. Den absolutte fristen er satt fordi selskapet skal rapportere opplysninger på aksjonærnivå til Aksjonærregisteret i januar det påfølgende året. Fristen innebærer at selskapets endringsadgang er kortere enn tre måneder for alle utbytteutdelinger som foretas etter 30. september.

Selskapets endringsadgang skal gjelde både når det har fastsatt for mye og for lite skatt. I begge tilfeller er det et krav om at endringsmeldingen må inneholde en oversikt over hvilke aksjonærer det endrede skattetrekket gjelder.

Departementet viser til forslag til § 9-5.

Adgang for aksjonærene til å søke om refusjon av for mye fastsatt skatt

De utenlandske aksjonærene kan i dag kreve refusjon av for mye trukket og innbetalt skatt. Refusjonssakene behandles noe forskjellig avhengig av om de avgjøres før eller etter at ligningen er fastsatt, jf. ovenfor. Forslaget om ny fastsettingsmodell for kildeskatt innebærer at skatten fastsettes allerede idet selskapet innberetter og innbetaler skattetrekket. I skatteforvaltningsloven er det derfor bare behov for regler om adgang for aksjonærene til å kreve refusjon av allerede fastsatt skatt.

Skattetrekket som selskapet har gjennomført, er ikke noe vedtak i lovens forstand ettersom skattemyndighetene ikke har fattet noen avgjø-

relse i saken. De alminnelige klagereglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13 kommer derfor ikke til anvendelse når aksjonærene krever utbetaling. Departementet foreslår i stedet i § 9-6 en særskilt regulering av at utenlandske aksjonærer kan søke refusjon av for mye fastsatt skatt.

Det utbytteutdelende selskapet skal ha adgang til å endre skattefastsettingen i en tremånedersperiode etter den ordinære fastsettingen. For å unngå uklare forhold som følge av at selskapet endrer fastsettingen samtidig som den enkelte aksjonær fremmer sin søknad, går departementet inn for at aksjonærens adgang til å kreve refusjon først skal oppstå etter utløpet av selskapets korrikeringsperiode.

Ved vurderingen av hvor lang fristen for å kreve refusjon skal være, bør det etter departementets oppfatning legges vekt på at den enkelte aksjonær ikke mottar noe varsel fra skattemyndighetene om hvor mye skatt som er fastsatt. Departementet foreslår på denne bakgrunn at aksjonæren skal kunne fremme krav om endring innenfor en tidsfrist på fem år regnet fra utgangen av det året det utdelende selskapets frist for å levere melding om skattetrekket, løp ut.

Femårsfristen innebærer at aksjonærene får en videre adgang til å kreve endring av den ordinære skattefastsettingen enn i dag. Etter gjeldende rett må klage på ligningen framsettes innen utgangen av ligningsåret, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 4 annet punktum. Fristen er også lengre enn treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som setter grense for skattemyndighetenes adgang til å endre ligningen til fordel for aksjonæren i saker der ligningen bygger på uriktig anvendelse av skattelovgivningen. Det er i praksis denne treårsfristen som har avgjort hvor langt tilbake i tid aksjonærene har fått tilbakebetalt skatt som følge av at skattereglene er forstått feil av ligningsmyndighetene.

Kravet om refusjon må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godtgjør at skatten skal være lavere enn det selskapet har fastsatt ved trekket. Vedtak som innebærer at kravet helt eller delvis ikke tas til følge, kan påklages etter reglene i kapittel 13.

Selskapets ansvar for uriktig skattetrekk

Som nevnt er det utbytteutdelende norske selskapet etter gjeldende rett både ansvarlig for manglende forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 16-20 og ansvarlig for skatten som utlignes på aksjonæren etter skatteloven § 10-13. Det foreligger dermed to selvstendige rettslige grunnlag som innebærer at skattemyndighetene kan kreve

inn det for lite innbetalte beløpet hos det utdelende selskapet.

Både skattebetalingsloven § 16-20 og skatte-loven § 10-13 pålegger det utdelende selskapet et objektivt ansvar. Kravene kan gjøres gjeldende selv om selskapet ikke kan bebreides for manglende innbetaling. I skattebetalingsloven § 16-20 første ledd fjerde punktum er det slått fast at den generelle regelen i tredje punktum om fritak for ansvar dersom det godtgjøres at manglende trekk ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet, ikke gjelder i kildeskattesaker.

Den nye fastsettingsmodellen innebærer at selskapet skal fastsette skatten ved gjennomføring av skattetrekket. Skattetrekket utgjør den fastsatte skatten. Etter departementets vurdering er det derfor ikke behov for at lovgivningen både pålegger et ansvar ved brudd på trekkplikten og et ansvar for skatten. Departementet går inn for at selskapet bare skal kunne gjøres ansvarlig for brudd på plikten til foreta riktig skattetrekk (gjennomføre korrekt skattefastsetting), jf. forslag til ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 16-21. Første ledd første punktum fastsetter at selskapet kan holdes ansvarlig for skatten dersom skattetrekket ikke blir foretatt i samsvar med reglene i lovens § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13. Det er trekkreglene, herunder reglene om når det er anledning for selskapet til å foreta skattetrekk med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket, som er avgjørende ved vurderingen av om skattetrekket er korrekt gjennomført.

Departementet foreslår at ansvaret i motsetning til i dag, bare skal kunne gjøres gjeldende dersom selskapet er å bebreide for det uriktige trekket. I skattebetalingsloven ny § 16-21 første ledd annet punktum foreslås det derfor at unnlatt trekk ikke medfører ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste. Bestemmelsen er uformet etter mønster fra § 16-20 første ledd tredje punktum om arbeidsgivers ansvar for manglende forskuddstrekk. Selskapet har på samme måte som arbeidsgiver bevisbyrden for at trekket med lavere sats enn 25 prosent ble gjennomført etter en forsvarlig vurdering.

Forvalterens ansvar for skatten ved uriktig skattetrekk

Forvalteren skal ha en sentral rolle ved fastsettingen av kildeskatt etter de foreslåtte reglene. Forvalteren opptrer på vegne av aksjonæren og kan søke om at det registreres at selskapet trekker lavere skattesats enn det som følger av skatteved-

taket. Etter departementets vurdering er det rimelig at forvalteren kan holdes ansvarlig for skatten dersom vedkommende har handlet på en måte som medfører at selskapet har holdt tilbake uriktig beløp ved utdelingen av utbyttet. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om dette i skattebetalingsloven § 16-21 annet ledd. Bestemmelsen kan blant annet komme til anvendelse dersom forvalteren ikke kan framlegge dokumentasjon på at den enkelte aksjonær har krav på lav sats eller 0-sats.

Skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen. Klagerett.

De alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at aksjonærenes skattefastsetting er uriktig. Skattemyndighetene kan i medhold av § 12-1 treffe vedtak om endring av fastsettingen innenfor fristene som følger av § 12-6. Vedtaket skal rettes mot den enkelte aksjonær, som blant annet vil få en individuell underretning om at saken er tatt opp, eller vedtak fattet. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter lovens kapittel 13.

15.3 Fastsetting av andre skatter

15.3.1 Innledning og sammendrag

Som nevnt ovenfor fastsettes skatt i dag etter tre ulike metoder; fastsetting ved vedtak, fastsetting ved egendeklarering og fastsetting ved trekk.

Departementet foreslår en videreføring av de tre fastsettingsmetodene i skatteforvaltningsloven. Ovenfor beskriver departementet forslaget om å gå over fra fastsetting ved vedtak til egenfastsetting for formues- og inntektsskatt. I det følgende omtales forslaget til fastsettingsregler for de øvrige skatteartene. For de fleste skatteartene forblir fastsettingsmetodene uendret, men av hensyn til et oversiktlig regelverk foreslås det enkelte mindre endringer i reglene om svalgskatt og artistskatt.

15.3.2 Gjeldende rett

15.3.2.1 Fastsetting ved vedtak

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorkjøretøyavgiftene fastsettes ved vedtak. Med motorkjøretøyavgifter menes engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift. Felles for disse avgiftene er at de har sitt lovmessige

grunnlag i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, og at avgiftene fastsettes ved at myndighetene utsteder betalingskrav på bakgrunn av registrerte opplysninger om kjøretøyet. En slik utstedelse av krav regnes som enkeltvedtak. Måten motorkjøretøyavgiftene fastsettes på er i liten grad lovregulert.

Fastsettingen av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift baseres på opplysningene som er gitt til Statens vegvesen i forbindelse med godkjenningsordningen og registreringsplikten for kjøretøy etter vegtrafikkloven §§ 14 og 15.

15.3.2.2 Fastsetting ved egenfastsetting

Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 15-1 oppstiller en plikt for alle avgiftssubjekter til å sende inn omsetningsoppgave, samt setter krav til innholdet i oppgaven. Hovedregelen etter merverdiavgiftsloven § 15-2 er at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave seks ganger i året. Næringsdrivende innen primærnæringene skal levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. § 15-4.

Selve fastsettingen skjer ved avgiftssubjektets levering av omsetningsoppgaven. Avgiftssubjektet skal også foreta selve utregningen. Myndighetene treffer ikke vedtak om fastsetting med mindre de ved en kontroll finner at avgiftssubjektets egen fastsetting ikke er riktig eller mangler. Merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b gir myndighetene en skjønnsadgang når innkommet oppgave viser seg å ikke være korrekt, eller er «uriktig eller ufullstendig». Etter merverdiavgiftsloven § 18-3 kan avgiftssubjektene kreve endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift for tidligere terminer. Kravet må være kommet fram til myndighetene senest tre år etter utløpet av terminen.

Særagiftsloven

Også særagifter etter særagiftsloven fastsettes ved egenfastsetting. Særagiftssystemets særegenhet som egenfastsettingssystem er blant annet trukket fram av Høyesterett i dommen inn tatt i Rt. 2012 side 722. I avsnitt 60 i dommen heter det:

«Det treffes altså ikke noe vedtak av avgiftsmyndigheten for fastsetting av avgiften. Den måten avgiften fastsettes på, benevnes gjerne som selvdeklarerer eventuelt egende-

klarering, i motsetning til de tilfellene der skatt og avgift fastsettes ved vedtak»

Prinsippet om egenfastsetting kommer ikke klart til uttrykk i lovteksten, men følger forutsetningsvis av blant annet bestemmelser om levering av avgiftsoppgave i særagiftsforskriften § 6-1 og regelen i forskriften § 6-6 som gir avgiftsmyndighetene adgang til å etterberegne når avgiftssubjektets egen beregning mangler eller er mangelfull.

Folketrygdloven

Det følger av folketrygdloven § 24-2 at arbeidsgiver av eget tiltak skal beregne arbeidsgiveravgift for hver kalendermåned. Opplysningene om beregnet avgift og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift leveres etter reglene i a-opplysningsloven. Dersom arbeidsgiveren ikke gir opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, følger det av folketrygdloven § 24-3 at skattekontoret kan fastsette arbeidsgiveravgiften. Reglene om endring i ligningsloven kapittel 9 gjelder da tilsvarende. Folketrygdloven har ikke regler om arbeidsgivers egen endring av oppgaver, men det legges til grunn at arbeidsgiver kan sende korrigert oppgave i ettertid dersom arbeidsgiver oppdager feil ved innsendt oppgave.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Den som krever å få kompensert merverdiavgift må etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 sende oppgave til skattekontoret. Kompensasjonsoppgave innleveres periodevis. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor, jf. § 8. Selve fastsettingen av grunnlaget skjer ved levering av kompensasjonsoppgaven, og den som krever kompensasjon foretar også beregningen. Myndighetene treffer ikke vedtak om fastsetting med mindre de ved kontroll finner at den ordinære fastsettingen ikke er riktig.

15.3.2.3 Fastsetting ved trekk

Artistskatteloven

Artistskatten fastsettes som hovedregel ved at arrangøren mv. foretar et trekk i utbetalingen av honoraret til artisten. Den som engasjerer en utenlandsk artist skal melde fra om arrangementet til skattekontoret (Sentralskattekontoret for

utenlandssaker), jf. artistskatteloven § 6. På bakgrunn av opplysninger som er gitt i meldingen, vil skattekontoret utstede en oppgjørsblankett til den som har plikt til å trekke og innbetale skatt etter artistskatteloven.

Den som utbetaler honoraret, er ansvarlig for å trekke og innbetale skatt. Dersom det ikke er noen norsk arrangør som står for arrangementet, er den som stiller plass til rådighet for utenlandsk artist eller arrangør ansvarlig for at skatt blir trukket og innbetalt, forutsatt at plassutleier har hatt tilgang til inntektene fra forestillingen ved billettsalg etc. Dersom det ikke er noen norsk arrangør eller plassutleier som kan holdes ansvarlig, er artisten selv ansvarlig for å trekke og innbetale skatten.

Det er den som etter disse reglene er trekkpliktig, som skal fylle ut oppgjørsblanketten, beregne skatten, foreta trekk i forbindelse med utbetalingen av honoraret og innbetale skatten. Skatten skal trekkes av honoraret før utbetalingen finner sted til artisten. Det foretas ingen utligning av artistskatten ved skattekontoret, men etterberegninger kan utføres etter at det er foretatt kontroll. Videre påligger det skattekontoret å beregne eventuell pensjonsgivende inntekt, jf. artistskatteloven § 8 første ledd.

Svalbardskatteloven mv.

Skatt etter svalbardskatteloven kan fastsettes på to ulike måter, enten ved trekk eller ved ordinær ligning (vedtak). Skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav a, b, og c fastsettes ved en lønnstrekking, jf. svalbardskatteloven § 3-2. Skatten fastsettes da ved at arbeidsgiver trekker 8 prosent (lav sats) av lønn, pensjon mv. inntil lønnen når et beløp tilsvarende 12 ganger folketrygdens grunnbeløp (G). Når arbeidsgiver har foretatt lønnsutbetalinger i løpet av et år som overstiger 12 G skal arbeidsgiver trekke 22 prosent skatt (høy sats) på overskytende beløp. Dersom en arbeidstakers samlede årsinntekt fra flere ulike arbeidsgivere overstiger 12 G, vil ansvaret for at det foretas trekk med høy sats ligge på den enkelte arbeidstaker selv, og ikke arbeidsgiver. Det gis ikke noen fradrag i lønn, pensjon mv. som skatlegges etter lønnstrekkingen. Skatt som trekkes fra lønnen fastsettes ved selve trekket. Det er arbeidsgiveren som har plikt til å foreta skattetrekk og som står for beregningen. Inntektene som skatlegges etter lønnstrekkingen innberettes til myndighetene på det ordinære lønns- og trekkoppgaveskjemaet.

I tillegg til den fastsettingen som skjer gjennom lønnstrekking skjer fastsetting av øvrig svalbardskatt ved ordinær ligning hos skattekontoret, jf. svalbardskatteloven § 3-1. Dette vil gjelde øvrig formue og inntekt som det skal svares svalbardskatt av.

Lønn eller annen godtgjørelse for arbeid på Jan Mayen og i de norske bilandene i Antarktis skatlegges etter reglene i svalbardskatteloven dersom det enkelte opphold i forbindelse med arbeidet overstiger 30 døgn, jf. lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 1.

15.3.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en samlebestemmelse om fastsetting av skattegrunnlaget. Med bestemmelsen videreføres de tre ulike fastsettingsmodellene i norsk skatterett i hvert sitt ledd. Foruten høringsinnspill om innføring av ny fastsettingsmodell for inntekts- og formuesskatt (gjengitt i punkt 15.2.4) har det kommet et innspill fra Toll- og avgiftsdirektoratet til lovforslaget § 9-1. *Toll- og avgiftsdirektoratet* kommenterer at kodifiseringen av at motorkjøretøyavgiftene fastsettes ved vedtak ikke vil medføre endringer i etablerte prosedyrer og materielt regelverk på området.

15.3.4 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår en felles bestemmelse om fastsetting av skattegrunnlaget i skatteforvaltningsloven § 9-1. I tillegg til forslaget om ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt innebærer forslaget en samling og harmonisering av fastsettingsreglene som i dag er regulert på ulike steder og i ulik grad i lovverket. Etter forslaget skal skatt fremdeles fastsettes enten ved de skattepliktiges levering av skattemelding, ved at myndighetene treffer vedtak, eller ved at trekkpliktige foretar trekk i utbetalinger til den skattepliktige. Forslaget innebærer at fastsettingsreglene samles på ett sted. For enkelte skattearter, slik som særavgiftene, innebærer forslaget også at fastsettingen blir eksplisitt regulert i loven.

Hovedregelen om at skattegrunnlag skal fastsettes ved levering av skattemelding foreslås nedfelt i § 9-1 første ledd, som skal gjelde for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-1 (etter forslag til endringer i svalbardskatteloven som fremmes i

forslaget til ny skatteforvaltningslov, vil riktig henvisning være § 3-2) og merverdiavgiftskompensasjon. Etter denne bestemmelsen skal skattegrunnlaget fastsettes ved levering av skattemelding som nevnt i lovens kapittel 8. Dette vil si at fastsettingen av skattegrunnlaget vil sammenfalle med oppfyllelsen av opplysningsplikten som regulert i lovforslaget kapittel 8.

For merverdiavgift, særavgifter, arbeidsgiveravgift og merverdiavgiftskompensasjon vil overgangen til den nye bestemmelsen ikke innebære noen realitetsendringer. Disse skatteartene fastsettes ved egenfastsetting allerede i dag. Lovteknisk er det likevel nytt at fastsettingsbestemmelsene blir fordelt mellom to ulike paragrafer. I merverdiavgiftssystemet vil ikke lenger fastsettingsbestemmelsen ha ordlyden «beregne og betale». Lovforslaget § 9-1 regulerer fastsettingen av grunnlaget for merverdiavgiften, mens hvem som skal beregne vil framgå av § 9-2. Betalingsregler framgår av skattebetalingsloven.

Motorkjøretøyavgiftene skrives i dag ut av avgiftsmyndighetene på bakgrunn av kjøretøytekniske opplysninger, og andre opplysninger registrert av vegmyndighetene. Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å endre på denne praksisen, eller å pålegge kjøretøyenes eiere en bredere opplysningsplikt direkte til avgiftsmyndighetene når opplysningene allerede er registrert hos vegmyndighetene, se nærmere omtale av dette i punkt 14.6 ovenfor. Etter forslaget til § 9-1 annet ledd vil motorkjøretøyavgiftene derfor fremdeles bli fastsatt av myndighetene ved vedtak. Et krav på motorkjøretøyavgift må anses fastsatt ved avgiftsmyndighetenes utstedelse av kravet slik praksis er i dag. Forslaget til § 9-1 annet ledd innebærer en lovfesting av en fast og langvarig fastsettingsordning.

Departementet ser det heller ikke som hensiktsmessig å endre fastsettingsmåten ved trekk for artistskatt og svalbardskatt. Fastsetting ved trekk er en fastsettingsmetode som er godt egnet for enkle skatteforhold hvor det kan være behov for et mer umiddelbart skatteoppgjør, blant annet der den skattepliktige oppholder seg kort tid i landet slik tilfellet er for utenlandske artister. I tillegg ser departementet det som hensiktsmessig at kildeskatt på aksjeutbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 fastsettes ved trekk, se nærmere omtale i punkt 15.2.7 ovenfor. Når det gjelder fastsetting av Svalbardskatt i de tilfeller hvor en arbeidstaker har to eller flere arbeidsgivere og hvor inntekten fra disse sammenlagt overstiger 12 G, slik at skatt skal trekkes med høy sats, vil skatten fastsettes ved at hver av arbeids-

giverne foretar trekk med lav sats. Myndighetene vil i disse tilfellene senere foreta en myndighetsfastsetting etter de ordinære reglene om endring av fastsetting i kapittel 12, slik at fastsettingen blir riktig fastsatt med høy sats.

Reglene om fastsetting ved trekk foreslås samlet i § 9-1 tredje ledd. Skatt som trekkes etter denne bestemmelsen blir endelig fastsatt ved trekket. Departementet foreslår også en presisering av hvilke regler i skattebetalingsloven som gjelder for svalbardskatt og artistskatt, se omtale nedenfor i merknadene til endringer i andre lover.

Departementet viser til forslag til § 9-1.

15.4 Beregning av annen skatt enn formues- og inntektsskatt

15.4.1 Gjeldende rett

Reglene om fastsetting er i dag ulikt regulert i de forskjellige skattelovene. Felles i alle fastsettings-systemene er likevel at selve skatteberegningen er en integrert del av fastsettingen av skattekravet. Dette er særlig tydelig for merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift. Det er den skattepliktige selv som foretar skatteberegningen for disse skatteartene, og beløpet betales mer eller mindre umiddelbart etter at fastsettingen har funnet sted. I merverdiavgiftsloven heter det i § 11-1 at avgiftssubjektet skal «beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak». For arbeidsgiveravgift og særavgiftene er ikke regelen om at det er den skattepliktige selv som skal beregne like klart uttalt i lovteksten. Når trekkpliktige foretar trekk etter trekordningene må de også foreta en enkel beregning for å kunne foreta riktig trekk.

15.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en egen bestemmelse om beregning av skatt. Departementet foreslo videreføring av reglene om at de skattepliktige selv skal beregne skatt for de skattearter som tradisjonelt har vært fastsatt ved egenfastsetting. Videre foreslo departementet at inntekts- og formuesskatt samt motorkjøretøyavgiftene fortsatt skal beregnes av myndighetene. Skatt som fastsettes ved trekk må derimot beregnes av den som foretar trekket.

Kun *Skattedirektoratet* har kommentert forslaget til bestemmelse om beregning. I direktoratets hørings svar står det:

«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.»

15.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om en egen bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 9-2 om hvem som skal foreta skatteberegningen når skattekrav fastsettes. Etter gjeldende rett er skatteberegningen og fastsettingen av skattegrunnlaget to integrerte deler av fastsettingen av skattekravet, som foretas av samme subjekt. For å få et lett tilgjengelig regelverk som bedre reflekterer fastsettingsprosessen slik de utføres i praksis, foreslår departementet at regler om fastsetting av grunnlaget for skatt og reglene om ansvar for skatteberegningen fordeles over to bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

For systemene som i dag fastsettes ved egenfastsetting innebærer forslaget kun en lovteknisk endring. På samme måte som i dag skal de skattepliktige selv fastsette både skattegrunnlag, foreta beregning og av eget initiativ betale merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift. Det er den kompensasjonsberettigede som fastsetter grunnlaget for og beregner kravet på merverdiavgiftskompensasjon.

Skatt som fastsettes ved trekk skal etter forslaget beregnes av den trekkpliktige. Heller ikke dette innebærer noen realitetsendring fra hvordan trekkordningene fungerer i dag.

For motorkjøretøyavgifter foreslår departementet at skatteberegningene skal utføres av myndighetene. For nærmere omtale av beregning av formues- og inntektsskatt mv., se punkt 15.2.5.3.

Departementet er enig med *Skattedirektoratet* i at bestemmelsen blir mer treffsikker uten formuleringen «krav om» som ble foreslått i høringen. Formuleringen er derfor endret i forslaget til skatteforvaltningslov.

Departementet viser til forslag til § 9-2.

15.5 Skatte- og trekkpliktiges endring av annen fastsatt skatt enn formues- og inntektsskatt

15.5.1 Gjeldende rett

For skatteartene som fastsettes ved vedtak, rettes feil ved at den skattepliktige sender inn en klage innen klagefristen. Dersom klagefristen har løpt ut, vil den skattepliktige måtte henvende seg til myndighetene, og anmode om at myndighetene tar fastsettingen opp av eget tiltak som endringssak og retter feilen. I ligningsloven følger dette av reglene i ligningsloven §§ 9-2 og 9-5. For motorkjøretøyavgiftene er det de alminnelige klagereglene i forvaltningsloven kapittel VI som gjelder. Reglene er nærmere omtalt i kapittel 18 og 19.

I merverdiavgiftsloven § 18-3 er det gitt en egen bestemmelse om den skattepliktiges adgang til selv å rette slike feil. Bestemmelsen går ut på at avgiftspliktige kan kreve å få et avgiftsoppgjør for en tidligere termin endret. Endringskravet legges fram ved at avgiftssubjektet sender inn en endringsoppgave. Fristen for å fremme krav om egenendring er tre år fra utløpet av henholdsvis terminen for anskaffelsen for inngående avgift og terminen for omsetning for utgående avgift.

I praksis har også særavgiftspliktige, arbeidsgivere som betaler arbeidsgiveravgift og trekkpliktige etter Svalbardskatteloven, Jan Mayenskatteloven og artistskatteloven adgang til å endre tidligere fastsetting ved levering av endringsmelding.

15.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om egenendring for skattearter hvor skattegrunnlaget fastsettes ved en form for egenfastsetting. Forslaget til bestemmelse omfattet imidlertid ikke egenendring av arbeidsgiveravgift. Forslaget gikk ut på at de skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger ved levering av en endringsmelding. Etter forslaget skal skattepliktig likevel ikke ha mulighet til å egenendre i saker hvor saken er, eller har vært til behandling, hos skattemyndighetene. Fristen for egenendring ble foreslått satt til to år. Forslaget som ble sendt på høring omfattet ikke bestemmelse om trekkpliktiges mulighet til å rette feil i tidligere leverte meldinger om trekk.

Høringsinstansene *Advokatforeningen, Næringslivets avgiftsforum, Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) og Advokatfirmaet Price-waterhouseCoopers* har kommentert forslaget om mulighet for de skattepliktige til å endre sin egen fastsetting etter utløpet av innleveringsfristen for skattemeldingen. Disse høringsinstansene mener at fristen på to år for egenendring er for kort. Blant annet skriver *NHO*:

«Skatt er en økonomisk byrde for den enkelte skattyter. Det er et stort behov for sikkerhet og trygghet for at det ikke plutselig skal komme varsel om nye skattekrav fra fem år tilbake i tid. To år er kanskje kort tid for skatteetaten, men for den enkelte skattyters økonomi er en slik mulig endringsperiode ganske lang. Det fremstår verken som rimelig eller rettferdig at det ikke skal ha noen konsekvens for endringsfristen hvorvidt man gir riktige og fullstendige eller uriktige og/eller ufullstendige opplysninger.

På den annen side foreslås det at skattyter ikke skal kunne endre sin egen fastsetting senere enn to år etter leveringsfristen for skattemeldingen. Vi mener at det mangler symmetri her. En felles toårsfrist for all egenretting innebærer dessuten at endringsadgangen for rapportering av merverdiavgift reduseres fra tre til to år. *NHO* er skeptisk til en slik innstramning, særlig dersom dette kan få betydning for muligheten til å hente opp tidligere fradrag gjennom ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør. En fordel med gjeldende treårsfrist, er også at den korresponderer med fristen for foreldelse.

NHO mener derfor en treårsfrist både for egenretting og skatteetatens endringsadgang vil være en rimelig løsning som tar hensyn til begge parter og dessuten skaper symmetri i regelverket».

Advokatforeningen peker på forholdet mellom fristen for egenretting og den mer alminnelige endringsfristen:

«Bestemmelsen i § 9-4 første ledd er egnet for misforståelse idet det kan oppfattes dithen at endringer ikke er aktuelle etter den angitte 2-årsfrist. Dersom det skal være alminnelig endringsadgang i 5 år, bør dette gjelde også til skattyters gunst.

Bestemmelsen i § 9-4 annet ledd innebærer en endring i egenretting i avgiftspliktiges disfavør med ett år på merverdiavgiftsområdet. Begrensningen er ikke begrunnet i hørings-

notatet.[...] Advokatforeningen foreslår at treårsfristen opprettholdes på merverdiavgiftens område og innføres for de øvrige skattene som omfattes av lovforslaget.»

Skattedirektoratet kommenterer ikke fristen for egenendring generelt, men ber om at fristen for egenendring av arbeidsgiveravgift settes lenger enn to år. Videre peker direktoratet på ulemper ved at lovutkastet ikke åpner for at de trekkpliktige ikke selv kan korrigere tidligere leverte meldinger om trekk. Direktoratet etterlyser også en presisering i lovteksten av at den skattepliktige ikke skal kunne endre tidligere levert oppgave når denne er under kontroll hos myndighetene

15.5.3 Vurderinger og forslag

Hensynet til at skattefastsettinger skal være korrekte, og hensynet til de skattepliktiges rettssikkerhet tilsier at de skattepliktige og trekkpliktige bør ha mulighet til å korrigere feil de oppdager i fastsettinger de selv har utført. For skattearter som fastsettes av myndighetene, er den skattepliktige gitt en slik rett ved den alminnelige klageadgangen foreslått i lovforslaget § 13-1. For skattearter som fastsettes ved levering av skattemelding eller ved at arbeidsgiver foretar trekk i lønnsutbetaling, er det derimot ikke naturlig å åpne for en ordinær klagebehandling.

Av praktiske hensyn, og fordi det ikke bør brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette opp, viderefører departementet forslaget om at de skattepliktige gis adgang til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger, og dermed endre fastsettingen ved levering av såkalt endringsmelding, jf. lovforslaget § 9-4. Departementet er enig i *Skattedirektoratets* høringsmerknad om at også trekkpliktige vil ha behov for å endre tidligere fastsettinger. *Departementet* foreslår derfor også at trekkpliktige skal kunne endre tidligere fastsettinger ved levering av endringsmelding til meldingen om trekk. Endringsadgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter. Departementet foreslår i tillegg at adgangen til å sende inn endringsmelding for fastsetting av arbeidsgiveravgift kodifiseres. I dag foreligger en slik endringsadgang på ulovfestet grunnlag. Det samme gjelder for endring av melding om trekk etter Svalbardskatteloven, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven.

Departementet foreslår at endringsmelding må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre år etter leveringsfristen for den opprinnelige

skatte- eller trekkmeldingen. Dette er i tråd med innspill fra flere høringsinstanser som ba om at egenendringsfristen for merverdiavgift ikke skulle reduseres. Denne fristen er i samsvar med foreldelseslovens hovedregel, og er i så måte uttrykk for en avveining av de generelle hensynene som taler for og mot foreldelse av pengekrav. Departementet ser det imidlertid ikke som hensiktsmessig at fristen for egenendring settes til fem år slik at den blir lik den ordinære fristen for endring, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 12-6. Dette fordi de to endringsfristene har ulik begrunnelse. Mens de skattepliktige kun er ansvarlig for sine egne fastsettelser, og ofte har gode muligheter til å oppdage eventuelle feil ved disse, er skattemyndighetene avhengig av å ha en videre endringsadgang som ledd i kontrollarbeidet.

Den skatte- og trekkpliktiges adgang til å endre skattefastsettingen etter § 9-4 løper i utgangspunktet parallelt med den tidsperioden hvor skattemyndighetene kan ta en sak opp til endring etter kapittel 12. Dersom skattemyndighetene fatter et vedtak etter kapittel 12, har den skattepliktige imidlertid ikke lenger anledning til å endre den delen av fastsettingen som omfattes av vedtaket. Det er da klagefristen i § 13-4 som regulerer hvor lenge den skattepliktige kan kreve overprøving av vedtaket.

Etter perioden hvor det er åpnet for egenendring vil de skattepliktige fremdeles kunne få korrigeret eventuelle feil, men endring må da skje ved at den skatte- eller trekkpliktige gjør skattemyndighetene oppmerksom på feilen slik at myndighetene kan gjennomføre eventuell endrings sak. For merverdiavgift innebærer forslaget i liten grad endring av det endringsinstituttet som i dag er regulert i merverdiavgiftsloven § 18-3. I punkt 15.2.5.5 er det en nærmere omtale av forslaget for formues- og inntektsskatt.

Departementet viser til forslag til § 9-4.

15.6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk

15.6.1 Gjeldende rett

Skattepliktige kan i dag klage over fastsettingen av skatt etter reglene i ligningsloven § 9-2. Klageretten er generell og gjelder dermed også for skattepliktige som får skatten fastsatt ved trekk.

15.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet regler om skattepliktiges rett til å kreve refusjon dersom de

mener at den trekkpliktige har trukket/fastsatt for mye skatt. Reglene ble foreslått inntatt i lovens § 9-6.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

15.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår i § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd at skatten for enkelte grupper skattepliktige skal fastsettes ved trekk. Skattefastsettingen er i slike tilfeller ikke et enkeltvedtak som kan påklages etter reglene i lovens kapittel 13, etter som den ikke er foretatt av skattemyndighetene. De skattepliktige bør likevel ha anledning til å kreve refusjon dersom de mener at den trekkpliktige har fastsatt for mye skatt. Departementet opprettholder derfor høringsforslaget.

Krav om refusjon kan fremmes overfor skattemyndighetene innen seks måneder. Fristen skal regnes fra utløpet av de trekkpliktiges frist for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2. Ved refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer skal fristen likevel være fem år etter at fristen for å fastsette skatten løp ut. Den lange fristen i slike saker er begrunnet med at de utenlandske aksjonærene ikke mottar noe individuelt varsel fra skattemyndighetene om hvor mye skatt som er fastsatt, og at det kan ta lang tid å innhente dokumentasjon som viser at det er fastsatt for mye skatt, jf. punkt 15.3.5.3. Krav om refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer skal ikke kunne fremmes før etter utløpet av den perioden det trekkpliktige selskapet har anledning til å endre skattefastsettingen etter lovforslaget § 9-5.

Departementet viser til forslag til § 9-6.

15.7 Skatteliste

15.7.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 8-8 har regler om utarbeidelse og offentliggjøring av skattelister. Hvert år når den ordinære ligningsperioden avsluttes skal det utarbeides lister over alle skattytere det er foretatt ligningsfastsettelser for. Skattelisten inneholder den enkelte skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter og organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, fastsatt nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 2. Skattelisten inneholder ikke opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved inntektsårets utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til

bestemmelse gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel eller opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold.

Skattedirektoratet gjør listen tilgjengelig på www.skatteetaten.no til alminnelig ettersyn, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 3. Søk i skattelisten forutsetter at man logger seg inn med personlig ID. Den enkelte skattyter skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person. Opplysninger fra skattelisten om den enkelte skattyter skal på anmodning gis skriftlig til skattyteren selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre, men den enkelte skattyter skal da som hovedregel ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert.

Etter ligningsloven § 8-8 nr. 4 kan fullstendige skattelister utleveres i elektronisk form til pressen. Med «presse» menes media som omfattes av lov 13. juni 2008 nr. 41 om redaksjonell fridom i media (mediefridomslova), det vil si dagsaviser og andre periodiske publikasjoner som driver med produksjon og formidling av nyheter med videre. Det samme gjelder for elektroniske massemedia. Listen over personlige skattytere utleveres bare dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre.

15.7.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre ordningen med offentlige skattelister. Bestemmelsen fra ligningsloven ble foreslått videreført med et par mindre lovtekniske tilpasninger slik at bestemmelsen harmonerer med ny begrepsbruk og egenfastsetting av inntekts- og formuesskatt.

I felles høringsuttalelse fra *Norsk Redaktørforening*, *Norsk Presseforbund* og *Norsk Journalistlag* uttrykker organisasjonene tilfredshet med at ordningen med utlevering av komplette skattelister i elektronisk form til mediene videreføres i forslaget til ny lov. Videre ber disse organisasjonene om at skatteopplysninger om avdøde personer tas inn i skattelistene, og at det i bestemmelsen om skattelister inntas en passus om at opplysninger inntatt i skattelistene også er offentlige utenom periodene hvor listene er åpne for gjennomsyn på Internett.

Advokatforeningen stiller i sin høringsuttalelse spørsmål ved om unntaket i lovforslaget § 9-7 sjettede ledd om at myndighetene kan gjøre unntak

for plikten til å informere om utlevering av skattelesteopplysninger til offentlig myndighet, er tilstrekkelig sterkt begrunnet.

15.7.3 Vurderinger og forslag

Innføring av en ny skatteforvaltningslov gir ikke behov for endringer i skattelesteordningen utover visse lovtekniske tilpasninger. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det gis en bestemmelse om utarbeidelse og offentliggjøring av skattelester i skatteforvaltningsloven § 9-7, men departementet foreslår ikke materielle endringer i bestemmelsen. Departementets forslag til § 9-7 om skattelester svarer derfor i all hovedsak til bestemmelsen i ligningsloven § 8-8, men slik at ordlyden er bedre tilpasset begrepsbruken i skatteforvaltningsloven forøvrig. Bestemmelsen vil gjelde for formues- og inntektsskatt, svalsbarsskatt og petroleumsskatt.

Departementet viser til forslag til § 9-7.

15.8 Takseringsregler mv.

15.8.1 Gjeldende rett

Ligningsloven kapittel 7 har regler om verdsetting og registrering. Bestemmelsene gjelder standardisering av skjønnsmessige vurderinger ved ligningen, og gir kompetanse til å gi nærmere regler og å opprette særskilte ordninger og utvalg for taksering.

Etter ligningsloven § 7-1 nr. 1 kan departementet fastsette takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene skal legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen. Departementets myndighet etter § 7-1 nr. 1 er delegert til Skattedirektoratet. Når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattytere, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt, kan skattekontoret etter § 7-1 nr. 2 fastsette en lokal takseringsregel. Ligningsloven § 7-1 nr. 3 bestemmer at departementet kan gi forskrifter om verdsetting av skogeiendom. Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet.

Det følger av ligningsloven § 7-2 at Kongen kan gi forskrifter om særskilte ordninger for registrering og veiledende eller bindende verdsetting av nærmere angitte arter av formuesobjekter. Ligningsloven § 7-3 bestemmer at Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

15.8.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene i ligningsloven §§ 7-1 og 7-3 om takseringsregler og takstutvalg i skatteforvaltningsloven § 9-8.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

15.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om takseringsregler i skatteforvaltningsloven § 9-8. Mynligheten til å oppnevne særskilte takstutvalg foreslås lagt direkte til Skattedirektoratet. Ligningsloven § 7-2 anses ikke lenger for å være aktuell, og foreslås derfor ikke videreført.

Departementet viser til forslag til § 9-8.

15.9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning

15.9.1 Gjeldende rett

I skatteforvaltningsregelverket finnes det i dag enkelte regler om nedsettelse og ettergivelse (lempning) av skattekrav som følge av spesielle forhold ved fastsettingen.

Det følger av ligningsloven § 9-12 at departementet kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Svalbardskatteloven § 5-3 første ledd og artistskatteloven § 12 annet ledd første punktum gir bestemmelsen tilsvarende anvendelse i saker om svalbardskatt og artistskatt. Merverdiavgiftsloven § 19-3 annet ledd, særavgiftsloven § 4 tredje punktum og folketrygdloven § 24-3 sjette ledd har regler om lempning av henholdsvis merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift etter de samme vilkårene som følger av ligningslovens bestemmelse.

I ligningsloven § 9-12 nr. 2 er det gitt særlige regler om midlertidig betalingsutsettelse mv. før ligningen for skatteartene som reguleres av denne loven. Det følger av disse reglene at det kan gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og at det kan samtykkes til fritak for forskuddstrekk eller tilbakebetaling av trekk før skatten er endelig fastsatt ved ligningen. En eventuell endelig avgjørelse om skattelempning skal treffes etter at ligningen er foretatt.

15.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om nedsettelse eller ettergivelse av skatt som følge av spesielle forhold ved fastsettingen.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

15.9.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse om nedsettelse eller ettergivelse av skatt som følge av spesielle forhold ved fastsettingen. Bestemmelsen er utformet etter mønster fra lempningsreglene i gjeldende rett. Det følger av første ledd at skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Bestemmelsen skal gjelde for alle skattearter som omfattes av loven. I annet ledd foreslås det særregler om at det i inntektsåret kan gis midlertidig samtykke til utsettelse med betaling av forskuddstrekk, skattetrekk, samtykke til fritak fra forskuddstrekk og tilbakebetaling av trekk. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-12 nr. 2.

Departementet viser til forslag til § 9-9.

16 Lovens kapittel 10 Kontroll

16.1 Innledning

I dette kapitlet foreslår departementet felles regler om kontroll. Med kontroll menes at skattemyndighetene innhenter opplysninger fra de skattepliktige selv eller fra tredjeparter, enten ved skriftlig henvendelse eller ved stedlig kontroll. Det skilles mellom kontroll av skattepliktige selv og kontroll av tredjeparter. Skattepliktige skal gi opplysninger om egne forhold, mens tredjeparter skal gi opplysninger om andres forhold. Kontroll innebærer at skattepliktige og tredjeparter skal gi opplysninger eller medvirke til kontroll på annen måte etter anmodning fra skattemyndighetene. Dette i motsetning til plikt til å gi opplysninger automatisk (ukrevd) etter lovens kapittel 7 og 8 om opplysningsplikt om egne og andres forhold.

Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 ble endret ved lov 26. april 2013 nr. 16, og har nå tilnærmet likelydende bestemmelser om kontroll av skattepliktige og tredjeparter. Endringene hadde sin bakgrunn i Skatteunndragelsesutvalgets utredning i NOU 2009: 4 *Tiltak mot skatteunndragelser*, og innebar at reglene i de to lovene ble samordnet og gjort mer generelle. De nye reglene trådte i kraft 1. juli 2013. Reglene i ligningsloven gjelder også for petroleumsskatt. Ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16 har blant annet bestemmelser om kontrollopplysninger fra skattepliktige selv, tredjeparter, offentlige myndigheter og tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste, og om kontroll hos opplysningspliktige.

Etter departementets syn er de hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad like for de skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Reglene for myndighetenes adgang til kontroll av fastsetting bør derfor være like for de skatteartene som loven omfatter, med mindre det foreligger særlige hensyn som tilsier ulik utforming. Forslaget til regler om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10 bygger derfor på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. I tillegg foreslås det særregler for kontroll av motorkjøretøyavgifter.

16.2 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.

16.2.1 Gjeldende rett

16.2.1.1 Ligningsloven og merverdiavgiftsloven

Ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 har regler om skattemyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra skattytere og avgiftspliktige om deres egne forhold. Skattytere og merverdiavgiftspliktige skal etter disse bestemmelsene etter krav fra myndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes ligning eller avgiftsfastsetting. Bokføringspliktige skal også gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring, slik at myndighetene kan foreta kontroller av bokføringen før utløpet av oppgavefrister og sikre at grunnlaget for senere rapportering fra skattytere eller avgiftspliktige er korrekt.

Myndighetene kan kreve at skattytere eller den merverdiavgiftspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Plikten til å gi kontrollopplysninger om egne forhold går som hovedregel foran eventuell taushetsplikt.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.4.

16.2.1.2 Artistskatteloven

Etter artistskatteloven § 8 første og annet ledd skal skattemyndighetene foreta kontroll av fastsatt skattetrekk. Artisten og den som foretar trekket, er pliktig til å gi de opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at skatten er riktig beregnet og innbetalt.

16.2.1.3 Svalbardskatteloven

Svalbardskatteloven § 4-6 første ledd bestemmer at skattekontoret kan foreta kontroll av fastsatt

lønnstrekk etter loven. Etter svalbardskatteloven § 4-8 kan skattemyndighetene foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskaper.

16.2.1.4 Folketrygdloven

Kontroll av arbeidsgiveravgift er regulert i folketrygdloven § 24-4, og kan gjennomføres av skattekontoret, skatteoppkreveren og Riksrevisjonen. Myndighetene kan føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende bestemmelser. Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettingen av arbeidsgiveravgiften og avgiftsgrunnlaget etter folketrygdloven § 24-3 annet og tredje ledd. Etter § 24-4 annet ledd kan det kreves framlagt regnskaper med bilag, kontrakter, korrespondanse og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfatter elektroniske programmer og programsystemer.

16.2.1.5 Særavgiftsloven

Etter særavgiftsloven § 1 kan departementet fastsette nærmere bestemmelser om beregning og kontroll av særavgifter. Særavgiftsforskriften § 5-9 gir generelle regler om kontroll av særavgifter. Kontroller etter bestemmelsen kan foretas hos produsent, importør, eksportør, forhandler, formidler, lagerholder og transportør av avgiftspliktige varer, bruker som påberoper seg avgiftslettelse eller avgiftsfritak, samt hos produsent og forhandler av varer som kan brukes i eller til produksjon av en avgiftspliktig vare, jf. § 5-9 tredje ledd. Bestemmelsen hjemler dermed kontroller av flere grupper enn den avgiftspliktige selv, og skiller ikke mellom kontroll av den avgiftspliktige og tredjeparter.

Avgiftsmyndighetene kan etter særavgiftsforskriften § 5-9 kontrollere om korrekt avgift er beregnet og betalt, og om særskilte vilkår for registrering i § 5-3 er oppfylt. Det kan foretas kontroll av lokaler hvor avgiftspliktige varer produseres eller lagres, tilstøtende rom og transportmidler som frakter avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kontrollere hele regnskapet med dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og pliktene omfatter også elektroniske programmer og programsystemer.

Ved kontroller plikter virksomhetens eier, styre, daglige leder og øvrige ansatte å yte nødvendig bistand og veiledning. Regnskapsmateriale og andre dokumenter som skal kontrolleres, skal uten opphold framlegges, utleveres eller sendes myndighetene, jf. § 5-9 fjerde ledd.

16.2.1.6 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 første ledd kan Kongen i forskrift gi nærmere regler om beregning og kontroll. Denne myndigheten er delegert til Finansdepartementet, og kontroll av motorkjøretøyavgifter er regulert i forskrifter gitt av departementet.

Etter forskrift om omregistreringsavgift § 7 kan avgiftsmyndighetene foreta kontroll av omregistreringsavgift ved regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige og hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kreve at regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse framlegges eller sendes inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer.

Etter forskrift om vektårsavgift § 15 annet til femte ledd og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2 har avgiftsmyndighetene videre adgang til å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer eller foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy. Forskrift om vektårsavgift hjemler også kontroll av den som importerer eller forhandler deler til kjøretøy. Ved slike kontroller kan myndighetene kreve regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse framlagt eller sendt inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen. Ved omregistrering og påskilting av kjøretøy kan det kreves forevist kvittering for at forfalte avgifter er betalt.

16.2.1.7 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 12 har regler om avgiftsmyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra den som framsetter krav om eller mottar merverdiavgiftskompen-

sasjon. Etter bestemmelsens annet ledd skal registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for kontrollen legges fram, utleveres eller sendes inn dersom avgiftsmyndighetene ber om det. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

16.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse i § 10-1 om kontrollopplysninger fra skattepliktige om egne forhold. Bestemmelsen ble også foreslått å gjelde for arbeidsgivere på Svalbard, selskaper som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær og arrangør mv. av arrangement med utenlandsk artist, som plikter å fastsette skatt ved trekk etter loven. Forslaget bygger på ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1.

Etter forslaget skal skattepliktige mv. etter krav fra myndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Skattepliktige skal gi opplysninger om egne forhold uten hensyn til taushetsplikt vedkommende kan være pålagt ved lov eller på annen måte. Unntak gjelder for opplysninger som angår rikets sikkerhet, som bare kan kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Advokatforeningen uttaler at kontrollreglene etter gjeldende rett og etter forslaget er svært vidtgående. Foreningen er kritisk til manglende drøftelser av forholdet til EMK i høringsnotatet.

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at forslagene til §§ 10-1 og 10-2 om kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. og fra tredjeparter er vidt formulert, og at det bør vurderes om det er nødvendig med en slik vid plikt til å gi kontrollopplysninger.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) mener at det i lys av senere års utvikling på rettsikkerhetsområdet er naturlig å foreta en helhetlig vurdering av de samlede rettighetene både for skattemyndighetene, skattyterne og tredjeparter. Det uttales at gjeldende rett og forslaget fremstår som ubalansert med tanke på hva skattyterne må finne seg i og hvilke plikter skattemyndighetene

har. PwC mener at gjeldende rett og høringsnotatet på enkelte punkter baserer seg på en tillit til at skattemyndighetene praktiserer sine hjemler på en fornuftig måte, noe som ikke anses som tilfredsstillende i et rettssikkerhetsperspektiv.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler at det er mindre heldig at termen «kontroll» brukes både om opplysningsplikt etter pålegg og om selve undersøkelsen. Han mener at termen bør reserveres for den stedlige undersøkelsen, og at man ellers bør tale om opplysningsplikt etter pålegg.

Sivilombudsmannen uttaler at det synes godt begrunnet at forslaget til kontrollregler bygger på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16.

16.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. i skatteforvaltningsloven § 10-1 etter mønster av ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1. De som omfattes av lovforslaget § 10-1, skal gi opplysninger om egne forhold. For en nærmere omtale av hvem som omfattes av begrepet «skattepliktig» i skatteforvaltningsloven, se punkt 7.3.2.

Departementet foreslår at skattemyndighetene også skal kunne kreve opplysninger fra «andre» enn de som er skattepliktig etter loven. Innhenting av opplysninger fra «andre» vil være aktuelt for å avklare om en person er skattepliktig eller ikke. Forslaget har sammenheng med forslaget om ikke å videreføre ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav b om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse, se punkt 14.4.3.

Etter departementets syn er de hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad like for de områdene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Reglene for myndighetenes adgang til kontroll av fastsetting bør derfor være like for de skatteartene som loven omfatter, med mindre det foreligger særlige hensyn som tilsier ulik utforming. Kontrollbestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven har nylig vært gjennomgått og endret, og gir nå tilnærmet samsvarende hjemler. Som følge av den pågående omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen vil Skatteetaten framover få ansvar for fastsetting av alle skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven. Det vil da kunne være aktuelt å kontrollere flere skattearter ved en og samme kontroll, slik det allerede i dag gjøres for

formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. For både myndighetene og de som kontrolleres, vil det da være en klar fordel med et felles regelsett.

Forslaget innebærer at reglene fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven får et videre anvendelsesområde. Etter departementets syn vil ikke forslaget innebære vesentlige utvidelser av hjemlene for de skatteartene som ikke allerede følger ligningsloven eller merverdiavgiftsloven i dag. Plikten til å gi kontrollopplysninger om egne forhold er vidtgående på disse områdene også i dag.

Etter departementets forslag vil det avgjørende for rekkevidden av plikten til å gi kontrollopplysninger, være en konkret vurdering av om opplysningene kan være av betydning for skatteplikten og kontrollen av denne. Departementet vil understreke at begrepet «opplysninger» i lovforslaget skal omfatte faktiske opplysninger. Dette medfører at juridiske vurderinger foretatt av den skattepliktige selv eller andre ikke vil være omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger.

På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet framgår kontrollreglene i dag først og fremst av forskrifter. Etter departementets syn er det viktig av hensyn til de skattepliktiges rettssikkerhet at sentrale kontrollbestemmelser framgår av lov. Kontrollreglene på særavgiftsområdet og motorkjøretøyavgiftsområdet skiller som nevnt ikke mellom kontroll av den avgiftspliktige og kontroll av andre aktører. Etter departementets syn bør det skilles mellom disse, da det er relevante forskjeller mellom den skattepliktige og tredjeparter også når det gjelder kontroll. Departementet legger til grunn at de ulike gruppene som er oppregnet i særavgiftsforskriften § 5-9 og kontrollbestemmelsene i forskriftene om motorkjøretøyavgifter, vil falle inn under enten begrepet skattepliktig eller begrepet tredjepart i skatteforvaltningsloven. Adgangen til å kreve kontrollopplysninger fra tredjeparter er omtalt nedenfor.

Trekkpliktige som nevnt i lovforslaget § 8-8 har en viktig rolle i skattefastsettingen. Dette gjelder arbeidsgivere på Svalbard, selskaper som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær og arrangør mv. av arrangement med utenlandsk artist. Det er viktig at skattemyndighetene har adgang til å innhente opplysninger for å kunne kontrollere at fastsettingen blir riktig. Disse trekkpliktige bør etter departementets syn derfor likestilles med den skattepliktige i kontrollsammenheng, og departementet foreslår at disse omfattes av § 10-1.

Etter § 10-1 skal skattepliktige etter krav fra myndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene

kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Skattepliktige skal etter § 10-1 annet ledd gi opplysninger om egne forhold uten hensyn til taushetsplikt vedkommende kan være pålagt ved lov eller på annen måte. Unntak gjelder for opplysninger som angår rikets sikkerhet, som bare kan kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Advokatforeningen har etterlyst omtale av forholdet mellom kontrollreglene og EMK. Etter EMK artikkel 8 nr. 1 har enhver rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettigheten kan bare skje når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, beskytte helse eller moral eller beskytte andres rettigheter og friheter, jf. artikkel 8 nr. 2. Ved inngrep må loven være tilstrekkelig presis og tilgjengelig, og det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål.

Retten til respekt for privatliv, familieliv, hjem og korrespondanse omtales ofte som retten til privatliv, og departementet vil i det følgende anvende denne samlebetegnelsen på rettighetene som følger av EMK artikkel 8. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har definert privatliv («private life») relativt bredt. Rekkevidden av uttrykket er hele tiden under utvikling, og det er vanskelig å fastsette presise grenser for hva som faller innenfor og utenfor. Det avgjørende i denne sammenheng vil være når plikten til å gi kontrollopplysninger etter forslaget til nye bestemmelser, vil være et inngrep i rettighetene etter EMK artikkel 8 nr. 1, og, hvis et inngrep foreligger, om dette oppfyller de tre kumulative vilkårene i EMK artikkel 8 nr. 2 for å være lovlig. For at et inngrep skal være lovlig, må det for det første foreligge et rettslig grunnlag for inngrepet som tilfredsstillende vanlige prosessuelle rettssikkerhetskrav til klarhet, forutberegnelighet mv. For det andre må inngrepet være nødvendig, det vil si at det må foreligge et tvingende samfunnsmessig behov («pressing social need») for inngrepet, og det må være forholdsmessighet mellom inngrepet og det formålet som søkes oppnådd («proportionate to the legitimate aim pursued»). For det tredje må inngrepet tjene ett eller flere av formålene som er angitt i artikkel 8 nr. 2, herunder hensynet til landets øko-

nomiske velferd eller hensynet til å forebygge uorden eller kriminalitet.

Etter departementets oppfatning må det foreligge særlige forhold for at et pålegg fra skattemyndighetene til en skattepliktig om å gi kontrollopplysninger etter forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 10, skal stride mot retten til privatliv etter EMK artikkel 8. Skattemyndighetene må likevel se hen til den skattepliktiges rettigheter etter EMK artikkel 8 i sitt kontrollarbeid. Rettighetenes dynamiske karakter vil også kunne endre grensene for hva myndighetene kan foreta seg. Retten til privatliv etter EMK er gjennom menneskerettsloven gjort til norsk rett med forrang foran vanlig lov. Departementet foreslår å videreføre begrensninger i adgangen til stedlig kontroll i private hjem, se punkt 16.5. Forholdet mellom EMK og kontrollreglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven er også omtalt i Prop. 141 L (2011–2012).

Professor Zimmer uttaler at termen «kontroll» bør reserveres for den stedlige undersøkelsen, og at man ellers bør tale om opplysningsplikt etter pålegg. Departementet viser til at lovforslaget viderefører begrepsbruken i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, som etter departementets vurdering har fungert godt.

Departementet viser til forslag til § 10-1.

16.3 Kontrollopplysninger fra tredjeparter

16.3.1 Gjeldende rett

16.3.1.1 Ligningsloven og merverdiavgiftsloven

Ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 har regler om skattemyndighetenes adgang til å kreve kontrollopplysninger fra tredjeparter.

Som hovedregel plikter enhver tredjepart etter krav fra myndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning eller merverdiavgiftsplikt. Det kan kreves opplysninger om både næringsdrivende og privatpersoner. Den generelle hovedregelen om plikt til å gi kontrollopplysninger gjelder bare for tredjeparter som er næringsdrivende. Privatpersoner har bare plikt til å gi opplysninger i nærmere bestemte tilfeller, og blant annet skal den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, gi nærmere bestemte opplysninger etter krav fra myndighetene.

I utgangspunktet må myndighetene kjenne til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon mv. for å kunne kreve opplysninger fra tredjeparten.

Skattemyndighetene kan imidlertid også i visse tilfeller innhente opplysninger i tilfeller hvor de verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. Dette omtales som målretting av kontroller. Slike kontroller kan bare gjennomføres overfor næringsdrivende. Siden slike kontroller vil kunne være særlig ressurskrevende for den opplysningspliktige, er det et vilkår om at det må foreligge særlig grunn.

I tillegg til å gi selve opplysningene til skattemyndighetene, skal tredjepartene etter krav dokumentere opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Dersom tredjeparten i lov er pålagt taushetsplikt, går denne foran plikten til å gi kontrollopplysninger. Det gjelder imidlertid unntak for advokater og visse andre tredjeparter, se ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd. Advokater og andre tredjeparter plikter uten hinder av lovbestemt taushetsplikt etter krav å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5, Prop. 66 L (2012–2013) punkt 2.3 og Prop. 150 LS (2012–2013) kapittel 12.

16.3.1.2 Folketrygdloven

Folketrygdloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra tredjeparter ved kontroll av arbeidsgiveravgift.

16.3.1.3 Særavgiftsloven

Særavgiftsforskriften § 5-9 gir hjemmel for kontroll av både avgiftspliktige og ulike tredjeparter, se nærmere omtale i punkt 16.2.1.5.

16.3.1.4 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

I forskrifter gitt med hjemmel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det gitt bestemmelser om kontroll av både avgiftspliktige og ulike tredjeparter, se nærmere omtale i punkt 16.2.1.6.

16.3.1.5 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 13 kan avgiftsmyndighetene i forbindelse med kontroll

etter lovens § 12 pålegge næringsdrivende å gi de opplysninger som kreves for å føre kontroll med at kompensasjon ytes etter reglene i loven. Næringsdrivende skal etter krav gi avgiftsmyndighetene opplysninger om ethvert mellomværende med andre navngitte næringsdrivende når det knytter seg til begge parters virksomhet. Det kan kreves opplysninger om og spesifiserte oppgaver over omsetning av varer og tjenester, vederlaget og andre forhold som knytter seg til mellomværendet. Næringsdrivende skal etter krav sende inn gjenpart av næringsoppgave, årsregnskap og årsberetning.

16.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-2 om kontrollopplysninger fra tredjeparter. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

Norsk Øko-forum ønsker at skattemyndighetene gis adgang til å pålegge tredjepart taushetsplikt ved innhenting av kontrollopplysninger dersom formålet med kontrollen kan settes i fare.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) uttaler at bestemmelsen er vidt utformet, og kan ikke se at relevanskriteriet om at opplysningene må kunne ha betydning for noens skatteplikt representerer viktige begrensninger. PwC mener også at terskelen for bruk av hjemmelen i § 10-2 tredje ledd om målretting av kontroller er svært lav, og at klageadgangen vil ha liten realitet. Det uttales også at det bør vurderes å klargjøre hva som ligger i plikt til å «sammenstille» opplysninger.

Skattedirektoratet ønsker en hjemmel for skattemyndighetene til å pålegge tredjepart å gi kontrollopplysninger som gjelder skattepliktiges forhold i forkant av deres plikt til å levere skattemelding om vedkommende forhold. Etter direktoratets syn er det behov for en slik bestemmelse for å sikre etterlevelsen.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler at begrepet «målretting» i § 10-2 tredje ledd bør beskrives nærmere.

16.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra tredjeparter etter mønster av ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

Før endringene ved lov 26. april 2013 nr. 16 var adgangen til å be om kontrollopplysninger fra

tredjeparter etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven begrenset til å gjelde nærmere bestemte tredjeparter og opplysninger. Regelverket var utformet med utgangspunkt i konkrete behov som var avdekket løpende. Ulikhetene var et utslag av at reglene hadde blitt til over tid etter hvert som det ble avdekket behov på nye områder, og at de ulike delene av regelverket ikke ble sett i sammenheng ved utformingen. Bakgrunnen for at reglene ble gjort mer generelle, er at endringer i samfunnsforhold og den teknologiske utviklingen har medført økt kompleksitet i de sakene skattemyndighetene arbeider med, og at det er vanskelig på forhånd å se for seg hvilke opplysninger myndighetene har bruk for i sitt kontrollarbeid, jf. Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.6.1. Plikten til å gi kontrollopplysninger er derfor nå knyttet til opplysningenes innhold.

Etter lovforslaget § 10-2 første ledd plikter som hovedregel enhver tredjepart etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt. Bestemmelsen svarer til gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ordlyden i bestemmelsen er vidt utformet, men det er likevel viktige begrensninger. Det gjelder et relevanskrav ved at opplysningene må kunne ha betydning for noens skatteplikt. Det er derfor de materielle skatte-reglene som setter skrankene for hvilke opplysninger det kan bes om. Det er ikke noe krav om at opplysningene faktisk vil få betydning for noens skatteplikt. Det avgjørende er om opplysningene er relevante ved vurderingen av skatteplikten.

I begrepet tredjepart ligger det også en begrensning ved at det må være en tilknytning mellom den det ønskes opplysninger om og den det bes om opplysninger fra. Dette vil for eksempel være tilfelle der tredjeparten har kjøpt varer eller tjenester fra, eller har inngått andre avtaler med, den som myndighetene krever opplysninger om. Det kan derimot ikke kreves kontrollopplysninger fra en aktør som bare er i en sammenlignbar situasjon som, men ikke har noen øvrig forbindelse med, den som opplysningene gjelder. Når skattemyndighetene krever opplysninger etter § 10-2 første ledd, må de videre kjenne til et bestemt navn på et kontrollobjekt eller en bestemt transaksjon mv.

Den generelle hovedregelen om plikt til å gi kontrollopplysninger gjelder imidlertid bare for tredjeparter som er næringsdrivende. Begrensningene fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven i privatpersoners plikt til å gi kontrollopplysninger som tredjeparter foreslås videreført og gjort generelle. Privatpersoner skal bare ha plikt

til å gi opplysninger i nærmere bestemte tilfeller. Dette gjelder opplysninger om arbeid på bygg eller anlegg, om tilgodehavende og gjeld som navngitt person mv. har, om utleie mv. av fast eiendom, om mellommenn som vedkommende har gitt oppdrag, samt om utbetalt lønn eller annen godtgjøring for arbeid.

Forslaget innebærer at reglene fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven får et videre anvendelsesområde. Næringsdrivendes plikt til å gi kontrollopplysninger om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon favner vidt i dag, og etter departementets syn vil en overgang til tilsvarende kontrollregler som gjelder i ligningsloven og merverdiavgiftsloven ikke innebære større endringer på disse områdene.

Dersom tredjeparten i lov er pålagt taushetsplikt, går denne som hovedregel foran plikten til å gi kontrollopplysninger. Unntaket for advokater og visse andre tredjeparter etter ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd foreslås videreført i lovforslaget § 10-2 annet ledd. Advokater og andre tredjeparter plikter uten hinder av lovbestemt taushetsplikt etter krav å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres kontoer tilhørende skattepliktig. Disse reglene antas å være mest aktuelle på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

I utgangspunktet må myndighetene kjenne til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon mv. for å kunne kreve opplysninger. Skattemyndighetene kan imidlertid også i visse tilfeller innhente opplysninger i tilfeller hvor de verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. Slike kontroller kan bare gjennomføres overfor næringsdrivende. Kontroller for å finne tjenlige kontrollobjekter, såkalt målretting av kontroller, er omhandlet i lovforslaget § 10-2 tredje ledd. Denne typen kontroller er særlig aktuelle der skattemyndighetene ser at det i en gitt bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor skattlegging. Ved målretting av kontroller har myndighetene verken kjennskap til navnet på kontrollobjekter eller til bestemte transaksjoner mv. Informasjon fra for eksempel leverandører eller grossister kan da gi en nyttig indikator på aktivitetens omfang, og kan bidra til at kontrollmyndighetene enklere identifiserer aktuelle kontrollobjekter. I Prop. 141 L (2011–2012) punkt. 2.5.1.6 er det nevnt som eksempel at myndighetene innhenter informasjon om all kortbruk med tilknytning til utenlandske betalingskort brukt i Norge over en viss periode. Denne typen

kontroller skiller seg fra kontroller hvor det bes om opplysninger om bestemte skattepliktige eller bestemte transaksjoner. I enkelte tilfeller vil det kunne bes om en betydelig mengde informasjon fra tredjepartene, og kontrollene vil da kunne kreve betydelige ressurser hos de opplysningspliktige. Dette er bakgrunnen for at det er oppstilt et vilkår om særlig grunn. Departementet understreker at det ved målretting av kontroller er særlig viktig at myndighetene foretar en forholdsmessighetsvurdering av hvilken nytte de innhentede opplysningene antas å ha for etaten, holdt opp mot den byrde som pålegges de opplysningspliktige. Departementet legger til grunn at Skattedirektoratet utarbeider nærmere retningslinjer for når slike kontroller kan gjennomføres, slik det er gjort til ligningsloven og merverdiavgiftsloven i dag. Departementet ser ikke behov for ytterligere presiseringer av hva som ligger i målretting av kontroller, og ser det ikke som nødvendig å endre ordlyden i lovforslaget.

Plikten til å sammenstille opplysninger i lovforslaget § 10-2 femte ledd innebærer at tredjeparten kan ha plikt til å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder eller fra for eksempel en database. Departementet ser ikke behov for presiseringer i lovteksten av hva som menes med sammenstilling.

Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å innføre en hjemmel for skattemyndighetene til å pålegge tredjepart å gi kontrollopplysninger som gjelder skattepliktiges forhold i forkant av deres plikt til å levere skattemelding om vedkommende forhold, slik *Skattedirektoratet* foreslår. Det anses heller ikke aktuelt å innføre adgang for skattemyndighetene til å pålegge tredjepart taushetsplikt ved innhenting av kontrollopplysninger, slik *Norsk Øko-forum* foreslår. Forslaget går som omtalt i hovedsak ut på en videreføring av hjemlene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven.

Departementet viser til forslag til § 10-2.

16.4 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo

16.4.1 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven § 16-5 har særskilte regler om kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo. Dersom det utstedes proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeiere, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, å gi de opplysninger som avgiftsmyndighetene finner nødvendig for å avgjøre om boet skylder merverdiavgift.

16.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at merverdiavgiftsloven § 16-5 om kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo videreføres i skatteforvaltningsloven og gis generell anvendelse.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

16.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet, og foreslår en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo etter mønster av merverdiavgiftsloven § 16-5.

Departementet viser til forslag til § 10-3.

16.5 Kontroll hos skattepliktige og tredjeparter

16.5.1 Gjeldende rett

16.5.1.1 Ligningsloven og merverdiavgiftsloven

Ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 har tilnærmet likelydende bestemmelser om myndighetenes adgang til å gjennomføre kontroller hos de som plikter å gi opplysninger etter de to lovene. Disse bestemmelsene regulerer ikke direkte hvilke kontrollopplysninger som kan kreves, da dette følger av øvrige bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. Rammene for hvilke opplysninger som kan kreves, er de samme uavhengig av om kontrollen skjer ved at myndighetene ber om opplysninger skriftlig eller ved å møte opp. Ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 regulerer hvem kontroller kan foretas hos, hvordan kontrollene kan gjennomføres og hvilke medvirkningsplikter som påhviler den som blir kontrollert.

Kontroller kan foretas både hos skattytere og merverdiavgiftspliktige selv og hos tredjeparter. Det foreligger likevel ikke plikt til å gi adgang til kontrollundersøkelse i private hjem, med mindre det utøves næringsvirksomhet derfra. Den opplysningspliktige plikter å gi myndighetene adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos myndighetene.

Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal når myndighetene krever det, være til stede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand.

Med hjemmel i ligningsloven § 6-10, merverdiavgiftsloven § 16-11, folketrygdloven § 24-5 første ledd og skattebetalingsloven § 5-13 tredje ledd er det fastsatt en felles forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

For en nærmere gjennomgang av gjeldende rett etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven vises det til Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.6 og Prop. 66 L (2012–2013) punkt 2.3.

16.5.1.2 Svalbardskatteloven

Etter svalbardskatteloven § 4-8 kan skattemyndighetene foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskaper. Skattyteren skal gi myndighetene adgang til å foreta nødvendige undersøkelser, og gi de opplysninger og den bistand som kreves for å utføre oppdraget.

16.5.1.3 Folketrygdloven

Stedlig kontroll av arbeidsgiveravgift er regulert i folketrygdloven § 24-4. Etter folketrygdloven § 24-4 annet ledd kan skatteoppkreveren, skattekontoret og Riksrevisjonen gjennomføre bokettersyn hos arbeidsgivere og kreve framlagt regnskaper med bilag, kontrakter, korrespondanse og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfatter elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver eller myndighetene, jf. § 24-4 tredje ledd.

16.5.1.4 Særagiftsloven

Etter særagiftsforskriften § 5-9 første ledd kan avgiftsmyndighetene kontrollere lokaler hvor avgiftspliktige varer produseres eller lagres, tilstøtende rom og transportmidler som frakter avgiftspliktige varer. Bestemmelsen gjelder kontroll av både den avgiftspliktige selv og tredjeparter, jf. punkt 16.2.1.5 ovenfor. Stedlige kontroller kan gjennomføres hos produsent, importør, eksportør, forhandler, formidler, lagerholder og transportør av avgiftspliktige varer, samt bruker som påberoper seg avgiftslettelser og avgiftsfritak og produsent og forhandler av varer som kan brukes i eller til produksjon av avgiftspliktige varer. Myndighetene kan

kontrollere hele regnskapet med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos myndighetene.

Etter § 5-9 annet ledd kan avgiftsmyndighetene foreta undersøkelser av avgiftspliktige varer, og vareprøver kan kreves avgitt uten vederlag.

Virksomhetens eier, styre, daglige leder og øvrige ansatte plikter å yte nødvendig bistand og veiledning ved kontrollen.

Etter særavgiftsforskriften § 5-9 femte ledd gjelder bestemmelser fastsatt i medhold av tolloven § 13-4 femte ledd tilsvarende så langt de passer ved kontroll etter bestemmelsen. I tollforskriften kapittel 13-4 er det gitt tilnærmet samsvarende regler som i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

16.5.1.5 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Avgiftsmyndighetene kan etter forskrift om omregistreringsavgift § 7 foreta kontroll av omregistreringsavgift ved regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige og hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige varer. Avgiftsmyndighetene kan kreve at regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse framlegges eller sendes inn. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen.

Etter forskrift om vektårsavgift § 15 annet til femte ledd og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2 har avgiftsmyndighetene adgang til å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer eller forhandler deler til kjøretøy. Ved slike kontroller kan myndighetene kreve regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse framlagt. Pliktene gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan myndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller myndighetene. Den avgiftspliktige, firmaets eier og ansatte plikter å yte nødvendig hjelp og veiledning under kontrollen.

Ved omregistrering og påskilting av kjøretøy kan det kreves forevist kvittering for at forfalte avgifter er betalt.

Etter forskrift om engangsavgift § 9-2, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om omregistreringsavgift § 7 gjelder bestemmelser fastsatt i medhold av tolloven § 13-4 femte ledd om tollkontroll tilsvarende så langt de passer ved kontroll etter bestemmelsene.

16.5.1.6 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Ved kontroll etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 12 plikter den som har fremmet krav om kompensasjon etter loven, å yte nødvendig veiledning og bistand og å gi adgang til virksomhetslokaler, jf. tredje ledd. Det samme gjelder den som er i tjeneste hos eller bistår den som søker om kompensasjon.

16.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om kontroll hos de som plikter å gi opplysninger etter loven, etter mønster av ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

Kontroll kan etter forslaget foretas hos skattepliktige og tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter loven for øvrig. Den foreslåtte avgrensningen av hvem som plikter å gi opplysninger i øvrige bestemmelser om opplysningsplikt, vil dermed få virkning også for reglene om stedlig kontroll. Opplysningspliktige skal ikke ha plikt til å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra hjemmet.

Den opplysningspliktige skal gi myndighetene adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige varer hos skattepliktige og tredjeparter kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.

Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal når skattemyndighetene krever det være til stede ved kontroller og yte nødvendig veiledning og bistand.

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at forslaget til § 10-4 om kontroll hos opplysningspliktige går langt, og viser til skattemyndighetenes adgang til ved gjennomsyn av virksomhetens arki-

ver å foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang.

16.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en felles bestemmelse om kontroll hos opplysningspliktige etter mønster av ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

Lovforslaget § 10-4 regulerer ikke direkte hvilke opplysninger som pliktes gitt ved kontroll hos opplysningspliktige. Rammen for opplysningsplikten følger av §§ 10-1 til 10-3, og skattemyndighetene kan kreve de samme opplysningene ved stedlig kontroll som ved skriftlig innhenting av opplysninger.

Opplysningspliktige skal etter forslaget ikke ha plikt til å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra hjemmet. Dette vil likevel ikke være til hinder for at opplysningspliktige kan velge å gi slik adgang til kontroll. Annet regelverk, blant annet Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, vil kunne sette grenser for skattemyndighetenes adgang til å gjennomføre kontrollundersøkelser. Grunnloven § 102 bestemmer at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin kommunikasjon, og at husransaker ikke må finne sted, unntatt i kriminelle tilfeller. Dette setter rammer for skattemyndighetenes adgang til å foreta kontrollundersøkelser hos skattepliktige og tredjeparter. Det samme gjør EMK artikkel 8 om retten til privatliv, som er nærmere omtalt i punkt 16.2.3. Dette er også omtalt i Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.6.5.1.

Med henvisning til *Justis- og beredskapsdepartementets* merknad om skattemyndighetenes adgang til ved gjennomsyn av arkiver å foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, vil departementet bemerke at denne adgangen også i dag gjelder overfor de aktører som myndighetene kan foreta kontroller hos etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven, særavgiftsforskriften og forskrifter til motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

Departementet viser til forslag til § 10-4.

16.6 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

16.6.1 Gjeldende rett

16.6.1.1 Ligningsloven og merverdiavgiftsloven

Ligningsloven § 6-3 nr. 1 og 2 og merverdiavgiftsloven § 16-3 første og annet ledd pålegger

offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikt til etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid. De skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll og kopi av dokumenter mv.

Dersom den offentlige myndigheten mv. er underlagt taushetsplikt, er plikten til å gi opplysninger i utgangspunktet begrenset av taushetsplikten. Visse bestemte offentlige myndigheter plikter imidlertid å gi nærmere bestemte opplysninger uten hinder av taushetsplikt som de ellers har.

Særreglene om offentlige myndigheter i ligningsloven og merverdiavgiftsloven innebærer at offentlige myndigheter ikke omfattes av de alminnelige bestemmelsene om kontrollopplysninger fra tredjeparter.

16.6.1.2 Folketrygdloven

Folketrygdloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter ved kontroll av arbeidsgiveravgift.

16.6.1.3 Særavgiftsloven

Særavgiftsforskriften § 5-3 omhandler særskilte vilkår for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk alkohol. For kontroll av om de særskilte vilkårene i § 5-3 tredje ledd er oppfylt, plikter politiet, skattemyndighetene og Mattilsynet uten hinder av taushetsplikt å gi de opplysninger som er av betydning for tollregionens vurdering, jf. § 5-3 femte ledd.

Særavgiftsregelverket har ingen generelle bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

16.6.1.4 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven med forskrifter har ingen generelle bestemmelser om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

16.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter som bygger på ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 16-3. Det ble i bestemmelsen foreslått en videreføring og lovfesting av særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd om kontroll av særskilte vilkår for produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol.

Toll- og avgiftsdirektoratet viser til den utstrakte samhandlingen og utvekslingen av opplysninger som finner sted mellom tollmyndighetene og Statens vegvesen, særlig knyttet til motorkjøretøyavgiftene. Direktoratet uttaler at det bør vurderes å formalisere vegmyndighetenes rolle ved at disse også nevnes i § 10-5. Ingen andre høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

16.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

Etter lovforslaget § 10-5 første ledd plikter offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

Etter annet ledd skal visse bestemte offentlige myndigheter etter krav gi opplysninger uten hinder av taushetsplikt som de ellers har. Myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., plikter uten hinder av taushetsplikt å gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter, jf. lovforslaget § 10-5 annet ledd bokstav a. Videre plikter myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter § 10-5 annet ledd bokstav b å gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt. Myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eieningsmeglingsloven, plikter etter annet ledd bokstav c etter krav å gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet. Konfliktrådene plikter etter annet ledd bokstav d å gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd.

I annet ledd bokstav e foreslår departementet en videreføring og lovfesting av særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd om kontroll av særskilte vilkår for produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol. Etter denne bestemmelsen plikter skattemyndighetene, politiet og Mattilsynet uten hinder av taushetsplikt å gi de opplysninger som er av betydning for særavgiftsmyndighetenes vurdering av de nevnte vilkårene.

Departementet foreslår tre nye bokstavpunkter i lovforslaget § 10-5 annet ledd sammenlignet

med forslaget i høringsnotatet. I annet ledd bokstav f og g foreslås det en videreføring og lovfesting av § 3-4 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. Etter annet ledd bokstav f skal utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister. Etter bokstav h skal politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse.

I Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 24 foreslår departementet at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige overføres fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Det framgår der at Tolletaten skal utføre enkelte oppgaver på vegne av Skatteetaten. Departementet foreslår på denne bakgrunn en bestemmelse i bokstav h om at tollmyndighetene uten hinder av taushetsplikt skal gi skattemyndighetene opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel. Departementet viser til nærmere omtale i nevnte proposisjon.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler som nevnt at det bør vurderes å innta Statens vegvesen i § 10-5 annet ledd. Departementet vil vise til at forholdet mellom vegmyndighetene og motorkjøretøyavgiftsmyndighetene er foreslått formalisert i forslaget til § 8-5 om opplysningsplikt for motorkjøretøyavgifter, se nærmere i punkt 14.6.

Departementet viser til forslag til § 10-5.

16.7 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste

16.7.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4 bestemmer at Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, på nærmere vilkår kan pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller kommunikasjonstjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, og om elektronisk kommunikasjonsadresse. Vilrårene er at det må foreligge mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven eller merverdiavgiftsloven, og at særlige hensyn må gjøre det nødvendig.

Folketrygdloven, særavgiftsregelverket, motorkjøretøyavgiftsregelverket og merverdiavgifts-kompensasjonsloven har ingen bestemmelser om kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller kommunikasjontjeneste.

16.7.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste i skatteforvaltningsloven § 10-6, etter mønster av ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4.

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at det bør konkretiseres hvor sterk mistanken om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av loven må være for at vilkåret skal være oppfylt.

16.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsadresse eller kommunikasjontjeneste, etter mønster av ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4. Etter departementets syn kan det være samme behov for en slik hjemmel på alle områdene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven.

Vilkårene skal være at særlige hensyn gjør det nødvendig og at det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av skatteforvaltningsloven. *Justis- og beredskapsdepartementet* etterlyser en konkretisering av mistanke-vilkåret. Det nærmere innholdet i vilkårene er omtalt i Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) side 39 i forbindelse med innføringen av de opprinnelige hjemlene i ligningsloven § 6-13 A, tidligere merverdiavgiftslov § 48 a og tidligere tolllov § 16 B:

«Vilkårene innebærer at det ikke er adgang til å kreve opplysninger i forbindelse med såkalte stikkprøvekontroller, dvs. kontroller der utvelgelsen av kontrollobjekter ikke bygger på konkrete opplysninger. Det kreves noe mer enn tilfeldig utvelgelse av kontrollobjekter. Konkret mistanke om at enkeltpersoner unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, vil etter departementets forslag oppfylle lovens krav. Det kan imidlertid ikke

være en forutsetning at det foreligger mistanke om at en *navngitt person* står bak skatte- eller avgiftsunndragelser. I utgangspunktet vil kontrollmyndighetene i slike tilfeller vite hvem de skal kontrollere uten å måtte kreve opplysninger av tilbyder av teletjenester. Der som annonsering av varer eller tjenester gir grunn til å anta at en person som står bak et hemmelig nummer unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, vil vilkårene være oppfylt. Det samme gjelder kontrollsituasjoner der det foreligger konkrete opplysninger som gir grunn til mistanke om at abonnent til hemmelig nummer deltar i organisert smugling av narkotika eller annen ulovlig innførsel av varer.»

Kontrollopplysningene skal kunne innhentes av Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt.

Departementet viser til forslag til § 10-6.

16.8 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.

16.8.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 6-1 nr. 2 skal skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om selskapet eller innretningen. Myndighetene kan kreve at skattyteren dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i selskapet eller innretningen, plikter skattyteren å framskaffe opplysningene. Skattyteren plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende regnskapsår.

16.8.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre ligningsloven § 6-1 nr. 2 i skatteforvaltningsloven § 10-7.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

16.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre ligningsloven § 6-1 nr. 2 i skatteforvaltningsloven.

Departementet viser til forslag til § 10-7.

16.9 Kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall

16.9.1 Gjeldende rett

Særavgiftsforskriften § 5-10 gjelder avgiftsmyndighetenes kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall. Avgiftsmyndighetene kan foreta kontroll og undersøkelser av lokaler og regnskapsmateriale, herunder prøve- og analysemateriale, hos enhver som til og med 31. desember 2014 var tilknyttet innsamling, levering, oppbevaring, sortering og sluttbehandling av avfall, også avfall som ikke er avgiftspliktig.

16.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en videreføring og lovfesting av særavgiftsforskriften § 5-10 om kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall. Bestemmelsen i særavgiftsforskriften er senere endret på bakgrunn av at denne avgiften ble opphevet fra 1. januar 2015.

Justis- og beredskapsdepartementet viser til at § 10-8 om kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall er vidt formulert, og uttaler at det bør redegjøres nærmere for forholdet til Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8.

Toll- og avgiftsdirektoratet viser til at avgiften på sluttbehandling av avfall er opphevet fra 1. januar 2015. Etter direktoratets syn er det imidlertid behov for at kontrollbestemmelsen består inn-til videre av hensyn til kontrollsaker som gjelder avgift tilbake i tid.

16.9.3 Vurderinger og forslag

Avgift på sluttbehandling av avfall ble som nevnt opphevet fra 1. januar 2015. Etter en ny vurdering har departementet kommet til at det ikke er behov for en særskilt bestemmelse i skatteforvaltningsloven om kontroll av denne avgiften. Etter departementets syn vil de øvrige kontrollbestemmelsene som foreslås i kapittel 10, særlig om kontrollopplysninger fra skattepliktige og tredjeparter og kontroll hos disse, være tilstrek-

kelige til kontroll av saker om avgift på sluttbehandling av avfall tilbake i tid. Departementet opprettholder derfor ikke forslaget fra høringsnotatet om en særskilt kontrollbestemmelse for denne avgiften.

16.10 Kontroll av motorvogn

16.10.1 Gjeldende rett

Særavgiftsforskriften § 5-13 gjelder kontroll av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje. Avgiftsmyndighetene, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner, herunder drivstofftanken eller deler av motoren, for å påse av bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt. Ved kontroll plikter føreren å stanse straks og forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt. Føreren skal oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet, og skal vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen og gi opplysninger som kontrollmyndighetene mener har betydning for avgiftskontrollen. Føreren plikter å kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

Forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2 gir regler om kontroll av kjøretøy. Tjenestemenn fra toll- og avgiftsmyndighetene og regionvegkontoret, samt politi og lensmenn, kan når som helst uten varsel kontrollere kjøretøy for å påse at avgiftsbestemmelsene blir overholdt. Ved slik kontroll pålegges føreren de samme pliktene som etter særavgiftsforskriften § 5-13 annet ledd, se rett ovenfor. Avgiftsmyndighetene kan kreve at kjøretøy framstilles for regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til avgiften.

16.10.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en videreføring og lovfesting av særavgiftsforskriften § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2 i skatteforvaltningsloven § 10-9.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

16.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre og lovfeste reglene fra særavgiftsforskriften § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2 i skatteforvaltningsloven § 10-8. Den pågående omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen innebærer blant annet at ansvaret for motorkjøretøyavgifter overføres fra Tolletaten til Skatteetaten 1. januar 2016, se nærmere omtale i kapittel 5 ovenfor. Det er likevel fremdeles aktuelt at tollmyndighetene har en rolle ved kontroll av motorkjøretøyavgifter. Departementet foreslår derfor at også tollmyndighetene nevnes særskilt som kontrollmyndighet i lovfor-slaget § 10-8.

Departementet viser til forslag til § 10-8.

16.11 Plikt for arbeidstaker til å framvise identitetskort (HMS-kort)

16.11.1 Gjeldende rett

I forskrift gitt med hjemmel i arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd er det gitt regler som pålegger arbeidsgivere i bygge- og anleggsbransjen å utstyre arbeidstakerne med identitetskort. Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om HMS-kort på bygge- og anleggsplasser har særlig som formål å beskytte arbeidstakernes helse, sikkerhet og arbeidsmiljø, og skal også bidra til å gi bedre oversikt over aktørene på bygge- og anleggsplassene. HMS-kortene skal foruten opplysninger om kortinnehaver, blant annet ha opplysninger om navn på arbeidsgiver og organisasjonsnummer for registreringspliktige virksomheter. Det er et vilkår for å få utstedt HMS-kort at arbeidsgiveren har oppfylt sine opplysningsplikter til det offentlige, herunder enkelte opplysningsplikter på skatte- og avgiftsområdet. HMS-kortordningen administreres av Arbeidstilsynet.

Ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10 gir skattemyndighetene adgang til å kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet i tilfeller hvor arbeidsgiver har plikt til å utstyre arbeidstakeren med id-kort. Bakgrunnen er erfaringer med at det ofte kan være vanskelig for skattemyndighetene å avklare den enkelte arbeidstakers identitet og hvem som er den enkelte arbeidstakers arbeidsgiver når de gjennomfører kontroller på bygge- og anleggsplasser. Adgang til å kreve id-kortet framvist bidrar til en mer effektiv skattekontroll.

16.11.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10 i skatteforvaltningsloven.

Arbeids- og sosialdepartementet orienterer om at navnet på id-kortene i bygge- og anleggsbransjen foreslås endret til HMS-kort.

16.11.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10 i skatteforvaltningsloven.

Lovforslaget § 10-9 er generelt formulert, men adgangen vil først og fremst være aktuell for myndigheter for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Departementet viser til forslag til § 10-9.

16.12 Hvem pliktene påhviler i selskap mv.

16.12.1 Gjeldende rett

Ligningsloven §§ 6-1 nr. 4, 6-2 nr. 6 og 6-5 nr. 4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 fjerde ledd, 16-2 sjette ledd og 16-6 fjerde ledd regulerer hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskaper mv. Ved kontroll av enkeltpersonforetak påhviler pliktene foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon og innretning påhviler pliktene den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Ligningsloven § 6-1 nr. 4 siste punktum og § 6-5 nr. 4 siste punktum omhandler pliktene for personer eller innretninger hjemmehørende i utlandet, og fastslår at pliktene påhviler personens, selskapets eller innretningens norske representant.

Den øvrige skatte- og avgiftslovgivningen har ikke generelle reguleringer av hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv.

16.12.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv. som bygger på bestemmelsene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening støtter forslaget om lovregulering av hvem plik-

tene påhviler hos de respektive foretakstypene, og uttaler at dette er en nyttig presisering.

16.12.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om hvem pliktene ved kontroll påhviler i selskap mv.

Departementet viser til forslag til § 10-10.

16.13 Framgangsmåten ved kontroll

16.13.1 Gjeldende rett

Ved stedlig kontroll etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven skal den som blir kontrollert gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg, når dette kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare, jf. ligningsloven § 3-5 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-4 første ledd. Ved slike kontroller skal det også skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt disse gjelder den opplysningspliktige som kontrollen foretas hos.

Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll gir utfyllende og felles regler om fremgangsmåten ved kontroller etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven. Etter forskriften §§ 2 og 3 skal de som deltar i kontrollen legitimere seg, og den opplysningspliktige skal orienteres om sin opplysningsplikt, plikt til å medvirke til kontroll samt retten til å klage over pålegg. Forskriften §§ 4 og 5 omhandler kopiering av elektronisk informasjon, herunder tekniske framgangsmåter, sted for kopiering, tilgang til elektronisk arkiv som deles med andre og behandling av kopier av arkiv. Regler om sletting av elektronisk kopiert arkiv er gitt i § 9. Etter forskriften § 7 har den som leder kontrollen ansvaret for at det blir utarbeidet rapport. Bestemmelsen oppstiller nærmere krav til rapportens innhold ved stedlig kontroll. Ved andre kontroller skal kravet til dokumentasjon tilpasses den kontrollen som er foretatt. Rapporten, med unntak av eventuelle opplysninger om andre opplysningspliktige, skal sendes den opplysningspliktige. Tilbakelevering av dokumenter mv. er regulert i forskriften § 8.

Forvaltningsloven § 14 omhandler pålegg om å gi opplysninger. Blir noen pålagt å gi opplysninger, skal hjemmelen for pålegget angis.

Ved gransking, herunder husundersøkelse og bokettersyn, skal den som leder forretningen uten

oppfordring legitimere seg, meddele formålet med forretningen og oppgi hjemmelen for den, jf. forvaltningsloven § 15. Dette gjelder likevel ikke når den forretningen angår, kjenner vedkommende og ikke krever det. Den som kontrolleres har rett til å ha et vitne til stede, og skal gjøres oppmerksom på denne retten med mindre dette er åpenbart hensiktsløst. Navnet på personene som er til stede, undersøkelsens gjenstand, formål og lovhjemmel skal skrives ned eller protokolleres. De nevnte kravene gjelder imidlertid bare når de kan gjennomføres uten vesentlig ulempe eller uten at formålet med forretningen settes i fare.

16.13.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om krav til varsel, utarbeidelse av rapport og rett for den kontrollerte til å være til stede ved stedlig kontroll i medhold av loven. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 3-5 og merverdiavgiftsloven § 13-4.

Advokatforeningen uttaler at det ved kontroll i alle tilfeller bør skrives rapport som angir formålet med kontrollen, hvem som har besluttet den, hvem som deltok ved gjennomføringen og hva som framkom, og at rapporten snarest bør overleveres til den som har vært utsatt for kontroll.

Datatilsynet ser at det kan være hensiktsmessig med kontrollregler som skal gjelde uavhengig av skattearten som skal kontrolleres, og at det kan være nødvendig å gi skattemyndighetene vid adgang til å fremskaffe opplysninger. Tilsynet mener imidlertid at når det innføres vidtgående fullmakter til kontroll, må det samtidig etableres regler og ordninger som kan være med på å sikre at myndighetene ikke går for langt, og som for øvrig bidrar til å ivareta de berørtes interesser. Etter tilsynets vurdering bør sentrale spørsmål som informasjon til de berørte, sletting av innhentet informasjon, klage og domstolskontroll løses i loven selv, og ikke overlates til den utøvende makten.

Justis- og beredskapsdepartementet viser til skattemyndighetenes adgang til ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver å foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, og mener at hovedregler om håndteringen av slik informasjon, herunder regler om sletting, bør lovreguleres.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) mener at flere saksbehandlingsregler for kontroll bør framgå av loven. PwC ønsker også at straffeprosessuelle prinsipper i større grad skal legges

til grunn. Det uttales at lovforslaget § 14-9 om selvinkrimineringsvernet i forbindelse med tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller anmeldelse, tidsmessig ikke er tilstrekkelig.

16.13.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-11 om varsel, rett til å være til stede og rapport ved kontroll i medhold av loven.

Etter departementets syn bør hovedreglene om framgangsmåten ved kontroll stå i loven, mens mer detaljerte bestemmelser om gjennomføringen bør stå i forskrift. Departementet viser til at det i forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll, er gitt utfyllende regler om blant annet legitimasjon, informasjon til den som kontrolleres, framgangsmåten ved kopiering av elektronisk arkiv, tilbakelevering og rapport ved kontroll etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven. Disse spørsmålene forutsettes regulert i en samle-forskrift til skatteforvaltningsloven.

Etter forslaget skal det skrives rapport ved stedlig kontroll. På bakgrunn av høringsmerknadene foreslår departementet likevel noen endringer i lovteksten når det gjelder kravet til rapport. Det foreslås lovfestet at rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av opplysninger vedrørende andre opplysningspliktige. Dette følger i dag av forskriften om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Rapporten skal tilpasses den kontrollen som er foretatt. Nærmere krav til innholdet i rapporten forutsettes regulert i forskrift. I tillegg foreslår departementet lovfestet at ved andre kontroller enn stedlig kontroll, skal kravet til dokumentasjon tilpasses den kontrollen som er foretatt. Dette følger også i dag av forskriften om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Dersom skattemyndighetene skriftlig ber om kontrollopplysninger fra noen, og vedkommende sender inn opplysningene, vil kravet til dokumentasjon etter departementets vurdering normalt være oppfylt.

PwC uttaler at straffeprosessuelle prinsipper i større grad bør legges til grunn, blant annet ved lovfesting av ulike rettigheter som at skattemyndighetene ikke kan pålegge noen å forklare seg i forbindelse med stedlig kontroll. Etter *PwCs* syn er lovforslaget § 14-9 om informasjonsplikt om selvinkrimineringsvernet i forbindelse med ilegelse av sanksjoner, ikke tilstrekkelig.

Vernet mot selvinkriminering følger blant annet av EMK artikkel 6. Rettighetene framgår ikke direkte av EMK, men er innfortolket i kra-

vet om rettferdig rettergang – «fair hearing» – i EMK artikkel 6 nr. 1. I saker om administrative sanksjoner som er straff etter EMK artikkel 6, inntretr vernet mot selvinkriminering først fra det tidspunktet en person er å anse som siktet («charged»).

Kriteriet «siktet» kan deles opp i to underkategorier, jf. blant annet *Zaichenko mot Russland*, 18. februar 2013 (nr. 39660/02), avsnitt 42. For det første er mistenktkriteriet oppfylt når den private parten får varsel fra kompetent forvaltningsmyndighet om at parten er siktet. En person må normalt betraktes som siktet når det kommer et offisielt varsel fra den kompetente offentlige myndighet, hvor personen anklages for å ha begått et lovbrudd som etter EMK artikkel 6 er å anse som straff. Nasjonale regler for når en person er siktet, er imidlertid i seg selv ikke avgjørende. Det avgjørende er om det av offentlige myndigheter er tatt skritt som gjør det naturlig å si at det foreligger en mistanke.

For det andre er kriteriet oppfylt der den private parten er «substantially affected». I *Weh mot Østerrike*, 8. april 2004 (38544/97) forutsatte EMD at «a specific suspicion» mot en privat part er tilstrekkelig, jf. avsnitt 52. Det at forvaltningen igangsetter ordinære kontrolltiltak mot en privat part uten en spesifikk mistanke om straffbare forhold, medfører ikke at vedkommende må regnes som siktet etter EMK artikkel 6, jf. Høyesteretts plenumsdom i *Rt. 2000* side 996.

Skattemyndighetenes kontroller etter lovforslaget kapittel 10 vil etter departementets vurdering normalt ikke medføre at de nevnte rettighetene etter EMK inntretr.

Departementet viser til forslag til § 10-11.

16.14 Politiets bistandsplikt

16.14.1 Gjeldende rett

Politiets plikt til på anmodning å bistå myndighetene ved kontroll kommer til uttrykk i blant annet ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9. Politiet kan etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven kreve opplysninger og utlevering av materiale fra skatte- og merverdiavgiftspliktige og tredjeparter i samme utstrekning som skatte- og avgiftsmyndighetene.

16.14.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om politiets

bistandsplikt etter mønster av ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

16.14.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om politiets bistandsplikt. Politiets tilstedeværelse utvider ikke kontrollmyndighetenes kontrollhjemler, og politiets eventuelle bruk av tvangsmidler er underkastet vanlige straffeprosessuelle regler. Politiet må prioritere saker etter ressurs situasjonen.

Departementet viser til forslag til § 10-12.

16.15 Klage over pålegg om kontroll

16.15.1 Gjeldende rett

16.15.1.1 Ligningsloven

Ligningsloven § 3-6 gir den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter § 4-12 eller kapittel 6, rett til å klage over pålegget dersom vedkommende mener at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Den som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre det gis utsetting. Dersom klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget, følger det av § 3-6 at slik utsetting bør gis. Utsetting skal gis dersom pålegget gjelder framlegging av dokumenter når disse blir forseglest og deponert etter forskrifter fastsatt av departementet. Slike forskriftsregler er gitt i forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

16.15.1.2 Forvaltningsloven

Etter forvaltningsloven § 14 har den som blir pålagt å gi opplysninger rett til å klage dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å gi opplysningene. Vedkommende skal gjøres oppmerksom på klageadgangen i forbindelse med pålegget. Ved gransking, herunder husundersøkelse og bokettersyn, bestemmer forvaltningsloven § 15 fjerde ledd at den som forretningen angår har rett til å klage over beslutning om å

fremme forretningen. Etter både forvaltningsloven §§ 14 og 15 må klage, som kan være muntlig, framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Dersom forvaltningsorganet finner det påtrengende nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver etter loven, kan organet gjennomføre forretningen eller kreve at opplysningene blir gitt før klagesaken er avgjort. Bestemmelsene om klage i forvaltningsloven kapittel VI gjelder for øvrig tilsvarende så langt de passer.

16.15.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om klage over pålegg om kontroll som bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven § 3-6. Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter lovens kapittel 10, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Det skal informeres om klageadgangen i forbindelse med pålegget. Klage, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Den som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort, og det følger av lovforslaget at utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter og disse blir forseglest og deponert etter nærmere regler gitt i forskrift.

Advokatforeningen mener at skatteforvaltningsloven bør ha samme regel som i forvaltningsloven, hvor klage gis oppsettende virkning med mindre forvaltningsorganet finner det påtrengende nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver etter loven.

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at det bør vurderes om det gir et godt resultat at klage må framsettes straks når den pålegget angår er til stede. Departementet stiller også spørsmål ved om tredagersfristen er for knapp, for eksempel ved visse omfattende pålegg om å gi opplysninger.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) mener at regelen om at klage må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, må endres, og at klagefristen må utvides fra tre dager til en uke. Etter PwCs mening bør utgangspunktet

endres til at beslaglagte dokumenter alltid skal forsegles og deponeres, og at dette også gjelder speilkopierte data. Det uttales også at det bør vurderes reflektert i lovens kapittel 13 at klageadgangen ved kontroll er uttømmende regulert i § 10-14.

16.15.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en bestemmelse om klage over pålegg om kontroll i skatteforvaltningsloven.

Forslaget i høringsnotatet til klagefrist på tre dager og regelen om at klage må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, innebærer en videreføring av gjeldende regler i forvaltningsloven og ligningsloven. På bakgrunn av høringsuttalelsene fra *Justis- og beredskapsdepartementet* og *PwC* har departementet vurdert klagefristens lengde på nytt. Departementet ser at fristen på tre dager vil kunne være for kort i noen tilfeller. Regelen om at klage må framsettes straks hvis vedkommende er til stede, vil også kunne medføre unødig press på den som kontrolleres. Departementet foreslår derfor at det skal gjelde en generell klagefrist på en uke for alle typer pålegg om kontroll, også ved stedlige kontroller hvor den som kontrollen angår er til stede.

Forslaget til regulering av oppsettende virkning av klage viderefører ligningsloven § 3-6 nr. 4. Disse reglene er etter departementets syn best tilpasset skatteforvaltningsområdet, og det foreslås ikke endringer her.

Departementet viser til forslag til § 10-13.

16.16 Forskrifter

16.16.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 6-10 kan departementet gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av lovens kapittel 6 om kontroll, og herunder gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis. Merverdiavgiftsloven § 16-11 gir en tilsvarende

forskriftshjemmel for kontroll av merverdiavgift. Folketrygdloven § 24-5 gir hjemmel for i forskrift å gi bestemmelser til utfylling og gjennomføring av lovens kapittel 24, mens § 24-4 tredje ledd siste punktum gir en særskilt hjemmel for å gi bestemmelser om metoder for kopiering til datalagringsmedium.

Med hjemmel i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven er det gitt en felles forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. Forskriften gir blant annet regler om legitimasjon og informasjon om rettigheter og plikter ved kontroll, kopiering av elektronisk informasjon, tilgang til elektronisk arkiv og klage over pålegg om kontroll.

16.16.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en forskriftshjemmel for å gi nærmere regler om framgangsmåten ved kontroll etter lovens kapittel 10, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og klage over pålegg om kontroll.

Sivilombudsmannen uttaler at de foreslåtte forskriftshjemlene i loven jevnt over synes å være for vide, og ber om at omfanget av blant annet forskriftshjemmelen i lovforslaget § 10-15 vurderes på nytt.

16.16.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet til forskriftshjemmel i lovens kapittel 10. Departementet viser til at den foreslåtte bestemmelsen er mer konkret enn gjeldende forskriftshjemler ved at det gis en nærmere opplysning om hva det kan gis forskrift om.

Departementet viser til forslag til § 10-14.

17 Lovens kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

17.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår generelle bestemmelser om pålegg om bokføring og pålegg om revisjon i skatteforvaltningsloven kapittel 11. Bestemmelsene bygger på gjeldende regler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, men med en utvidelse når det gjelder adgangen til å ilegge tredjeparter pålegg om bokføring. Videre foreslås en bestemmelse om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale, som viderefører tilsvarende bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår også en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring, pålegg om revisjon og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. I tillegg foreslås en endring i skattebetalingsloven, slik at lovens frist for å klage over pålegg om bokføring samordnes med fristen etter skatteforvaltningsloven. Det innebærer at klagefristen etter skattebetalingsloven forlenges fra tre dager til tre uker.

17.2 Pålegg om bokføring

17.2.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 6-6 nr. 1 kan ligningsmyndighetene pålegge bokføringspliktige som har selvangivelsesplikt, å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Tilsvarende regler følger av merverdiavgiftsloven § 16-7, som bestemmer at pålegg om bokføring kan ilegges bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven. Etter særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a gjelder reglene i tolloven om pålegg om bokføring tilsvarende når tollmyndighetene utøver kontroll i medhold av forskrifter gitt med hjemmel i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Pålegg om bokføring kan ilegges dem som kontrolleres i medhold av forskrifter gitt med hjemmel i særavgiftsloven § 1 eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1.

Etter ovennevnte bestemmelser skal pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse av pålegget. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år. Der som vedkommende retter seg etter pålegget, ilegges ingen økonomisk reaksjon. I motsatt fall kan myndighetene ilegge en løpende tvangsmulkt fram til bokføringen er rettet i samsvar med pålegget, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd og tolloven § 16-16 første ledd. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner. Reglene om tvangsmulkt er nærmere behandlet i kapittel 20.

17.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene i ligningsloven § 6-6 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 16-7, særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a i en felles bestemmelse om pålegg om bokføring i skatteforvaltningsloven. Forslaget innebar en utvidelse på ligningslovens og merverdiavgiftslovens områder sammenlignet med gjeldende rett, ved at pålegg om bokføring også skal kunne ilegges tredjeparter.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening viser til at pålegg om bokføring også skal kunne gis tredjeparter som er bokføringspliktige, og mener at slike utvidelser av reglenes virkeområde bør være reelt behovsprøvd og begrunnet.

17.2.3 Vurderinger og forslag

Dagens regler om adgangen til å ilegge skattytere bokføringspålegg ble innført i ligningsloven og merverdiavgiftsloven fra 1. januar 2008. Bakgrunnen for reglene var et klart behov for å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskaper, blant annet fordi mangelfull bokføring vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid og kontrollmuligheter, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008).

Opplysningene som tredjeparter oppgir ukrevet utgjør hoveddelen av skattemyndighetenes grunnlagsdata, og gjør det mulig å forhåndsutfylle selvangivelsen til pensjonister, lønnstakere og selvstendig næringsdrivende. Opplysningene muliggjør også maskinell ligning og maskinelle kontroller. Opplysningenes kvalitet er dermed av stor betydning for riktig ligning. Det følger av ligningsloven § 5-1 at tredjeparter som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 5, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Bestemmelsen foreslås videreført i lovforslaget § 7-1. Etter departementets vurdering bør skattemyndighetene ha adgang til å gi opplysningspliktige tredjeparter pålegg om å innrette sin bokføring i tråd med bokføringsregelverket, når myndighetene blir oppmerksomme på at bokføringsplikten ikke er overholdt. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet, og foreslår en bestemmelse om adgang for skattemyndighetene til å ilegge bokføringspliktige skatteyttere og tredjeparter pålegg om bokføring. Det er først og fremst ved boksettersyn i en virksomhet at skatte- og avgiftsmyndighetene vil oppdage overtredelse av bokføringsreglene og gi bokføringspålegg. Pålegg om å rette opp feil eller mangler ved bokføringen vil imidlertid også kunne gis når skatte- og avgiftsmyndighetene på annen måte blir oppmerksom på at bokføringsreglene ikke er fulgt.

I Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 18, som gjelder implementering av OECDs nye internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet («the Common Reporting Standard» (CRS)), foreslår departementet å utvide virkeområdet til ligningsloven § 6-6 nr. 1. Forslaget innebærer at skattemyndighetene skal kunne gi pålegg om oppbevaring av dokumentasjon ved manglende oppfyllelse av dokumentasjonsplikter gitt i medhold av § 5-3 nr. 3, dvs. § 7-3 tredje ledd i lovutkastet her. Departementet foreslår å innarbeide forslaget i skatteforvaltningsloven § 11-1.

Departementet viser til forslag til § 11-1.

17.3 Pålegg om revisjon

17.3.1 Gjeldende rett

Skatte- og avgiftsmyndighetene har etter ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven § 16-8 adgang til å gi visse selskaper pålegg om at ett eller flere av selskapets årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.

Pålegg om revisjon kan gis to typer selskaper. Pålegg kan for det første gis aksjeselskaper hvor det er truffet beslutning om å unnlate revisjon i medhold av aksjeloven § 7-6. For det andre kan pålegg om revisjon ilegges selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform, som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

Vilkåret for å gi pålegg om revisjon er at selskapets årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringsskikk. Pålegg om revisjon kan gis for slike forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene, og kan gjøres gjeldende for inntil tre regnskapsår.

Nærmere regler om pålegg om revisjon er gitt i forskrift 2. mai 2012 nr. 390 om pålegg om revisjon mv. Forskriften gjelder også for pålegg om revisjon gitt i medhold av skattebetalingsloven § 5-13b, og gir blant annet regler om varsel, påleggets form og innhold og klage over pålegg.

17.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene i ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven § 16-8 i en felles bestemmelse om pålegg om revisjon.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening viser til at bestemmelsen innebærer en utvidelse i forhold til gjeldende rett, ved at reglene om pålegg om revisjon vil gjelde generelt på skatteforvaltningslovens område. Foreningen er kritisk til at det gjøres materielle endringer uten at det er reelt vurdert og konsekvensutredet, og mener at samkjøring i seg selv ikke er god nok begrunnelse.

17.3.3 Vurderinger og forslag

Dagens regler om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å gi visse selskaper pålegg om revisjon, trådte i kraft fra 1. mai 2011 i forbindelse med bortfall av revisjonsplikten for små aksjeselskaper. Begrunnelsen for reglene er at et foretaks regnskapsførsel er av stor betydning for riktig fastsetting av skatter og avgifter, og at skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid i stor grad er rettet mot regnskapene. Myndighetenes adgang til å gi pålegg om revisjon vil kunne sikre at foretak som viser seg å ha så mangelfull regn-

skapsførsel at de burde ha vært undergitt revisjon, i en avgrenset periode undergis den kontrollen revisjon innebærer, jf. Prop. 51 L (2011–2012).

Dersom myndighetene oppdager feil ved regnskapsførselen bør de kunne ilegge pålegg om revisjonsplikt uavhengig av hvilken skatteart som kontrolleres. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet og foreslår en generell bestemmelse om at skattemyndighetene på visse vilkår skal kunne pålegge nærmere angitte selskaper revisjonsplikt i inntil tre år. Reglene vil gjelde generelt, men antas først og fremst å ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Forslaget vil derfor i realiteten ikke innebære noen utvidelse av gjeldende ordning.

Departementet viser til forslag til § 11-2.

17.4 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

Ligningsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt, jf. ligningsloven § 6-7a. I enkeltpersonforetak rettes pålegget til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Tilsvarende bestemmelse om pålegg følger av merverdiavgiftsloven § 16-8a og omfatter bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv.

Bestemmelsene kom inn i lovene ved lov 19. desember 2014 nr. 77 og nr. 84 og har sammenheng med at oppbevaringsplikten for regnskapsmateriale som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4, såkalt primærdokumentasjon, er redusert fra ti til fem år, samtidig som fristen for å endre ligningen er ti år. Bestemmelsene skal hindre at relevant regnskapsmateriale kan bli lovlig slettet etter at kontroll er varslet eller mens kontroll og etterfølgende saksbehandling pågår, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 14.5.3.

Departementet foreslår at bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale videreføres i skatteforvaltningsloven. Ettersom bestemmelsene ble vedtatt etter at forslag til skatteforvaltningsloven ble sendt på høring, har forslaget ikke vært en del av høringsforslaget. Fristen for å ta opp saker til endring foreslås nå redusert til fem år som hovedregel, men med ti års frist dersom den skattepliktige ilegges skjer-

pet tilleggsskatt eller anmeldes for skattesvik, jf. lovforslaget § 12-6. En bestemmelse om adgang til å ilegge pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale vil derfor i praksis ha vesentlig mindre betydning enn opprinnelig antatt. Departementet antar likevel at det i et fåtall saker vil kunne være behov for å ilegge et slikt pålegg.

Departementet viser til forslag til § 11-3.

17.5 Klage over pålegg

17.5.1 Gjeldende rett

Den som blir ilagt pålegg om bokføring, kan klage over pålegget, jf. ligningsloven § 3-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 tredje ledd som viser til ligningsloven § 3-6, og § 5a i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som viser til tolloven § 13-6. Klagen, som kan være muntlig, må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Den som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse. Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Dersom klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget, bør slik utsetting gis.

Selskap som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget til Skattedirektoratet dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget, jf. ligningsloven § 6-7 nr. 5, merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd og forskrift om pålegg om revisjon mv. § 4. Klagen må være skriftlig og settes fram for skattekontoret innen tre uker. Skattekontoret skal enten omgjøre vedtaket eller snarest mulig legge klagen fram for Skattedirektoratet. Skatte- og avgiftsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale kan, på samme måte som pålegg om bokføring, påklages etter reglene i ligningsloven § 3-6, jf. også merverdiavgiftsloven § 16-8a tredje ledd som viser til ligningsloven § 3-6.

17.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring og revisjon. Etter forslaget skal klagefristen for begge typer pålegg være tre uker.

Skattedirektoratet viser til at også skattebetalingsloven har bestemmelser om pålegg om bok-

føring og revisjon, og foreslår at klagefristen for pålegg om bokføring etter skattebetalingsloven, som i dag er tre dager, utvides til tre uker.

17.5.3 Vurderinger og forslag

I høringsnotatet uttalte departementet at de alminnelige klagereglene i lovens kapittel 13 ikke vil gjelde for pålegg om bokføring, og at det derfor er behov for særskilte klageregler for denne typen pålegg. I tillegg mente departementet at det kunne være hensiktsmessig med særskilte klageregler for pålegg om revisjon, selv om et slikt pålegg trolig må anses som et enkeltvedtak og dermed omfattes av de alminnelige klagereglene. Høringsnotatet foreslo derfor en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring og revisjon etter mønster av gjeldende bestemmelse om klage over pålegg om revisjon i ligningsloven § 6-7 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd.

Etter en ny vurdering har departementet kommet til at de alminnelige reglene om klage over enkeltvedtak i lovutkastet kapittel 13 er anvendelige for klager over pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale. Ettersom bestemmelsene ikke automatisk kommer til anvendelse på pålegg om bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale, foreslår departementet at bestemmelsene gis anvendelse ved en henvisning i § 11-4 første ledd. Departementet opp-

rettholder imidlertid høringsforslaget om tre ukers klagefrist. Det vil innebære en vesentlig utvidelse av klagefristen for bokføringspålegg og pålegg om regnskapsoppbevaring sammenlignet med gjeldende rett. Videre opprettholder departementet forslaget i høringsnotatet om å videreføre en regel om at skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Departementet viser til forslag til § 11-4.

Også skattebetalingsloven har bestemmelser om pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale, jf. lovens §§ 5-13a, 5-13b og 5-13c. Disse ble innført samtidig med tilsvarende bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Etter skattebetalingsloven § 5-15 er fristen for å klage over pålegg om bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale tre dager, det vil si samme klagefrist som etter gjeldende bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår ovenfor å utvide denne fristen til tre uker. Klagefristen for pålegg om revisjon er tre uker, jf. skattebetalingsloven § 5-13b femte ledd. I tråd med *Skattedirektoratets* merknad foreslår departementet at fristen for å klage over pålegg om bokføring etter skattebetalingsloven utvides til tre uker.

Departementet viser til forslag til endring i skattebetalingsloven § 5-15.

18 Lovens kapittel 12 Endring uten klage

18.1 Innledning og sammendrag

I en skattesak som følger et vanlig løp skjer det en ordinær fastsetting. Den ordinære fastsettingen skjer enten ved at den skattepliktige leverer en skattemelding, ved at en tredjepart foretar et trekk eller ved at myndighetene fatter et vedtak basert på foreliggende opplysninger. Regler om den ordinære fastsettingen foreslås i skatteforvaltningsloven kapittel 9. Denne fastsettingen kan av ulike grunner være uriktig. Dette kan skyldes feil i faktum eller i anvendelsen av skattelovgivningen ved fastsettingen. Situasjonen kan også være den at fastsettingen var riktig på det tidspunktet den ble foretatt, men at senere inntrufne omstendigheter medfører at fastsettingen bør endres. I disse tilfellene er det behov for at skattemyndighetene gis adgang til å endre, ved at saken tas opp og det gjennomføres en ny fastsetting. Skattemyndighetene treffer da et vedtak. Det samme behovet oppstår i saker hvor det av ulike grunner ikke har blitt gjennomført noen ordinær fastsetting.

Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven kapittel 12 regler om skattemyndighetenes endring uten klage. Reglene skal gjelde endring av ordinære fastsetninger, og skal også få tilsvarende anvendelse i saker hvor det ikke foreligger noen ordinær fastsetting. Selv om myndighetene har truffet et endringsvedtak etter lovens kapittel 12, er det likevel en mulighet for at vedtaket fremdeles er uriktig. Det foreslås derfor at reglene i tillegg skal gjelde for myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak etter lovens kapittel 12.

For skattearter der den skattepliktige etter lovens kapittel 9 fastsetter skatten selv, og for skattearter som fastsettes av en trekkpliktig, vil endring etter lovens kapittel 12 være et resultat av skattemyndighetenes første vurdering av saken. For skattearter hvor den ordinære fastsettingen skjer hos myndighetene, vil endringen innebære en omgjøring av et tidligere vedtak, med mindre det ikke har skjedd noen ordinær fastsetting etter kapittel 9.

Departementet foreslår at skattemyndighetene som hovedregel skal kunne ta opp skattefastsettingen til endring i fem år etter utløpet av skatteleggingsperioden. Fristen skal være ti år dersom saken gjelder graverende skatteunndragelser. Innenfor fristene skal skattemyndighetene i utgangspunktet ha anledning til å endre skattefastsettingen så mange ganger som det er nødvendig for at fastsettingen skal bli riktig. Hvis skattemyndighetene skal omgjøre et vedtak i endrings sak til ugunst for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger, må saken likevel tas opp innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet. Firemånedersfristen setter dermed en grense for hvor lenge skattemyndighetene kan ombestemme seg når det ikke foreligger nye faktiske opplysninger i saken.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen ordinær fastsetting etter lovens kapittel 9, eller de opplysningene den skattepliktige har gitt, ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal i slike tilfeller settes til det som framstår som riktig etter en vurdering av opplysningene i saken.

Bestemmelsen i lovforslaget § 12-11 gjelder endring av enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting. Vedtak om tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7 er eksempler på avgjørelser som kan endres i medhold av denne bestemmelsen. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal ha adgang til å endre slike vedtak etter tilsvarende regler som det som følger av forvaltningsloven § 35 i dag.

Lovforslaget kapittel 12 regulerer ikke den skattepliktiges adgang til å kreve endring eller overprøving av skattefastsettingen eller av vedtak som ikke gjelder skattefastsetting. Reglene om dette følger dels av lovforslaget § 9-4 om den skattepliktiges adgang til selv å endre skattefastsettingen, og dels av kapittel 13 om klage.

18.2 Almennelike vilkår for endring av skattefastsetting

18.2.1 Gjeldende rett

18.2.1.1 Ligningsloven

Ligningsloven § 9-1 bestemmer at ligningen kan endres etter lovens kapittel 9 når en skattyter, uansett hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen, samt når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfeller. Ligningsloven kapittel 9 gjelder med noen unntak tilsvarende for endring uten klage av ligning av formue og inntekt av utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleums-skatteloven § 5 første ledd, jf. § 6 første ledd bokstav f.

18.2.1.2 Artistskatteloven

Etter artistskatteloven § 8 tredje ledd kan skattekontoret fastsette skatten ved skjønn når fristen for innsendelse av skattetrekk er oversittet. Når det er grunn til å anta at det innbetalte skattetrekket er uriktig, kan det fastsettes et høyere eller lavere skattebeløp.

18.2.1.3 Svalbardskatteloven

Dersom fristen for innlevering av lønnsoppgave er oversittet, kan skattekontoret etter svalbardskatteloven § 4-6 første ledd fastsette skatten ved skjønn. Dersom det er grunn til å anta at innrapporterte opplysninger er uriktige, kan skattekontoret fravike opplysningene. Ligningsloven kapittel 9 gjelder tilsvarende ved endring av skatt og trygdeavgift fastsatt ved lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 4-7.

18.2.1.4 Merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetene kan endre beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift når omsetningsoppgave ikke er kommet inn til avgiftsmyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav a. Det samme gjelder dersom mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, og i tilfeller hvor noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene, og staten derved er påført et avgiftstap, jf. bokstav b og c.

18.2.1.5 Folketrygdloven

Dersom arbeidsgiveren ikke gir pliktige opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ligningsmyndighetene fastsette avgiften, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd. For slike vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 tilsvarende.

18.2.1.6 Særavgiftsloven

Særavgiftsloven har ikke særskilte regler om endring av avgiftsfastsetting, men slike bestemmelser er gitt i særavgiftsforskriften. Etter særavgiftsforskriften § 6-6 kan det foretas etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift. Etterberegning kan også foretas dersom avgift og renter er refundert på grunnlag av uriktige eller mangelfulle opplysninger, samt når varer som er levert uten avgift eller med redusert sats er blitt benyttet til avgiftspliktige formål.

18.2.1.7 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorkjøretøyavgiftsregelverket har ingen særskilte regler om endring av utskrevet avgift.

18.2.1.8 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14 kan skattekontoret kreve utbetalt kompensasjon korrigert i inntil 10 år fra tidspunktet for utbetalingen av kompensasjonen. Etter ordlyden i bestemmelsen er det ingen nærmere vilkår for endring. Det må imidlertid innfortolkes et grunnleggende vilkår om at den fastsatte kompensasjonen er uriktig.

18.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at skattemyndighetene skal kunne ta fastsettingen opp til endring dersom fastsettingen er «uriktig» og når «skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller». Reglene skal også gjelde når det «ikke foreligger noen skattefastsetting» etter lovens kapittel 9.

Vedtak om endring skal etter forslaget treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder. Det ble i tillegg foreslått at skattemyndighetene skal kunne gjøre den som har trekkplikt etter artistskatteloven § 7 og svalbardskatteloven § 5-2, til part i sak om endring av skattefastsetting for

utenlandske artister og lønnstakere mv. på Svalbard.

Professor emeritus Frederik Zimmer har merknader til forslaget om at ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b om plikt for skattemyndighetene til å ta opp spørsmål om endring når skattelovgivningen foreskriver endring, ikke foreslås videreført, og at spørsmål om endring som følge av senere inntrufne omstendigheter i stedet skal følge «kan»-bestemmelsen. Professor Zimmer uttaler at forslaget synes å innebære at en skattyter ikke lenger har et ubetinget krav på tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7.

Toll- og avgiftsdirektoratet har merknader om forholdet mellom lovens kapittel 9 og 12, og viser til problemstillinger som oppstår særlig på engangsavgiftens område.

18.2.3 Vurderinger og forslag

18.2.3.1 Innledning

Vilkårene for at myndighetene skal kunne endre skattefastsettingen er utformet på forskjellig måte i gjeldende rett. Det er likevel et gjennomgående trekk at det er endringsadgang dersom fastsettingen er uriktig, for eksempel som følge av at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er også et gjennomgående trekk at reglene om endring også gjelder når det ikke foreligger noen ordinær fastsetting, enten dette skyldes at den skattepliktige ikke har levert pliktige oppgaver eller at han eller hun av andre grunner er forbigått ved fastsettingen.

18.2.3.2 Fastsettingen er uriktig

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at hovedvilkåret som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne endre skattefastsettinger etter lovens kapittel 12, skal være at fastsettingen er «uriktig», jf. lovforslaget § 12-1 første ledd.

Hvorvidt en fastsetting er «uriktig» eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på riktige faktiske forhold. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen.

Adgangen til å endre en uriktig fastsetting gjelder for det første fastsettinger foretatt av den skattepliktige selv eller en trekkpliktig. Fastsettingen bygger i slike tilfeller på en uriktig melding, og det er på det rene at det da bør være endringsadgang. Skattemyndighetene kan endre en fastset-

ting allerede fra det tidspunktet skattemeldingen er levert. Det er eksempelvis for formues- og inntektsskatt ikke nødvendig at det foreligger et skatteoppgjør før det gjennomføres endringssak etter lovforslaget § 12-1.

For det andre bør myndighetene kunne endre en fastsetting som følger av et vedtak de selv har truffet, når fastsettingen i vedtaket er feil. Bestemmelsen i § 12-1 første ledd første punktum gir derfor også skattemyndighetene hjemmel til å endre skattefastsettingen i slike tilfeller. Endringsadgangen foreligger både når det uriktige vedtaket ble fattet under den ordinære fastsettingen, som ved fastsetting av motorkjøretøyavgifter etter lovforslaget §§ 9-1 annet ledd og 9-2 tredje ledd, og ved feil i et vedtak skattemyndighetene har truffet i medhold av kapittel 12. Også etter gjeldende rett har skattemyndighetene adgang til å endre vedtak i endringssak.

Skattemyndighetenes endringsadgang etter lovforslaget § 12-1 første ledd gjelder uavhengig av om endringen av fastsettingen er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige. Det skal være opp til myndighetene å avgjøre om de skal ta skattefastsettingen opp til endring. Dette innebærer på den ene siden at skattemyndighetene ikke har plikt til å endre alle uriktige fastsettinger mv. På den annen side kan den skattepliktige ikke kreve at skattemyndighetene retter opp gamle feil til hans eller hennes fordel. Utover reglene om endring av egenfastsetting og klage, har den skattepliktige ikke krav på endring eller ny behandling av fastsettingen. I gjeldende rett er endringsbestemmelsene i de aller fleste tilfeller utformet på samme måte, ved at skattemyndighetene har rett, men ikke plikt, til å endre fastsettingen, jf. eksempelvis ligningsloven § 9-5 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 18-1 og særavgiftsforskriften § 6-6. Tilfeller hvor skattemyndighetene har plikt til å ta opp en sak til endring er omtalt i punkt 18.4.

I praksis består adgangen til å «endre» skattefastsettingen etter lovforslaget § 12-1 dels av å ta en sak opp til endring, og dels av å treffe vedtaket i saken. Skillet mellom de to delene av saksbehandlingen kommer blant annet til uttrykk i lovforslaget § 12-6, der det framgår at det er tilstrekkelig for skattemyndighetene å «ta opp» saken for å avbryte fristene for endring.

En endringssak vil ofte bare omfatte ett eller flere spørsmål som er en del av den skattepliktiges samlede skattefastsetting. Det er da bare dette eller disse spørsmålene som er endringssakens gjenstand, ikke hele skattefastsettingen. Skattemyndighetene kan ikke ta opp flere spørsmål til endring enn det omstendighetene som

begrunner endringsadgangen tilsier. Dette innebærer at dersom bare deler av fastsettingen er uriktig, er det kun disse delene som kan endres i medhold av § 12-1.

Vilkårene for endring etter lovforslaget § 12-1 første ledd er objektive. Dette betyr at det ikke er et vilkår for adgangen til å ta opp en sak at den skattepliktige kan lastes for feilen. Den skattepliktiges forhold skal likevel være et sentralt moment i vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, se nærmere om dette i punktene 18.3.3 og 18.8.2.

Etter forslaget er det endringsadgang dersom fastsettingen som sådan er «uriktig», og det er ikke noe krav om at det er feil i en skattemelding som ligger til grunn for fastsettingen. Departementet legger til grunn at vilkåret om uriktig fastsetting vil være oppfylt når det foreligger en fastsetting for noen som ikke fyller kravene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. gjeldende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c. Det samme gjelder tilfeller som i dag omfattes av merverdiavgiftsloven § 18-2 om fastsetting av beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift. Etter særavgiftsforskriften § 6-6 kan avgiftsmyndighetene foreta etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift, ved refusjon på grunnlag av uriktige eller mangelfulle opplysninger og når varer levert uten avgift eller med redusert sats er benyttet til avgiftspliktige formål. Departementet legger til grunn at vilkårene for endring etter lovforslaget § 12-1 første ledd vil være oppfylt i alle disse tilfellene.

I høringsnotatet ble det foreslått et alternativt hovedvilkår i § 12-1 første ledd om at «skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller». På bakgrunn av høringsmerkna den fra *professor Zimmer* foreslår departementet at dette alternativet i stedet tas inn i lovforslaget § 12-1 tredje ledd, som gjelder saker hvor skattemyndighetene har plikt til å ta opp en sak til endring, se punkt 18.4.

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller spørsmål ved forholdet mellom lovforslaget kapittel 9 om fastsetting og kapittel 12 om endring uten klage, og viser til problemstillinger som oppstår særlig for engangsavgift. Direktoratet viser til noen typetilfeller, og antar at det er mest naturlig å betrakte tilfeller der avgiftsplikt oppstår på grunn av nye faktiske forhold oppstått etter førstegangsregistrering, som et fastsettingsvedtak etter lovens kapittel 9 om ny avgiftsplikt. Først der det ordinære fastsettingsvedtaket etter kapittel 9 var uriktig, blir det tale om en endringssak etter lovens

kapittel 12. *Departementet* er enig i Toll- og avgiftsdirektoratets vurderinger.

Departementet viser til forslag til § 12-1 første ledd første punktum.

18.2.3.3 *Det foreligger ikke noen fastsetting etter lovens kapittel 9*

Departementet opprettholder forslaget om at reglene om endring også skal gjelde tilsvarende når det «ikke foreligger noen skattefastsetting» etter lovens kapittel 9. I gjeldende rett er det som nevnt stor grad av likebehandling av tilfeller hvor fastsettingen er uriktig og tilfeller hvor det ikke foreligger noen fastsetting fra tidligere. Etter departementets vurdering er det heller ikke grunn til å behandle de to alternativene forskjellig i skatteforvaltningsloven. Prinsipielt sett gjennomføres det likevel ikke noen endring av fastsetting når myndighetene treffer vedtak i saker der det ikke finnes noen fastsetting fra tidligere. Departementet foreslår derfor av språklige grunner at alternativet som gir skattemyndighetene endringskompetanse der det ikke foreligger noen fastsetting, skilles ut som et eget punktum i lovforslaget § 12-1 første ledd. Etter bestemmelsen skal reglene om endring av skattefastsetting gjelde tilsvarende når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9. Fastsetting etter denne bestemmelsen er aktuelt dersom den skattepliktige ikke har gjennomført egenfastsetting eller er forbigått ved fastsettingen, fordi det ikke er gjennomført fastsetting ved vedtak eller ved trekk, jf. lovforslaget §§ 9-1 og 9-2.

Vilkåret om at det ikke foreligger noen fastsetting etter lovens kapittel 9 innebærer at det må dreie seg om en sak hvor det etter loven skulle ha vært gjennomført en ordinær fastsetting etter lovens kapittel 9.

Departementet viser til forslag til § 12-1 første ledd annet punktum.

18.2.3.4 *Hvem et vedtak om endring kan treffes overfor*

Vedtaket om endring etter lovforslaget § 12-1 skal treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder. Andre skattepliktige eller tredjeparter kan som den klare hovedregel ikke være part i saken. Et unntak fra dette skal imidlertid gjelde i saker om artistskatt, svalbardskatt og Jan Mayenskatt. Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at skattemyndighetene skal kunne gjøre den som har trekkplikt etter artistskatteloven § 7 og svalbardskatteloven § 5-2 til

part i sak om endring av skattefastsetting for utenlandske artister og lønnstakere mv. på Svalbard, jf. lovforslaget § 12-10. Departementet foreslår at det presiseres at tilsvarende gjelder for trekkpliktige etter Jan Mayen-skatteloven. Jan Mayen-skatteloven § 1 fastslår at skatt på inntekt vunnet ved arbeid etter loven følger bestemmelsene om lønnstrekk i svalbardskatteloven.

Årsaken til at det foreslås en særbestemmelse om at skattemyndighetene kan treffe endringsvedtak overfor disse trekkpliktige, er at de trekkpliktige kan stilles til ansvar for manglende innbetalt skatt, jf. artistskatteloven § 7 femte ledd og svalbardskatteloven § 5-2 sjette ledd. Etter departementets vurdering er det da rimelig at den trekkpliktige også har partsrettigheter i saken om fastsetting av skatten.

Departementet viser til forslag til § 12-10.

18.3 Vurderingen av om en fastsetting skal tas opp til endring

18.3.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 9-5 nr. 7 gir anvisning på hvilke hensyn skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om endringsadgangen skal benyttes. Før spørsmål om endring tas opp etter § 9-5 nr. 1 eller nr. 3 til 6, skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, den skattepliktiges forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter en tilsvarende vurdering kan en slik sak henlegges av den som skal treffe vedtak.

For skattearter som i dag ikke fastsettes etter ligningsloven, er det i loven ikke gitt tilsvarende føringer som i ligningsloven § 9-5 nr. 7, selv om det for eksempel i merverdiavgiftsloven § 18-1 er bestemt at myndighetene «kan» endre avgiftsfastsettingen.

18.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd etter mønster av ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Sivilombudsmannen anmoder om at forslaget endres slik at det framgår uttrykkelig av lovbestemmelsen, eventuelt av forskrift, at dersom det er gått mer enn to år etter skatteåret og skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt lojalt og aktsomt, skal dette tillegges avgjørende vekt og saken henlegges. Etter ombudsmannens mening bør det også framgå uttrykkelig av lov eller forskrift at

endringsanmodninger som har sin bakgrunn i at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil, som hovedregel skal tas til følge.

Skattedirektoratet uttaler at det ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til skattyters gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og at det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattyter. Der det framlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør skattyters forhold eller den tid som er gått etter direktoratets syn ha mindre betydning.

18.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om hvilke hensyn skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om en fastsetting skal tas opp til endring. Etter forslaget skal det blant annet legges vekt på den skattepliktiges forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. Oppregningen er ikke uttømmende, slik at andre momenter kan være relevante ut fra omstendighetene i den enkelte saken. Vurderingen skal gjennomføres enten endringen vil være til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

For skattearter som i dag ikke fastsettes etter ligningsloven, er det i loven ikke gitt føringer på hvilke hensyn som skal vektlegges i «kan-vurderingen». Etter departementets vurdering er hensynene som er nevnt i ligningsloven § 9-5 nr. 7, av en slik karakter at det likevel er naturlig for myndighetene å legge vekt på dem når de tar stilling til om de skal treffe endringsvedtak om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. Departementet har i flere administrative uttalelser lagt til grunn at det også i slike saker er naturlig for skattemyndighetene å ta utgangspunkt i de samme hensynene som framgår av ligningsloven § 9-5 nr. 7 når de utøver skjønnet som følger av at de «kan» ta opp en sak.

I forarbeidene til ligningsloven § 9-5 nr. 7, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 111, er det uttalt at det gjelder å finne den rette balansen mellom målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, ulempene ved å gripe inn i et etablert rettsforhold og det endringssaken vil medføre av tid og arbeid til fortrenghet for skattemyndighetenes øvrige oppgaver. Denne avveiningen vil være sentral også ved anvendelsen av lovforslaget § 12-1.

Momentet «den skattepliktiges forhold» sikter særlig til om den skattepliktige har oppfylt sin

opplysningsplikt overfor skattemyndighetene eller ikke. I saker hvor den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten om egne forhold, vil det være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst, og større grunn til å endre til gunst, enn i saker hvor den skattepliktige ikke har gjort dette. For å understreke at den skattepliktiges forhold skal være en sentral del av vurderingen, foreslår departementet å endre på rekkefølgen av momentene i lovteksten sammenlignet med høringsforslaget, slik at «den skattepliktiges forhold» kommer først. Vekten av hensynet til den skattepliktiges forhold er nærmere omtalt i punkt 18.8.2.3.

Hvor lang tid som er gått siden fastsettingen ble gjennomført, er relevant i vurderingen av om en sak skal tas opp. Isolert sett mener departementet at dette momentet skal vurderes slik at jo lengre tid som er gått, desto mindre grunn er det til å endre fastsettingen, uansett om det er tale om å endre til ugunst eller til gunst for den skattepliktige. Andre hensyn kan likevel være så tungtveiende at det fører til at en fastsetting tas opp selv om det har gått lang tid. Departementet foreslår at også tidsmomentet flyttes fram i lovteksten.

Under «spørsmålets betydning» vil blant annet størrelsen på det beløpet endringssaken vil gjelde, komme inn. Det kan også ha betydning om feilen medfører urimelige forskjeller mellom skattepliktige, og hvorvidt den får prinsipiell betydning eller gjelder en enkeltstående sak.

Med «sakens opplysning» siktes det særlig til en vurdering av hvor mye arbeid som må antas å gjenstå for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse, påliteligheten av de opplysningene som foreligger, og hvilke opplysninger skattemyndighetene kan regne med å framskaffe under en eventuell endringssak. *Skattedirektoratet* uttaler at det ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til skattepliktiges gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og at det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattepliktige. Der det framlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør den skattepliktiges forhold eller den tid som er gått etter direktoratets syn ha mindre betydning. **D e p a r t e m e n t e t** er enig i Skattedirektoratets vurderinger.

Sivilombudsmannen uttaler at dersom den skattepliktige har oppfylt opplysningsplikten sin og det har gått mer enn to år, bør dette tillegges avgjørende vekt og saken henlegges. Dette henger nøye sammen med forslag til endringsfriste-

nes lengde. Departementet viser til sine vurderinger av endringsfristene i punkt 18.8.2.3.

Departementet viser til forslag til § 12-1 annet ledd.

18.4 Plikt til å ta opp en fastsetting til endring

18.4.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 9-5 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd bestemmer at myndighetene i visse tilfeller har plikt til å ta opp spørsmål om endring, uten å foreta noen vurdering av om det er grunn til å ta saken opp til endring.

Etter ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd skal myndighetene ta opp spørsmål om endring som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse.

Skattekontoret skal ta opp spørsmål om endring der hvor skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b. Myndighetene plikter også å ta opp spørsmål om endring som følger av avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven, jf. § 9-5 nr. 2 bokstav c.

18.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet generelle bestemmelser i skatteforvaltningsloven om plikt for myndighetene til å ta opp en sak til endring når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål, og når endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven. Bestemmelsene er utformet etter mønster av ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd første punktum. Ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b om plikt til å ta opp spørsmål om endring når skattelovgivningen foreskriver endring som følge av senere inntrufne omstendigheter, ble ikke foreslått videreført. Dette ble i stedet foreslått som et av hovedvilkårene for endring, slik at det skulle vurderes etter de alminnelige reglene om saken skulle tas opp til endring, jf. lovforslaget § 12-1 første ledd.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler at det at plikten til å ta opp endringssak når skattelovgivningen forutsetter det, ikke videreføres, synes å innebære at en skattyter ikke lenger har et ubetinget krav på tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7.

18.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å innta bestemmelsene fra ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd første punktum i skatteforvaltningsloven § 12-1. Etter lovforslaget § 12-1 tredje ledd bokstav a skal skattemyndighetene endre skattefastsettingen når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Uttrykket «utfallet av et søksmål» er videre enn «domstolsavgjørelse» som er benyttet i de gjeldende bestemmelsene. Den nye ordlyden er valgt for å presisere at endringer som følger av utenrettslige forlik også omfattes av bestemmelsen.

På bakgrunn av *professor Zimmers* høringsuttalelse har departementet foretatt en ny vurdering av behovet for en bestemmelse tilsvarende ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b om plikt til å ta opp spørsmål om endring når skattelovgivningen foreskriver endring som følge av senere inntrufne omstendigheter. I høringsnotatet ble dette foreslått som et av hovedvilkårene for endring, slik at det i hver sak skulle vurderes etter de alminnelige reglene om saken skulle tas opp til endring, jf. lovforslaget § 12-1 første ledd. Departementet foreslår at regelen i stedet inntas i § 12-1 tredje ledd bokstav b, slik at det klargjøres at skattemyndighetene har plikt til å ta opp slike saker til endring.

Vilkåret om at skattelovgivningen foreskriver endringer som følge av omstendigheter som inntrer etter fastsettingen, er ment å forstås på samme måte som gjeldende ligningslov § 9-5 nr. 2 bokstav b. I slike tilfeller kan myndighetene endre en fastsetting som var riktig da den ble foretatt. Med «skattelovgivningen» menes ikke bare formell lov, men også rettsregler som følger av forskrifter og skatteavtaler med andre land. Eksempler på at lovgivningen foreskriver endring er skatteloven § 14-7 første ledd om tilbakeføring av underskudd, § 14-70 fjerde ledd om manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak og § 14-80 annet ledd om utjevning av åndsverksinntekt.

Reglene om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9 innebærer at tidligere fradragsført avgift blir korrigert som følge av endret bruk. Justeringen eller tilbakeføringen skal imidlertid foretas i omsetningsoppgave i det året bruksendringen finner sted, ikke ved endring av avgiftsfastsettingen for terminen da avgiften opprinnelig ble fradragsført. Forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 12 får ikke anvendelse på denne typen saker, fordi

lovgivningen her ikke gir anvisning på endring av en tidligere avgiftsfastsetting.

Lovforslaget § 12-1 tredje ledd bokstav c gjelder plikt til å ta opp et endringsspørsmål når det følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven, jf. gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

Departementet viser til forslag til § 12-1 tredje ledd.

18.5 Hvilke organer som skal kunne treffe vedtak om endring

18.5.1 Gjeldende rett

18.5.1.1 Ligningsloven

Skattekontoret og skatteklagenemnda har myndighet til å treffe vedtak om endring av ligning når skattemyndighetene tar opp saker på eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-8, jf. § 9-5. Ligningslovens bestemmelser gjelder tilsvarende i endringssaker om arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd, og i saker om svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-3 første ledd og § 4-7.

18.5.1.2 Artistskatteloven

Etter artistskatteloven § 8 tredje ledd er det skattekontoret som kan endre skattefastsettingen.

18.5.1.3 Petroleumsskatteloven

I petroleumsskatteloven er myndigheten til å treffe vedtak om endring av ligning lagt til Oljeskattekontoret, jf. § 6 første ledd bokstav f.

18.5.1.4 Merverdiavgiftsloven

Endring av merverdiavgiftsfastsettinger etter merverdiavgiftsloven § 18-1 kan foretas av avgiftsmyndighetene, jf. lovens kapittel 12. Skattekontoret og Skattedirektoratet kan omgjøre vedtak i medhold av § 18-4.

18.5.1.5 Særagiftsloven

Etter særagiftsforskriften er det tollregionen som kan endre avgiftsfastsettinger, jf. § 6-6.

18.5.1.6 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Skattekontoret kan kreve utbetalt kompensasjon korrigert etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14.

18.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at myndigheten til å treffe vedtak om å endre skattefastsettingen etter skatteforvaltningsloven § 12-1 skal ligge til skattekontoret, Oljeskattenemnda og tollregionen, som etter høringsforslaget er skattemyndigheter i første instans etter § 2-7. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

18.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at skattemyndighetene i første instans etter lovens § 2-7, skal ha myndighet til å treffe vedtak om endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Ordningsen med Oljeskattenemnda som skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet ble opphevet ved lov 19. juni 2015 nr. 48 med virkning fra 1. juli 2015, og nemndas oppgaver ble overført til Oljeskattekontoret. Oljeskattekontoret er dermed nå skattemyndighet i første instans for petroleumsskatt, og departementet foreslår endringer i lovforslaget § 2-7 som følge av dette, se omtale i punkt 8.4. Endringsadgangen på petroleumsskatteområdet etter lovforslaget § 12-1 vil derfor ligge til Oljeskattekontoret.

Som et ledd i omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen gjennomføres det en oppgaveoverføring fra Tolletaten til Skatteetaten, se nærmere omtale i kapittel 5 ovenfor. Dette innebærer at Skatteetaten vil være skattemyndighet for alle skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og at tollregionene ikke vil være skattemyndighet etter loven. Skattemyndighet i første instans for særavgifter og motorkjøretøyavgifter er derfor skattekontoret.

Etter dette er det skattekontoret og Oljeskattekontoret som skal kunne treffe vedtak om endring etter lovforslaget § 12-1.

Departementet viser til forslag til § 12-1 første ledd.

18.6 Fastsetting av det faktiske grunnlaget. Skjønnsfastsetting.

18.6.1 Gjeldende rett

18.6.1.1 Ligningsloven

Ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 skiller mellom ligning på bakgrunn av selvangivelse mv. og

skjønnsligning, som innebærer at myndighetene setter skattyters oppgaver til side. Det følger av hovedbestemmelsen i § 8-1 nr. 1 første punktum, at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen etter en prøving av de opplysningene skattyteren har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Etter annet punktum kan ligningsmyndighetene korrigere poster i skattyterens selvangivelse som er uriktige eller ufullstendige. Det er antatt at bestemmelsene ikke gir uttrykk for mer enn det som allerede følger av alminnelige ulovfestede bevisregler. Dette innebærer blant annet at myndighetene skal foreta en fri bevisvurdering basert på alle opplysningene som foreligger i saken.

I ligningsloven § 8-1 nr. 1 siste punktum er det inntatt en bestemmelse om at ligningsmyndighetene kan endre skjønsmessige poster som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det. Ligningsloven § 8-1 nr. 2 har en særregel om ligning av sjømenn bosatt i utlandet som ikke har levert selvangivelse.

Hovedregelen om skjønnsligning i ligningsloven følger av § 8-2, som i nr. 1 fastslår at ligningsmyndighetene kan sette skattyters oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn, når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Bestemmelsen angir enkelte eksempler på når det kan foreligge skjønnsgrunnlag. Dette gjelder når oppgavene lider av feil, eller regnskapet oppgavene bygger på ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet. Videre foreligger det skjønnsgrunnlag når oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at skattyteren ville oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultatet. I tillegg nevnes tilfeller der det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse.

Etter § 8-2 nr. 2 er det hjemmel for skjønnsligning dersom skattyter etter krav ikke har gitt opplysninger etter § 6-1, ikke har medvirket til kontroll etter § 6-5 eller ikke har oppfylt dokumentasjonsplikten som følger av § 4-12 nr. 2.

Dersom skattyteren ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave etter ligningsloven § 4-12 nr. 1, skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, jf. § 8-2 nr. 3. Formue og inntekt kan da ikke settes lavere enn ved foregående ligning, med mindre ligningsmyndig-

hetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere.

18.6.1.2 Øvrig skattelovgivning

I regelverket for de skatteartene som i dag ikke følger ligningsloven finnes det ikke bestemmelser om myndighetenes bevisvurdering. Dette innebærer at fastsetting av det faktiske grunnlaget må gjennomføres fullt ut på bakgrunn av ulovfestede regler.

Begrepet «skjønn» forekommer flere andre steder i skatteforvaltningsregelverket.

I merverdiavgiftsloven § 18-1 omfatter begrepet «skjønn» etter lovens ordlyd ethvert vedtak hvor skattemyndighetene fastsetter beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift, herunder vedtak som går ut på å rette kjente feil i avgiftsfastsettingen. Avgiftsgrunnlaget kan i følge bestemmelsen fastsettes ved skjønn når omsetningsoppgave ikke er kommet inn, og når omsetningsoppgaven er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning. I tillegg kan grunnlaget fastsettes ved skjønn når noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering, og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.

Det følger av artistskatteloven § 8 tredje ledd at skattekontoret kan fastsette skatten ved «skjønn» når fristen for innsendelse av skattepunkt er oversittet. Etter svalgskatteloven § 4-6 første ledd tredje punktum skal lønnstrekk fastsettes ved «skjønn» når fristen for å levere lønnsoppgave er oversittet.

18.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsforslaget ble det ikke ansett nødvendig med noen lovregulering i skatteforvaltningsloven av skattemyndighetenes bevisvurdering tilsvarende det som i dag følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 første og annet punktum. Det ble imidlertid foreslått en særskilt bestemmelse om skjønnsfastsetting, som innebærer at skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter lovens kapittel 9, eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Etter forslaget skal skjønnen da settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

18.6.3 Vurderinger og forslag

18.6.3.1 Generelt om forslaget

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Det foreslås at de alminnelige ulovfestede bevisreglene skal gjelde ved skattemyndighetenes saksbehandling. Det foreslås også en særskilt bestemmelse om skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen, der dette ikke framgår av opplysningene som foreligger i saken, jf. lovforslaget § 12-2. Forslaget innebærer samlet sett at skattemyndighetene skal foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum.

Lovforslaget § 12-2 er ikke ment å være noen selvstendig hjemmel for endring av skattefastsettingen, men skal komme til anvendelse når skattemyndighetene bruker endringsadgangen som følger av lovforslaget § 12-1 i saker der faktum er uavklart. Bestemmelsen får anvendelse ved skjønnsfastsetting etter lovens kapittel 12, uavhengig av om den ordinære fastsettingsmåten etter lovens kapittel 9 er egenfastsetting, vedtak eller trekk.

I noen tilfeller vil bevisbedømmelsen inneholde skjønnsmessige elementer, for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragposter eller ved fastsetting av mengder. Ligningslovens opprinnelige utgangspunkt var at det er ligningsmyndighetene som skal fastsette beløp som må anslås ved skjønn. Skattyter har etter ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum bare plikt til å gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta fastsettingen. Videre følger det av ligningsloven § 8-1 nr. 1 siste punktum at myndighetene kan endre skjønnsmessige beløp dersom skattyteren har ført opp dette, jf. også Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 98. Rettspraksis har modifisert dette utgangspunktet i retning av at skattemyndighetene må påvise at skattyters skjønnsfastsetting er feil. Dette kravet foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Forslaget om innføring av egenfastsetting for formues- og inntektsskatt mv. medfører at den skattepliktige har plikt til å anslå skjønnsmessige beløp der dette er en nødvendig del av skattefastsettingen, jf. punkt 15.2.5.2. For at det skal være adgang til å treffe vedtak om endring av fastsettingen etter lovforslaget § 12-1, må skattemyndighetene dermed påvise at den skattepliktiges egen fastsetting er uriktig. Det er ikke tilstrekkelig for skattemyndighetene å sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det den skattepliktige har kommet til. Et

unntak fra dette vil kunne gjelde i tilfeller hvor den skattepliktiges skjønsmessige anslag gjelder poster som inngår i oppgaver som må settes til side fordi det ikke er forsvarlig å legge dem til grunn for fastsettingen. Dersom den skattepliktiges oppgaver må settes til side i sin helhet fordi de samlet sett ikke er forsvarlig å bygge fastsettingen på, vil dette ut fra sammenhengen i den enkelte sak i praksis medføre tilsidesettelse av enkeltposter som skattemyndighetene ikke konkret kan påvise at er feil og hva feilen består av.

18.6.3.2 Vilkår for skjønnsfastsetting

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om hvilke alternative vilkår som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn.

Departementet foreslår for det første at skattemyndighetene skal kunne fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn «når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9».

Den mest praktiske årsaken til at det ikke foreligger noen fastsetting vil antakelig være at den skattepliktige ikke har levert skattemelding. Regelen om skjønnsfastsetting når det ikke foreligger noen fastsetting, er ment å tilsvare den adgangen til skjønnsfastsetting som etter lov og praksis i dag foreligger ved manglende levering av selvangivelse, omsetningsoppgave, oppgave over arbeidsgiveravgift, særavgifter mv.

Alternativet «når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9» omfatter også saker hvor trekkpliktige ikke har foretatt noen fastsetting av skatt etter lovforslaget §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd og tilfeller hvor det ikke er skrevet ut motorkjøretøyavgift. I begge tilfeller er det en forutsetning at de faktiske forholdene i saken er uklare. Dersom det er på det rene hvilket faktum som skal legges til grunn ved skattemyndighetenes fastsetting, kan denne gjennomføres etter lovforslaget § 12-1 uten at § 12-2 kommer til anvendelse.

For det andre foreslår departementet at skattemyndighetene skal kunne fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn, dersom «leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

Med «leverte meldinger» menes både skattemeldinger med vedlegg som den skattepliktige har levert, og meldinger om trekk fra trekkpliktige.

Vilkåret «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på» framgår i dag av ligningsloven § 8-2 nr. 1, og er i utgangspunktet ment å

skulle tolkes på samme måte etter skatteforvaltningsloven.

Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å ta inn noen tilsvarende oppregning i bestemmelsen i skatteforvaltningsloven som i ligningsloven § 8-2 nr. 1 annet punktum. Det vil uansett være vurderingen av forsvarlighetskriteriet som er avgjørende for om det foreligger skjønnsadgang. Departementet legger likevel til grunn at de nevnte forholdene fortsatt vil kunne danne grunnlag for at den skattepliktiges meldinger må settes til side etter lovforslaget § 12-1 første ledd første punktum. Det samme gjelder andre forhold som etter gjeldende praksis danner grunnlag for å fravike skattyters opplysninger etter ligningsloven § 8-2 nr. 1. Også for de øvrige skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, skal hovedregelen være at vilkåret om at leverte meldinger «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på» omfatter de forhold og grunnlag som i dag kan gi skjønnsadgang etter lov og praksis.

Fra dette overordnede utgangspunktet om at gjeldende regler og praksis om adgangen til skjønnsfastsetting videreføres i skatteforvaltningsloven, bør det imidlertid etter departementets syn gjelde enkelte unntak.

Ligningsloven § 8-2 nr. 2 gir i dag adgang til skjønnslikning dersom skattyteren etter krav ikke har gitt opplysninger etter ligningsloven § 6-1, ikke har medvirket til kontroll etter § 6-5, eller ikke har levert etterspurt dokumentasjon over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger etter ligningsloven § 4-12 nr. 2. Noen tilsvarende bestemmelse finnes ikke i regelverkene som gjelder for andre skattearter, og departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven ikke gis noen bestemmelse som i seg selv gir adgang til skjønnsfastsetting i slike tilfeller. Manglende vilje hos skattyteren til å la skattemyndighetene gjennomføre kontroll, vil likevel i praksis kunne få betydning for spørsmålet om det foreligger skjønnsgrunnlag. Ved vurderingen av grunnvilkåret om det er «forsvarlig» å bygge fastsettingen på skattemeldingen som den skattepliktige har levert, kan det være mindre grunn enn ellers til å legge vekt på en skattemelding dersom skattemyndighetene ikke får tilgang til opplysninger og dokumenter som meldingen baserer seg på.

I ligningsloven § 8-2 nr. 3 første og annet punktum er det gitt regler om at ligningen skal fastsettes ved skjønn, dersom skattyteren ikke har levert næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper

og innretninger. Etter departementets vurdering er det ikke grunn til å videreføre en regel om at det i alle tilfeller *må* gjennomføres skjønnsfastsetting ved slik manglende oppgavelevering. Det prinsipielle spørsmålet bør også her være om den skattepliktiges oppgaver samlet sett gir et «forsvarlig» grunnlag å bygge fastsettingen på, jf. lovforslaget § 12-2 første ledd. Det er imidlertid på det rene at opplysningene i næringsoppgaven og oppgaven som viser om man har hatt transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper, er helt sentrale for arbeidet med å kontrollere fastsettingen. Uten næringsoppgaven vil opplysningene som den skattepliktige har gitt i skattemeldingen oftere framstå som udokumenterte og mindre tillitsvekkende enn de ellers ville gjort. For eksempel vil manglende levering av næringsoppgave derfor ofte føre til at det foreligger skjønnsgrunnlag, dersom det ikke fra andre kilder foreligger sikre opplysninger om de faktiske forhold i saken. Departementet legger således til grunn at regelendringen ikke er ment å innebære noen vesentlig endring av den praksis som gjelder i dag for formues- og inntektsskatt.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav b at det er endringsadgang dersom mottatt omsetningsoppgave bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med regnskapslovgivningen. Departementet legger til grunn at formelle feil i regnskapet ikke i seg selv skal gi grunnlag for skjønnsadgang etter lovforslaget § 12-1. Det er nødvendig at de formelle feilene enten alene eller sammenholdt med øvrige opplysninger i saken, innebærer at fastsettingen ikke bygger på et forsvarlig grunnlag. Som nevnt krever den lignende bestemmelsen i ligningsloven § 8-2 nr. 1 bokstav a at regnskapsfeil må innebære at tilliten til skattyters oppgaver er svekket i sin alminnelighet, før det foreligger skjønnsgrunnlag.

Departementet viser til forslag til § 12-2 første ledd.

18.6.3.3 Resultatet av skjønnsfastsettingen

Verken ligningsloven § 8-2, merverdiavgiftsloven § 18-1 eller de øvrige lovene på skatteområdet har noen nærmere regulering av hva som skal bli utfallet av skattemyndighetenes skjønnsfastsetting (skjønnsresultatet). De norske reglene skiller seg her fra det som følger av svensk rett. I den svenske skatteförfarandelagen fra 2011 framgår det uttrykkelig at grunnlaget for beskatningen skal «bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning)», jf. kap. 57 § 1. Selv om spørsmålet

ikke er lovregulert hos oss, er det klart at formålet med skjønnsutøvelsen også etter norsk rett er at skattemyndighetene skal komme så nær opp til det korrekte faktiske forholdet som mulig. Skattemyndighetene skal søke å finne den formuen, inntekten, omsetningen mv. som den skattepliktige faktisk har hatt.

Etter departementets vurdering bør det framgå av skatteforvaltningsloven hva som er målet med skjønnsfastsettingen. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse som presiserer at skjønnet skal fastsettes til det som «framstår som riktig» ut fra en vurdering av opplysningene i saken, jf. lovforslaget § 12-2 annet ledd.

Skjønnet skal settes til det som framstår som riktig uavhengig av om den skattepliktige har hatt positiv eller negativ inntekt mv. Dette betyr for eksempel at det ved fastsetting av formues- og inntektsskatt skal fastsettes underskudd, dersom det er sannsynlig at den skattepliktige har hatt dette.

Skattemyndighetene plikter å ta hensyn til alle foreliggende opplysninger, herunder opplysninger som taler til den skattepliktiges gunst. Når omstendighetene i saken gir grunn til det, vil skattemyndighetene også ha en viss plikt til å gjennomføre egne undersøkelser og innhente ytterligere opplysninger for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fastsettingen. Undersøkelsesplikten rekker imidlertid ikke særlig langt. Skatteforvaltningsreglene bygger på at det er den skattepliktige som har ansvaret for å framskaffe det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og bakgrunnen for at myndighetene må fastsette grunnlaget ved skjønn er at den skattepliktige ikke har overholdt denne plikten. Skjønnsutøvelsen vil derfor i mange tilfeller bli usikker, men det kan i seg selv ikke føre til at fastsettingen må oppheves av domstolene. Skattemyndighetene må på samme måte som i dag i betydelig utstrekning kunne bygge på gjennomsnittsbetraktninger. Forslaget til skatteforvaltningslovens bestemmelse om skjønnsfastsetting er ikke ment å innebære noen endring av gjeldende rett på dette punktet.

I ligningsloven § 8-2 nr. 3 siste punktum er det i dag en særregel om at formue og inntekt i utgangspunktet ikke kan settes lavere enn ved foregående ligning, dersom skattyteren ikke har levert selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, jf. første og annet punktum. For skattearter som ikke omfattes av ligningsloven er det ikke gitt tilsvarende føringer på utfallet av skattemyndighetenes skjønnsmessige vurderinger. Etter

departementets vurdering bør ligningslovens bestemmelse ikke videreføres i skatteforvaltningsloven. Beløpene fra tidligere års fastsetninger vil kunne være nyttige som en del av det samlede bevisbildet når fastsettingen må bygge på skjønnsmessige anslag. Det at den skattepliktige ikke leverer oppgaver, bør imidlertid ikke gi føringer på hvor mye skatt som skal fastsettes. I forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 14 og i straffeloven er det gitt egne regler om administrative reaksjoner og straff ved unnlatt levering av skattemelding mv. Departementet er av den oppfatning at disse bestemmelsene er best egnet til å sikre at den skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt etter loven.

Departementet viser til forslag til § 12-2 annet ledd.

18.7 Særskilte grupper av endringsvedtak

18.7.1 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

Merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum bestemmer at avgiftsmyndighetene kan omgjøre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning, når det samtidig er truffet vedtak etter § 18-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

I høringsnotatet foreslo departementet at merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum videreføres i skatteforvaltningsloven. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum i skatteforvaltningsloven § 12-3. Avgjørelser om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning vil være «enkeltvedtak» etter lovforslaget § 1-2 bokstav d, men er i utgangspunktet ikke en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak følger dermed normalt ikke bestemmelsene om endring av skattefastsetting, men reglene i § 12-11 om endring av andre enkeltvedtak. En konsekvens av at slike endringsvedtak likevel kan fattes i medhold av § 12-3 når vilkårene der er oppfylt, er at det er bestemmelsene i §§ 12-1 flg. som regulerer hvilke frister som gjelder for å treffe vedtakene, om vedtakene senere kan endres mv.

Departementet viser til forslag til § 12-3.

18.7.2 Summarisk fellesoppgjør

Etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 kan skattemyndighetene gjennomføre summarisk fellesoppgjør hos en arbeidsgiver som har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, dersom det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre endringssaker for den enkelte ansatte. Dette innebærer at myndighetene, i stedet for å endre ligningen på den enkelte ansattes hånd, foretar et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre ligningsloven § 9-5 nr. 8 i skatteforvaltningsloven. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre ligningsloven § 9-5 nr. 8 om summarisk fellesoppgjør i skatteforvaltningsloven § 12-4.

Det foreslås en endring i lovforslaget slik at det framgår at forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, ikke kan tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne. En slik bestemmelse står i dag i forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden § 9 nr. 2. Etter departementets syn er dette en viktig regel som bør framgå av loven. I tillegg foreslås det presiseringer i forskriftshjemmelen i lovforslaget § 12-4 tredje ledd slik at det framgår at det kan gis forskrifter om det nærmere innholdet i vilkårene etter bestemmelsens første ledd.

Departementet viser til forslag til § 12-4.

18.7.3 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 annet ledd at avgiftsmyndighetene kan foreta en samlet fastsetting av avgiftsoppgjøret for flere terminer under ett, men ikke for et lengre tidsrom enn ett kalenderår. Retting av konkrete poster i avgiftsoppgjøret må likevel knyttes til bestemte terminer.

I høringsnotatet foreslo departementet en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-5 som i gjeldende § 18-1 annet ledd i merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen ble foreslått å gjelde generelt for alle skattearter som omfattes av loven. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-5 tilsvarende merverdiavgiftsloven § 18-1 annet ledd. Bestemmelsen skal gjelde skattepliktige som har skattleggingsperiode på seks måneder eller kortere, og innebærer at fastsetting etter § 12-1 kan foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Ettårsfristen er ikke til hinder for at det i saker som gjelder formues- og inntektsskatt, der skattleggingsperioden som hovedregel er ett år, treffes vedtak som inneholder endringer for flere perioder (flere år). Det er imidlertid en forutsetning at hver enkelt endring knyttes til en bestemt skattleggingsperiode (et bestemt inntektsår), ikke som en del av en samlet fastsetting for alle periodene i medhold av § 12-5.

Departementet viser til forslag til § 12-5.

18.8 Frister for endring

18.8.1 Gjeldende rett

18.8.1.1 Ligningsloven

I ligningsloven er hovedregelen at en ligningsavgjørelse kan tas opp til endring inntil ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Fristen er imidlertid tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig, jf. § 9-6 nr. 2. For endringer til ugunst for skattyteren har loven en kortere frist på to år som gjelder dersom skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre myndighetene oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som skattyteren er eller burde ha vært klar over, jf. § 9-6 nr. 3. Fristen er også to år, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endrings sak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som skattyteren ikke var eller burde ha vært klar over. Etter skattyters død kan endrings spørsmål innenfor de nevnte fristene tas opp innen to år etter dødsfallet, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 4. Denne toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.

I ligningsloven § 9-6 nr. 5 er det fastsatt enkelte unntak fra fristene for endring av ligning. Fristene for endring av ligning er ikke til hinder for at skattyter benytter retten til å klage på ligningen etter § 9-2, eller at skattemyndighetene krever at skatteklagenemnda overprøver skattekontorets vedtak, dersom varsel om overprøvingen er sendt

skattyteren innen fire måneder etter at vedtaket ble truffet. Fristene er heller ikke til hinder for at et spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig, eller at et spørsmål om endring tas opp som følge av uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak der skattyter er part.

Ligningslovens fristregler gjelder også når myndighetene treffer vedtak i saker om petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g, saker om arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, saker om artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd første punktum og saker om svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-3 første ledd og § 4-7.

Etter ligningsloven § 9-6 er hovedregelen at endringsfristen skal regnes fra utgangen av inntektsåret. Fristen avbrytes ved at myndighetene tar opp ligningen til endring.

Ligningsloven § 9-6 nr. 7 har regler om utsatt friststart i enkelte tilfeller. Bestemmelsen fastsetter at fristene etter § 9-6 nr. 1 og 2 forskyves i tid, når endringer skyldes at skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringen som følge av omstendigheter som inntreffer etter utløpet av inntektsåret. Fristen starter i slike tilfeller å løpe ved utgangen av det året da vilkårene for endring ble oppfylt.

18.8.1.2 Merverdiavgiftsloven

Fristen for å treffe vedtak etter merverdiavgiftsloven § 18-1 er ti år etter utløpet av terminen, jf. § 18-1 tredje ledd. For senere omgjøring av vedtak som er truffet etter § 18-1 gjelder § 18-4 annet ledd. Avgiftsmyndighetene har som hovedregel adgang til å omgjøre vedtak til ulempe for avgifts subjektet i ti år etter utløpet av terminen. Dersom det ikke foreligger nye opplysninger, må varsel om endring likevel sendes innen to år etter at avgiftsmyndighetene traff vedtaket som omgjøres.

Merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd bestemmer at avgiftsmyndighetene skal ta opp spørsmål om endring som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse. Plikten til å foreta endring gjelder uavhengig av endringsfristene i bestemmelsen for øvrig, og saken må tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig.

For avgiftsmyndighetenes fastsetting etter § 18-2 av beløp uriktig betegnet som merverdiavgift, gjelder det en tiårsfrist, jf. annet ledd.

Etter merverdiavgiftsloven regnes fristen fra utløpet av den aktuelle terminen, jf. merverdiavgiftsloven §§ 18-1 tredje ledd, 18-2 annet ledd og 18-4 annet ledd.

18.8.1.3 Særvavgiftsloven

Særvavgiftsforskriften § 6-6 har ingen frister for etterberegning av avgift som foretas i medhold av bestemmelsen. Det gjelder dermed ikke noen frist for endring av særvavgiftsfastsetninger utover det som følger av ulovfestede regler om passivitet.

18.8.1.4 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Fristen for å treffe vedtak om å korrigere feil i utbetalingen av merverdiavgiftskompensasjon er ti år etter at kompensasjonen ble utbetalt, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14. Reglene i § 10 innebærer imidlertid at fastsetninger av kompensasjon ikke kan endres til gunst for den kompensasjonsberettigede etter utløpet av fristene i § 10, da fristen for å sette fram krav om kompensasjon er regulert her. For kommuner og fylkeskommuner som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav a, er den endelige fristen for å sette fram krav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode, jf. § 10 annet ledd. Hver periode er på to måneder, og oppgavefristen er som hovedregel en måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. §§ 6 og 7. For øvrige virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2, er den endelige fristen for å sette fram krav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år, jf. § 10 første ledd.

Fristen for å treffe vedtak om å korrigere feil i utbetalingen av merverdiavgiftskompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14 regnes fra det tidspunktet kompensasjonen ble utbetalt.

18.8.2 Hovedregel om frist for endring

18.8.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsetninger. Etter forslaget skal endringsfristen som hovedregel være fem år etter utløpet av skatleggingsperioden. Femårsfristen skal gjelde både ved endringer til gunst og til ugunst for den skattepliktige, og er i samsvar med den generelle fristen for plikt til å oppbevare regnskapsdokumentasjon etter bokføringsloven. Innenfor fristen skal skattemyndighetene etter forslaget også kunne endre vedtak i endringssak. Hvis skattemyndighetene skal endre et vedtak i endringssak til ulempe for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger, må saken imid-

lertid tas opp innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet.

Fristene for å endre fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst for den kompensasjonsberettigede ble foreslått videreført. For endring til ugunst ble det foreslått at femårsfristen skal gjelde.

18.8.2.2 Høringsinstansenes merknader

De fleste høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er negative til forslaget om en generell femårsfrist for endring. Kritikken retter seg i stor grad mot at det ikke foreslås en kortere endringsfrist på to år for tilfeller hvor den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt, tilsvarende gjeldende rett etter ligningsloven. Dette påpekes blant annet av *Advokatforeningen*, *Advokatfirmaet Thommesen*, *Aker Solutions/Akastor*, *Bedriftsforbundet*, *Handelshøyskolen BI*, *Deloitte Advokatfirma*, *Finans Norge*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)*, *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Norges Bondelag*, *Norges Rederiforbund*, *Norsk olje og gass*, *Norskog*, *Sivilombudsmannen*, *Skattebetalerforeningen*, *Storbedriftenes skatteforum* og *Hovedorganisasjonen Virke*. Høringsinstansene gir uttrykk for at skattepliktige som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt bør beskyttes mot endringer utover to år.

Flere av høringsinstansene uttaler at forslaget innebærer svekket forutberegnelighet og rettssikkerhet for de skattepliktige. Blant annet uttaler *Finans Norge*:

«Skattyters opplysnings- og lojalitetsplikt fremgår av § 8-1 i forslaget til ny skatteforvaltningslov. Vi mener at skattytere som har overholdt den alminnelige opplysningsplikten bør ha krav på forutsigbarhet, og en visshet om at ligningen ikke kan endres til ugunst for den skattepliktige etter at det er gått en viss tid.»

NHO uttaler:

«Det er et stort behov for sikkerhet og trygghet for at det ikke plutselig skal komme varsel om nye skattekrav fra fem år tilbake i tid. To år er kanskje kort tid for skatteetaten, men for den enkelte skattyters økonomi er en slik mulig endringsperiode ganske lang. Det fremstår verken som rimelig eller rettferdig at det ikke skal ha noen konsekvens for endringsfristen hvorvidt man gir riktige og fullstendige eller uriktige og/eller ufullstendige opplysninger.»

Flere høringsinstanser, blant annet *Advokatforeningen*, *Aker Solutions/Akastor*, *Deloitte*, *Finans Norge*, *NARF*, *Rederiforbundet*, *Sivilombudsmannen* og *Storbedriftenes skatteforum*, gir uttrykk for at de er uenige i at endringer i skattemyndighetenes saksbehandling og kontrollbehov begrunner en overgang til en felles endringsfrist på fem år. Blant annet uttaler *Advokatforeningen*:

«Advokatforeningen kan ikke se at behovet for lenger tid for adgang til etterkontroll er større nå enn tidligere. Heller ikke da ligningskontrollen i hovedsak skjedde manuelt, kunne mer enn et utvalg selvangivelser gjennomgå særlig nøye. Nøkternt sett har ligningskontrollen alltid bestått i en form for stikkprøvekontroll. De muligheter som i dag foreligger for effektivisering av kontrollarbeidet, tilsier at kontrollen av selvangivelser («skattemeldinger») i løpet av tiden fra innlevering til utleggelse av skattemeldinger bør være bedre i dag enn tidligere. Dermed kan det ikke ses at det er et større behov i dag for at skattekontoret skal gis utvidet adgang til å endre skattyters oppgaver.»

Advokatforeningen, *Handelshøyskolen BI* og *NHO* gir uttrykk for at forslaget innebærer en ubegrunnet asymmetri mellom myndighetenes endringsadgang og den skattepliktiges adgang til klage og egenendring.

NHO uttaler at en treårsfrist både for egenendring og for skattemyndighetene vil være en rimelig løsning. *Aker Solutions/Akastor* er negative til en utvidelse av toårsfristen, men uttaler at dersom det likevel anses å være behov for å utvide fristen, bør den ikke være lenger enn tre år.

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler:

«Selv om det nok er så at toårsfristen er for kort i kompliserte saker (noe som i praksis bidrar til press på kriteriet uriktig og ufullstendig), er det i dette perspektivet ikke opplagt at en så lang frist som fem år er godt begrunnet. [...] Det bør overveies om tre år gir bedre balanse mellom myndighetenes behov for endringer særlig i kompliserte saker, og skattyters innrettelsesbehov. Forslaget i § 12-6 fjerde ledd om meget kortere frist hvor det ikke er nye opplysninger, demper imidlertid ulempene en del.»

Deloitte foreslår at det skal gjelde en toårsfrist der skattepliktig har oppfylt opplysningsplikten, kombinert med en regel om at fristen utvides til fem år ved egenendring fra den skattepliktige. *NARF*

foreslår at en ny endringsfrist skal begynne å løpe ved den skattepliktiges egenendring.

Finans Norge er enig i at det er behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring, men har som nevnt innvendinger til at ikke toårsfristen fra ligningsloven foreslås videreført.

Norsk Tjenestemannslag og *Skattedirektoratet* støtter forslaget om en felles femårsfrist. Skattedirektoratet uttaler at femårsfristen imidlertid kan synes kort i utenlandsforhold.

Norsk Øko-forum ønsker å videreføre tiårsfristen fra ligningsloven for tilfeller hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

18.8.2.3 Vurderinger og forslag

Etter departementets syn er det behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsettinger. De gjeldende reglene er etter departementets syn lite oversiktlige, og løsningene i de enkelte lovene har store innbyrdes forskjeller. Det er for eksempel detaljerte fristregler i ligningsloven, mens det ikke gjelder noen frist for endring av særavgiftsfastsettinger utover det som følger av ulovfestede regler om passivitet. Det opereres med ulike fristlengder og ulike vilkår for at fristene kommer til anvendelse. Både merverdiavgiftsloven og ligningsloven har to- og tiårsfrister, men vilkårene for at den enkelte fristen kommer til anvendelse, er ikke de samme. I en del tilfeller kan det være tvil om hvilken av fristene som gjelder. For de skattepliktige er det av stor betydning om det er to- eller tiårsfristen som setter grensen for endringsadgangen.

De aller fleste høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er negative til at det ikke foreslås en toårsfrist for endring av fastsetting for de tilfeller hvor den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt. En slik bestemmelse finnes i dag i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Forslaget om en felles femårsfrist for endring innebærer endringer både til fordel og til ulempe for de skattepliktige sammenlignet med gjeldende rett. Det at lengstefristen som hovedregel kortes ned fra ti til fem år må anses som en fordel for de skattepliktige. For skattepliktige som følger ligningsloven i dag, og som har oppfylt opplysningsplikten sin, vil endringen til en felles femårsfrist anses som en ulempe. For de som er skattepliktige etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, vil det være en klar fordel med innføring av bestemte frister for endring.

Høringsinstansenes merknader til forslaget om en generell femårsfrist gjelder i stor grad de

skattepliktige som følger ligningslovens regler i dag. En felles endringsfrist på fem år vil slå ulikt ut for forskjellige grupper av disse skattepliktige.

Lønnstakere og pensjonister som benytter seg av leveringsfritak vil ikke bli berørt av utvidet frist, medmindre den forhåndsutfylte skattemeldingen inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Har skattepliktige unnlatt å korrigere den forhåndsutfylte skattemeldingen, medfører forslaget at endringsfristen kortes ned fra ti til fem år.

De skattemessige forholdene blir for mange skattepliktige stadig mer komplekse. Blant annet gir store transaksjoner og forhold som strekker seg utover landegrensene, skattemyndighetene helt andre utfordringer enn da for eksempel ligningsloven ble vedtatt. Det er derfor behov for mer tid for å kunne gjennomføre hensiktsmessige kontroller. I mange tilfeller er det tidkrevende for skattemyndighetene å vurdere om fastsettingen er riktig eller ikke, særlig dersom saken består av store mengder dokumenter eller reiser vanskelige skatterettslige spørsmål. En toårsfrist for endring i slike tilfeller medfører at mange skattepliktige i denne gruppen slipper å betale riktig skatt. Skattemyndighetene har ikke mulighet til å kontrollere mange av de mer komplekse forholdene innenfor en frist på to år.

Et område hvor gjeldende fristregler har vist seg lite egnet for effektiv kontroll, er internprising. Disse sakene er ofte svært omfattende og kompliserte, og det er vanskelig for skattemyndighetene å oppdage feil i fastsettingene innen to år. Gjeldende rettsstilstand vedrørende toårsfristen i ligningsloven er på internprisingområdet spesielt uoversiktlig. I rettspraksis er det angitt hvor mange prosent avvik fra riktig internpris som skal til for at vilkåret om «uriktige eller ufullstendige opplysninger» anses oppfylt. Etter departementets syn er det et sterkt behov for en lengre endringsfrist i disse sakene enn etter gjeldende rett i ligningsloven. Slik departementet ser det, ville det med en videreføring av toårsfristen likevel vært nødvendig med unntak, med en lengre frist for internprisingssakene og andre saker med betydelig kompleksitet. Dette ville igjen føre til vanskelige grensedragninger og uoversiktlig regelverk. Etter departementets oppfatning vil det også være urimelig om skattepliktige behandles forskjellig med tanke på endringsfrist, på bakgrunn av hvilken gruppe skattepliktige de tilhører eller hva slags transaksjoner de gjennomfører.

Departementet vil understreke at endring av en fastsetting ikke innebærer noe annet enn at den skattepliktige skal betale den skatten som

opprinnelig skulle ha vært betalt. Flere av høringsinstansene peker på at hensynet til forutberegnelighet for den skattepliktige tilsier at det bør gjelde en toårsfrist for endring overfor skattepliktige som har oppfylt opplysningsplikten. Endring av fastsetting bør etter departementets syn ikke være noen sanksjon mot den skattepliktige. Formålet med endring skal kun være at fastsettingen skal bli riktig. Etter ligningsloven er vilkårene for at skattemyndighetene kan endre en fastsetting etter mer enn to år, tilnærmet samsvarende med hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Etter departementets syn er denne koblingen uheldig. Departementets forslag innebærer derfor at den sterke koblingen mellom endring og sanksjoner som i dag følger av ligningsloven, fjernes. Forslaget medfører at vurderingen av om fastsettingen skal endres og vurderingen av om det skal ilegges sanksjon, blir to adskilte løp. Det sentrale vilkåret for å endre skal være at fastsettingen er uriktig. Selv om fastsettingen er uriktig kan den skattepliktige ha oppfylt opplysningsplikten sin, og skal dermed ikke ilegges tilleggsskatt. Dersom den skattepliktige er i tvil om utfyllingen av poster i skattemeldingen, kan vedkommende gi utfyllende opplysninger i merknader og vedlegg til skattemeldingen. Den skattepliktige kan derved anses for å ha oppfylt opplysningsplikten, selv om fastsettingen blir uriktig. Dette er nærmere omtalt i punkt 14.2.4.

Toårsfristen i ligningsloven kom inn ved stortingsbehandlingen av loven, for å beskytte den lojale skattyter mot endringer tilbake i tid, jf. Innst. O. nr. 40 (1979–80) side 26. Vilråene for at toårsfristen kommer til anvendelse etter gjeldende rett etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, er at skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over. Disse kriteriene er av stor betydning siden de avgjør hvorvidt fristen for å endre fastsettingen er to eller ti år. Det finnes en omfattende retts- og forvaltningspraksis om innholdet i vilråene i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, men grensene må likevel anses som uklare. Det er etter departementets vurdering ikke slik at gjeldende rettsstilstand gir god forutberegnelighet for de skattepliktige med tanke på hvilke endringsfrister som kommer til anvendelse. Det er et stort press på tolkningen av vilråene for toårsfristen, og i mange tilfeller er det tvil om hvilken av fristene som gjelder. Det kan heller ikke utelukkes at enkelte skattepliktige tilpasser seg til hvor mye informasjon som må gis.

Vurderingen av vilkårene for toårsfristen krever også betydelige ressurser hos skattemyndighetene i dag.

Den skattepliktiges forhold er etter forslaget ikke en del av vurderingen av om vilkårene for endring er oppfylt. Disse forholdene er likevel relevante for vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, når vilkårene for dette er oppfylt, se punkt 18.3.3. I saker hvor den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten om egne forhold, vil det være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst, og større grunn til å endre til gunst, enn i saker hvor den skattepliktige ikke har gjort dette. Lovforslaget § 12-1 annet ledd lister opp noen momenter som skal inngå i vurderingen av om fastsettingen skal tas opp til endring. For å understreke at den skattepliktiges forhold skal være en sentral del av vurderingen, foreslår departementet å endre på rekkefølgen av momentene i lovteksten sammenlignet med høringsforslaget, slik at «den skattepliktiges forhold» og «den tid som er gått» kommer først, jf. punkt 18.3.3. Andre hensyn som skal tas i betraktning er spørsmålets betydning og sakens opplysning. Også andre momenter kan være relevante i vurderingen.

Noen høringsinstanser påpeker at argumentet om riktig skatt isolert sett tilsier at det ikke skal gjelde noen frister for endring i det hele tatt, men at dette må vektes mot hensynet til den skattepliktige. Departementet viser til at forslaget innebærer at lengstefristen for skattepliktige som i dag følger av reglene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven, kortes ned fra ti til fem år. På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet gjelder det ingen bestemte frister for endring i dag. Fristen på ti år er etter forslaget bare ment å fungere som en sikkerhetsventil for de mest alvorlige tilfellene, se nærmere om dette nedenfor. Det er nettopp hensynet til den skattepliktige og at det ikke bør gripes inn i etablerte forhold fra langt tilbake i tid som ligger bak forslaget om å korte ned dagens tiårsfrister. Departementet anser en generell endringsfrist på fem år som en balansert løsning mellom de motstridende hensynene.

Noen høringsinstanser viser til at hensynet til riktig skatt ikke tillegges så stor vekt, når det gjelder fristen for de skattepliktige til å klage eller til å endre fastsettingen på egen hånd. Etter departementets syn er ikke myndighetenes endring av fastsettinger og skattepliktiges egenendring helt sammenlignbare tilfeller, da det er den skattepliktige selv som er nærmest til å kjenne sine egne forhold. Departementet viser likevel til at det i

skatteforvaltningsloven foreslås en adgang for skattepliktige til å endre fastsettinger de selv har gjennomført, ved levering av en såkalt endringsmelding. På formues- og inntektsskatteområdet er dette nytt. Endringsadgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, svalbardskatt og særavgifter. Fristen for egenendring foreslås utvidet sammenlignet med forslaget i høringsnotatet, og foreslås satt til tre år for alle skattearter. Departementet viser til omtalen av dette forslaget i punkt 15.5.3, herunder om begrunnelsen for fristen for egenendring. Når det gjelder fristen for de skattepliktige til å klage, er dette etter departementets syn heller ikke helt sammenlignbart med myndighetenes adgang til å endre fastsettinger. Når den skattepliktige mottar et vedtak fra myndighetene, har den skattepliktige en klar oppfordring til å gå igjennom saken innen en viss tid. Departementet foreslår en generell klagefrist på seks uker etter lovens kapittel 13, se punkt 19.6. Dette innebærer en utvidelse av klagefristen fra tre uker for de skatteartene som følger forvaltningsloven i dag.

Lovens kapittel 12 skal etter forslaget både gjelde endring av ordinære fastsettinger, og myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak etter lovens kapittel 12. Departementet vil understreke betydningen av forslaget om at det skal gjelde en kortere frist på fire måneder for skattemyndighetenes omgjøring til ugunst av tidligere endringsvedtak, der hvor det ikke foreligger nye opplysninger i saken, se nærmere i punkt 18.8.3.3. Betydningen av firemånedersfristen er framhevet i høringsuttalelsen fra *professor Zimmer*. Bakgrunnen for forslaget om en firemånedersfrist er hensynet til den skattepliktige. Når myndighetene først har tatt opp og vurdert et spørsmål, bør de ha en relativt kort frist for å ombestemme seg så lenge det ikke framkommer nytt faktum. Forslaget innebærer en klar innstramming i skattemyndighetenes adgang til å endre tidligere vedtak som er truffet på riktig faktisk grunnlag. Merverdiavgiftsloven § 18-4 annet ledd siste punktum har i dag en toårsfrist for slike tilfeller. Ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b, jf. § 9-5 nr. 3, gjelder skattemyndighetenes krav om at skatteklagenemnda overprøver skattekontorets vedtak i endringssak, og angir da en frist på fire måneder fra tidspunktet vedtaket ble truffet. Bestemmelsen får imidlertid bare betydning dersom et vedtak er truffet mindre enn fire måneder før utløpet av fristene som følger av § 9-6 nr. 1 til 4, ved at fristene da utvides.

En endringsfrist på fem år vil også være i samsvar med den generelle fristen for plikten til

å oppbevare regnskapsdokumentasjon, som fra og med 2014 er redusert fra ti til fem år, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 1 til 4.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget om en generell femårsfrist for endring av skattefastsetninger i skatteforvaltningsloven, og foreslår ikke et unntak med en kortere frist for saker hvor den skattepliktige har oppfylt opplysningsplikten.

Den generelle fristen på fem år skal gjelde for endring etter lovforslaget §§ 12-1, 12-3 og 12-4. Endring etter lovforslaget § 12-1 omfatter også skjønnsfastsetninger, som er nærmere omhandlet i § 12-2.

Den foreslåtte femårsfristen skal erstatte to- og tiårsfristene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, samt tiårsfristen i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Den skal også gjelde på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet, hvor det ikke er noen lovfestede frister i dag.

Femårsfristen skal også erstatte treårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2. Denne fristen gjelder endring av myndighetenes skjønsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, på uendret faktisk grunnlag. Praksis har vist at bestemmelsen er vanskelig å anvende i en del tilfeller, noe som fører til at det er uklart hvilken frist som gjelder. Et av de sentrale virkeområdene for bestemmelsen er endringssaker som oppstår fordi skattemyndighetene tolket skattereglene feil da de traff vedtak. Denne typen saker forekommer ofte i etterkant av at det er avsagt en rettsavklarende dom, eller etter at skattemyndighetene på eget initiativ har forandret synet på hvordan regelverket skal forstås. For de skatteartene som følger ligningsloven i dag, innebærer forslaget en utvidet adgang til å få endret fastsettingen til gunst for den skattepliktige når det viser seg at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil.

Departementet opprettholder forslaget om en særskilt frist for endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst, jf. lovforslaget § 12-6 første ledd siste punktum. For endringer til ugunst for den kompensasjonsberettigede skal de alminnelige fristene for endring gjelde. Bakgrunnen for de korte fristene for endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst for den kompensasjonsberettigede er myndighetenes behov for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som framsettes. Siden kompensasjonsordningen er en utbetalingsordning, er det grunn for strengere frister enn for innbetaling av skatter og avgifter.

Departementet viser til forslag til § 12-6 første ledd.

18.8.3 Unntak fra hovedregelen

18.8.3.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet ble det foreslått noen unntak fra hovedregelen om endringsfrist på fem år.

Ved graverende skatteunndragelser ble det foreslått at fastsetninger skal kunne endres utover femårsperioden. Endringsfristen skal etter forslaget være ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftsvik. Grunnvilkåret for skjerpet tilleggsskatt eller straff er at den skattepliktige forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

For skattemyndighetenes omgjøring av eget vedtak i endringssak ble det foreslått en særskilt, kortere frist. Med mindre det foreligger nye opplysninger, må skattemyndighetene ta opp sak om endring av vedtak i endringssak senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige.

Etter forslaget skal endringsfristene i § 12-6 ikke være til hinder for at en sak tas opp til endring, når endringen følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, jf. gjeldende § 9-6 nr. 5 bokstav c i ligningsloven og § 18-4 femte ledd i merverdiavgiftsloven. Fristene skal heller ikke være til hinder for at en sak tas opp til endring, når omgjøringen skjer som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i en sak der den skattepliktige er part, jf. gjeldende § 9-6 nr. 5 bokstav d i ligningsloven.

I høringsnotatet ble det også foreslått en ny bestemmelse om at det heller ikke skal gjelde noen frist for endring av skjønnsfastsetninger til gunst for en skattepliktig, dersom det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting.

Det ble foreslått en tilsvarende toårsfrist for endringer etter den skattepliktiges død, som i dag følger av ligningsloven § 9-6 nr. 4.

18.8.3.2 Høringsinstansenes merknader

Tiårsfrist

Flere av høringsinstansene har merknader til forslaget om tiårsfrist for endring i tilfeller hvor den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller

anmeldes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik.

Advokatforeningen, Aker Solutions/Akastor og Norsk olje og gass er negative til at fristen knyttes til skjerpet tilleggsskatt, og uttrykker bekymring for at dette vil innebære økt bruk av skjerpet tilleggsskatt. *Deloitte, NARF og Norges Bondelag* mener at en tiårsfrist for endring av skattefastsettinger vil harmonere dårlig med oppbevaringsfristen for regnskapsmateriale i bokføringsloven, som er fem år for primærdokumentasjon.

Norsk tjenestemannslag gir uttrykk for at kravene for at endringsfristen skal kunne forlenges utover fem år etter forslaget er for strenge, og uttaler at det ikke må etableres et system der man risikerer at grove saker med store unndragelser blir lagt bort.

Norsk Øko-forum og Skattedirektoratet stiller spørsmål ved hvor langt endringsadgangen er ment å rekke i saker der skjerpet tilleggsskatt kan ilegges. Det vises til saker hvor kun deler av unndragelsene blir sanksjonert med skjerpet tilleggsskatt, og saker hvor straffefølgning medfører at tiltalte dømmes for unndragelse av et lavere beløp enn det som kan legges til grunn for endring av ligningen. *Norsk Øko-forum* uttaler at dersom tiårsfristen kun skal gjelde for den delen av inntektsforhøyelsen som faktisk blir sanksjonert, står man overfor et regelverk som blir svært vanskelig å praktisere. Skattedirektoratet uttaler at det utløsende kriterium for tiårsfristen ikke bør være den strenge bevisvurderingen knyttet til de eksakte tallene, men eventuelt 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.

Norsk Øko-forum er også kritiske til at endringsvedtaket skal bortfalle dersom anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på straffeloven.

Skattedirektoratet viser til at fristens lengde i forbindelse med frivillig retting ikke synes å være vurdert. Direktoratet viser til at forslaget innebærer at femårsfristen vil gjelde også ved frivillig retting, og uttaler at dette vil medføre en betydelig fordel for skattytere som vedvarende har unndratt inntekt og formue fra beskatning og som velger frivillig retting. Etter direktoratets oppfatning tilsier allmennpreventive hensyn og hensynet til allmennhetens rettsoppfatning at det bør vurderes en lengre endringsfrist for denne skattytergruppen.

Øvrige merknader

Advokatforeningen, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK), Sivilombudsmannen og Skattedirektoratet er positive til forslaget om at endringsfristene ikke skal være til hinder for at skattemyndighetene kan endre en skjønnsfastsetting til skattepliktiges gunst, dersom det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting. *Advokatforeningen* mener at regelen bør gjelde alle fastsettinger, og ikke bare skjønnsfastsettinger. *NKK* foreslår lempeligere vilkår enn i høringsforslaget. Forbundet mener at det bør være tilstrekkelig at vanskelige livsforhold har medvirket til en skjønnsfastsetting som myndighetene ikke vil fastholde, og at det heller ikke er nødvendig å ta inn noe beviskrav. *Skattedirektoratet* stiller spørsmål ved om bestemmelsen kan oppfattes å stille et for sterkt krav til samtidighet med hensyn til at vanskelige livsforhold må foreligge på det tidspunktet skjønnsfastsettingen skjer.

Advokatforeningen foreslår at det ikke skal være adgang til å treffe endringsvedtak i disfavør av skattepliktige som er avgått ved døden.

Deloitte viser til forslaget om en kortere frist på fire måneder for skattemyndighetenes omgjøring av eget vedtak i endringssak der hvor det ikke foreligger nye opplysninger, og mener at det er behov for presisering av hva som ligger i uttrykket «nye opplysninger i saken».

Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler som nevnt at forslaget om en firemånedersfrist for skattemyndighetenes omgjøring av eget vedtak i endringssak, demper ulempene med en generell femårsfrist en del.

18.8.3.3 Vurderinger og forslag

Tiårsfrist

Departementet opprettholder i det vesentlige forslaget om en tiårsfrist for endring i saker hvor den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Flere høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

Med henvisning til høringsmerknadene fra *Advokatforeningen, Aker Solutions/Akastor, Norsk olje og gass, Deloitte, NARF og Norges Bondelag* vil departementet understreke at endringsfristen på ti år etter lovforslaget § 12-6 annet ledd er ment som en sikkerhetsventil mot de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelse. Det forutsettes at en utvidelse av endringsfristen ikke skal

spille inn i skattemyndighetenes vurdering av hvorvidt det skal ilegges skjerpet tilleggsskatt etter lovens kapittel 14. Utvidet endringsfrist er en konsekvens av at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Departementet viser til at vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt etter lovforslaget § 14-6 er strenge. Skjerpet tilleggsskatt skal være et substitutt for straffeforfølgning, og er ikke noen ordinær reaksjon. For en nærmere omtale av skjerpet tilleggsskatt, se punkt 20.4.2.6. Forslaget innebærer at også de skjerpede beviskravene for skjerpet tilleggsskatt må være oppfylt for at tiårsfristen skal komme til anvendelse.

Den utvidede endringsadgangen omfatter bare de delene av skattefastsettingen som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om.

Norsk Øko-forum og *Skattedirektoratet* stiller spørsmål ved hvor langt endringsadgangen er ment å rekke i saker der skjerpet tilleggsskatt kan ilegges. Departementet vil bemerke at dersom skjerpet tilleggsskatt ilegges delvis, er utvidelsen av endringsfristen til ti år ment å gjelde for de forholdene det ilegges skjerpet tilleggsskatt for. For de øvrige forholdene vil den alminnelige fristen komme til anvendelse.

Endringsvedtak som er foretatt i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke fører til en straffereaksjon for brudd på straffeloven §§ 378 eller 379. For vedtak om skjerpet tilleggsskatt er det uten betydning om opphevingen skyldes at vedtaket gjøres om ved et forvaltningsvedtak eller en domstolsavgjørelse. At endringen «bortfaller» innebærer at fastsettingen blir slik den ville vært dersom vedtaket ikke hadde blitt truffet. Et vedtak som gjelder flere skatleggingsperioder, kan både inneholde endringer for perioder som ligger innenfor og utenfor den ordinære femårsfristen som følger av første ledd. Lovforslaget § 12-6 annet ledd annet punktum regulerer bare hva som skal skje med endringene for perioder som ligger mer enn fem år tilbake i tid dersom vilkårene i annet ledd første punktum ikke er oppfylt. Den delen av et vedtak som gjelder skattefastsettinger innenfor femårsfristen, vil etter omstendighetene kunne bli stående selv om den skattepliktige ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt eller straffes. Dette skyldes at det for endringer innenfor femårsfristen er tilstrekkelig at grunnvilkåret i § 12-1, henholdsvis at fastsettingen er uriktig eller at det ikke foreligger noen fastsetting, er oppfylt. Det er ikke et nødvendig vilkår for endring at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige

opplysninger eller har utvist den skyld som kreves for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt eller straff.

Skattedirektoratet har merknader til fristens lengde i forbindelse med frivillig retting, og mener at det bør gjelde en lengre endringsfrist enn fem år for denne gruppen av skattepliktige. Unntaket fra tilleggsskatt for tilfeller hvor den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt, foreslås videreført i skatteforvaltningsloven, jf. lovforslaget § 14-4 bokstav d og punkt 20.5.2.3. I høringsforslaget er endringsfristens lengde i forbindelse med frivillig retting ikke vurdert særskilt. Departementet legger til grunn at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt eller straff normalt ville ha vært oppfylt i saker med frivillig retting, dersom slike reaksjoner kunne ha vært ilagt. De hensynene som begrunner forslaget om en tiårsfrist i lovforslaget § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting. Etter departementets syn bør det derfor fremdeles gjelde en tiårsfrist for endring i disse sakene. De alminnelige vilkårene for endring kommer til anvendelse, jf. lovforslaget § 12-1 og punkt 18.2.

Departementet viser til forslag til § 12-6 annet ledd.

Toårsfrist

Departementet opprettholder forslaget om at sak om endring etter den skattepliktiges død kan tas opp senest to år etter dødsfallet. *Advokatforeningen* foreslår at det ikke skal være adgang til å treffe endringsvedtak i disfavør av skattepliktige som er avgått ved døden. Departementet viser til at dette er en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven § 9-6 nr. 4. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking. Dersom toårsfristen løper ut etter den generelle fristen på fem eller ti år, er det den generelle fristen som setter grense for hvor lenge fastsettingen kan tas opp til endring. Toårsfristen i tredje ledd kan dermed ikke utvide endringsadgangen som følger av første eller annet ledd.

Departementet viser til forslag til § 12-6 tredje ledd.

Firemånedersfrist

Skattemyndighetene kan behandle et endrings spørsmål flere ganger og omgjøre et vedtak i endrings sak innenfor fristene, dersom det er nød-

vendig for at fastsettingen skal bli korrekt. Hensynet til den skattepliktige tilsier at adgangen til å omgjøre et endringsvedtak til ugunst begrenses, dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var riktig og fullstendig. Merverdiavgiftsloven § 18-4 annet ledd siste punktum bestemmer i dag at varsel om omgjøring av et vedtak til ugunst for den skattepliktige må sendes innen to år etter vedtakstidspunktet, dersom det ikke foreligger nye opplysninger som viser at det tidligere vedtaket er uriktig. Ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav b, jf. § 9-5 nr. 3, gjelder skattemyndighetenes krav om at skatteklagenemnda overprøver skattekontorets vedtak i endringssak, og angir da en frist på fire måneder fra tidspunktet vedtaket ble truffet. Bestemmelsen får bare betydning dersom et vedtak er truffet mindre enn fire måneder før utløpet av fristene som følger av § 9-6 nr. 1 til 4, ved at fristene da utvides. For øvrig har ikke ligningsloven egne fristbestemmelser for omgjøring av endringsvedtak. Etter departementets syn bør skattemyndighetene ha en snevrere adgang til å endre sin rettsanvendelse eller skjønnsmessige fastsetting enn det som følger av gjeldende rett i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet opprettholder derfor forslaget om at det skal gjelde en kortere frist på fire måneder for skattemyndighetenes omgjøring til ugunst av tidligere endringsvedtak, der hvor det ikke foreligger nye opplysninger i saken. Fristen skal gjelde ved endring av skattegrunnlaget i det tidligere vedtaket.

Fristen regnes fra det tidspunktet da vedtaket som endres, ble truffet. Dersom fristen på fire måneder løper ut etter utløpet av de ordinære fristene som følger av første til tredje ledd, skal det være de ordinære fristene som setter grense for endringsadgangen.

Deloitte uttaler at det er behov for presisering av hva som ligger i uttrykket «nye opplysninger i saken». Departementet viser til at begrepet er ment å gjelde opplysninger om faktum.

Firemånedersfristen gjelder ikke for endring av feil i andre deler av skattefastsettingen enn de forholdene som var til behandling i vedtaket som omgjøres. Slike endringer kan dermed gjennomføres innenfor de alminnelige fristene i lovforslaget § 12-6 første til tredje ledd, selv om skattemyndighetene ikke har mottatt nye opplysninger.

Departementet viser til forslag til § 12-6 fjerde ledd.

Ingen frist

I høringsnotatet foreslo departementet at det i visse angitte tilfeller ikke skal gjelde noen frist for endring av fastsettinger.

For det første skal ikke fristene være til hinder for endring når endringen følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse, jf. gjeldende ligningslov § 9-6 nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftslov § 18-4 femte ledd. Gjeldende bestemmelser har en frist på ett år for å ta opp endringssaken, som ikke er foreslått videreført. Departementet opprettholder forslaget. For bedre sammenheng med bestemmelsen i lovforslaget § 12-1 tredje ledd bokstav a, jf. punkt 18.4.3 ovenfor, foreslår likevel departementet en endring i lovteksten slik at bestemmelsen skal gjelde der endringen følger av, eller forutsettes i, «utfallet av et søksmål». Dette innebærer at endring som følger av utenrettslige forlik også omfattes av bestemmelsen. Departementet viser til forslag til § 12-8 bokstav a.

Fristene skal for det andre ikke være til hinder for at en sak tas opp til endring som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen, i en sak der den skattepliktige er part. Departementet opprettholder dette forslaget, og viser til forslag til § 12-8 bokstav b.

For det tredje ble det i høringsnotatet foreslått at det ikke skal gjelde noen frist for endring, når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting. Bestemmelsen er ment som en snever unntaksregel. Forslaget har sin bakgrunn i at Skatteetaten de senere årene har sett flere tilfeller hvor skjønnsfastsettinger har blitt uriktige som følge av at den skattepliktige av ulike årsaker ikke har vært i stand til å ivareta sine interesser som følge av en vanskelig livssituasjon. Det er viktig at det er mulig å rydde opp i slike saker, slik at den skattepliktige kan komme videre. Det er også uheldig om Skatteetaten blir pålagt å følge opp urimelige skjønn i tilfeller hvor den skattepliktige ikke har hatt mulighet til å ivareta sine egne interesser. I enkelte tilfeller viser det seg at forholdene ligger så langt tilbake i tid at det er vanskelig å hjelpe de skattepliktige innenfor endringsfristene. Etter departementets oppfatning er disse tilfellene så spesielle at muligheten til å få rettet opp de uriktige skjønnsfastsettingene ikke bør hindres av frister. Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en særbestemmelse for disse tilfellene. *Skattedirektoratet* støtter forslaget, men reiser spørsmål ved om det stilles for sterkt krav til samtidighet med hensyn til at vanskelige livsforhold må foreligge på det tidspunktet skjønnsfastsettingen skjer. Etter departementets oppfatning er det viktig å opprettholde kravet om at den uriktige fastsettingen må skyldes vanskelige livsforhold. Når den uriktige fastsettingen ikke skyldes vanskelige livsforhold, bør det ikke

være unntak fra fristreglene. *Advokatforeningen* mener at regelen bør gjelde alle fastsetninger, og ikke bare skjønnsfastsetninger. *Departementet* er enig med *Advokatforeningen* i dette, da det kan tenkes tilfeller hvor det har skjedd en ordinær fastsetting, men hvor denne er uriktig og dette åpenbart skyldes vanskelige livsforhold hos den skattepliktige. Det foreslås derfor en endring i lovbestemmelsen på dette punktet. *NKK* reiser spørsmål ved om beviskravet er for strengt når det kreves at det er «åpenbart» at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting. *NKK* viser til at det er et kjennetegn ved den gruppen man ønsker å hjelpe at de ikke kan ivareta sine interesser. *Departementet* ser at det foreslåtte beviskravet kan være strengt for denne gruppen, og foreslår at det skal være tilstrekkelig at det er «klart» at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

Departementet viser til forslag til § 12-8 bokstav c.

Departementet foreslår å videreføre reglene i ligningsloven § 9-6 nr. 6, om at skattemyndighetene i visse tilfeller kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt mv. etter at de ordinære endringsfristene er utløpt. *Departementet* viser til forslag til § 12-6 femte ledd.

18.8.4 Fristberegning

18.8.4.1 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet ble det foreslått at fristen for endring skal regnes fra utgangen av skattleggingsperioden, og at fristen avbrytes ved at skattemyndighetene tar fastsettingen opp til endring. Når skattleggingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse, skal fristen starte ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsettingen, løp ut. Det ble også foreslått en bestemmelse om utsatt friststart, når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer som følge av senere inntrufne omstendigheter, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 7.

Advokatforeningen og *Sivilombudsmannen* ønsker en presisering av hva som skal til for at myndighetene har avbrutt fristen.

18.8.4.2 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om at fristene for endring som hovedregel skal regnes fra utgangen av skattleggingsperioden. Når skattleg-

gingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse, og ikke for en skattleggingsperiode som et år eller en termin, skal fristen starte ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsettingen, løp ut. Eksempler på skattearter som omfattes av denne bestemmelsen er artistskatt som fastsettes når en utenlandsk artist utøver aktivitet i Norge, og kildeskatt på utbytte som fastsettes i etterkant av tidspunktet for utbytteutdelingen.

Fristen avbrytes ved at myndighetene tar fastsettingen opp til endring. Hva som skal til for at en sak er tatt opp, vil kunne variere noe etter omstendighetene i den enkelte saken. Når skattemyndighetene tar initiativ til endringen, for eksempel etter at det har vært kontroll hos den skattepliktige, er utgangspunktet at fristen avbrytes ved at myndighetene varsler den skattepliktige om at fastsettingen, eller en nærmere angitt del av denne, tas opp til endring. Det er ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene har bedt den skattepliktige om å redegjøre for forhold av betydning for fastsettingen.

Departementet viser til forslag til § 12-6 første ledd.

Videre opprettholdes forslaget om en bestemmelse om utsatt friststart, når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, jf. gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 9-6 nr. 7. Fristen skal da regnes fra utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

Departementet viser til forslag til § 12-7.

18.9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter

18.9.1 Gjeldende rett

Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første ledd bestemmer at Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd. Annet ledd gjelder avgjørelse av hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal henføres til sokkeldistriktet, og er nærmere omtalt i punkt 19.10.

18.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo *departementet* å videreføre kompetansefordelingen som følger av petro-

leumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d, tidligere bokstav e, i skatteforvaltningsloven § 12-9. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

18.9.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at kompetansefordelingen som følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d, skal videreføres i skatteforvaltningsloven, se også punkt 19.10. Ordningen med Oljeskattenemnda som skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet ble opphevet med virkning fra 1. juli 2015, og nemndas oppgaver ble overført til Oljeskattekontoret. Departementet foreslår justeringer i lovforslaget § 12-9 som følge av dette.

Departementet viser til forslag til § 12-9.

18.10 Endring av enkeltvedtak som ikke gjelder fastsetting

18.10.1 Gjeldende rett

18.10.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 35 har regler om forvaltningsorganers adgang til å endre enkeltvedtak uten at det er påklaget. Reglene gjelder for de skatteartene som følger forvaltningsloven i dag. I mange tilfeller er det imidlertid i særlovgivningen gitt egne regler om omgjøring av vedtak om fastsetting av skatt eller avgift, jf. eksempelvis merverdiavgiftsloven § 18-4. Dette innebærer at forvaltningsloven § 35 i første rekke gjelder ved omgjøring av enkeltvedtak som ikke er en del av skattefastsettingen.

Etter forvaltningsloven § 35 kan et forvaltningsorgan omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget, dersom ett av tre alternative vilkår er oppfylt. Slik omgjøring kan foretas dersom endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, dersom underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller dersom vedtaket må anses ugyldig. Også klageinstansen eller annet overordnet organ kan omgjøre et vedtak på samme vilkår. Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstansen eller overordnet myndighet i tillegg omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv

om ingen av de øvrige vilkårene er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at melding om vedtaket ble sendt. Videre må melding om at vedtaket er omgjort sendes innen tre måneder, eller innen tre uker dersom det gjelder overprøving av vedtak i klagesak. Begrensningene i adgangen til å omgjøre vedtak som forutsettes ellers i forvaltningsloven § 35, gjelder likevel ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler, jf. § 35 femte ledd.

18.10.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ikke generelle bestemmelser om endring av andre vedtak enn ligningsvedtak uten klage. Omgjøringsadgangen som følger av alminnelige forvaltningsrettslige regler må imidlertid anses å gjelde også på ligningslovens område i dag. Dette innebærer at omgjøring kan skje på bakgrunn av en skjønnsmessig interesseavveining, dersom de hensyn som taler for omgjøring veier vesentlig tyngre enn de som taler mot.

18.10.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om skattemyndighetenes adgang til å endre avgjørelser som er «enkelvedtak» etter lovens § 1-2 bokstav d, men som ikke er vedtak om skattefastsetting, uten at vedtaket er påklaget. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 35.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

18.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om skattemyndighetenes adgang til å endre avgjørelser som er «enkelvedtak» etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d, men som ikke er vedtak om skattefastsetting, uten at vedtaket er påklaget. Bestemmelsen skal ikke gjelde for avgjørelser som ikke er bestemmende for retigheter og plikter for en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, og heller ikke for vedtak om skattefastsetting. De sistnevnte vedtakene reguleres ellers i lovens kapittel 12.

Departementet viser til forslag til § 12-11.

19 Lovens kapittel 13 Klage

19.1 Innledning og sammendrag

Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti. Når skattemyndighetene har truffet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som traff vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken.

I skatteforvaltningsloven kapittel 13 foreslås det bestemmelser om klage over «enkeltvedtak», som er definert i lovforslaget § 1-2 bokstav d. Departementet foreslår en lovteknisk løsning der reglene om klage over vedtak om skattefastsetting og klager over øvrige enkeltvedtak reguleres samlet. Reglene er i tillegg, ved henvisninger i andre kapitler i lovforslaget, gitt anvendelse ved klage over enkelte prosessuelle avgjørelser.

Departementet foreslår at hovedregelen i skatteforvaltningsloven skal være at det er «den vedtaket retter seg mot» som skal kunne klage. I tillegg foreslås det at den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt», skal kunne klage over vedtak om skattefastsetting.

Klagefristen er etter forslaget seks uker. Bestemmelsene om hvilke krav som stilles til klagen, om saksforberedelse og klageinstansens myndighet mv., er utformet etter mønster av forvaltningsloven §§ 29 flg. og tilsvarende regler i ligningsloven.

Klagen skal etter lovens hovedregel avgjøres av det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet det påklagede vedtaket. Nemndsordningen på skatteområdet foreslås videreført i skatteforvaltningsloven. Kapittel 13 inneholder derfor viktige særbestemmelser om hvilket organ som er klageinstans, saksforberedelse mv. som kommer til anvendelse i saker der klagen skal avgjøres av en nemnd.

Det er vedtatt en ny klagenemndsordning på skatteområdet, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) kapittel 13. Endringene innebærer at det opprettes en landsdekkende nemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt mv. og merverdiavgift. Den nye Skatteklagenemnda skal være landsdekkende og erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene

ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Riksskattememnda avvikles. Regjeringen har i statsbudsjettet for 2016 foreslått at nemnda trer i funksjon fra 1. juli 2016. Endringene i nemndsordningen er innarbeidet i proposisjonen her.

I lovens kapittel 13 foreslås det regulert hvilke klagesaker Skatteklagenemnda og de øvrige nemndene skal behandle, og hvilken kompetanse de har i hver enkelt sak. Lovens kapittel 2 har regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, utelukningsgrunner, sammensetning av nemndene, organisering av arbeidet, nemndenes uavhengige stilling og forbud mot samtidige verv.

Forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 13 har en lovstruktur som i hovedsak tilsvarende forvaltningsloven kapittel VI. Etter sitt innhold viderefører bestemmelsene i stor grad det som følger av forvaltningsloven og ligningsloven i dag.

19.2 Hovedtrekk i klageordningen på skatteområdet

Dagens regler om klage på vedtak om fastsetting av skatt kan i hovedsak deles inn i to grupper.

Klager over vedtak om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon følger forvaltningslovens hovedregel om klage til overordnet forvaltningsorgan. Forvaltningslovens regler om klagefrist, saksforberedelse og klageinstansens kompetanse mv. kommer til anvendelse i disse sakene.

For de skatteartene som i dag omfattes av ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det på den annen side lang tradisjon for at klagesaker behandles av uavhengige nemnder. Nemndenes uavhengighet innebærer at departementet og Skatteetaten ikke kan instruere nemndene om innholdet i deres avgjørelser og som hovedregel heller ikke kan omgjøre avgjørelsene i ettertid.

Ny klagenemndsordning innebærer at det opprettes et landsdekkende sekretariat som skal forberede sakene for Skatteklagenemnda. Skattekontoret som har truffet det påklagede vedtaket

vil fortsatt spille en rolle i saksforberedelsen, men sekretariatet skal på selvstendig grunnlag ta stilling til alle saker som fremmes for nemnda. Sekretariatet er administrativt underordnet Skattedirektoratet, men skal være uavhengig av direktoratet i faglige spørsmål. Departementet, direktoratet eller skattekontoret kan dermed ikke instruere sekretariatet om hvordan de skal vurdere klagesaker nemnda har til behandling.

Med ny nemndsordning vil det stilles strengere krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkesbakgrunn enn det som gjelder i dag. Nemndsmedlemmene skal oppnevnes av Finansdepartementet.

Skatteklagenemndas saksbehandling vil reguleres nærmere i forskrift.

Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard skal ikke omfattes av den nye Skatteklagenemnda, og berøres derfor ikke av endringene i nemndsordningen.

Ligningsloven har egne regler om klagefrist, krav til klagens form og innhold, saksforberedelse og klageinstansens kompetanse som avviker noe fra det som følger av forvaltningsloven. For de skatteartene som omfattes av forvaltningsloven, er det saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven som kommer til anvendelse. Klagesaker som gjelder merverdiavgift følger i utgangspunktet forvaltningslovens saksbehandlingsregler, men det er gitt enkelte særregler i merverdiavgiftslovgivningen.

Ligningsloven har ingen generelle bestemmelser om klagefrist, klageorgan og saksforberedelse for klager over avgjørelser som ikke er en del av ligningen. Det er i stedet gitt enkelte egne bestemmelser om klageorgan, klagefrist mv. i tilknytning til reglene som gjelder for ulike typer vedtak, jf. eksempelvis § 9-11 om sakskostnader, § 10-6 om tvangsmulkt og § 10-8 om gebyr. Som hovedregel avgjøres klagen av Skattedirektoratet som overordnet organ for skattekontorene. Skatteklagenemnda er likevel klageorgan i saker om sakskostnader etter § 9-11. Etter ligningsloven § 10-8 nr. 5 annet og tredje punktum er skattekontoret og skatteklagenemnda klageorgan ved vedtak om gebyr fra henholdsvis skatteoppkreveren og Skattedirektoratet. Fristen for å klage på vedtak som ikke er en del av ligningen er i de fleste tilfeller tre uker.

19.3 Hva som kan påklages

19.3.1 Gjeldende rett

19.3.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 28 bestemmer at enkeltvedtak kan påklages. For skatteartene som følger

denne loven, gir bestemmelsen dermed klagerett både på vedtak om skattefastsetting og andre avgjørelser som er enkeltvedtak.

Klageinstansens vedtak i klagesak kan som hovedregel ikke påklages, jf. forvaltningsloven § 28 tredje ledd. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, med visse unntak. Unntakene gjelder når også klageinstansen traff vedtak om å avvise klagen, og når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede, jf. bokstav a og b. Videre kan klageinstansens avvisningsvedtak ikke påklages når Kongen vil være klageinstans, og heller ikke når klagen er avvist av en uavhengig klagenemnd, jf. bokstav c og d.

Andre bestemmelser i forvaltningsloven regulerer klageretten særskilt for en bestemt type avgjørelser. Dette gjelder § 14 om pålegg om å gi opplysninger, § 15 siste ledd om gransking og § 21 annet ledd om avslag på innsyn i saksdokumenter.

19.3.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 9-2 har regler om klage over ligning. Bestemmelsen gir klageadgang både over den ordinære ligningen og over vedtak om endring av ligning. I tillegg har § 9-5 nr. 8 første ledd annet punktum en særregel om at arbeidsgiver kan klage på vedtak om summarisk fellesoppgjør.

I ligningsloven for øvrig er det gitt enkelte regler om at vedtak som ikke er en del av ligningen, kan påklages. I de fleste tilfeller er dette vedtak som er bestemmende for rettigheter og plikter for en bestemt skattepliktig eller tredjepart, eksempelvis vedtak om tvangsmulkt og gebyr etter §§ 10-6 og 10-8. I noen tilfeller er det også klagerett på såkalte prosessledende avgjørelser som fattes som ledd i behandlingen av en sak. Et eksempel på dette er § 3-4 nr. 4 om klage over avslag på innsyn i saksdokumenter.

19.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at det etter lovens kapittel 13 skal være klageadgang på avgjørelser som er «enkelvedtak» etter loven. Hvilke avgjørelser som er enkeltvedtak følger av lovforslaget § 1-2 bokstav d. Det ble foreslått tilsvarende regler om klageadgang på klageinstansens vedtak som i forvaltningsloven § 28 tredje ledd.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader av betydning til forslaget.

19.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at avgjørelser som er enkeltvedtak skal kunne påklages etter lovens kapittel 13. Bestemmelsen omfatter dermed i utgangspunktet alle avgjørelser som treffes i medhold av loven som er bestemmende for rettigheter og plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, jf. lovforslaget § 1-2 bokstav d og omtale i punkt 7.3.4. Vedtak om skattefastsetting er en gruppe enkeltvedtak. Med vedtak om skattefastsetting menes både avgjørelser skattemyndighetene fatter under den ordinære skattefastsettingen (fastsetting av motorkjøretøyavgifter etter lovforslaget § 9-1 annet ledd og beregningen av formues- og inntektsskatt mv. etter § 9-2 tredje ledd) og vedtak om endring av skattefastsetting etter lovens kapittel 12.

Departementet opprettholder også forslaget om at klageinstansens vedtak i klagesak som hovedregel ikke kan påklages. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 28 tredje ledd første punktum og fastsetter prinsippet om at klageren bare har rett til ett klagegrinn.

Forslaget om at klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan påklages med visse unntak, opprettholdes. Det foreligger ikke klagerett dersom også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen eller kom til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede, jf. lovforslaget § 13-1 annet ledd bokstav a og b. Det framgår av forarbeidene til de tilsvarende bestemmelsene i forvaltningsloven § 28 tredje ledd, Ot.prp. nr. 83 (2002–2003) s. 12, at disse to unntakene bygger på det grunnsyn at avvisningsspørsmålet bare skal prøves to ganger. Bestemmelsen i bokstav a gjelder selv om underinstansen og klageinstansen har ulik begrunnelse for å avvise klagen. Bokstav c fastsetter at det ikke er klagerett på avvisningsvedtak dersom Kongen vil være klageinstans. Bokstav d bestemmer at det ikke er klagerett på avvisningsvedtak som er truffet av en nemnd. Bestemmelsen har stor praktisk betydning på skatteområdet.

Etter lovens hovedregler om endring uten klage i §§ 12-1 første ledd og 12-11 er det opp til skattemyndighetene å ta stilling til om et vedtak skal endres når det ikke foreligger klagerett. I § 13-4 tredje ledd foreslås det en frist på ett år for at en forsinket klage kan tas under behandling som klagesak, se nærmere i punkt 19.6.3. En skattepliktig eller tredjepart kan etter utløpet av ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd anmode om at skattemyndighetene benytter denne kompetansen, men vedkommende har ikke krav på at saken tas opp

til behandling. Skattemyndighetenes beslutninger om ikke å etterkomme slike anmodninger, er ikke avvisningsvedtak som kan påklages i medhold av lovforslaget § 13-1.

Det er ikke klagerett etter kapittel 13 på fastsetting eller beregning av skatt som den skattepliktige selv har gjennomført i medhold av lovforslaget §§ 9-1 første ledd og 9-2 første ledd. For slike fastsettinger er det i stedet i § 9-4 foreslått en egen bestemmelse som regulerer i hvilken grad den skattepliktige kan gjennomføre egenendringer.

Lovens kapittel 13 er gitt tilsvarende anvendelse ved klage over enkelte andre avgjørelser etter loven hvor klageadgangen er regulert særskilt i de enkelte bestemmelsene, jf. lovforslaget §§ 5-4 åttende ledd, 5-9 fjerde ledd, 6-2 første ledd og 11-4 første ledd.

Departementet viser til forslag til § 13-1 første ledd første punktum og annet ledd.

19.4 Hvem som har rett til å klage

19.4.1 Gjeldende rett

19.4.1.1 Forvaltningsloven

Etter forvaltningsloven § 28 er det «part» og «annen med rettslig klageinteresse» som kan påklage enkeltvedtak. For skatteartene som omfattes av forvaltningsloven, gjelder bestemmelsen både ved klage over vedtak som gjelder skattefastsettingen og andre typer enkeltvedtak.

Med part menes den som en avgjørelse retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav e. I skatte- og avgiftssaker byr det sjelden på tvil hvem som omfattes av partsbegrepet. Klageretten gjelder den som er forpliktet til å svare skatt etter de materielle reglene. Tilsvarende er det for vedtak som gjelder andre spørsmål enn selve skattefastsettingen bare den skattepliktige eller tredjepart som vedtaket retter seg mot, som er part i saken.

Alternativet «annen med rettslig klageinteresse» har også mindre praktisk betydning i skattesaker enn det som er vanlig på enkelte andre forvaltningsområder. Det er på det rene at den som står i et konkurranseforhold eller har interesse motsetninger med den skattepliktige, ikke har klagerett på den skattepliktiges fastsetting. Det samme gjelder organisasjoner som har til formål å fremme medlemmers interesser eller ivareta ideelle interesser. Det forekommer dermed sjelden at andre enn den vedtaket retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder, har klagerett i saker

etter forvaltningsloven. I visse tilfeller kan likevel tredjeparter ha så sterke interesser i en sak at de har klagerett på et vedtak.

19.4.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 9-2 bestemmer at det er «skattyteren» som kan klage på ligningsavgjørelser. Begrepet skattyter blir i praksis tolket tilnærmet bokstavelig. Det klare utgangspunktet er at det ikke er klagerett for andre enn den som plikter å svare skatten etter de materielle skattereglene.

I ligningsloven §§ 9-3 og 9-4 er det særlige bestemmelser om klagerett på ligningen for andre enn skattyter. Det følger av § 9-3 nr. 1 at aksjeselskap og allmennaksjeselskap har rett til å klage over verdsettingen av aksjene, over fastsettingen av beløp som regulerer aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt for aksjonærene etter regler som gjaldt før skattereformen fra 2004 til 2006. Etter ligningsloven § 9-3 nr. 2 kan deltakerlignede selskaper klage over fastsettingen av formue og inntekt som deltakerne har fra selskapet. I § 9-3 nr. 3 er det på tilsvarende måte bestemt at boligselskap kan klage over fastsettingen av formue og inntekt fra selskapet. I ligningsloven § 9-4 er det fastsatt at den som skal svare eiendomsskatt har samme rett som skattyter til å klage over ligningsavgjørelse som har betydning for utskrivning av eiendomsskatten.

I de tilfellene hvor ligningsloven har bestemmelser om klage over vedtak som ikke er en del av ligningen, er det som hovedregel ikke angitt hvem som har klagerett, jf. eksempelvis §§ 10-6 og 10-8. Det må imidlertid i alminnelighet legges til grunn at det også her bare er den vedtaket retter seg mot som kan klage på avgjørelsen.

19.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet at det skal være «den vedtaket retter seg mot» som har rett til å klage over enkeltvedtak etter lovens kapittel 13. I tillegg ble det foreslått klagerett for tredjeparter som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt. Særreglene fra ligningsloven § 9-3 om at aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og boligselskaper skal kunne klage på nærmere bestemte typer vedtak, ble foreslått videreført. Det samme gjaldt ligningsloven § 9-4 om at den som er ansvarlig for eiendomsskatt kan klage over avgjørelser som får betydning for eiendomsskatten.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar støtter forslaget om en utvidet klagerett for tredje-

parter, og foreslår at det innføres klagerett for kommuner i saker der skattemyndighetene fastsetter eiendomsskattegrunnlagene for vannkraftanlegg.

Skattedirektoratet uttaler at klageretten for tredjeparter som er endelig ansvarlige for den skattepliktiges skatt, synes hensiktsmessig.

Professor emeritus Frederik Zimmer har bemerkninger om klageadgang for aksjonær og selskap ved kildeskatt etter skatteloven § 10-13. Merknadene tas opp nedenfor under vurderinger og forslag.

19.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at det som hovedregel bare skal være den vedtaket retter seg mot som skal ha klagerett etter skatteforvaltningsloven. Gjennomgangen av gjeldende rett viser at det på skatteområdet som den klare hovedregel bare er den skattepliktige som har rett til å klage over vedtak om skattefastsetting. For andre typer avgjørelser som vil være enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d, er det et tilsvarende utgangspunkt om at det bare er den vedtaket direkte retter seg mot, enten det er en skattepliktig eller en tredjepart, som har klagerett. Det er normalt den vedtaket retter seg mot som pålegges rettigheter og plikter og som er best egnet til å vurdere om avgjørelsen er riktig, og om det er behov for å påklage den.

Begrepet «den vedtaket retter seg mot» skal tolkes snevert. Det skal svært mye til før andre enn den skattepliktige selv, eller en tredjepart dersom det er tale om et enkeltvedtak rettet mot en annen enn den skattepliktige, omfattes av dette alternativet. Fra praksis på avgiftsområdet finnes det få eksempler på at tredjeparter har blitt ansett som part etter forvaltningsloven § 28 som følge av at vedtaket retter seg mot dem. I skatteforvaltningsloven § 12-10 foreslås det hjemmel for skattemyndighetene til å gjøre trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven til part i saker om skattefastsettingen til den skattepliktige, jf. punkt 18.2.3.4. Dersom skattemyndighetene benytter seg av denne adgangen, vil den trekkpliktige ha klagerett fordi vedtaket retter seg mot vedkommende.

Som nevnt kan tredjeparter i visse tilfeller ha så sterke interesser i en sak at de etter forvaltningsloven har klagerett på et vedtak. På merverdiavgiftsområdet har spørsmålet kommet på spissen i saker der tredjeparter gjøres ansvarlige for avgiftsforpliktelsen til et avgiftssubjekt. I Rt.

2013 side 858 (Telenor Eiendom) ble et selskap som inngikk i en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gitt adgang til å reise sak om gyldigheten av et etterberegningssvedtak som var rettet mot den fellesregistrerte enheten (avgiftssubjektet), og ikke mot selskapet selv. Høyesterett la vekt på at vedtaket gjaldt selskapets egen omsetning, og at det var dette selskapet som skulle belastes avgiften etter de underliggende privatrettslige reglene om forholdet mellom enhetene som inngikk i fellesregistreringen. Dommen gjelder spørsmålet om søksmålskompetanse, men får betydning også ved tolkning av begrepet «rettslig klageinteresse» i forvaltningsloven. Departementet legger videre til grunn at dommen får betydning for spørsmålet om klage- og søksmålskompetanse i saker der tredjeparter på andre rettslige grunnlag enn reglene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gjøres ansvarlig for betaling av den skattepliktiges skatt.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget om at vilkåret for at andre enn den vedtaket retter seg mot skal ha klagerett etter lovforslaget § 13-1 første ledd, skal være at vedkommende er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt». Forslaget innebærer at tredjeparter får en noe videre klageadgang enn det som gjelder etter ligningsloven i dag.

Hvorvidt en tredjepart er «ansvarlig» for den skattepliktiges skatteforpliktelse, beror på en tolkning av ansvarsreglene som finnes ellers i skatteavgivningen. Skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50 har en samling av ansvarsregler som vil gi tredjeparter klagerett etter skatteforvaltningsloven, og det finnes i tillegg enkelte bestemmelser om solidaransvar andre steder i skatteregelveket, jf. for eksempel merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Vilkåret om at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, innebærer at tredjeparten ikke vil ha klagerett dersom vedkommende har et regresskrav mot andre tredjeparter etter å ha betalt skattekravet. Dette betyr at det ikke er tilstrekkelig for klagerett at et subjekt er solidarisk ansvarlig for skatten. Det kreves i tillegg at man ikke kan kreve at andre subjekter skal belastes skatten. I tilfeller med fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd vil det eksempelvis være det selskapet som skal belastes skatten etter de underliggende privatrettslige rettsreglene, som kan klage i tillegg til den skattepliktige selv. De øvrige selskapene som inngår i fellesregistreringen har ikke klagerett. Det at den ansvarlige tredjeparten i ettertid kan ha et regresskrav

mot den skattepliktige, medfører imidlertid ikke at man mister statusen som endelig ansvarlig for skatten.

Tredjepartens klagerett er begrenset til den delen av vedtaket som har betydning for ansvarskravet mot vedkommende. Spørsmål som gjelder andre sider ved den skattepliktiges skattefastsettning, kan ikke påklages av tredjeparten.

Den medansvarlige tredjepartens klagerett inntreer uavhengig av om ansvaret er gjort gjeldende eller ikke.

Professor Zimmer uttaler at det bør klargjøres at utenlandsk aksjonær som skal betale kildeskatt av utdelt utbytte etter skatteloven § 10-13, har klagerett. Slik kildeskatt skal etter departementets forslag fastsettes ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten, jf. punkt 15.2.7.4 ovenfor. De alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at fastsettingen er uriktig, og dette vedtaket vil rettes mot aksjonæren. Aksjonæren vil da kunne påklage vedtaket etter lovforslaget § 13-1. *Professor Zimmer* stiller også spørsmål ved om det er noen god regel at selskapet ikke har klagerett. Selskapet har ingen slik klagerett i dag, men kan opptre som fullmektig for aksjonæren dersom det er inngått avtale om dette. Etter departementets syn er det ikke grunn til å gi selskapet klagerett over vedtak etter lovens kapittel 12 rettet mot aksjonæren.

Departementet går ikke inn for å innføre klageadgang for kommuner i saker der skattemyndighetene fastsetter eiendomsskattegrunnlagene for vannkraftanlegg, slik *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar* foreslår. Kommunenes interesser ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget anses tilstrekkelig ivaretatt gjennom øvrige regler om blant annet søksmålsadgang, jf. punkt 21.3.

Departementet opprettholder forslaget om å videreføre særreglene i ligningsloven § 9-3 om at aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og boligselskaper skal kunne klage på nærmere bestemte typer vedtak som gjelder verdien på aksjer og formue og inntekt fra selskapene. Bestemmelsene er begrunnet i praktiske hensyn og at de vil virke arbeidsbesparende, ettersom fastsettingene vil få betydning for flere skattepliktige, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 32, Ot.prp. nr. 35 (1991–92) side 184 og Ot.prp. nr. 64 (1996–97) side 43-44. Bestemmelsen om aksjeselskapers rett til å klage på aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt foreslås imidlertid ikke videreført, ettersom disse ikke lenger er aktuelle.

Deltakerlignede selskaper har også klagerett i medhold av § 13-1 siden de kan gjøres ansvarlig for den enkelte deltakers skatt etter skattebetalingsloven § 16-11. Den selvstendige betydningen av klageretten etter § 13-2 er blant annet at denne gjelder uavhengig av om en eller flere av deltakerne har betalt skattekravet som kan knyttes til deres andel av formuen og inntekten fra selskapet. Departementet opprettholder også forslaget om å videreføre reglene fra ligningsloven § 9-4 om at den som er ansvarlig for eiendomsskatt, kan klage over avgjørelser som får betydning for eiendomsskatten.

Departementet viser til forslag til §§ 13-1 første ledd og 13-2.

19.5 Klageinstans

19.5.1 Gjeldende rett

19.5.1.1 Forvaltningsloven

Det følger av forvaltningsloven § 28 at klager på enkeltvedtak skal behandles av det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har fattet det påklagede vedtaket.

19.5.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav a fastsetter at klage over den ordinære ligningen etter kapittel 8 skal behandles av skattekontoret. Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak som skattekontoret fatter i endringssaker, jf. bokstav b. I § 9-2 nr. 1 bokstav c er det en særbestemmelse om at Skattedirektoratet er klageinstans i saker som innebærer at samme inntekt eller formue skattlegges i flere kommuner.

Skattedirektoratet er som hovedregel klageinstans ved klager over andre avgjørelser enn vedtak som gjelder ligningen, jf. eksempelvis §§ 3-4 nr. 4, 3-6 nr. 3, 10-6 nr. 4, 10-7 nr. 2, 10-8 nr. 5 første punktum og 10-9 nr. 4. Skatteklagenemnda er likevel klageinstans i saker som gjelder sakskostnader, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 5, og Skattedirektoratets vedtak om gebyr etter § 10-8, jf. nr. 5 annet punktum.

19.5.1.3 Petroleumsloven

Klage over ligning av formue i og inntekt av utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleumsloven § 5 første ledd, behandles av Klagenemnda for petroleums-skatt, jf. petroleumsloven § 6 nr. 1 bokstav b. Saker som skal

avgjøres av nemnda legges fram av Oljeskattekontoret, jf. § 6 nr. 1 bokstav e.

19.5.1.4 Svalbardskatteloven

Etter svalbardskatteloven § 4-2 annet ledd kan departementet i forskrift gi bestemmelser om oppnevning, sammensetning og organisering av en særskilt klagenemnd. Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1 annet ledd bestemmer at det skal være en særskilt klagenemnd for Svalbard.

19.5.1.5 Merverdiavgiftsloven

På merverdiavgiftsområdet er det fastsatt viktige unntak fra forvaltningsloven § 28. Merverdiavgiftsloven §§ 19-1 og 19-2 bestemmer at Klagenemnda for merverdiavgift skal behandle klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift mv. og klager over vedtak om sakskostnader, når nemnda har endret et vedtak til gunst for avgiftssubjektet. Med ny nemndsordning vil disse sakene behandles av Skatteklagenemnda.

19.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre hvilke organer som skal være klageinstans i skattesaker. Det ble foreslått at lovens hovedregel skal være at klage behandles av det organet som er nærmest overordnet det organet som har truffet vedtaket. For vedtak om fastsetting av bestemte skattearter ble det foreslått viktige unntak ved at klageinstansen skal være en nemnd. Vedtak om fastsetting av formues- og inntektskatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift skal behandles av Skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda for Svalbard skal være klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven, mens Klagenemnda for petroleums-skatt skal være klageinstans ved klage over fastsetningsvedtak etter petroleumsloven § 5 første ledd.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) påpeker at gjeldende regler i merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd annet punktum ikke foreslås videreført. Det følger av bestemmelsen at klage over registrerings- eller slettingsvedtak i Merverdiavgiftsregisteret skal behandles av Klagenemnda, når det samtidig klages over vedtak som har direkte sammenheng med registreringsvedtaket. Etter foreningens syn bør alle klager på vedtak om registrering eller sletting i Merverdiav-

giftsregisteret behandles av nemnda, da slike saker er svært viktige og vurderingene er nært knyttet til skattemessige næringsvurderinger som behandles av nemnda.

19.5.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at lovens hovedregel skal være at klage behandles av overordnet organ, og at nemndsordningen på skatteområdet videreføres for de skatteartene den gjelder for i dag.

I medhold av hovedregelen i lovforslaget § 13-3 første ledd om at overordnet forvaltningsorgan er klageinstans, skal Skattedirektoratet behandle klager på vedtak fra skattekontorene i saker om fastsetting av særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Som et ledd i omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen gjennomføres det en oppgaveoverføring fra Tolletaten til Skatteetaten, se nærmere omtale i kapittel 5 ovenfor. Dette innebærer at Skatteetaten vil være skattemyndighet for alle skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og at tollregionene ikke vil være skattemyndighet etter loven. Vedtak om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon vil treffes av skattekontorene i første instans, og Skattedirektoratet vil dermed være klageinstans. Bestemmelsen om klage til nærmeste overordnede forvaltningsorgan kommer også til anvendelse ved klager på andre enkeltvedtak enn fastsetningsvedtak.

Lovforslaget § 13-3 annet til fjerde ledd gir unntak fra hovedregelen ved at klager over bestemte typer vedtak skal behandles av nemnder.

I lovforslaget § 13-3 annet ledd første punktum er det fastsatt at Skatteklagenemnda er klageorgan i saker som gjelder klage på vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Departementet opprettholder forslaget om at Skatteklagenemnda også skal være klageinstans hvor det klages over enkelte andre vedtak enn vedtak om skattefastsetting.

Skatteklagenemnda skal være klageinstans når det klages over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter lovforslaget § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-6, jf. § 13-3 annet ledd annet punktum. Ligningsloven § 10-8 nr. 5 annet punktum har i dag en regel om at klager over Skattedirektoratets vedtak om ileggelse av gebyr, skal avgjøres av nemnd.

Etter forslaget til regler om klage over avgjørelser om sakskostnader i lovforslaget § 5-9 fjerde

ledd og klage over bindende forhåndsuttalelser i § 6-2 første ledd skal Skatteklagenemnda være klageinstans i klagesaker om dette, se nærmere omtale i punkt 11.10.3 og 12.3.3 ovenfor.

Lovforslaget § 13-3 annet ledd siste punktum presiserer at saker skal forberedes for Skatteklagenemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda, jf. også lovforslaget § 2-1. Dette følger av den nye nemndsordningen på skatteområdet.

Skatteklagenemnda for Svalbard skal være klageinstans ved klager over vedtak fra skattekontoret om fastsetting av skatt etter svalbardskatte-loven, jf. § 13-3 tredje ledd. Skattekontoret fremmer saker for nemnda.

Klagenemnda for petroleumsskatt skal være klageinstans ved klager over vedtak om skatt på formue og inntekt fra utvinning og rørledningstransport, som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd, jf. lovforslaget § 13-3 fjerde ledd. Oljeskattekontoret fremmer saker for nemnda.

På bakgrunn av høringsuttalelsen fra *NARF* foreslår departementet en tilføyelse i lovforslaget § 13-3 annet ledd, slik at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd annet punktum videreføres. Dette innebærer at klage over registrerings- eller slettingsvedtak i Merverdiavgiftsregisteret, skal behandles av Klagenemnda for merverdiavgift når det samtidig klages over vedtak om endring av fastsetting som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. *NARF* uttaler også at klage over alle registrerings- og slettingsvedtak bør behandles av nemnda. Departementet viser til at bakgrunnen for særregelen i merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd annet punktum, er at vedtak om sletting i registeret ofte henger sammen med et etterberegningssvedtak. Det er derfor ansett som uheldig og lite praktisk å splitte opp klagebehandlingen, slik at klage over slettingsvedtaket går til en annen klageinstans enn fastsetningsvedtaket, som behandles av klagenemnda. Departementet kan ikke se at de samme hensyn gjør seg gjeldende for registrerings- eller slettingsvedtak som ikke har direkte sammenheng med et vedtak om endring av fastsetting. Det foreslås derfor ikke endringer i gjeldende ordning.

Særreglene om nemndsbehandling i lovforslaget § 13-3 annet til fjerde ledd skal forstås slik at nemndene også skal avgjøre klager over underinstansens vedtak om å avvise klager på vedtak som nevnt i disse bestemmelsene. Dette betyr for eksempel at dersom en skattepliktig påklager et vedtak fra skattekontoret om endring av skattefastsettingen, og skattekontoret avviser klagen fordi den er for sent innkommet eller lignende,

skal nemnda avgjøre klagen over avvisningsvedtaket.

Departementet viser til forslag til § 13-3.

19.6 Klagefrist og oppreisning for oversittelse av klagefristen

19.6.1 Gjeldende rett

19.6.1.1 Forvaltningsloven

Etter forvaltningsloven § 29 er fristen for å klage over enkeltvedtak tre uker. For de skatteartene som omfattes av forvaltningsloven, gjelder denne bestemmelsen både ved klage over vedtak om skattefastsetting og vedtak som ikke er en del av fastsettingen.

Det følger av § 31 første ledd at klageren kan få oppreisning for oversittelse av klagefristen, såfremt han eller hans fullmektig ikke kan lastes for å ha oversittet fristen eller for å ha drøyd med å klage etterpå, eller det av særlige grunner er rimelig at klagen blir prøvd. Klagen kan likevel ikke tas til behandling som klagesak, dersom klagen ikke er fremmet innen ett år etter at vedtaket ble truffet, jf. § 31 tredje ledd.

19.6.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ulike frister for klage over ligningen, jf. § 9-2 nr. 4 og 5. Fristen for å klage over den ordinære ligningen er seks uker, men utløper likevel tidligst 10. august. Fristen for å klage over andre ligningsavgjørelser, herunder vedtak i endringssaker, er tre uker. Klage over ligning som gjelder kildeskatt på utbytte, må leveres senest ved utgangen av ligningsåret. Det er i tillegg gitt særregler om klagefrist når skattyters oppgaver er fraveket uten at det er sendt påbudt varsel. Ved første gangs verdsettelse av bolig etter eiendomsskatteloven § 8 C, er fristen for å klage over avgjørelse som får betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, seks uker fra skatteseddelen blir motatt fra kommunen.

Dersom skattyteren innenfor klagefristen har bedt om opplysninger som er nødvendige å få fra skattekontoret for å klage, er fristen for å klage tre uker etter at skattekontoret har sendt opplysningene, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 6.

Det følger av ligningsloven § 9-2 nr. 7 at det organet som har vedtaksmyndighet i saken, skal avgjøre hva som skjer dersom skattyter ikke har overholdt fristen for å klage på ligningsavgjørelser. Bestemmelsen innebærer at skattyter kan få klagen realitetsbehandlet, selv om klagefristen er

oversittet. Ved oppreisningsvurderingen skal det legges vekt på momentene som framgår av § 9-5 nr. 7, nærmere bestemt spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. På samme måte som etter forvaltningsloven er det slik at en klage ikke kan tas til behandling som klagesak mer enn ett år etter at vedtaket ble truffet, jf. § 9-2 nr. 8.

I de tilfellene hvor ligningsloven har egne regler om klage over avgjørelser som ikke er en del av ligningen, er klagefristen gjennomgående tre uker, jf. § 3-4 nr. 4, § 9-11 nr. 5, § 10-6 nr. 4, § 10-7 nr. 2 og § 10-8 nr. 5.

19.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en generell klagefrist etter lovens kapittel 13 på seks uker. Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, skal klageren etter forslaget kunne levere klagen innen seks uker etter at myndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Det ble foreslått en bestemmelse om oppreisning for oversittelse av klagefristen, som innebærer at myndighetene kan velge å ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, klagerens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Klagen skal ikke kunne tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble fattet. Det skal etter forslaget ikke være klagerett på en avgjørelse om å avvise en klage som kommer inn etter utløpet av ettårsfristen.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) og *Skattebetalerforeningen* har merknader til forslaget om en ettårsfrist for at en klage skal kunne tas under behandling som klagesak. Disse instansene mener at det er behov for en mulighet til også å få overprøvd avgjørelser om avvisning av en klage, som kommer inn senere enn ett år etter vedtaket ble fattet. Skattebetalerforeningen uttaler at det er svært lite betryggende for rettssikkerheten, at avgjørelsesmyndigheten i en andel av klagesakene fullt og helt er lagt til skattekontoret, uten mulighet for å anke saken til en uavhengig nemnd. PwC uttaler at det er på det rene at avvisningsvedtak kan være urimelige og ikke i tråd med momentene i lovforslaget § 13-4 tredje ledd, uten at skjønnsutøvelsen av den grunn er å anse som ugyldig.

Sivilombudsmannen støtter forslaget om å utvide den generelle klagefristen fra tre til seks uker.

19.6.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om en generell klagefrist på seks uker etter skatteforvaltningsloven kapittel 13. Forslaget innebærer at klagefristen utvides for en stor andel av vedtakene som fattes på skatteområdet, og bakgrunnen er å sikre at klageren har rimelig tid til å vurdere om det er grunnlag for å klage og til å utforme klagen.

Fristen skal regnes fra melding om enkeltvedtaket har kommet fram til klageren, jf. lovforslaget § 5-5 første ledd.

Departementet opprettholder også forslaget om utsatt frist dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, jf. lovforslaget § 13-4 annet ledd. Bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven § 9-2 nr. 6, og antas blant annet å kunne være praktisk i tilfeller hvor tredjeparter som er medansvarlige for den skattepliktiges skatt, vil klage på et vedtak.

Når det gjelder oppreisning for oversittelse av klagefristen, opprettholder departementet forslaget om at myndighetene skal kunne velge å ta klagen under behandling, dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. For skatteartene som i dag omfattes av forvaltningsloven, innebærer forslaget at oppreisningsbestemmelsen gir anvisning på et annet vurderingstema enn det som følger av dagens ordlyd. Departementet antar imidlertid at det vil være klare likhetstrekk mellom den oppreisningsvurderingen som i dag foretas i medhold av forvaltningsloven, og den som skal skje i medhold av lovforslaget § 13-4 tredje ledd. Hvorvidt den skattepliktige kan lastes for ikke å ha overholdt fristen eller å ha klaget tilstrekkelig raskt etter utløpet av fristen, er momenter som vil være relevante ved vurderingen av hensynene «klagerens forhold» og «den tid som er gått». Under hensynet «spørsmålets betydning» vil det på tilsvarende måte være aktuelt å ta i betraktning om det av andre særlige grunner er rimelig at klagen tas til behandling. Oppregningen av momenter i lovforslaget § 13-4 tredje ledd er ikke ment å være uttømmende, slik at også andre hensyn kan komme i betraktning.

Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å vurdere om oppreisning skal gis, jf. formuleringen om at klagen «kan» tas under behandling. Bestemmelsen forutsetter at det beror på en konkret helhetsvurdering om det er grunn til å behandle klagen. Momentene som framgår av lovteksten, er de samme hensynene som skattemyn-

dighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta opp skattefastsettingen til endring etter lovforslaget § 12-1. Det vises til omtalen i punkt 18.3.3 ovenfor for en nærmere redegjørelse for de ulike hensynene.

Skattemyndighetene skal av eget tiltak vurdere om det skal gis oppreisning for oversittelse av klagefristen. Dersom klagen kommer for sent og grunnen til forsinkelsen ikke framgår, må skattemyndighetene vurdere om det er behov for å innhente opplysninger for å avgjøre om det skal gis oppreisning. Både underinstansen og klageinstansen skal vurdere oppreisningsspørsmålet ettersom begge organene har myndighet til å avvise saken, jf. lovforslaget § 13-6 annet ledd og § 13-7 første ledd første punktum og omtale i punkt 19.8.3. og 19.9.3.

Vedtak om ikke å gi oppreisning for oversittelse av klagefristen kan som hovedregel påklages, jf. § 13-1 annet ledd annet punktum.

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre gjeldende regler om at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak, dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble fattet, jf. lovforslaget § 13-4 tredje ledd annet punktum. *PwC* og *Skattebetalerforeningen* er negative til at det skal gjelde en slik frist, som får som konsekvens at en avvisning av en klage som innkommer etter ettårsfristen, ikke kan påklages. Departementet viser til at en ettårsfrist for å ta en klage under behandling som klagesak, følger både av forvaltningsloven § 31 tredje ledd og ligningsloven § 9-2 nr. 8 i dag. Ligningslovens bestemmelse ble innført fra og med 2008. Formålet med bestemmelsen er særlig å begrense forvaltningens arbeidsbelastning med gamle saker. Når en skattepliktig eller tredjepart får et vedtak rettet mot seg, har vedkommende en særskilt oppfordring til å sette seg inn i vedtakets innhold. Etter departementets syn er det ikke urimelig at det settes en ytre grense for hvor lenge en klager kan oversitte klagefristen og at saken likevel behandles som en klagesak. Departementet opprettholder forslaget om en ettårsfrist for at en klage skal kunne tas under behandling som klagesak. Kommer klagen inn etter utløpet av ettårsfristen, skal den behandles som en anmodning til skattemyndighetene om at disse på eget initiativ skal ta saken opp til endring etter lovens kapittel 12, jf. §§ 12-1 og 12-11. I motsetning til det som gjelder ved vedtak om å avvise klager som kommer inn innenfor ettårsfristen, er det ikke klagerett på skattemyndighetenes beslutninger om ikke å ta opp saken til endring på eget initiativ.

Departementet foreslår en bestemmelse om utvidet klagefrist i saker med første gangs verdsettelse av bolig etter eiendomsskatteloven § 8 C, jf. gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 9-2 nr. 4 siste punktum. Fristen for å klage over vedtak fra skattemyndighetene som får betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, skal være seks uker fra skatteseddelen blir mottatt fra kommunen.

Departementet viser til forslag til § 13-4.

19.7 Klagens adressat, form og innhold

19.7.1 Gjeldende rett

19.7.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 32 har regler om klagens adressat, form og innhold. Klagen skal framsettes for det forvaltningsorganet som har truffet vedtaket. Dersom muntlig klage er tillatt, skal den nedtegnes skriftlig av organet. Klagen skal være undertegnet eller autentisert etter reglene om elektronisk kommunikasjon med forvaltningen. Klagen må nevne det vedtaket det klages over, og om påkrevet gi opplysninger til bedømmelse av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Klagen må videre nevne den endringen som ønskes i det vedtaket det klages over, og bør nevne de grunnene klagen støtter seg til. Dersom klagen inneholder feil eller mangler, skal forvaltningsorganet sette en kort frist for rettelse eller utfylling.

19.7.1.2 Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd har et særlig krav til klager over vedtak der avgiftsoppgjøret er fastsatt ved skjønn som følge av at omsetningsoppgave ikke har kommet inn. Klagen skal i slike tilfeller bare behandles dersom avgiftssubjektet samtidig med klagen leverer omsetningsoppgave for den eller de terminene vedtaket gjelder.

19.7.1.3 Ligningsloven

Ligningslovens krav til klage over ligningen følger av § 9-2 nr. 2 og 3. Klagen må være skriftlig, inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klagen skal leveres til skattekontoret.

19.7.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om klagens adressat, form og innhold som i

stor grad bygger på reglene fra forvaltningsloven og ligningsloven. Særbestemmelsen fra merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd ble foreslått videreført.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

19.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven om klagens adressat, form og innhold. Klagen skal sendes til det organet som har truffet enkeltvedtaket. I saker hvor det påklagede vedtaket er truffet av skattekontoret, skal den skattepliktige på samme måte som i dag kunne levere klagen til hvilket som helst skattekontor. Klagen skal være skriftlig, skal vise til det vedtaket som påklages, og om påkrevet gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forholdene påstandene bygger på. Inneholder en klage feil eller mangler, skal organet etter forslaget sette en kort frist for retting eller utfylling.

Særbestemmelsen fra merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd om at klage bare behandles dersom klageren samtidig sender inn skattemelding for den eller de terminer vedtaket gjelder, foreslås videreført. Etter departementets vurdering er det behov for en særlig regulering av krav til klager over vedtak om fastsetting av merverdiavgift. Skattemyndighetene mottar årlig et stort antall klager over vedtak om skjønn etter merverdiavgiftsloven § 18-1 bokstav a. Klagen leveres i svært mange tilfeller i form av omsetningsoppgaver, og Skatteetatens behandling av oppgavene foregår i stor grad maskinelt i etatens saksbehandlingssystem. Det at det foreligger en omsetningsoppgave fra den avgiftspliktige, er dermed en viktig forutsetning for at klageordningen på merverdiavgiftsområdet skal kunne administreres på en hensiktsmessig måte.

Departementet viser til forslag til § 13-5.

19.8 Saksforberedelse

19.8.1 Gjeldende rett

19.8.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 33 gjelder saksforberedelse i klagesak. Reglene i lovens kapittel IV om saksforberedelse ved enkeltvedtak og kapittel V om vedtaket gjelder i utgangspunktet tilsvarende i klage-

saker, jf. første ledd. Etter annet ledd skal underinstansen gjøre de undersøkelser klagen gir grunn til. Videre kan underinstansen oppheve eller endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet, og den skal avvise klagen dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger.

Dersom underinstansen ikke treffer avgjørelse om å oppheve eller endre vedtaket eller avviser klagen, skal den sende sakens dokumenter til klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Dersom underinstansen gir klageinstansen uttalelse som partene kan kreve å få se uten hinder av § 19, skal den sende kopi til partene med mindre Kongen er klageinstans, jf. § 33 fjerde ledd.

Det følger av § 33 femte ledd at klageinstansen skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Den kan pålegge underinstansen å foreta nærmere undersøkelser.

19.8.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ikke på samme måte som forvaltningsloven § 33 første ledd noen bestemmelse om at de generelle saksbehandlingsreglene ellers i loven kommer til anvendelse i klagesaker. At disse reglene gjelder også i klagesaker, følger imidlertid allerede av at de etter sin art er av generell karakter. Ligningsloven har heller ikke noen regel tilsvarende forvaltningsloven § 33 annet ledd første punktum om at underinstansen plikter å foreta de undersøkelser klagen gir grunn til. Alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper stiller imidlertid krav om at saksbehandlingen skal være forsvarlig mv. Anvendelsen av prinsippene i skattesaker må sees i lys av at det er den skattepliktige som har hovedansvaret for å opplyse saken, og at skattemyndighetene ikke har noen omfattende undersøkelsesplikt. Det følger likevel av praksis at skattemyndighetene har en viss plikt til å foreta egne undersøkelser når omstendighetene i saken tilsier det.

Etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 er det det organet som skal treffe vedtak i saken, det vil si skatteklagenemnda ved klage over vedtak i endrings sak, som skal avgjøre hvilken betydning det skal ha at vilkårene for å klage ikke er oppfylt. Dette innebærer at skattekontoret ikke har kompetanse til å avvise klagen slik underinstansen har etter forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum.

Med ny klagenemndsordning på skatteområdet skal sekretariatet for Skatteklagenemnda forberede saken for nemnda. Saken forberedes for nemnda ved at det utarbeides innstilling til vedtak i saken, og at innstillingen oversendes nemnda sammen med dokumentene i saken.

I ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum er det hjemmel for skattekontoret til å endre sitt vedtak under saksforberedelsen, dersom kontoret finner at skattyters klage til skatteklagenemnda er begrunnet. Bestemmelsen videreføres med ny nemndsordning på skatteområdet.

Ligningsloven har ingen regler tilsvarende forvaltningsloven § 33 femte ledd om at klageinstansen skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes, og at den kan pålegge underinstansen å foreta nærmere undersøkelser i saken.

19.8.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om saksforberedelse i klagesaker som delvis bygger på forvaltningsloven § 33. Noen av forvaltningslovens bestemmelser ble ikke foreslått videreført på grunn av særlige forhold på skatteområdet. Det ble også foreslått enkelte særregler som følge av nemndsordningen på skatteområdet.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) uttaler at det bør vurderes å lovfeste at skattepliktige har krav på å motta skattekontorets utkast til vedtak når skattekontoret fatter vedtak som førsteinstans. PwC mener også at skattepliktige bør ha rett til å kommentere på de faktiske og rettslige framstillingene og vurderingene i utkast til vedtak i første instans og i utkast til innstilling til klageinstansen.

19.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 13-6 om saksforberedelse i klagesaker, etter mønster av forvaltningsloven § 33. Noen av forvaltningslovens bestemmelser videreføres ikke som følge av særlige forhold som gjør seg gjeldende på skatteområdet, herunder at skattemyndighetene ikke har noen omfattende undersøkelsesplikt.

De alminnelige saksbehandlingsreglene i lovens kapittel 5 skal gjelde tilsvarende for behandlingen av klagesaker, med mindre noe annet følger av lovforslaget i § 13-6 selv.

Forvaltningsloven § 33 annet ledd første punktum har en regel om at underinstansen skal foreta de undersøkelser klagen gir grunnlag for. Ligningsloven pålegger ikke skattekontoret noen lignende plikt når det forbereder klagesaker for skatteklagenemnda, og bestemmelsen foreslås ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Begrunnelsen for dette er at myndighetene på skatteområ-

det ikke har noen omfattende undersøkelsesplikt, se nærmere omtale i punkt 11.2. Et grunnleggende trekk ved skatteforvaltningsregelverket er at det er den skattepliktige som har hovedansvaret for å skaffe til veie det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og skattemyndighetene har kun i begrenset grad plikt til å foreta selvstendige undersøkelser for å bidra til sakens opplysning. Etter departementets vurdering er det da ikke naturlig med en bestemmelse om undersøkelsesplikt for skattemyndighetene under den forberedende klagesaksbehandlingen. Ulovfestede regler om krav til forsvarlig saksbehandling vil imidlertid etter omstendighetene kunne pålegge skattemyndighetene å foreta egne undersøkelser i sakens anledning.

Etter lovforslaget § 13-6 annet ledd skal underinstansen avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, jf. gjeldende bestemmelse i forvaltningsloven § 33 annet ledd. I ligningsloven følger det i dag av § 9-2 nr. 7 første punktum at det er klageorganet som skal avgjøre hvilken betydning det skal ha at vilkårene for klagerett ikke foreligger. Departementet opprettholder forslaget om at underinstansen også i saker der en nemnd er klageinstans, skal kunne ta stilling til om vilkårene for klagerett er oppfylt i første instans. Et avvisningsvedtak kan påklages etter lovforslaget § 13-1, og klagen over dette vedtaket behandles av nemnda. At klageren har oversittet klagefristen, er en av årsakene som kan lede til at klagen avvises. Det følger av henvisningen til § 13-4 tredje ledd at underinstansen har plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning.

Underinstansen kan etter § 13-6 tredje ledd endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet, jf. gjeldende bestemmelser i forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum og ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum.

Blir det ikke truffet vedtak om avvisning eller endring, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt, jf. lovforslaget § 13-6 fjerde ledd. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken. Dersom klagen skal behandles av en nemnd, skal det saksforberedende organet legge saken fram for nemnda, jf. lovforslaget § 13-3 annet til fjerde ledd. Dette innebærer å utarbeide innstilling til vedtak i saken, som oversendes nemnda sammen med sakens øvrige dokumenter.

Når det gjelder saksbehandlingen i sekretariatet for Skatteklagenemnda, vil det kunne variere om og i hvilken grad skattekontoret skal være involvert i den videre saksforberedelsen, for eksempel ved at sekretariatet ber om tilleggsopplysninger fra skattekontoret. Det er imidlertid en

forutsetning at sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken, slik at det er sekretariatets syn på saken som kommer til uttrykk i innstillingen til vedtak. Sekretariatet for Skatteklagenemnda kan verken instruere skattekontoret om å omgjøre enkeltsaker eller selv treffe vedtak om omgjøring i samsvar med klagen. Dersom sekretariatet mener at klagen bør tas til følge, må det, som i andre klagesaker, fremme saken for nemnda for avgjørelse. Dette er nærmere omtalt i Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 13.6.2.

Etter forslaget i høringsnotatet skal klageren sendes kopi av underinstansens uttalelse, og i saker hvor en nemnd er klageinstans, skal klageren sendes kopi av innstilling til vedtak nemnda. *PwC* mener at det bør vurderes å lovfeste at skattepliktige har krav på å motta skattekontorets utkast til vedtak når skattekontoret fatter vedtak som førsteinstans. Videre uttaler *PwC* det at det også bør vurderes å lovfeste at skattepliktige har rett til å kommentere på de faktiske og rettslige framstillingene og vurderingene i utkast til vedtak i første instans og utkast til innstilling til klageinstansen. *D e p a r t e m e n t e t* viser til at underinstansen bare kan treffe endringsvedtak i de sakene den finner at klager skal gis helt eller delvis medhold. Dersom klageren gis delvis medhold, vil dette vedtaket kunne påklages. Etter departementets syn er det ikke behov for å lovfeste at klageren skal motta underinstansens utkast til eget vedtak. For å få fram at klageren har rett til å komme med merknader til de utkastene som forelegges, foreslår departementet imidlertid en endring i lovteksten ved det framgår at klageren skal sendes «utkast» til underinstansens uttalelse og innstilling til vedtak i nemnda i stedet for «kopi». Departementet opprettholder forslaget om at retten for klageren til å se slikt utkast til uttalelse eller innstilling til vedtak i nemnd likevel ikke gjelder for opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter.

Departementet viser til forslag til § 13-6.

19.9 Klageinstansens kompetanse

19.9.1 Gjeldende rett

19.9.1.1 Forvaltningsloven

Forvaltningsloven har regler om klageinstansens myndighet i § 34. Det følger av første ledd at klageinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å klage ikke foreligger. Klageinstansen er ved denne vurderingen ikke bundet av at

underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt.

Dersom saken tas til realitetsbehandling, bestemmer forvaltningsloven § 34 annet ledd første punktum at klageinstansen kan prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Dette innebærer blant annet at den skattepliktige har full adgang til å legge fram opplysninger om bevis, anførsler mv. som ikke var en del av saken på det tidspunktet underinstansen fattet sitt vedtak. Videre følger det av § 34 annet ledd annet punktum at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av vedkommende.

Forvaltningsloven § 34 tredje ledd første punktum fastsetter at vedtaket ikke kan omgjøres til ulempe for klageren, med mindre klagerens interesser finnes å måtte vike for hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser. Det følger av annet punktum at endring til ulempe bare kan skje innen en frist på tre måneder.

Det følger av forvaltningsloven § 34 fjerde ledd at klageinstansen selv kan treffe nytt vedtak i saken eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

19.9.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven § 9-2 nr. 7 bestemmer at den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning det skal ha at vilkårene for å klage på ligningen ikke foreligger. Bestemmelsen innebærer at klageinstansen kan avvise klagen, dersom den i motsetning til det saksforberedende organet mener at vilkårene for å klage ikke er oppfylt. Også ved klage over andre avgjørelser på ligningsforvaltningsområdet må klageinstansen kunne avvise klager når vilkårene ikke foreligger.

Ligningsloven har ingen tilsvarende regler som forvaltningsloven om hva klageinstansen kan prøve og hvilke omstendigheter den skal legge vekt på, men det er på det rene at de samme prinsippene gjelder også i saker som behandles etter denne loven.

Ligningsloven inneholder ingen begrensninger i klageinstansens adgang til å endre vedtaket til ulempe for klageren. Loven har heller ikke bestemmelser om at klageinstansen selv kan treffe nytt vedtak i saken eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

19.9.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om klageinstansens kompetanse som er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 34.

Advokatforeningen uttaler at det er positivt med en regulering av kompetansen, og at det framgår særskilt av lovforslaget at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med. Etter foreningens syn bør det presiseres i proposisjonen at klageorganet skal vurdere og drøfte alle anførsler den skattepliktige fremmer i klagen, også subsidiære i den grad det ikke gis medhold i det prinsipale. Når klageorganet kun drøfter skattekontorets standpunkt, risikerer man at samme fastsetting må trekkes inn for domstolene flere ganger for først å prøve klagerens prinsipale påstand, deretter den subsidiære påstanden.

19.9.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om en bestemmelse om klageinstansens kompetanse i skatteforvaltningsloven etter mønster av forvaltningsloven § 34.

Lovforslaget § 13-7 første ledd fastsetter at klageinstansen skal vurdere om vilkårene for klage rett foreligger, og at den ved denne vurderingen ikke er bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å foreligge. Dersom klageinstansen kommer til at vilkårene ikke er oppfylt, skal den avvise saken. Klageinstansen har likevel plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning for oversiktelse av klagefristen.

Det følger av lovforslaget § 13-7 annet ledd at klageinstansen kan ta stilling til alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Klageinstansen er ikke bundet av klagens omfang. Den kan også ta opp sider ved underinstansens vedtak som ikke er påklaget. Dette innebærer eksempelvis at klageinstansen kan endre fastsettingen for alle skattleggingsperioder som omfattes av underinstansens vedtak, selv om den skattepliktige bare har påklaget fastsettingen for enkelte av periodene. Det ligger imidlertid en begrensning i at det kun er underinstansens vedtak som utgjør «saken» i lovens forstand. For klager over fastsetningsvedtak betyr dette at det er vedtaket som er til behandling i klageinstansen, ikke hele skattefastsettingen som sådan, med mindre fastsettingen i sin helhet er gjenstand for vedtaket. Dette innebærer eksempelvis at dersom en skattepliktig for formues- og inntektsskatt har påklaget et vedtak som gjelder

formue og inntekt fra en eiendom, kan klageinstansen ikke ta til behandling spørsmål som gjelder den skattepliktiges arbeidsinntekt.

Klageinstansen skal vurdere de synspunktene som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren, jf. lovforslaget § 13-7 annet ledd annet punktum. Bestemmelsen pålegger klageinstansen å ta i betraktning alle de grunnene som klageren har framført. Med henvisning til høringsmerknaden fra *Advokatforeningen* vil departementet bemerke at klageinstansen også skal drøfte subsidiære påstander i den grad det ikke gis medhold i det prinsipale. Departementet ser ikke behov for å lovfeste dette. Klageinstansen er heller ikke bundet av de grunnene som klageren har framført, og kan basere sin avgjørelse på andre grunnlag enn de som er tatt med i klagen.

Departementet opprettholder forslaget om at bestemmelsen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd som sier at vedtak til ugunst for klageren bare kan treffes i nærmere angitte tilfeller, og at melding om vedtak til ugunst må sendes innen tre måneder etter at underinstansen mottok klagen, ikke tas inn i skatteforvaltningsloven. Som nevnt har ligningsloven ingen slik regel i dag. Hensynet til korrekt skattlegging tilsier at klageinstansen bør ha adgang til å treffe et vedtak som er mindre fordelaktig for klageren enn det påklagede vedtaket, dersom den mener dette er riktig. Sett fra klagerens ståsted kan det virke urimelig at klagen skal føre til at han eller hun skattlegges på en strengere måte. På den annen side er klageren ved innstilling av klagen klar over at skattemyndighetenes behandling av saken ikke er fullført. Spørsmålet om det bør være begrensninger i adgangen til å endre et vedtak til ulempe for klageren, stiller seg dermed her noe annerledes enn når det er skattemyndighetene som gjenopptar en sak den skattepliktige kunne ha forventning om at er endelig avsluttet, jf. lovforslaget § 12-6 fjerde ledd og omtale i punkt 18.8.3.3.

Klageinstansen skal selv kunne treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 34 fjerde ledd. Alternativet om at klageinstansen treffer et «nytt vedtak i saken» omfatter både vedtak der klagen avslås, og vedtak hvor klageren får helt eller delvis medhold i klagen. Alternativet om at vedtaket oppheves og sendes tilbake til underinstansen, er aktuelt i saker hvor det er behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta.

Departementet viser til forslag til § 13-7.

19.10 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter

19.10.1 Gjeldende rett

Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første ledd bestemmer at Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd. Annet ledd gjelder avgjørelse om hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal henføres til sokkeldistriktet. Bestemmelsen må forstås slik at skatteklagenemndene ikke kan sette til side kjennelser av Klagenemnda for petroleumsskatt der denne har et annet syn enn skattekontoret.

19.10.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre kompetansefordelingen som følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d, tidligere bokstav e, i skatteforvaltningsloven. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

19.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at kompetansefordelingen som følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d skal videreføres i skatteforvaltningsloven, jf. også punkt 18.9.

Departementet viser til forslag til § 13-8.

19.11 Endring av klagenemndenes avgjørelser

19.11.1 Gjeldende rett

19.11.1.1 Forvaltningsloven

I praksis er det antatt at Klagenemnda for merverdiavgift kan omgjøre egne vedtak i medhold av forvaltningsloven § 35. Etter forvaltningsloven § 35 kan et forvaltningsorgan omgjøre sitt eget vedtak uten at det er påklaget, dersom ett av tre alternative vilkår er oppfylt. Slik omgjøring kan foretas dersom endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, dersom underretning om vedtaket ikke

er kommet fram til vedkommende og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller dersom vedtaket må anses ugyldig. Også klageinstansen eller annet overordnet organ kan omgjøre et vedtak på samme vilkår. Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstansen eller overordnet myndighet i tillegg omgjøre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om ingen av de øvrige vilkårene er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at melding om vedtaket ble sendt. Videre må melding om at vedtaket er omgjort sendes innen tre måneder, eller innen tre uker dersom det gjelder overprøving av vedtak i klagesak.

19.11.1.2 Ligningsloven

Ligningsloven har ikke regler om omgjøring av skatteklagenemndenes vedtak. Skatteklagenemndene har derfor ikke adgang til å endre vedtak de selv har fattet. Ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b gir imidlertid etter sin ordlyd skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Vilåret for endring er at det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Etter det departementet kjenner til brukes bestemmelsen i svært liten grad til å omgjøre vedtak fra nemndene når dette vil være til skattepliktiges ugunst.

Ved lov 19. desember 2014 nr. 77 gjøres det ikke endringer i dette som følge av ny klagenemndsordning på skatteområdet. Etter endringene skal Skatteklagenemnda fortsatt ha omgjøringsadgang på merverdiavgiftsområdet, mens det ikke vil være endringsadgang på ligningsområdet. Skattekontorets adgang til å omgjøre nemndsvedtak videreføres også som i dag.

19.11.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om at Skatteklagenemnda i bestemte tilfeller skal kunne endre sitt eget vedtak om skattefastsetting. Vilårene er at det foreligger nye omstendigheter og at tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Omgjøringen må skje innenfor femårsfristen i lovforslaget § 12-6 første ledd. Bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil.

Sivilombudsmannen antar at uttalelser fra ombudsmannen som nevnt i lovforslaget § 12-8 bokstav b både vil være «nye omstendigheter» og

fylle kravene til «tungtveiende hensyn». Ombudsmannen ber likevel departementet vurdere om det uttrykkelig bør lovfestes at Skatteklagenemnda, uavhengig av fristene i § 12-6, plikter å ta en skattefastsetting opp til ny behandling når en uttalelse fra ombudsmannen tilsier endring av den tidligere fastsettingen.

Skattedirektoratet uttaler at bestemmelsen systematisk synes å høre inn under lovens kapittel 12 om endring uten klage, da det ikke er klageadgang på nemndas avgjørelser. Etter direktoratets syn bør det vurderes om bestemmelsen skal utvides til også å gjelde Klagenemnda for petroleums-skatt. Direktoratet nevner at det kan stilles spørsmål ved om bestemmelsen dekker endringsadgang når skattefastsettingen har blitt feil som følge av åpenbare regne- og skrivefeil i klagenemndenes vedtak, men uttaler at innrettelses-hensyn ikke her vil gjøre seg gjeldende i like stor grad.

19.11.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet med enkelte endringer.

Klagenemndenes avgjørelser vil være skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak og bør derfor som utgangspunkt ikke kunne endres. I helt spesielle tilfeller vil nemndas avgjørelser kunne være feil. Det vil da være behov for å kunne endre avgjørelsene.

På bakgrunn av *Skattedirektoratets* høringsmerknad foreslår departementet at bestemmelsen utvides til å gjelde alle klagenemndene som omfattes av loven, det vil si Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleums-skatt. Behovet for i særlige tilfeller å kunne omgjøre nemndsvedtak gjør seg etter departementets syn gjeldende på samme måte for alle nemndene.

Departementet opprettholder forslaget om at nemnda skal kunne endre egne vedtak når det foreligger nye omstendigheter i saken. Eksempler på dette kan være at nemndsvedtaket bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Initiativet til endring kan komme fra skattepliktige eller skattemyndighetene. For å understreke at det skal mye til før det er grunn til å ta opp et nemndsvedtak til endring, skal en sak bare kunne tas opp dersom det foreligger tungtveiende hensyn. Denne vurderingen vil i stor grad bygge på de samme forhold som skal vurderes ellers når det er aktuelt å ta opp en sak til endring, jf. lovforslaget § 12-1 annet ledd. Dette innebærer at før nemnda tar opp fastsettin-

gen, skal den blant annet vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. Vilkåret om at tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp, innebærer at det skal mer til før det er aktuelt å ta opp klagenemndas vedtak enn det som ellers gjelder, selv om momentene i vurderingen i stor grad vil være de samme som framgår av lovforslaget § 12-1 tredje ledd. Departementet legger til grunn at endringsadgangen først og fremst skal benyttes til skattepliktiges gunst. Nemndas endringsadgang begrenses til å gjelde innenfor den alminnelige femårsfristen i lovforslaget § 12-6 første ledd.

Departementet foreslår også at det gis en særskilt bestemmelse om at klagenemndene kan endre en skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak hvor den skattepliktige er part, jf. høringsmerknaden fra

Sivilombudsmannen. Denne omgjøringsadgangen skal gjelde uavhengig av endringsfristene i lovens kapittel 12.

Skattedirektoratet har merknader til den lovtekniske plasseringen av bestemmelsen om endring av klagenemndenes avgjørelser. Departementet kan se at det at det ikke er klageadgang på nemndenes avgjørelser, taler for å plassere bestemmelsen i lovens kapittel 12 om endring uten klage. Klagenemndenes kompetanse som klageinstans reguleres imidlertid først i lovens kapittel 13, og loven er ellers søkt utformet kronologisk etter en tenkt tidsakse som en skattesak gjennomgår. Etter departementets syn er det da mest naturlig at bestemmelsen står til slutt i kapittel 13, etter bestemmelsene om klagebehandlingen.

Departementet viser til forslag til § 13-9.

20 Lovens kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

20.1 Innledning og sammendrag

Dagens bestemmelser om administrative reaksjoner er utformet ulikt i lovene på skatte- og avgiftsområdet. Reaksjonene har også forskjellig navn, blant annet forsinkelsesavgift, gebyr og forhøyet avgift, selv om formålet til dels er det samme. Administrative reaksjoner ilegges både skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter og rammer ulike former for opplysningssvikt, blant annet forsinket levering av opplysninger, fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, uriktige og ufullstendige opplysninger og manglende medvirkning i forbindelse med kontroll.

Departementet foreslår felles bestemmelser om tvangsmulkt, tilleggsatt og overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt kan ilegges i forkant for å skape et oppfyllelsespress, mens tilleggsatt og overtredelsesgebyr ilegges i etterkant som en sanksjon mot et lovbrudd.

Etter departementets forslag kan skattemyndighetene ilegge skattepliktig og tredjepart en daglig løpende tvangsmulkt dersom de ikke gir pliktige opplysninger etter lovforslaget kapittel 7 og 8 eller forespurte kontrollopplysninger etter kapittel 10 innen de fastsatte frister. Tvangsmulkt kan også ilegges når det er åpenbare feil ved de opplysningene som er gitt, og når den som har fått pålegg om bokføring ikke retter seg etter pålegget. Departementet legger opp til at den øvre beløpsgrensen for samlet tvangsmulkt reguleres i loven, mens satser, utmåling mv. reguleres i forskrift.

Videre foreslår departementet bestemmelser om tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt etter mønster av ligningslovens bestemmelser. Forslaget innebærer at skattemyndighetene skal ilegge tilleggsatt når skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktige opplysninger. Tilleggsatt skal likevel ikke ilegges når skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelig. Det betyr en videreføring av den modellen en har i dag i ligningsloven, som da får anvendelse på hele skatte- og avgiftsområdet. I kombinasjon med et forslag om mer bruk av unnskyldningsgrunner og lavere tilleggsattssats enn etter ligningsloven, innebærer forslaget en

lempeligere sanksjonering enn i dag. Etter forslaget skal ilagt tvangsmulkt komme til fradrag ved beregning av tilleggsatt for unnlatt levering av de samme opplysningene.

Forslaget om overtredelsesgebyr innebærer at skattemyndighetene kan ilegge tredjeparter et overtredelsesgebyr, dersom de ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter lovforslaget kapittel 7. Slikt gebyr skal ikke ilegges dersom tredjeparten er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningsvikt. Tvangsmulkt vil dermed være hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger. Overtredelsesgebyr kan også ilegges den som ikke medvirker til kontroll, og den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste.

Departementet foreslår videre å lovfeste enkelte felles saksbehandlingsregler ved ilegging av tilleggsatt og overtredelsesgebyr. Dette gjelder bestemmelser om varsel og plikt for skattemyndighetene til å veilede om rekkevidden av taushetsrett. Formålet med en lovfesting er å tydeliggjøre rettssikkerhetsgarantier som følger av EMK, og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige.

I tillegg foreslås bestemmelser om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsatt og overtredelsesgebyr og domstolens prøvingsrett. Forslaget om å innføre utsatt iverksetting innebærer at den vedtaket retter seg mot, ikke må betale tilleggsatt eller overtredelsesgebyret før klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Departementets forslag omfatter også to straffebestemmelser. Den ene gjelder for tredjeparters opplysningsvikt, mens den andre gjelder for manglende medvirkning til kontroll.

20.2 Gjeldende rett

20.2.1 Formues- og inntektssatt

20.2.1.1 Tvangsmulkt

Etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 kan Skattedirektoratet og skattekontoret ilegge tredjepart som ikke

har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning etter ligningsloven kapittel 5 og 6, en løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Det samme gjelder når tredjepart ikke har gitt adgang til kontrollundersøkelse mv. etter ligningsloven § 6-5.

Det er ikke gitt regler om størrelsen på tvangsmulkten, og det er dermed opp til ligningsmyndighetenes skjønn hvor stor denne skal være. I praksis benyttes bestemmelsen i begrenset utstrekning. I stedet ilegges gebyr etter ligningsloven § 10-8.

Skattekontoret kan også ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 6-6 nr. 1 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 2. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, men den kan i særlige tilfeller settes lavere eller høyere, likevel begrenset oppad til ti rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

20.2.1.2 Forsinkelsesavgift

Etter ligningsloven § 10-1 skal skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg etter leveringsfristen, men før skatteoppgjøret er sendt skattyter, betale en forsinkelsesavgift. Forsinkelsesavgift kan likevel ikke ilegges skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, det vil si skattytere som mottar forhåndutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister.

Forsinkelsesavgiften fastsettes på grunnlag av den samlede formue og inntekt ved ligningen og beregnes etter satser gradert etter forsinkelsens lengde. Avgiften er en promille av nettoformuen og to promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over én måned. Avgiften skal være en prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over én måned, og to prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra leveringsfristen for selvangivelsen. Forsinkelsesavgiften kan ikke settes lavere enn 200 kroner. Er forsinkelsen ikke over én måned, begrenses avgiften oppad til 10 000 kroner. Er forsinkelsen over én måned, begrenses avgiften oppad til 15 000 kroner.

Vedtak om forsinkelsesavgift treffes samtidig med det ordinære ligningsvedtaket, og de generelle saksbehandlingsreglene om ligningsvedtak, klage og omgjøring gjelder tilsvarende. Forsinkelsesavgift skal ikke ilegges når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

20.2.1.3 Tilleggsskatt

Etter ligningsloven § 10-2 skal ligningsmyndighetene ilegge tilleggsskatt når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. Det er en forutsetning at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Utgangspunktet for tolkningen av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4 og plikten til å opptre aktsomt og lojalt, slik dette har kommet til uttrykk i rettspraksis. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes også levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter. Før tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg.

Etter ligningsloven § 10-3 nr. 1 skal tilleggsskatt ikke fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak. Det er opp til skattyter å ta opp med ligningsmyndighetene de forholdene som eventuelt kan være unnskyldelige. Ligningsmyndighetene skal likevel ta spørsmålet opp til vurdering dersom det er nærliggende grunner til å anta at skattyters forhold er unnskyldelige.

I § 10-3 nr. 2 er det fastsatt flere mer objektive unntak fra tilleggsskatt. Det skal ikke fastsettes tilleggsskatt av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndutfylt i selvangivelsen. Det skal heller ikke fastsettes tilleggsskatt når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, når tilleggsskatten i alt blir under 600 kroner eller når skattyter er død. Videre skal det ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter frivillig gir opplysninger som ikke er gitt tidligere, eller retter eller fyller ut opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt (frivillig retting). Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre.

Tilleggsskatt beregnes med 30 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt (ordinær tilleggsskatt), jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1. Har skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, innebærer dette at tilleggsskatten skal beregnes av den samlede skatten som fastsettes ved ligningen. Satsen skal være ti prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter lovens kapittel 5 eller 6. Satsen er også ti prosent for deltakere i

deltakerlignede selskaper for poster selskapet har oppgitt ukrevet etter ligningsloven § 4-9.

Etter ligningsloven § 10-4 nr. 2 anses formues- og inntektstillegg som gir grunn for å ilegge tilleggsskatt, å utgjøre den øverste delen av skattyters formue og inntekt. Når skattyter har underskudd, skal tilleggsskatten beregnes av den skatten som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten, jf. nr. 3. Det samme gjelder når den utlignede skatten er lavere enn den skatten som ville blitt utlignet på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. I nr. 4 er det nærmere regler om beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil.

Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller helt unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, skal ilegges skjerpet tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-5. Skjerpet tilleggsskatt ilegges med 30 eller 15 prosent av den skatten som er eller kunne ha vært unndratt, og kommer i tillegg til ordinær tilleggsskatt etter § 10-2. Det er et krav at skattyter forsto eller burde ha forstått at opplysningssvikten kunne ha ført til skattemessige fordeler. De objektive unntaksreglene i ligningsloven § 10-3 nr. 2 gjelder tilsvarende. Det samme gjelder kravet om varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg. Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av ordinær tilleggsskatt. Skal skattyter for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, skal den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, fordeles forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

20.2.1.4 Gebyr

Etter ligningsloven § 10-8 nr. 1 kan den som ikke gir opplysninger etter kapittel 5 eller § 6-3 nr. 3 eller 4 innen de fastsatte frister, ilegges et gebyr. Gebyret skal utgjøre et fast beløp per dag for hver oppgave som ikke leveres. Nærmere regler om gebyr ved for sent og ikke leverte ligningsoppgaver er gitt i forskrift 22. januar 1991 nr. 57. Etter forskriften § 2 er gebyret ti kroner per dag for hver oppgave som ikke leveres etter ligningsloven kapittel 5. Det skal ikke ilegges gebyr dersom oppgaver er levert innen 31. januar, selv om innleveringsfristen er satt tidligere. Opplysninger om én skattyter regnes som én oppgave.

Gjelder opplysningene oppdragstakere og arbeidstakere etter § 5-6 nr. 1 og 2, kan det fastsettes et høyere dagsgebyr. Etter forskrift 14. juli

1994 nr. 725 om gebyr ved for sent, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3, er gebyret 150 kroner per dag for manglende opplysninger om oppdragstaker, begrenset til 75 000 kroner for hver slik forsømmelse, og 30 kroner per dag for manglende opplysninger om arbeidstaker, begrenset til 15 000 kroner for hver slik forsømmelse. Dersom flere har opplysningsplikt om samme forhold, kan kun én av de opplysningspliktige ilegges gebyr. De opplysningspliktige er solidarisk ansvarlig for riktig betaling av gebyret.

Gebyr etter ligningsloven § 10-8 ilegges av kommunekasserer, ligningsmyndighet eller annet offentlig organ som skal motta oppgaven. Gebyret kan frafalles hvis oppgavegiveren godtgjør at feilen skyldes årsaker som han eller hun ikke kan lastes for.

Vedtak om gebyr truffet av skattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet. Den skatteklagenemnden som departementet bestemmer, er klageorgan for vedtak truffet av Skattedirektoratet. Vedtak om gebyr truffet av skatteoppkreveren, kan påklages til skattekontoret. Klagefristen er tre uker.

20.2.1.5 Overtredelsesgebyr

Etter ligningsloven § 10-9 kan skattekontoret ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste etter bokføringsloven, et overtredelsesgebyr. Gebyret skal utgjøre ti rettsgebyr, men 20 rettsgebyr ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra forrige gebyrileggelse. Et tilleggsgebyr på to rettsgebyr skal ilegges for hver person som ikke er registrert i svar med bestemmelsene om føring av personalliste. Gebyret kan frafalles dersom overtredelsen er forårsaket av særlige forhold utenfor den bokføringspliktiges kontroll. Vedtak om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

20.2.2 Merverdiavgift

20.2.2.1 Tvangsmulkt

Etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd kan avgiftsmyndighetene ilegge tredjepart som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger etter lovens kapittel 16, en daglig løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Det samme gjelder når en tredjepart ikke har gitt adgang til kontroll etter § 16-6. Størrelsen på tvangsmulkten er ikke regulert verken i lov eller forskrift.

Videre kan avgiftsmyndighetene ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring

etter § 16-7 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer, jf. merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd. I slike tilfeller skal tvangsmulkten normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til ti rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

20.2.2.2 Forhøyet utgående merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 21-2 kan avgiftsmyndighetene forhøye utgående avgift når omsetningsoppgaven for en termin ikke er kommet inn til rett tid eller ikke er utfylt på riktig måte. Avgiften kan forhøyes med minst 250 kroner eller med inntil tre prosent av avgiftsbeløpet, men med maksimalt 5 000 kroner. Det samme gjelder når oppgaven er levert på papir, men skulle vært levert elektronisk. Sistnevnte bestemmelse er imidlertid foreslått opphevet i forbindelse med forslaget om plikt til å levere merverdiavgiftsoppgaven elektronisk, jf. Prop. LS 1 (2015–2016) Skatter, avgifter og toll 2016. Forhøyelse av utgående avgift kan foretas inntil tre år etter utløpet av vedkommende termin.

20.2.2.3 Tilleggsavgift

Den som forsettlig eller uaktsomt har overtrådt merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 18-4 første ledd. Videre er det krav om at overtredelsen «har eller kunne ha påført staten tap». Dette omfatter både aktive handlinger, slik som å føre feil avgiftsbeløp i omsetningsoppgaven, og unnlater, slik som å unnlate å beregne og innberette utgående avgift ved omsetning eller uttak av varer eller tjenester fra virksomheten.

Det er et vilkår for ileggelse av tilleggsavgift at avgiftssubjektet har opptrådt forsettlig eller uaktsomt. Skyldkravet gjelder kun vilkåret om at lov eller forskrifter er overtrådt, og ikke vilkåret om at overtredelsen «har eller kunne ha påført staten tap». Aktsomhetsvurderingen gjøres med utgangspunkt i forutsetningen om at de avgiftspliktige plikter å sette seg inn i de reglene som gjelder for innrapportering av opplysninger etter loven. Ved vurderingen av om tilleggsavgift skal ilegges, er det ikke nødvendig å ta stilling til graden av skyld, så lenge avgiftssubjektet har opptrådt uaktsomt. Skyldgraden har imidlertid betydning ved valg av sats for tilleggsavgift.

Merverdiavgiftsloven har ikke regler om unntak fra tilleggsavgift, men det følger av § 21-3 at tilleggsavgift «kan» ilegges når vilkårene er oppfylt. Bestemmelsen praktiseres slik at avgiftsmyndighetene ikke ilegges tilleggsavgift når det foreligger tyveri, svik eller utroskap hos ansatte mv. av penger som er betalt for varer eller tjenester, ved regne- eller skrivefeil, når den avgiftspliktige er død, når det er gitt forklarende vedlegg til omsetningsoppgave ved berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen, når det foreligger frivillig retting, når tilleggsavgiften utgjør mindre enn 1 000 kroner og når det foreligger forskyvning av avgiftsberegningen ved at omsetning eller uttak er bokført for tidlig. I sistnevnte tilfelle er det et vilkår at periodiseringsfeilen ikke framstår som bevisst for å oppnå uberettiget kreditt. Det samme gjelder der periodiseringsfeilen avdekkes ved oppgavekontrollen, når det framstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin. Det ilegges heller ikke tilleggsavgift når selger har fakturert og bokført salget, men har unnlatt å beregne merverdiavgift, og selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville hatt fradragsrett for avgiften.

Etter § 21-3 kan tilleggsavgift ilegges med inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Lovens § 18-1 har regler om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn når omsetningsoppgave ikke har kommet inn, når mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig, samt når noen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret uten å fylle vilkårene, og staten på grunn av dette er påført tap. Bestemmelsen i § 18-4 har regler om endring av vedtak uten klage. Grunnlaget for beregning av tilleggsavgiften er det avgiftsbeløpet som skattekontoret fastsetter etter lovens § 18-1 eller § 18-4 første og annet ledd. Når det må skjønnes over grunnlaget for både utgående og inngående avgift, beregnes tilleggsavgiften av netto fastsatt avgift.

Det er ikke gitt nærmere regler i lov eller forskrift om beregningen av tilleggsavgift. Det følger imidlertid av praksis at tilleggsavgift ilegges med 20 prosent når overtredelsen anses som uaktsom, og med 40 eller 60 prosent når overtredelsen anses som grov uaktsom eller forsettlig. Satsen på 60 prosent er særlig aktuell der forholdet kvalifiserer til anmeldelse, men forholdet ikke anmeldes eller anmeldt forhold returneres fra politiet. Ved manglende levering av omsetningsoppgave ilegges tilleggsavgift med ti prosent første gang, 20 prosent andre gang og 30 prosent ved manglende

levering tre eller flere ganger. Når uaktsomheten anses som forholdsvis liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, er det praksis for at skattekontoret kan ilegge tilleggsavgift med et bestemt beløp. Dette er aktuelt i tilfeller hvor tilleggsavgift i prosent medfører en uforholdsmessig streng reaksjon.

20.2.3 Særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter

20.2.3.1 Tvangsmulkt

Særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a viser begge til tollovens bestemmelser om adgangen til å gi pålegg om bokføring og vedtak om tvangsmulkt, jf. tolloven §§ 13-5, 13-6 og 16-16. Disse bestemmelsene gjelder tilsvarende når tollmyndighetene utøver kontroll på særavgiftsområdet i medhold av forskrift gitt med hjemmel i § 1 i de respektive lover. Reglene om tvangsmulkt i tolloven § 16-16 tilsvarer reglene om tvangsmulkt i ligningsloven § 10-6 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd. Det vises til beskrivelsen av disse ovenfor.

20.2.3.2 Forhøyelse av avgift

Det følger av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 4 at avgiften kan forhøyes med 200 kroner for vedkommende termin, dersom den avgiftspliktige ikke sender inn forskriftsmessig oppgave i rett tid for beregning og utskriving av avgift. Forhøyelsen kan foretas inntil tre år etter utløpet av den aktuelle terminen. Departementet kan helt eller delvis frafalle krav på forhøyet avgift når særlige grunner taler for det.

20.2.3.3 Tilleggsavgift

Det følger av særavgiftsloven § 3 at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av loven, ilegges en tilleggsavgift. Det er et vilkår at statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift som følge av overtredelsen. Tilleggsavgiften tilsvarer det dobbelte, i gjentakelsestilfeller det firedobbelte, av det pliktige avgiftsbeløpet.

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 kan det ilegges tilleggsavgift av det avgiftsbeløpet som er eller kunne vært unndratt statskassen, når den avgiftspliktige på straffbar måte har overtrådt bestemmelser gitt i medhold av loven. Vilåret «på straffbar måte» forstås slik at overtredelsen

må være begått med forsett eller ved uaktsomhet. Etter bestemmelsen kan det ilegges tilleggsavgift for alle typer avgift (årsavgift, vektårsavgift, omregistreringsavgift og engangsavgift) etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. I praksis ilegges tilleggsavgift bare for overtredelser av regelverket for engangsavgiften og vektårsavgiften, og da i forbindelse med bruk av kjøretøy i strid med avgiftsmessig status.

Særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har ikke regler om unntak fra tilleggsavgift, men på samme måte som etter merverdiavgiftsloven er det et vilkår for tilleggsavgift at den avgiftspliktige har opptrådt forsettlig eller uaktsomt.

I praksis er det kun i helt spesielle tilfeller at tilleggsavgift ikke ilegges. Det er praksis for ikke å ilegge tilleggsavgift hvor det foreligger utilsiktede og åpenbare feil når den avgiftspliktige ellers har vært tilstrekkelig aktsom, og der hvor den avgiftspliktige kun har vært uaktsom og det foreligger formildende omstendigheter. Et eksempel på en formildende omstendighet er at den avgiftspliktige selv har tatt kontakt med avgiftsmyndighetene og gjort oppmerksom på feilen (frivillig retting). Det er også praksis for ikke å ilegge tilleggsavgift når det unndratte beløpet er lavt.

20.2.4 Petroleumsskatt

20.2.4.1 Gebyr

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 tredje ledd kan Oljeskattekontoret ilegge den som ikke gir opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5, et gebyr. Gebyret settes til 1 000 kroner per dag per oppgave eller avtale, jf. forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel. Vedtak om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet med tre ukers klagefrist, og gebyret kan frafalles dersom det godtgjøres at manglende innsending av opplysninger eller avtale skyldes årsaker den opplysningspliktige ikke kan lastes for.

20.3 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

20.3.1 Høringsforslaget

20.3.1.1 Innledning

I høringsnotatet foreslo departementet en delvis ny ordning der skattemyndighetene skal kunne

ilegge en daglig løpende tvangsmulkt når skattepliktige og tredjeparter ikke har gitt pliktige opplysninger innen de fastsatte frister. Før tvangsmulkten begynner å løpe, skal den skattepliktige eller tredjeparten motta et varsel om at tvangsmulkten vil løpe dersom opplysningsplikten ikke er oppfylt innen et gitt tidspunkt. Departementet foreslo to ulike sanksjoner for tilfeller der den skattepliktige eller tredjeparten likevel ikke oppfyller opplysningsplikten. Ved ulike typer opplysningssvikt fra skattepliktige skal skattemyndighetene ilegge tilleggsskatt etter mønster av dagens tilleggsskatteordning etter ligningsloven, mens tredjeparter som ikke leverer pliktige opplysninger, skal kunne ilegges et overtredelsesgebyr. Overtredelsesgebyr skal også kunne ilegges skattepliktige og tredjeparter som ikke medvirker til kontrollundersøkelser. Etter høringsforslaget skal både tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kunne ilegges i tillegg til tvangsmulkt. Videre foreslo departementet særskilte saksbehandlingsregler som skal ivareta skattepliktiges og tredjeparters rettsikkerhet ved ileggelse av ordinær og skjerpet tilleggsskatt samt overtredelsesgebyr.

20.3.1.2 Tvangsmulkt

Etter høringsforslaget skal skattemyndighetene kunne ilegge skattepliktige og tredjeparter en daglig løpende tvangsmulkt når pliktige eller forespurte opplysninger ikke er gitt innen fastsatte frister. Det samme gjelder når det er feil ved de opplysningene som er gitt. Tvangsmulkt skal også, som i dag, kunne ilegges den som har fått pålegg om bokføring, når pålegget ikke er fulgt innen fristen.

Tvangsmulkten skal etter høringsforslaget normalt utgjøre et halvt rettsgebyr per dag, men ett rettsgebyr per dag når varselet om tvangsmulkt gjelder manglende bokføring. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til henholdsvis to og ti rettsgebyr per dag og samlet maksimalnivå tilsvarende 50 ganger rettsgebyret, eventuelt maksimalt en million kroner ved pålegg om bokføring. Skattemyndighetene skal i særlige tilfeller kunne redusere eller frafalle påløpt mulkt. Tvangsmulkt skal ikke påløpe dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den skattepliktige eller tredjeparten.

20.3.1.3 Tilleggsskatt

Departementet foreslo i høringsnotatet felles bestemmelser om tilleggsskatt ved opplysnings-

svikt. Bestemmelsene var utformet etter mønster av ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt. Det innebærer at tilleggsskatt skal ilegges når de objektive vilkårene er oppfylt, med mindre det foreligger unntaksgrunner.

Etter forslaget skal tilleggsskatt ilegges skattepliktige og trekkpliktige som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlag og beregnet skatt. Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig. Departementet pekte på at unnskyldningsgrunnene bør brukes i større utstrekning enn etter dagens praksis på skatteområdet, og foreslo derfor å ikke videreføre eksemplifisering av unnskyldningsgrunner i ligningsloven; sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak. Etter forslaget skal derfor tilleggsskatt ikke ilegges når skattyters forhold må anses som «unnskyldelig», uten angivelse av hvilke forhold som kan regnes som unnskyldelig. Tilleggsskatt skal etter forslaget heller ikke ilegges av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen, når opplysningssvikten skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, ved frivillig retting, når tilleggsskatten for det enkelte forhold vil bli under 1 000 kroner og når skattyter er død. Forslaget inneholdt også en bestemmelse om at tilleggsskatt ikke skal ilegges når selger har unnlatt å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det er godtgjort at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

I høringsforslaget foreslo departementet at tilleggsskatten skal ilegges med 20 prosent, det vil si en reduksjon på ti prosentpoeng i forhold til gjeldende rett på skatteområdet. Videre skal satsen være ti prosent dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre tredjeparter eller av deltakerlignet selskap. For tidfestingsfeil foreslo departementet å videreføre gjeldende bestemmelse i ligningsloven, som innebærer at tilleggsskatten beregnes av nettofordelen av tidfestingsfeilen.

Etter ligningsloven ilegges skjerpet tilleggsskatt i tillegg til ordinær tilleggsskatt når skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller helt har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. I høringsnota-

tet foreslo departementet å videreføre en regel om skjerpet tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven. Etter forslaget skal satsen normalt være 20 prosent av den skattemessige fordelingen, men 40 prosent i tilfeller hvor det er behov for en strengere reaksjon.

20.3.1.4 Overtredelsesgebyr

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse om overtredelsesgebyr ved tredjeparters opplysningssvikt og ved manglende medvirkning til kontrollundersøkelser. I tillegg foreslo departementet å videreføre gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 10-9 om overtredelsesgebyr ved manglene føring og oppbevaring av personallister.

Etter forslaget skal overtredelsesgebyr kunne ilegges i tillegg til tvangsmulkt, og være en alternativ sanksjon til straff. Gebyret skal i utgangspunktet utgjøre ti rettsgebyr, men 20 rettsgebyr ved gjentatt overtredelse innen to år fra forrige gebyrileggelse. Ved manglende medvirkning til kontrollundersøkelse foreslås det at skattemyndighetene skal fastsette overtredelsesgebyret individuelt, men slik at maksimalt gebyr settes til 50 ganger rettsgebyret. Etter forslaget skal det ikke stilles krav om subjektiv skyld hos den skattepliktige, men det legges opp til at skattemyndighetene skal kunne utøve et visst skjønn ved vurderingen av hvorvidt gebyr skal ilegges eller ikke.

20.3.2 Høringsinstansenes merknader

20.3.2.1 Tvangsmulkt

Flere høringsinstanser, blant annet *Bedriftsforbundet*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* og *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC)*, reagerer på høringsnotatets forslag om at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr skal kunne ilegges for samme forhold. Enkelte instanser reiser også spørsmål om dette vil være i tråd med EMKs forbud mot gjentatt straffefølgning.

Revisorforeningen mener at forslaget om et halvt rettsgebyr per dag kan virke som en unødvendig streng reaksjon, mens *NARF* bemerker at den øvre beløpsgrensen for tvangsmulkt ved manglende etterlevelse av bokføringspålegg framstår som unødvendig høy. *Norsk Øko-forum* mener derimot at den foreslåtte tvangsmulkten er for lav, og at tvangsmulkt dermed vil være et illusorisk virkemiddel overfor selskaper og foretak som har unndratt det vesentligste av skattebeløpet.

PwC og *Sivilombudsmannen* uttaler at det bør angis en minimumsfrist i loven for når tvangsmulkten skal begynne å løpe, og førstnevnte instans peker også på behovet for nærmere regler i lov eller forskrift om hva som kan regnes som «særlige grunner» i lovutkastet § 14-1. *Næringslivets hovedorganisasjon* viser til hensynet til likebehandling og rettssikkerhet og uttaler at det bør utarbeides retningslinjer for skattemyndighetenes praktisering av regelverket.

20.3.2.2 Tilleggsskatt

Svært mange av høringsinstansene har merknader til departementets forslag til regler om tilleggsskatt.

Næringslivets avgiftsforum er generelt uenig i departementets vurdering om at de foreslåtte reglene vil være mer rettfærdige, rimelige og forutsigbare enn dagens regler.

Toll- og avgiftsdirektoratet ser det som positivt at de samme reglene om tilleggsskatt skal gjelde for alle skattearter som omfattes av lovforslaget, da det vil sikre utvikling av en mest mulig ensartet praksis med hensyn til unntaksgrunnene.

Mange av høringsinstansene har merknader til forslaget om å videreføre ligningslovens regler om at tilleggsskatt skal ilegges med mindre skattepliktiges forhold kan anses unnskyldelig.

Advokatfirmaet Thommessen mener at unntaket fra tilleggsskatt ved unnskyldelige forhold er et godt utgangspunkt, men at det bør presiseres at det skal stilles strengere krav til den skattepliktiges subjektive skyld enn i dag. De mener at det også bør presiseres at i tilfeller der det åpenbart foreligger en «glipp» fra en ellers lojal skattyter, er det ingen stor samfunnsoppgave å ilegge tilleggsskatt.

Advokatforeningen uttaler at tilleggsskatt bare bør ilegges når skattyter er å klandre, og at dette bør innarbeides i vilkårene for tilleggsskatt og som en fritaksgrunn. *Bedriftsforbundet* uttaler at det ikke støtter sanksjoner uten krav til subjektiv skyld.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) støtter ikke en objektiv modell for tilleggsskatt, men med unntak for unnskyldningsgrunner. Foreningen foreslår et sanksjonssystem med krav om subjektiv skyld for å beskytte skattepliktige som er lojale til skattesystemet, og uttaler blant annet:

«I høringsnotatet fremheves styrking av de skattepliktiges rettssikkerhet som et formål med regelverksendringene. *NARF* er av den oppfatning at valg av objektiv modell ikke styr-

ker, men tvert imot bidrar til å svekke de skattepliktiges rettssikkerhet. Dette gjelder spesielt på avgiftsområdet som etter gjeldende regler har krav om subjektiv skyld.»

Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) uttaler derimot:

«For tilleggsavgift etter dagens merverdiavgiftslov er det et krav om skyld. Det innebærer dermed en skjerpelse å gå over til en objektiv modell med unnskyldningsgrunner slik det foreslås i høringsnotatet. Etter NHOs erfaring er imidlertid dagens skyldkrav mer en formalitet enn et reelt krav. Gjeldende skyldkrav for næringsdrivende praktiseres så strengt at en objektiv regel om tilleggsavgift i kombinasjon med en utvidet praktisering av unnskyldningsgrunner, sannsynligvis vil innebære en lempeligere sanksjonering enn tilfellet er i dag.»

Norsk olje og gass viser til at for særskattepliktige med marginalskatt på 78 prosent vil ilegging av 20 prosent tilleggsskatt innebære at summen av skatt og tilleggsskatt utgjør 93,6 prosent. Videre uttales:

«Etter uskyldspresumpsjonen skal enhver anses uskyldig inntil det motsatte er bevist, jf. EMK art. 6 (2). Ettersom beskatningen er så høy innen petroleumssektoren, vil selv ilegging av tilleggsskatt med lavere satser kunne medføre en samlet skattebelastning tett på eller over 100 % (inkludert renter). Det medfører at den objektive modell med unnskyldningsgrunner som nå foreslås, etter omstendighetene vil kunne være uforholdsmessig og dermed i strid med EMK for særskattepliktige. Oljeskattemyndighetene vil i disse tilfellene ha plikt etter EMK til å avklare om det foreligger skyld.»

Hovedorganisasjonen Virke mener det er i strid med grunnleggende strafferettslige prinsipper å legge tilleggsskatt uten skyld, og at tilleggsskatt bare bør legges når opplysningspliktige har opptrådt kritikkverdige på en straffverdige måte.

Mange av høringsinstansene, blant annet *Finans Norge*, *NARF* og *NHO* uttaler at unnskyldningsgrunnene bør framgå av lov eller forskrift. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PwC)* har samme oppfatning og uttaler:

«Vi støtter departementets syn på s. 270 i høringsnotatet om «at unnskyldningsgrunnene

skal anvendes i større utstrekning enn tidligere.»

Vi mener forhistorien viser at det er en sentral lovgiveroppgave å gi mer presise regler om vilkårene for å unnta fra straff når meningen er at det skal foretas justeringer i forhold til gjeldende rett. Det kan under enhver omstendighet ikke overlates til skattemyndighetene selv å utarbeide nærmere regler («retningslinjer») om dette. Slike regler må fastsettes i lov eller forskrift gitt i medhold av lov.»

Advokatforeningen, Aker Solutions / Akastor, NARF, PwC og Skattebetalingsforeningen reagerer alle på at departementet ikke foreslår å videreføre dagens regel om at tilleggsavgift kan legges med et bestemt beløp.

Enkelte høringsinstanser har merknader til departementets forslag om å redusere satsen for ordinær tilleggsskatt. *Norsk Øko-forum* er uenig i forslaget og mener det nærmest er uforståelig sett hen til dagens situasjon med hensyn til kapasitet, ressurser og prioritering av skatte- og avgiftssaker og annen økonomisk kriminalitet hos politiet, og gitt det trusselbildet vi står overfor med hensyn til skatte- og avgiftskriminaliteten. *Norsk Tjenestemannslag* er også kritisk til denne delen av forslaget og foreslår at dagens satsnivå beholdes, fordi det ellers er fare for at sanksjonene blir så lave at flere tar sjansen på å kreve urettmessige fradrag eller ikke føre opp skattepliktig inntekt.

Handelshøyskolen BI mener derimot at 20 prosent tilleggsskatt som absolutt minstegrense er for strengt, og uttaler:

«Etter vårt skjønn gjør denne typen absolutte prosentvis minimumsgrenser at systemet blir for lite fleksibelt. I en rekke tilfeller kan 20 % tilleggsskatt på inntekts- eller merverdiavgift og andre avgifter i absolutte tall utgjøre meget store beløp – og utgjøre en urimelig sterk reaksjon i forhold til de feil den skattepliktige kan ha begått. Inntrykket er at atskillige saksbehandlere i skatteetaten finner systemet for firkantet, og at mange skattepliktige kan finne beløpene de legges i tilleggsskatt for høyt. Dette vil nå også ramme avgiftspliktige. Etter vårt skjønn burde loven her åpenbart gjøre det mulig for saksbehandler i større grad å avpasse beløpet etter de konkrete forhold.»

NARF mener at i saker hvor det etter forslaget skal legges ti prosent tilleggsskatt, ikke bør legges tilleggsskatt i det hele tatt. Også *Skattebetalingsforeningen* er uenig i videreføring av satsen på ti prosent. Foreningen mener det ikke er behov for

tradisjonell tilleggsskatt i saker hvor opplysninger om inntekt eller formue er innberettet av tredjeparter. Foreningen viser til at tilleggsskatten kan bli urimelig høy i mange tilfeller, og foreslår at det i stedet innføres en markert lavere sats eller et standardisert gebyr, som vil være en markering av skattyters opplysningsplikt.

Av hensyn til skattesystemets legitimitet mener *NHO* det bør innføres en maksimumsgrense for tilleggsskatt, enten som et beløpsmessig tak som foreslått for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, eller adgang til å ilegge et beløp i stedet for prosent, slik som for tilleggsavgift i dag. *PwC* foreslår å lovfeste at tilleggsskatten ikke kan utgjøre mer enn en million kroner når skattyter ikke har utvist skyld.

20.3.2.3 Overtredelsesgebyr

Som nevnt i punkt 20.3.1.1 om tvangsmulkt, er flere høringsinstanser skeptiske til at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges for samme forhold som det er ilagt tvangsmulkt for. For øvrig uttaler *NHO* at det er positivt at bestemmelsen om overtredelsesgebyr skal være en «kan-regel», og at nærmere regler for når gebyr skal ilegges og gebyrets størrelse skal fastsettes i forskrift innenfor lovens rammer.

20.4 Vurderinger og forslag

20.4.1 Tvangsmulkt

20.4.1.1 Innledning

En viktig forutsetning for et effektivt skattesystem er at skattepliktige og tredjeparter overholder sine opplysningsplikter. Det er derfor nødvendig med effektive reaksjoner og sanksjoner som sikrer dette. Straff, tilleggsskatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr ilegges når det er konstatert brudd på opplysningsplikten og er dermed en etterfølgende sanksjon for pliktbruddet. For skattemyndighetene er det et overordnet mål å få inn alle aktuelle opplysninger av betydning for korrekt skattefastsetting innen de fastsatte fristene. Etter departementets syn bør det derfor i større grad reageres i forkant for å motivere til rettidig levering av opplysninger. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om å innføre en generell adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattepliktige og tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger innen fastsatte frister.

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger til det

offentlige dersom en opplysningsplikt ikke etterleves innen en frist. Formålet med tvangsmulkten er å skape et oppfyllelsespress og ikke å sanksjonere et allerede begått lovbrudd. Tvangsmulkt er dermed rettet framover, og begynner først å løpe når skattepliktige eller tredjeparter ikke oppfyller opplysningsplikten innen fristen som er satt i vedtaket om tvangsmulkt. Det er ikke holdepunkter i praksis for at tvangsmulkt innebærer «straff» etter EMK, jf. blant annet Rt. 2005 side 1269 og Rt. 2015 side 392.

I høringsnotatet la departementet opp til at tvangsmulkt skulle kunne ilegges i kombinasjon med overtredelsesgebyr og tilleggsskatt. Etter en ny vurdering foreslår departementet at tredjeparter som er ilagt tvangsmulkt ikke skal ilegges overtredelsesgebyr for det samme forholdet, se punkt 20.4.3.3. Dette innebærer at tvangsmulkt vil være den primære reaksjonsformen overfor tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger innen de fastsatte fristene. Departementet foreslår videre at ilagt tvangsmulkt skal komme til fradrag ved beregningen av tilleggsskatt for unnlatt levering av de samme opplysningene, se punkt 20.4.2.4.

20.4.1.2 Ileggelse av tvangsmulkt

Når skatte- og avgiftspliktige ikke gir pliktige opplysninger innen fastsatte frister reageres det i dag med ulike avgifter og gebyrer. Etter ligningsloven ilegges forsinkelsesavgift når skattepliktig leverer selvangivelsen etter fristen, og etter merverdiavgiftsloven kan avgiftsmyndighetene forhøye utgående avgift når merverdiavgiftsoppgave for en termin leveres for sent. Etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det derimot ingen egne reaksjoner når avgiftspliktige gir opplysninger etter de fastsatte frister. Gjeldende regelverk gir også hjemmel for reaksjoner når tredjeparter ikke oppfyller opplysningsplikter innen fristen. Både ligningsloven og merverdiavgiftsloven har bestemmelser om tvangsmulkt og gebyr når tredjeparter gir opplysninger eller leverer oppgaver forsinket.

Etter departementets oppfatning er dagens reaksjoner til dels lite treffende for å nå målet om rettidig levering av opplysninger. Det er heller ingen gode grunner for å videreføre dagens system med ulike eller ingen reaksjonsformer ved forsinket oppfyllelse av opplysningsplikter. Departementet foreslår derfor en felles bestemmelse om adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattepliktig og tredjepart ikke gir pliktige opplysninger innen de fastsatte frister.

I Prop. 1 LS (2015-2016) foreslås det å innføre plikt til å levere selvangivelse for næringsdrivende elektronisk samt å oppheve adgangen til å levere merverdiavgiftsoppgaven på papir. Det framgår i punkt 20.4.4 at reaksjonen i utgangspunktet bør være den samme når selvangivelsen og merverdiavgiftsoppgaven ikke leveres elektronisk. Departementet legger til grunn at skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt dersom selvangivelse for næringsdrivende og merverdiavgiftsoppgave ikke er levert elektronisk innen de fastsatte frister.

Også dersom det tidlig er klart at de opplysninger som er gitt, ikke er fullstendige eller er åpenbart uriktige, bør det være adgang til å ilegge tvangsmulkt. Formelt foreligger det i slike tilfeller manglende levering av opplysninger innen de fastsatte frister. På enkelte områder er det for eksempel fastsatt særskilte meldinger som skal benyttes ved levering av opplysninger, og ofte vil skattemyndighetene ha maskinelle rutiner for kontroll av slike meldinger for å avdekke «logiske feil» eller lignende. Når slike åpenbare feil avdekkes, bør tvangsmulkt kunne benyttes for å framtvinge korrekte opplysninger. Departementet mener det vil være klargjørende om dette framkommer direkte av bestemmelsen, jf. lovforslaget § 14-1 første ledd annet punktum.

Skattemyndighetenes adgang til å ilegge tvangsmulkt vil være generell og dermed omfatte alle tilfeller hvor skattepliktig, trekkpliktig og tredjepart som har opplysningsplikt etter lovforslaget kapittel 7 og 8, ikke gir opplysningene innen fastsatte frister. Selv om behovet for å benytte tvangsmulkt kan være noe forskjellig på de ulike områdene, mener departementet at det ikke er nødvendig å ha ulike regler for adgangen til å benytte dette virkemidlet. Eventuelle forskjeller i behov bør i stedet gi seg utslag i omfanget av bruken av tvangsmulkt på de ulike områdene. Dette bør reguleres nærmere i forskrift og eventuelt i interne retningslinjer.

Etter lovforslaget § 10-1 skal skattepliktige etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne, såkalte kontrollopplysninger. Tilsvarende plikter tredjeparter å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt, jf. lovforslaget § 10-2. Også etter lovforslaget §§ 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7 kan skattemyndighetene kreve kontrollopplysninger fra skattepliktige og tredjeparter. Myndighetene vil normalt sette en frist for når opplysningene skal gis, og departementet foreslår at adgangen til å ilegge tvangsmulkt også skal omfatte oversittelse av fristen for å gi kontrollopplysninger.

Videre foreslår departementet å videreføre dagens adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattepliktig som har fått pålegg om bokføring, ikke har innrettet seg etter et pålegg innen den fastsatte fristen. Reglene om pålegg om bokføring følger av lovforslaget § 11-1.

Etter gjeldende rett kan skattemyndighetene ilegge tredjepart som ikke gir adgang til kontroll, en daglig løpende tvangsmulkt, jf. ligningsloven § 10-6 første ledd og merverdiavgiftsloven § 21-1. Etter departementets vurdering er tvangsmulkt et lite egnet virkemiddel i slike situasjoner. Departementet foreslår i stedet en adgang for skattemyndighetene til å ilegge et overtredelsesgebyr når skattepliktige og tredjeparter ikke medvirker til kontroll etter §§ 10-4 og 10-8, se punkt 20.4.3.2.

Tvangsmulkt vil ikke være noen aktuell reaksjon overfor lønnstakere og pensjonister som har adgang til å benytte leveringsfritak, jf. lovforslaget § 8-2 femte ledd. Denne gruppen kan unnlate å levere skattemelding når den mottatte meldingen er fullstendig og riktig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen utløpet av leveringsfristen, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som var forhåndsutfylt i meldingen.

For å tydeliggjøre formålet med tvangsmulkten – å framtvinge levering av pliktige opplysninger – foreslår departementet at dette framgår av loven. Departementet viser til forslag til § 14-1 første ledd.

I tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse, kan det være behov for en sikkerhetsventil. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at tvangsmulkt i særlige tilfeller kan reduseres eller frafalles. Videre foreslår departementet at tvangsmulkt ikke skal påløpe når oppfyllelse ikke er mulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige. Det er ikke tilstrekkelig at levering er umulig. Det er i tillegg et krav at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold. Unntaket kan for eksempel være aktuelt dersom det skjer en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer, som vanskeliggjør rettidig levering av opplysningene. Av hensyn til likebehandling bør det gis nærmere retningslinjer for skattemyndighetenes praktisering av disse bestemmelsene.

Departementet viser til forslag til § 14-1 tredje og fjerde ledd.

20.4.1.3 Tvangsmulktenes størrelse

Etter departementets vurdering bør tvangsmulkten verken beregnes av skattepliktiges formue og inn-

tekt slik tilfellet er etter ligningslovens regler om forsinkelsesavgift, eller knyttes til størrelsen på utgående avgift som etter merverdiavgiftsloven. Når formålet med tvangsmulkten er å framtvinge levering av pliktige opplysninger, har slike størrelser mindre betydning. Tvangsmulktens størrelse bør heller ikke knyttes til omfanget av de manglende opplysningene, da det nødvendiggjør detaljerte beregninger og kunnskap om opplysningssviktens omfang. Tvangsmulkten bør kunne ilegges raskt uten kompliserte beregninger. Ved utmålingen bør det derfor ses hen til hvor alvorlig konsekvensene av opplysningssvikten generelt er for effektiviteten i skatteforvaltningen. I tillegg bør det ha betydning hva størrelsen på tvangsmulkten bør være for å være egnet til å fremme oppfyllelse.

Nivået på dagens reaksjoner varierer stort, fra ingen reaksjon i det hele tatt, for eksempel ved manglende innlevering av særavgiftsoppgaver, til tvangsmulkt på 1 000 kroner per dag per oppgave eller avtale etter petroleumsskatteloven. Hensynet til effektivitet tilsier at det benyttes faste satser. Dette er imidlertid ikke til hinder for at det for materielt ulike tilfeller benyttes ulike satser. Hensynet til proporsjonalitet og at tvangsmulkten ikke bør være større enn det som er nødvendig, tilsier en mer individuell vurdering for hver enkelt oppgavetype. Av hensyn til likebehandling og forutberegnelighet er det likevel behov for å gi noen rammer for utmålingen.

I høringsnotatet foreslo departementet å regulere normalsatsen i loven, men åpnet for at disse kan avvikes. Departementet har etter en ny vurdering kommet til at nivået på den daglig løpende tvangsmulkten bør reguleres i forskrift, mens den øvre beløpsgrensen for tvangsmulkten følger av loven. I samsvar med høringsforslaget foreslår departementet at tvangsmulkten maksimalt skal utgjøre en million kroner ved pålegg om bokføring og 50 ganger rettsgebyret (43 000 kroner) for øvrig.

Departementet viser til forslag til § 14-1 annet ledd.

Departementet foreslår at regler om nivået på den daglig løpende tvangsmulkten og utmåling av mulkten gis i forskrift. Det kan også gis nærmere regler om når pliktige opplysninger ikke anses å være gitt.

Departementet viser til forslag til § 14-1 femte ledd.

20.4.1.4 Saksbehandlingsregler

En ordning med tvangsmulkt innebærer at skattepliktig og tredjepart som ikke gir pliktige opplysninger mv. innen fastsatte frister, får et varsel om

at en tvangsmulkt vil begynne å løpe dersom opplysningene ikke er gitt innen en viss frist. Et slikt varsel vil være et enkeltvedtak etter lovforslaget § 1-2 bokstav d. Dersom opplysningene ikke er gitt innen den nye fristen, begynner tvangsmulkten å løpe umiddelbart. Det treffes ikke noe nytt vedtak fra skattemyndighetenes side. Vedtaket vil dermed være et såkalt betinget vedtak om tvangsmulkt.

De generelle saksbehandlingsregler i lovforslaget kapittel 5 og klagereglene for enkeltvedtak i kapittel 13 vil gjelde for vedtak om tvangsmulkt. For slike vedtak vil det imidlertid ikke være nødvendig med et eget varsel etter § 5-6 før vedtaket treffes. Departementet foreslår at dette framgår av loven. Lovforslaget § 5-8 har regler om melding om enkeltvedtak. Departementet foreslår en særskilt regel om innholdet i melding om vedtak om tvangsmulkt. Etter forslaget skal skattemyndighetene i meldingen opplyse om hvilke plikter som nevnt i lovforslaget § 14-1 første ledd som ikke anses å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på den daglig løpende tvangsmulkten.

Fristen i varselet må være så lang at den ansvarlige har en reell mulighet til å oppfylle pliktene før tvangsmulkten begynner å løpe. For de plikter det her er tale om, skattepliktiges og tredjeparters opplysningsplikt og plikt til å rette seg etter et bokføringspålegg, vil det normalt kunne settes en forholdsvis kort frist for oppfyllelse. Det vil normalt ikke være forhold utenfor den ansvarliges kontroll som hindrer oppfyllelse. Departementet finner ikke grunn til å lovfeste en minste frist slik enkelte høringsinstanser foreslår. Et vedtak om tvangsmulkt innebærer i praksis at skattepliktige og tredjeparter får en ny frist for å oppfylle opplysningsplikten eller innrette seg etter et bokføringspålegg. Å lovfeste en minste frist ville derfor føre til at den opprinnelige fristen ble mer eller mindre illusorisk.

I samsvar med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet å ikke videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 10-6 nr. 3 om at vedtak om tvangsmulkt skal sendes i rekommandert brev. Departementet mener bestemmelsene om varseling bør være teknologinøytrale.

Heller ikke bestemmelsen om at vedtak om tvangsmulkt skal rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening mv. og sendes hvert medlem og inndrives hos så vel medlemmene av styret som hos selskapet mv., foreslås videreført. Etter departementets vurdering bør subjektet for kravet på tvangsmulkt være den som plikten påligger. For juridiske personer vil det være den juridiske

personen som sådan og ikke ledelsen for den juridiske personen. Et eventuelt betalingsansvar for tvangsmulkten bør i tilfelle gjøres gjeldende i form av et solidaransvar for styremedlemmene. Styrets eventuelle ansvar reguleres av aksjelovens bestemmelser, og departementet vil ikke foreslå noen særskilt løsning for ansvar for tvangsmulkt.

Tvangsmulkten skal tilfalle statskassen.

Departementet viser til forslag til § 14-2.

20.4.2 Tilleggsskatt

20.4.2.1 Valg av modell

Etter ligningsloven ilegges tilleggsskatt når de objektive vilkårene for dette er oppfylt, med mindre skattyters forhold må anses unnskyldelig eller en av de andre unntakene kommer til anvendelse. På avgiftsområdet «kan» tilleggsavgift ilegges den som forsettlig eller uaktsomt overtrer loven eller forskrift gitt i medhold av loven. I høringsnotatet foreslo departementet felles bestemmelser om tilleggsskatt ved opplysningssvikt fra skattepliktige. Disse var utformet etter mønster av ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt.

I praksis er det stor grad av samsvar mellom tilfeller hvor tilleggsavgift ikke ilegges som følge av skjønnsmessige vurderinger, og tilfeller hvor tilleggsskatt ikke ilegges som en følge av de mer objektive unntaksbestemmelsene i ligningsloven. Videre er det for de mer subjektive unnskyldningsgrunnene i ligningsloven – alderdom, sykdom, uerfarenhet eller annen årsak – nære paralleller til skyldvurderingen som gjøres etter lovene på avgiftsområdet. Et forhold som faller inn under de subjektive unnskyldningsgrunnene i ligningsloven, vil også kunne inngå i den skjønnsmessige vurderingen av om tilleggsavgift skal ilegges på avgiftsområdet. De to hovedformene for illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift er derfor likere enn det ordlyden i de enkelte skatte- og avgiftslovene tilsier.

Etter departementets oppfatning bør reglene om illeggelse av tilleggsskatt være de samme for alle skattearter som omfattes av skatteforvaltningsloven. Dette vil være en klar forenkling både for de skattepliktige og skattemyndighetene. Det vil dessuten legge til rette for utvikling av felles retningslinjer og felles praksis på skatte- og avgiftsområdet.

Flere av høringsinstansene er imot forslaget om at tilleggsskatt skal ilegges med mindre skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig. Spørsmålet om skyldkrav ved illeggelse av administrative sanksjoner var også tema i Ot.prp. nr. 82

(2008–2009) punkt 7.4 der departementet drøftet om det burde lovfestes et vilkår om subjektiv skyld i bestemmelsen om tilleggsskatt. Departementet avviste dette blant annet med følgende begrunnelse:

«Ved utformingen av et administrativt sanksjonssystem må en ivareta en rekke, til dels motstridende, hensyn. På den ene siden vil enkle og skjematiske regler være enklere å praktisere for ligningsmyndighetene, og dermed føre til større grad av likebehandling og en mer effektiv håndhevelse av sanksjonene. For skattyterne vil enkle og sjablonmessige regler også skape større forutberegnelighet. På den annen side er det viktig at vilkårene utformes slik at sanksjonssystemet oppfattes som rettferdig. Reglene må derfor gi rom for en viss nyansering av sanksjonene. For systemets legitimitet vil det være av vesentlig betydning at regelverket oppfattes som rettferdig, rimelig og forutsigbart.

Et krav til subjektiv skyld i form av uaktsomhet fra skattyters side for å ilegge tilleggsskatt, vil nødvendigvis være mer skjønnspreget enn om tilleggsskatt ilegges etter tilnærmet objektive kriterier. Hensynet til enkelhet og effektivitet taler derfor for at ordningen med tilnærmet objektiv tilleggsskatt videreføres. Etter departementets syn vil dessuten et system med tilleggsskatt som ilegges med utgangspunkt i objektive kriterier, være mer forutsigbart enn en tilleggsskattemodell som baseres på subjektiv skyld. En modell som tar utgangspunkt i objektive kriterier vil også i større grad sikre at ligningsmyndighetene likebehandler skattyterne.

På den annen side vil det bli for strengt å ha rent objektive kriterier uten at det tas hensyn til individuelle unnskyldningsgrunner. Et objektivt utformet tilleggsskatteansvar bør derfor fortsatt inneholde begrensninger basert på slike unnskyldningsgrunner.»

Departementet mener at disse hensynene og avveiningene fremdeles har gyldighet. Avgiftspraksis viser dessuten at kravet om subjektiv skyld for illeggelse av tilleggsavgift har vært praktisert strengt. Kravene til avgiftssubjektet er i utgangspunktet strenge, og det skal ikke mye til før et forhold blir ansett som uaktsomt. Som også *NHO* påpeker, er gjeldende skyldkrav for næringsdrivende praktisert så strengt at en objektiv regel om tilleggsavgift i kombinasjon med en utvidet praktisering av unnskyldningsgrunner, vil

kunne innebære en lempeligere sanksjonering enn tilfellet er i dag.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet om en objektiv modell med unnskyldningsgrunner for ileggelse av tilleggsskatt på hele skatte- og avgiftsområdet. Departementet mener imidlertid at unnskyldningsgrunnene bør brukes mer enn etter gjeldende rett. Det vises til en nærmere omtale av dette i punkt 20.4.2.2.

Bedriftsforbundet og *NARF* uttaler at de er kritiske til at tilleggsskatt skal ilegges uten skyld. Etter departementets oppfatning skal skattemyndighetene i hovedsak vurdere de samme forholdene i en objektiv modell med unnskyldningsgrunner, som i en modell som har subjektiv skyld som grunnvilkår. Den største forskjellen vil være at i den foreslåtte modellen er utgangspunktet at den skattepliktige skal påberope seg unnskyldningsgrunnene, i stedet for at myndighetene skal vurdere om skyldkravet er oppfylt i alle saker. Men også i den foreslåtte modellen skal skattemyndighetene vurdere om det foreligger unnskyldelige forhold dersom opplysningene i saken tilsier det. Forslaget innebærer derfor at det ikke skal ilegges tilleggsskatt med mindre den skattepliktige kan klandres for opplysningssvikten.

I ligningsloven er unntaket for unnskyldelige forhold plassert i § 10-3 sammen med de andre, mer objektive unntakene. For å tydeliggjøre og understreke at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig, foreslår departementet at denne bestemmelsen plasseres i lovforslaget § 14-3 sammen med de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt.

20.4.2.2 *Vilkår for ileggelse av tilleggsskatt*

Objektive vilkår

Departementet foreslår i lovutkastet § 8-1 en regel om alminnelig opplysningsplikt om egne forhold. Her framgår det at skattepliktige og andre som skal levere skattemelding mv. etter lovutkastet kapittel 8, skal opptre aktsomt og lojalt. Vedkommende skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene ved eventuelle feil. Når skattepliktige og trekkpliktige misligholder sin opplysningsplikt og dette har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, er det behov for effektive administrative sanksjoner.

Etter ligningsloven er ett av hovedvilkårene for å ilegge tilleggsskatt at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å

levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. Bestemmelsene om tilleggssavgift i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er derimot utformet som såkalte generalbestemmelser. Ett av hovedvilkårene for å ilegge tilleggssavgift etter disse lovene er at avgiftspliktige har overtrådt loven eller forskrift gitt i medhold av loven. Etter departementets vurdering bør en som hovedregel ikke benytte slike vide generalbestemmelser for ileggelse av administrative sanksjoner. Hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet tilsier at det framgår klart av loven hva som er belagt med sanksjon.

De pliktbruddene som det i praksis ilegges tilleggssavgift for etter merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven, er i all hovedsak relatert til opplysningssvikt, enten det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller ikke å gi opplysninger i det hele tatt. For eksempel ilegges tilleggssavgift etter merverdiavgiftsloven hovedsakelig på grunnlag av feil i merverdiavgiftsoppgaver og ved unnlatt levering av oppgave. Tilsvarende ilegges tilleggssavgift etter særavgiftsloven når særavgiftsoppgavene inneholder feil eller pliktig oppgave ikke er levert.

I samsvar med høringsforslaget mener departementet at det ved utformingen av en ny felles sanksjonsbestemmelse bør være et hovedvilkår for tilleggsskatt at skattepliktig og trekkpliktig gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning. Som unnlatt levering regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.

Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er som tidligere hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer at klart illojale tilpasninger vil innebære et brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig.

I § 8-5 foreslås en egen bestemmelse om opplysningsplikt knyttet til motorkjøretøyavgiftene. Brudd på opplysningsplikten etter denne bestemmelsen vil dermed omfattes av forslaget til bestemmelse om tilleggsskatt. Tilleggssavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ilegges i dag i all hovedsak i situasjoner hvor det foreligger bruk av motorvogn i strid med avgiftsmessig status.

I tillegg til vilkåret om opplysningssvikt er det i alle gjeldende bestemmelser et vilkår om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Vilkaeret er ulikt formulert i de forskjellige lovene, men innholdet er det samme. Etter merverdiavgiftsloven er det et vilkår

at overtredelsen «har eller kunne ha påført staten tap», mens i særavgiftsloven er vilkåret at «statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift».

Etter departementets vurdering fanger uttrykket «kan føre til skattemessige fordeler» opp innholdet i de ulike formuleringene. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet og foreslår at ileggelse av tilleggs-skatt forutsetter at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Tilsvarende vilkår følger for øvrig av bestemmelsen om skattesvik i § 378 i straffeloven 2005.

Ligningsloven har ingen egen bestemmelse som tydeliggjør skattepliktiges ansvar for medhjelperes og nær families handlinger i tilknytning til opplysningsplikten overfor skattemyndighetene. Det er imidlertid lang praksis for at skattyter svarer for medhjelperes, herunder eventuell families, handlinger ved vurderingen av om det skal ilegges ordinær tilleggs-skatt. Det er skattyter som er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene er riktige og fullstendige og at pliktige opplysninger blir gitt. I merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det egne bestemmelser om at den avgiftspliktige svarer for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger. Departementet mener det er unødvendig å ha en egen bestemmelse om identifikasjon med medhjelper. Plikten til å gi opplysninger, og kravet om at disse skal være riktige og fullstendige, påhviler den skattepliktige selv. I tilfeller hvor andre enn den skattepliktige har vært involvert i oppfyllelse av pliktene overfor skattemyndighetene, er det klart at den skattepliktige må identifiseres med eventuelle feil som disse har begått. Departementet foreslår derfor ingen egen bestemmelse om dette.

Departementet viser til forslag til § 14-3 første ledd.

Unnskyldningsgrunner

I et system hvor tilleggs-skatt i utgangspunktet skal ilegges på objektivt grunnlag er utformingen av unnskyldningsgrunnene avgjørende for at regelverket skal framstå som rettferdig, rimelig og forutsigbart. Unntaket i ligningsloven for unnskyldelige forhold er formulert slik at tilleggs-skatt ikke skal ilegges når forholdet må anses «unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Hvorvidt et forhold kan anses unnskyldelige i det enkelte tilfellet beror på en konkret vurdering.

Departementet har i flere sammenhenger gitt uttrykk for at unnskyldningsgrunnene bør benyttes i større utstrekning, både i Ot.prp. nr. 82

(2008–2009) og i senere henvendelse til Skattemyndighetene, jf. tolkningsuttalelse av 8. mai 2012. Slik departementet vurderer det, har dette hatt effekt. Forhold som ifølge ligningspraksis kan anses unnskyldelig, er blant annet systemmessige misforståelser som for eksempel at skattyter gjør tekniske feil ved innlevering av selvangivelsen i Altinn, eller ikke forstår at opplysningene i selvangivelsen må korrigeres før levering når arbeidsgiver korrigerer sin rapportering til skattemyndighetene. Lite synlige feil i tredjepartsoppgaver som skattyter ikke retter, bør også anses som et unnskyldelig forhold. Det samme gjelder, i helt spesielle tilfeller, opplysningssvikt som følge av en ny eller uklar rettsregel. Den klare hovedregel er at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold, men har skattyter gjort så godt han eller hun kan men likevel misforstått på en aktsom måte, kan det anses unnskyldelig. For utlendinger som ikke tidligere har vært skattepliktige til Norge, anses det normalt unnskyldelig det første året at skattyter ikke har vært klar over plikten til å kontrollere og korrigere opplysningene i selvangivelsen.

Etter departementets vurdering bør terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner senkes ytterligere. Det vil si at det skal mindre til enn etter gjeldende rett for å anse skattyters forhold som unnskyldelig. På merverdiavgifts-, særavgifts- og motorkjøretøy- og båtavgiftsområdet vil det som følge av forslaget ikke lenger være noe krav om subjektiv skyld for ileggelse av tilleggs-skatt. Det er ikke tilsiktet at denne endringen skal føre til en skjerping av tilleggs-skattereglene på disse områdene. Med mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunner enn etter gjeldende rett, legger departementet til grunn at regelverket som foreslås i all hovedsak vil bidra til en lempeligere behandling av de skattepliktige.

Departementet er ikke enig med de høringsinstansene som mener at unnskyldningsgrunnene bør lov- eller forskriftsfestes. Det vil ikke være mulig å gi en utfyllende og konkret beskrivelse av alle de tilfellene som kan anses som unnskyldelig. Et forsøk på dette vil tvert imot kunne virke begrensende. Departementet antar at eksemplifisering i gjeldende regelverk av hvilke forhold som kan anses som unnskyldelige, kan ha begrenset bruken av unntaksbestemmelsen. For å understreke at unnskyldningsgrunner skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, foreslår derfor departementet en endring i lovteksten slik at tilleggs-skatt ikke skal ilegges når skattepliktiges forhold er å anse som «unnskyldelig», uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig. Dette er

særlig viktig når dagens tilleggsskatteregler også skal gjelde på områder hvor de skattepliktige først og fremst er næringsdrivende.

Det er vanskelig å konkretisere hvilke tilfeller som bør omfattes av unnskyldelige forhold på alle de områdene som omfattes av lovforslaget. Departementet legger til grunn at dette vil utvikle seg gjennom skattemyndighetenes praksis. Etter departementets vurdering, og som også *Skattebetalerforeningen* er inne på, bør skattemyndighetene ta hensyn til om opplysningssvikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktig. Tilfeller som vil kunne anses som unnskyldelige, er for eksempel hvor det i dag ilegges tilleggsavgift med et fast beløp fordi uaktsomheten anses som forholdsvis liten.

For å bidra til mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunner og mer konsekvent og ensartet bruk av dem, bør lovendringen følges opp i skattemyndighetenes retningslinjer. I saker om formues- og inntektsskatt og merverdiavgift kan spørsmålet om hva som skal regnes som unnskyldelige forhold også overprøves av Skatteklagenemnda, og nemnda vil derfor trekke opp rammen for unnskyldningsgrunnene.

Det vil i utgangspunktet være opp til den skattepliktige selv å påberope seg unnskyldelige forhold. Skattemyndighetene bør imidlertid være oppmerksomme på muligheten for at det kan foreligge unnskyldelige forhold og ta opp spørsmålet dersom de finner grunnlag for det i den enkelte saken. Skattekontoret kan også anvende regelen av eget tiltak dersom det framgår av omstendighetene at vilkårene er oppfylt.

Departementet viser til forslag til § 14-3 annet ledd.

Det følger av ligningsloven at tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av eller ved en senere særskilt fastsetting. Bestemmelsen foreslås videreført. Fristene for endring av skattefastsetting mv. i lovtkastet §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende for ileggelse av tilleggsskatt.

Departementet viser til forslag til § 14-3 tredje ledd.

20.4.2.3 Unntak fra tilleggsskatt

Etter ligningsloven skal tilleggsskatt ilegges når de objektive vilkårene for dette er oppfylt, med mindre det foreligger unntak fra tilleggsskatt. Unntakene kan deles i to grupper. Den ene omfatter de såkalte unnskyldningsgrunnene, som innebærer at skattyters forhold kan anses unnskyldelig. Den andre gruppen omfatter unntak av mer

objektiv karakter, som for eksempel unntak på grunn av åpenbare regne- eller skrivefeil, frivillig retting og skattyters død.

Som det framgår ovenfor, foreslår departementet at bestemmelsen om unnskyldningsgrunner inntas i lovtkastet § 14-3, sammen med de objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt. Når det gjelder de øvrige unntaksgrunnene, opprettholder departementet forslaget i høringsnotatet og foreslår å videreføre disse i en felles unntaksbestemmelse. Verken merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har bestemmelser om unntak fra tilleggsavgift, men myndighetene har en skjønnsmessig adgang til å ilegge tilleggsavgift ved overtreddelse av regelverket. I praksis er det som nevnt stor grad samsvar mellom unntakene i ligningsloven og unntakene i henhold til avgiftspraksis.

Tilleggsskatt skal etter forslaget ikke fastsettes av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen. Unntaket gjelder for lønnstakere og pensjonister og er en konsekvens av og en praktisk tilpasning til ordningen med leveringsfritak. Tilleggsskatt skal heller ikke fastsettes når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil, når tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1 000 kroner og når den skattepliktige er død. Et annet praktisk unntak som foreslås videreført, er når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder likevel ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Departementet foreslår også et unntak fra tilleggsskatt når selger har unnlat å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det er godtgjort at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Bestemmelsen lovfester gjeldende praksis på merverdiavgiftsområdet.

Departementet viser til forslag til § 14-4.

De fleste bestemmelser om administrative sanksjoner er i dag utformet slik at forvaltningen ikke har noen plikt til å ilegge en sanksjon selv om vilkårene for det er oppfylt. Det kan derfor reises spørsmål om det også bør innføres et opportunitetsprinsipp for ileggelse av tilleggsskatt. Tilsvarende spørsmål ble drøftet i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) om tilleggsskatt, hvor departementet uttaler følgende i punkt 8.5.3:

«En generell skjønnsmessig adgang for ligningsmyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt kunne vært en sikkerhetsventil i tilfeller der ligningsmyndighetene anser det urimelig å ilegge tilleggsskatt. En slik regel vil imidlertid kunne medføre forskjellsbehandling og mindre forutberegnelighet. Etter departementets oppfatning vil forslaget til unntak fra tilleggsskatt fange opp de fleste tilfellene der ileggelse av tilleggsskatt vil være urimelig.»

Departementet opprettholder denne vurderingen og vil ikke foreslå å innføre et opportunitetsprinsipp. Departementet finner heller ikke grunn til å videreføre forslaget i høringsnotatet om en egen unntaksbestemmelse for særskilte grupper av saker. Imidlertid legger departementet til grunn at ligningsmyndighetene på bakgrunn av ressurs-situasjonen til en viss grad vil kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt. Det vises i denne sammenheng til departementets brev til Riksrevisjonen av 21. januar 1998, som det også er vist til i ovennevnte drøftelse, hvor departementet blant annet uttaler:

«Ligningskontorene må planlegge innenfor de ressurser de har tilgjengelig. Enhver type saker kan ikke gis høyeste prioritet til enhver tid. Det kan derfor forekomme at tilleggsskattesaker ikke prioriteres like høyt i enkelte år. I slike år kan det forekomme at saker, hvor det etter en omfattende og grundig gjennomgang kunne ha fremkommet at vilkårene for tilleggsskatt er tilstede, ikke ilegges tilleggsskatt i like mange tilfeller som andre år fordi det er ønskelig å prioritere andre typer saker. Det kan også være slik at ligningsmyndighetene i enkelte tilfeller fatter vedtak om endring av ligningen, men ikke tar opp spørsmålet om tilleggsskatt fordi det vil kreve uforholdsmessig store ressurser å avklare om vilkårene er oppfylt i forhold til det som kan oppnås.»

20.4.2.4 Forholdet til tvangsmulkt

Etter ligningsloven blir skattytere som leverer selvangivelse mv. etter leveringsfristen, ilagt en forsinkelsesavgift. Dersom skattyter ikke leverer selvangivelse overhodet, ilegges i stedet tilleggsskatt for unnlatt levering. Dette gjelder likevel ikke lønntakere og pensjonister, som anses å ha benyttet seg av leveringsfritaket dersom de ikke har levert selvangivelsen innen fristen. På merverdiavgiftsområdet kan avgiftsmyndighetene for-

høye utgående avgift når omsetningsoppgave for en termin ikke er kommet inn i rett tid.

I punkt 20.4.1 foreslår departementet at skattemyndighetene skal kunne ilegge skattepliktig og tredjepart en daglig løpende tvangsmulkt når pliktige opplysninger ikke er gitt innen fastsatte frister. Dersom opplysningene ikke gis overhodet, skal skattepliktig ilegges tilleggsskatt for unnlatt levering etter lovforslaget § 14-3. I høringsnotatet la departementet opp til at skattemyndighetene skal ilegge tilleggsskatt for unnlatt levering av pliktige opplysninger, selv om skattepliktig er ilagt tvangsmulkt fordi de samme opplysningene ikke ble gitt innen fristen.

Departementet opprettholder dette som et utgangspunkt, men mener at skattemyndighetene bør ta hensyn til ilagt tvangsmulkt ved beregning av tilleggsskatten. Formålet med tvangsmulkten er å framtvinge levering av opplysninger, men når opplysningene likevel ikke gis, har tvangsmulkten i realiteten ikke hatt noen hensikt. En kunne tenke seg at påløpt tvangsmulkt bortfaller dersom skattepliktig ilegges tilleggsskatt for unnlatt levering av opplysning. Etersom tvangsmulkten har løpt i lengre tid og deler av den kan ha forfalt til betaling når tilleggsskatt ilegges, vil en slik løsning være lite praktisk. Departementet foreslår derfor at påløpt tvangsmulkt skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering av de samme opplysningene som tvangsmulkten gjelder.

Departementet viser til forslag til § 14-5 femte ledd.

20.4.2.5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

Satser

Etter gjeldende rett er satsen for tilleggsavgift 100 prosent etter merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Den er dermed vesentlig høyere enn tilleggsskattesatsen etter ligningsloven som er 30 prosent for ordinær tilleggsskatt og i tillegg 15 eller 30 prosent ved forsett eller grov uaktsomhet (skjerpet tilleggsskatt). Praksis på avgiftsområdet er imidlertid mer i samsvar med reglene for tilleggsskatt på ligningsområdet. På merverdiavgiftsområdet er normalsatsen 20 prosent ved uaktsom overtredelse og 40 eller 60 prosent ved grov uaktsom eller forsettlig overtredelse. På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet ilegges grovt skisert 15 prosent tilleggsavgift ved uaktsom overtredelse, 30 prosent tilleggsavgift ved grovt uaktsom

overtredelse og 50 prosent tilleggsavgift ved forsettlig overtredelse. I høringsnotatet foreslo departementet å samordne satsene for tilleggs-skatt og tilleggsavgift.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å videreføre dagens praksis med bruk av ulike satser avhengig av hvilken skatteart overtredelsen gjelder. Dagens forskjeller i valg av sats bygger ikke på overordnede prinsipielle vurderinger, men skyldes først og fremst at utviklingen av praksis har skjedd i ulike fagligmiljøer. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om en felles sats for tilleggs-skatt.

Utgangspunktet for vurderingen av størrelsen på den felles satsen er at tilleggs-skatt skal være et virkemiddel for å sikre at de skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Det er derfor nødvendig at satsen er av en viss størrelse. I høringsnotatet foreslo departementet at satsen for ordinær tilleggs-skatt skal være 20 prosent.

Norsk Øko-forum og *Norsk Tjenestemannslag* er kritisk til forslaget om å redusere satsen for ordinær tilleggs-skatt, mens *Handelshøyskolen BI* mener at 20 prosent tilleggs-skatt som absolutt minstegrense er for strengt. D e p a r t e m e n t e t vil påpeke at en nødvendig konsekvens av å samordne satsene for tilleggs-skatt er at det på enkelte områder blir høyere eller lavere satser enn i dag. For eksempel blir satsen for tilleggs-avgift på særavgiftsområdet noe høyere, mens det på skatteområdet blir en reduksjon av satsen for ordinær tilleggs-skatt.

Departementet foreslår å videreføre ligningslovens regler om ti prosent tilleggs-skatt når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som er gitt ukrevd av arbeidsgiver eller andre tredjeparter, og opplysninger for deltakere i deltakerlignede selskaper som selskapet har gitt ukrevd. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener at det i slike saker ikke bør ilegges tilleggs-skatt i det hele tatt, mens *Skattebetalerforeningen* foreslår at det i stedet reageres med en markert lavere sats eller et standardisert gebyr.

Ligningslovens regler om tilleggs-skatt ble endret fra og med inntektsåret 2010. Ved denne endringen ble den lave satsen for tilfeller med tredjepartsopplysninger fjernet, og det ble i stedet forutsatt at flere forhold skulle anses unnskyldelige og dermed falle inn under unntaket fra tilleggs-skatt. Det viste seg imidlertid at den ordinære satsen på 30 prosent ble for høy i noen tilfeller, og departementet foreslo derfor å gjeninnføre en lavere sats på ti prosent når de uriktige eller

ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som er gitt ukrevd av arbeidsgiver eller andre tredjeparter. I Prop. 112 L (2011–2012) begrunnes forslaget blant annet slik:

«Det er eit avgrensa tal saker føresegna om tilleggs-skatt med redusert sats vil kome til bruk på. Mogligheita for skatteunndraging når arbeidsgivar eller andre tredjepartar gir kontrollopplysningar vil ikkje vere stor. Det er likevel viktig at skattytar kontrollerar sjølvmeldinga og melder frå til likningsstyresmaktane når denne inneheld feil opplysningar. Satsen på tilleggs-skatten må derfor bli satt så høgt at sanksjonen får den naudsynte effekt som pressmiddel for god oppfyljing av skattytar sin opplysningsplikt i disse sakene. Departementet har etter ei ny vurdering kome fram til at tilleggs-skatt med redusert sats på 10 prosent vil vere ein tilstrekkeleg sanksjon ved denne forma for opplysningssvikt.»

Den lavere satsen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2011. D e p a r t e m e n t e t finner ikke grunn til å foreslå endringer på dette punktet.

På merverdiavgiftsområdet er det i dag praksis for at skattekontoret kan ilegge tilleggs-avgift med et bestemt beløp når uaktsomheten anses som forholdsvis liten, men det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet. Departementet finner ikke grunn til å videreføre denne særregelen, men viser til at forholdsmessigheten mellom overtredelse og nivået på tilleggs-skatten ligger i at tilleggs-skatten beregnes av den skattemessige for-delen som er eller kunne vært oppnådd. Departementet legger også til grunn at mer utstrakt bruk av unnskyldningsgrunner vil føre til at det i enkelte av de tilfellene hvor det i dag reageres med et bestemt beløp, ikke blir ilagt tilleggs-skatt.

Norsk olje og gass kommenterer nivået på summen av skatt og tilleggs-skatt for særskattepliktige, mens enkelte andre høringsinstanser tar til orde for et beløpsmessig tak for tilleggs-skatt. Spørsmålet om å innføre en øvre grense for tilleggs-skatt ble drøftet i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) om tilleggs-skatt. Departementet uttaler i punkt 8.10.1 blant annet følgende:

«Skattekravet er avledet av statens ordinære beskatningsrett, mens tilleggs-skatten er en administrativ sanksjon overfor en overtredelse av opplysningsplikten. Summen av disse to grunnleggende ulike elementene i skattesystemet gir etter departementets oppfatning ikke noe relevant grunnlag til dette mindre-

tallets slutning om at sanksjonen nærmest får en konfiskatorisk karakter.

Etter departementets mening bør størrelsen på tilleggs-skatten sammenlignes med den skatt som er eller kunne vært unndratt, jf. omtalen av dette i punkt 8.7. Når skattesatsen er høy, er det ekstra viktig at skattyteren oppgir riktige og fullstendige opplysninger. Da er det også rimelig og forholdsmessig at tilleggs-skatten øker tilsvarende.»

Departementet fastholder dette synspunktet og finner ikke grunn til å foreslå en øvre beløpsgrense for tilleggs-skatt.

Beregningsgrunnlaget

Etter departementets forslag skal beregningsgrunnlaget for tilleggs-skatt, som i dag, være den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. En spesiell situasjon oppstår i saker hvor det foreligger såkalte tidfestingsfeil. Dette er en problemstilling som først og fremst er kjent på skatteområdet, og som det er regler om i ligningsloven i dag. Tidfestingsfeil på formues- og inntektsområdet er knyttet til reglene i skatteloven § 14-2 om når en inntektspost skal inntektsføres og når en kostnad skal fradras. Om en kostnad tidfestes for tidlig, vil skattepliktig få for høye fradrag, og dermed for lite skatt det året kostnaden blir tidfestet. Feilen blir så motvirket ved at den samme kostnaden ikke blir fradragført det året hvor den skulle vært tidfestet. Skattepliktig vil dermed betale tilsvarende mer i skatt dette året. I kronebeløp vil skattepliktig ha betalt riktig beløp i skatt, men tidfestingsfeilen innebærer en likviditetsfordel i perioden mellom den faktiske fradragføringen og det året det ville vært korrekt å fradragføre kostnaden. På samme måte vil skattepliktig oppnå en fordel ved for sen tidfesting av inntekter ved at han får en uberettiget skatteutsettelse.

På merverdiavgiftsområdet er det i dag praksis for ikke å ilegge tilleggsavgift i det hele tatt når det foreligger såkalte tidfestingsfeil. Tilleggsavgift ilegges på dette grunnlag ikke når det foreligger legitimasjon for inngående avgift, men hvor inngående avgift (fakturaen) innberettes for tidlig og tas med på en for tidlig termin eller hvor omsetning eller uttak er bokført og innberettet for sent, samt der hvor tidfestingsfeilen avdekkes ved oppgavekontrollen og det framstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin.

Selv om tilfellene på merverdiavgiftsområdet som i dag behandles som tidfestingsfeil ikke fullt

ut tilsvarende tidfestingsfeilene på skatteområdet, er det store likheter. Tilsvarende som på formues- og inntektsområdet vil den skattepliktige oppnå en kredittfordel når det foreligger legitimasjon eller faktura for inngående avgift, men hvor denne er tatt med på en for tidlig termin. Det samme er tilfellet når en avgiftspliktig innberetter merverdiavgiftspliktig omsetning i en for sen periode. Ved en slik feil oppnår den skattepliktige en utsettelse med innbetaling av merverdiavgift, og det oppnås en kredittfordel. Det samme vil være tilfellet med for sen rapportering av grunnlag som det skal betales særavgift for. Etter departementets syn er det ikke grunn til å behandle slike tilfeller på de øvrige områdene lempeligere enn tidfestingsfeil på formues- og inntektsskatteområdet. Departementet foreslår derfor at det skal ilegges tilleggs-skatt av kredittfordelen i slike saker. Etter departementets oppfatning er det klart at vilkåret om at opplysningssvikten har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler er oppfylt i slike saker, på grunn av den kredittfordel som er oppnådd.

På denne bakgrunn foreslår departementet å videreføre reglene i ligningsloven § 10-4 nr. 4 om tidfestingsfeil i skatteforvaltningsloven. Tilleggs-skatten skal som i dag beregnes bare av nettofordelen av tidfestingsfeilen.

Departementet viser til forslag til § 14-5.

20.4.2.6 Skjerpet tilleggs-skatt

I et system med objektive vilkår for ileggelse av tilleggs-skatt med relativt lav sats, er det behov for en strengere reaksjon for de grovere tilfellene av opplysningssvikt. I teorien kan en tenke seg at alle slike saker anmeldes og forfølges i straffespolet. En slik løsning anses imidlertid som uaktuell da politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle alle slike saker i det strafferettslige sporet. I høringsforslaget foreslo derfor departementet å videreføre ligningslovens regler om skjerpet tilleggs-skatt når skattepliktig har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt. Departementet opprettholder dette forslaget.

Skjerpet tilleggs-skatt skal, som i dag, være et alternativ til straffeforfølgning i de tilfeller overtredelsen ikke er så grov at skattyter anmeldes. Skyldkravet for skjerpet tilleggs-skatt er derfor det samme som i bestemmelsen om skattesvikt, jf. straffeloven 2005 § 378. Dette innebærer et krav om forsett eller grov uaktsomhet når det gjelder vilkåret om opplysningssvikt, mens det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet når det gjelder kravet om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Begrun-

nelsen for et lavere skyldkrav når det gjelder konsekvensen av opplysningssvikten er at det kan være vanskelig å bevise skattepliktiges forståelse av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten. Departementet foreslår ingen endringer på dette punktet.

Som det framgår ovenfor, foreslår departementet at ordinær tilleggs-skatt ilegges med 20 prosent av den skattemessige fordel. Skjerpet tilleggs-skatt skal ilegges i tillegg til ordinær tilleggs-skatt, og ved valg av sats for skjerpet tilleggs-skatt er det da naturlig å se hen til hva den samlede reaksjonen vil utgjøre. I høringsnotatet foreslo departementet at normalsatsen for skjerpet tilleggs-skatt settes til 20 prosent, slik at den samlede reaksjonen blir 40 prosent. Departementet opprettholder dette forslaget. En samlet reaksjon på 40 prosent tilleggs-skatt av den skattemessige fordel vil etter departementets syn være en tilstrekkelig streng reaksjon i de aller fleste saker hvor skattepliktig har utvist forsett eller grov uaktsomhet.

Etter departementets oppfatning vil det likevel, i enkelte saker, kunne være behov for å ilegge skjerpet tilleggs-skatt med en høyere sats, og da fortrinnsvis i saker hvor unndragelsene er planlagte og systematiske eller skjer over noe tid. Dette kan eksempelvis gjelde i saker hvor det blir benyttet såkalt «fiktiv fakturering», eller der hvor lønn fra arbeid eller inntekt fra omsetning over lengre tid helt er holdt utenfor skattemyndighetenes kunnskap. Videre kan det være aktuelt å bruke den høyeste satsen i saker som er sendt tilbake til skattemyndighetene fra politi og påtalemyndighet for administrativ behandling, for eksempel på grunn av manglende kapasitet hos politiet. Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at det i slike saker skal være adgang til å ilegge 40 prosent skjerpet tilleggs-skatt. Den samlede reaksjonen blir da 60 prosent av den skattemessige fordel.

Departementet viser til forslag til § 14-6.

20.4.3 Overtredelsesgebyr

20.4.3.1 Innledning

Opplysningssvikt fra tredjeparter er i dag belagt med straff. Dette foreslås videreført i skatteforvaltningsloven, se punkt 20.6 og lovforslaget § 14-12. Tilsvarende gjelder skattepliktiges og tredjeparters manglende medvirkning til kontroll, jf. lovforslaget § 14-13. Etter departementets syn kan et tilstrekkelig effektivt sanksjonssystem ved tredjeparters opplysningssvikt mv. ikke utelukkende

eller hovedsakelig baseres på straffeforfølgning. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om at skattemyndighetene skal kunne ilegge et overtredelsesgebyr ved tredjeparters opplysningssvikt, ved manglende medvirkning til kontroll og ved manglende føring og oppbevaring av personallister. I motsetning til i høringsnotatet foreslår departementet at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges en tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.

20.4.3.2 Ileggelse av overtredelsesgebyr

Utstrakt bruk av opplysninger fra tredjeparter er en forutsetning for dagens system med forhåndsutfylt selvangivelse for formues- og inntektsskatt. En stor andel av de personlige skattyterne mottar en fullstendig og riktig utfylt selvangivelse og kan dermed benytte seg av leveringsfritaket. Forsinnet levering av tredjepartopplysninger kan få som konsekvens at skattemyndighetene ikke får opplysningene i tide til å kunne bruke dem ved produksjon av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Tilsvarende gjelder dersom tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger overhodet. Den skattepliktige må da fylle ut opplysningene selv, og mange som ellers kunne benyttet seg av leveringsfritaket, mister dermed denne muligheten.

Som det framgår i punkt 20.4.1, foreslår departementet å innføre en ordning med tvangsmulkt når tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger innen fastsatte frister. Formålet med tvangsmulkten er å skape et oppfyllespress slik at opplysningene leveres. Skattemyndighetene er imidlertid ikke kjent med alle tredjeparter som har opplysningsplikt etter loven. Myndighetene kan for eksempel, i forbindelse med et senere boketter-syn i en virksomhet, bli klar over at virksomheten skulle gitt opplysninger etter lovens kapittel 7. I slike tilfeller vil det ikke være aktuelt å benytte tvangsmulkt som virkemiddel for å få opplysningene.

Reglene om skattemyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra tredjeparter og omfanget av tredjeparters plikter bygger på en avveining mellom myndighetenes behov og personvern-hensyn, taushetspliktsregler og tredjeparters arbeidsbelastning. Når det ut fra en avveining av slike hensyn foreligger en plikt for tredjeparter til å gi opplysninger, er det vesentlig at denne plikten oppfylles. Etter departementets syn er det, på samme måte som ved opplysningssvikt fra den skattepliktige selv, behov for en administrativ sanksjon når tredjeparter ikke oppfyller sin opp-

lysningsplikt. Departementet foreslår derfor en hjemmel for skattemyndighetene til å ilegge et overtredelsesgebyr når tredjeparter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter lovens kapittel 7.

Departementet viser til forslag til § 14-7 første ledd bokstav a.

De fleste lovene på skatte- og avgiftsområdet har bestemmelser om tvangsmulkt når skattepliktige og tredjeparter ikke gir adgang til kontrollundersøkelse, jf. blant annet ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1. Erfaringer fra Skatteetaten viser imidlertid at tvangsmulkt som oppfyllellespress er et lite egnet virkemiddel i slike tilfeller. Når skattemyndighetene har besluttet å avholde kontroll, vil effekten av kontrollen reduseres betraktelig dersom det går en viss tid fra den som skal kontrolleres blir kjent med kontrollen, til skattemyndighetene får tilgang til å avholde kontrollen. Dette gjelder særlig i tilfeller der kontrollen bør skje uvarslet. Ileggelse av en løpende tvangsmulkt vil derfor ha liten effekt.

Å unnlate å medvirke til kontroll vil være straffbart, jf. lovforslaget § 14-13. Behovet for et effektivt og fleksibelt sanksjonssystem tilsier imidlertid at skattemyndighetene bør kunne ilegge en administrativ sanksjon ved slik opplysningssvikt. Departementet foreslår på denne bakgrunn en bestemmelse om at skattemyndighetene kan ilegge den som ikke medvirker til kontroll etter lovforslaget §§ 10-4 eller 10-8, et overtredelsesgebyr.

Departementet viser til forslag til § 14-7 første ledd bokstav b.

Departementet foreslår også å videreføre gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 10-9 om skattemyndighetenes adgang til å ilegge overtredelsesgebyr overfor den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven. Plikten til å føre personalliste gjelder innen enkelte bransjer, og formålet er å bekjempe svart arbeid, jf. bokføringsloven § 3a og forskrift 1. desember 2014 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

Departementet viser til forslag til § 14-7 første ledd bokstav c.

20.4.3.3 Forholdet til tvangsmulkt

I høringsnotatet la departementet opp til at skattemyndighetene skal kunne ilegge tvangsmulkt og overtredelsesgebyr for «det samme forholdet». Forslaget innebar at en tredjepart som til tross for ilagt tvangsmulkt ikke leverte pliktige opplysninger, også kunne ilegges et overtredelsesgebyr. Hvorvidt overtredelsesgebyr skulle ilegges i det enkelte tilfellet, var opp til skattemyndighetenes

vurdering av behovet for en etterfølgende sanksjon. En rekke høringsinstanser, blant annet *Bedriftsforbundet*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* og *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers*, har hatt innsigelser til en slik løsning.

Som det framgår i punkt 20.4.1, skal tvangsmulkt være hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke oppfyller opplysningsplikten etter lovforslaget kapittel 7. Etter en ny vurdering og på bakgrunn av innspillene i høringsrunden har departementet kommet til at det ikke er behov for å kunne reagere med et overtredelsesgebyr i tillegg til tvangsmulkt i slike tilfeller. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at overtredelsesgebyr ikke ilegges en tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten. Det innebærer at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges for unnlatt levering av de samme opplysningene som tredjeparten allerede er ilagt tvangsmulkt for ikke å ha levert innen fristen.

Ettersom tvangsmulkt vil være ilagt i de aller fleste tilfeller av opplysningssvikt i form av manglende levering av tredjepartsopplysninger, legger departementet til grunn at det relativt sjelden vil være aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr overfor tredjeparter som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter lovforslaget kapittel 7. Derimot er det ikke hjemmel for å ilegge tvangsmulkt ved manglende medvirkning til kontroll og ved manglende oppfyllelse av plikten til å føre og oppbevare personalliste. Ved slike overtredelser vil overtredelsesgebyr være en aktuell reaksjon.

Departementet viser til forslag til § 14-7 annet ledd.

20.4.3.4 Vilkår for overtredelsesgebyr

Etter departementets forslag skal overtredelsesgebyr kunne ilegges tredjepart som ikke gir pliktige opplysninger, når skattepliktig og tredjepart unnlater å medvirke til kontroll og ved manglende føring av personalliste. Etter departementets vurdering vil det ved slike overtredelser være en sterk presumpsjon for at skattepliktig og tredjepart har opptrådt uaktsomt. Dessuten vil tredjeparter etter loven i de langt fleste tilfeller være et foretak, ikke en fysisk person. Videre vises det til at skattemyndighetene skal kunne utøve et visst skjønn med hensyn til om overtredelsesgebyr skal ilegges. Departement opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet om ikke å stille krav om subjektiv skyld for ileggelse av overtredelsesgebyr. Ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges i det enkelte tilfellet bør skattemyndighetene blant annet legge vekt på

overtrederens skyld (fysiske personer) eller om noen som har handlet på vegne av et foretak, har utvist skyld, overtredelsens omfang og virkning, fordeler som kunne vært oppnådd ved lovbruddet, sanksjonens preventive virkning og eventuell gjentakelse. Det kan også være aktuelt å se hen til om foretaket, ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak, kunne ha forebygget overtredelsen.

Dersom en overtredelse skyldes et hendelig uhell eller uforutsette eller uavvendelige begivenheter som gjør det umulig å oppfylle forpliktelsen (*force majeure*) vil det normalt ikke være adgang til å ilegge foretaksstraff etter straffeloven. Etter departementets syn bør det da heller ikke være adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. I høringsnotatet viste departementet til at slike tilfeller vil være sjeldne, og at det derfor ikke var nødvendig å lovfeste et unntak. Etter en ny vurdering har departementet funnet at unntaket likevel bør lovfestes og foreslår, tilsvarende som for tvangsmulkt, en bestemmelse om at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige. Det er ikke tilstrekkelig at oppfyllelse er umulig. Det er i tillegg et krav at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold. For virksomheter vil det sjelden foreligge situasjoner som umuliggjør innlevering av opplysninger, føring av personallister eller medvirkning til kontrollundersøkelser. Det er dessuten et grunnleggende prinsipp at de skattepliktige svarer for sine medhjelperes handlinger. Vilkåret vil derfor ikke anses oppfylt dersom forsinket innlevering for eksempel skyldes regnskapsfører eller revisor. Unntaket kan imidlertid være aktuelt dersom det skjer en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer, som umuliggjør levering av opplysninger.

Departementet viser til forslag til § 14-7 femte ledd.

20.4.3.5 Utmåling av overtredelsesgebyr

Departementet legger til grunn at det, som for tvangsmulkt, bør lovfestes enkelte utgangspunkter og rammer for utmålingen av overtredelsesgebyret. I motsetning til for tvangsmulkt bør imidlertid størrelsen på overtredelsesgebyret i større grad ses i sammenheng med omfanget og virkningene av overtredelsen. Dette gjelder særlig overtredelsesgebyr for brudd på tredjeparters opplysningsplikt og plikten til å føre personallister. Departementet foreslår for disse to tilfellene å ta utgangspunkt i gjeldende utmålingsregler for overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å føre

personallister i ligningsloven § 10-9. Dette innebærer at det skal ilegges et «grunnbeløp» ved første gangs overtredelse, som dobles ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder. I tillegg kan det i hver enkelt sak fastsettes et tilleggsgebyr som avhenger av omfanget av opplysningssvikten.

Etter gjeldende bestemmelse skal tilleggsgebyret utmåles fullt ut dersom skattemyndighetene først ilegger et overtredelsesgebyr. Departementet mener dette kan være et utgangspunkt, men foreslår at bestemmelsen utformes som en «kan-regel». Ved utmåling av tilleggsgebyret kan skattemyndighetene, innenfor de rammer som foreslås, legge vekt på de samme forholdene som ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges. Departementet mener det ikke er nødvendig å lovfeste dette, men foreslår en hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om grunnlaget for beregningen og utmåling av overtredelsesgebyret. Det vil også være hensiktsmessig at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer for utmåling av overtredelsesgebyret innenfor de rammer som følger av loven og eventuelle forskriftsbestemmelser.

I tilfeller der skattepliktige eller tredjeparter ikke gir adgang til kontrollundersøkelse, vil en skjematisk utmåling av overtredelsesgebyret basert på overtredelsens omfang være vanskeligere. Departementet foreslår derfor at skattemyndighetene skal kunne fastsette gebyret individuelt, eventuelt med utgangspunkt i nærmere retningslinjer eller forskrifter. Departementet foreslår imidlertid å lovfeste et maksimalt beløp på overtredelsesgebyret også i disse tilfellene. I samsvar med høringsforslaget settes beløpsgrensen til 50 ganger rettsgebyret (860 kroner). Ved utmålingen av gebyret er det naturlig å ta hensyn til de samme forholdene som nevnt ovenfor om utmåling av gebyret ved brudd på opplysningsplikten etter kapittel 7 og plikten til å føre personallister.

Departementet viser til forslag til § 14-7 tredje, fjerde og syvende ledd.

Overtredelsesgebyret skal tilfalle statskassen. Departementet viser til forslag til § 14-7 sjette ledd.

20.5 Særlige saksbehandlingsregler ved illeggelse av tilleggsnett og overtredelsesgebyr

20.5.1 Gjeldende rett

20.5.1.1 EMK

Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) med tilleggsprotokoller ble inkorporert i

norsk rett ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven). Menneskerettsloven slår fast at EMK ved motstrid skal gå foran norsk rett. Konvensjonen beskytter ulike grunnleggende rettigheter. Ved ileggelse av sanksjoner er det særlig rettighetene i EMK artikkel 6 om krav til en rettferdig rettergang og forbudet mot gjentatt strafforfølgning i EMK Protokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) som kommer til anvendelse. EMK artikkel 6 nr. 1 fastsetter grunnprinsippene for en rettferdig rettergang og gjelder i både sivile saker og straffesaker. Artikkel 6 nr. 2 slår fast at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven, mens nr. 3 presiserer visse minimumsrettigheter i straffesaker. EMK P 7-4 forbyr gjentatt straffeforfølgning av samme forhold. Det primære anvendelsesområdet for EMK artikkel 6 og EMK P 7-4 er saksbehandlingen hos domstolen. Menneskerettsdomstolens (EMD) praksis og norsk rettspraksis har imidlertid vist at bestemmelsene også kommer til anvendelse når ulike forvaltningsmyndigheter ilegger sanksjoner.

Gjennom rettspraksis er det blant annet slått fast at ileggelse av tilleggsskatt med 30 prosent eller mer, er å anse som straff etter EMK. Kravet om rettferdig rettergang i artikkel 6 nr. 1 og minimumsrettighetene i artikkel 6 nr. 2 og 3 skal dermed gjelde for behandlingen av denne typen saker. Videre er det slått fast at det etter EMK P 7-4 ikke er adgang til å starte ny sak om tilleggsskatt for det samme forholdet som skattepliktig tidligere er endelig straffet eller frifunnet for, eller til å straffeforfølge noen for det samme forholdet som han eller hun tidligere er ilagt tilleggsskatt for. Tilsvarende gjelder ved ileggelse av tilleggsavgift etter de ulike avgiftslovene.

Tilleggsskatt og tilleggsavgift ilegges også med lavere satser enn 30 prosent. Den nedre grensen (satsen) for når tilleggsskatt eller tilleggsavgift er å anse som straff etter EMK artikkel 6 og EMK P 7-4 er ikke avklart i norsk rett. Skattemyndighetene har løst dette slik at når tilleggsskatt eller tilleggsavgift ilegges, har skattepliktige de samme rettighetene og rettssikkerhetsgarantiene uavhengig av tilleggsskattens størrelse. Videre skal det ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift uavhengig av sats, ikke innledes en ny straffeforfølgning (enten i form av anmeldelse eller ileggelse av tilleggsskatt eller tilleggsavgift) for et forhold som skattepliktig tidligere er anmeldt og endelig straffet for, eller hvor tilleggsskatt eller tilleggsavgift er endelig ilagt.

20.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet foreslo departementet å lovfeste enkelte felles saksbehandlingsregler for ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Flere av reglene følger allerede av rettspraksis, men departementet mente at en særskilt lovfesting vil tydeliggjøre rettssikkerhetsgarantiene og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige. Departementet foreslo på denne bakgrunn en bestemmelse om at skattepliktige som mottar varsel etter lovutkastet § 5-6 om ileggelse tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, skal ha minst tre ukers frist for å uttale seg. Videre foreslo departementet å lovfeste gjeldende beviskrav ved ileggelse av administrative sanksjoner, og en bestemmelse om skattemyndighetenes plikt til å informere skattepliktige om retten til ikke å inkriminere seg selv.

Departementet foreslo også en bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon inntil klagefristen er utløpt eller klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Som en konsekvens av dette forslaget foreslo departementet at det skal beregnes en avsavnsrente istedenfor forsinkelsesrente i saker hvor den som har fått utsatt iverksetting, ikke får medhold i klage eller domstolsbehandlingen. Høringsforslaget omfattet også nødvendige endringer i skattebetalingslovens bestemmelser om ubetinget betalingsplikt og forfallsfrister for administrative sanksjoner. Videre foreslo departementet en bestemmelse om at domstolene ikke skal være bundet av partenes påstander eller påstandsgrunnlag ved søksmål om vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Etter forslaget skal retten kunne avsi realitetsavgjørelse dersom den finner det hensiktsmessig og forsvarlig.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund viser til forslaget til ny bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon. Forbundet mener at forslaget er dårlig begrunnet, og at en slik regel vil komplisere arbeidsprosesser og kunne få konsekvenser for provenyet.

Regjeringsadvokaten viser til høringsnotatets omtale av rettsikkerhetsgarantiene etter EMK, og opplyser, med henvisning til rettspraksis, at norske myndigheter ikke er rettslig forpliktet etter EMK til å operere med de samme rettssikkerhetskrav for alle sanksjoner som regnes som straff etter EMK. Etter Regjeringsadvokatens syn er det uheldig å operere med strengere beviskrav på dette området enn det de folkerettslige forpliktelsene gir grunnlag for, både fordi det kan med-

føre at det blir vanskeligere å ilegge tilleggsskatt og dermed redusere den preventive effekten, og på grunn av smitteeffekten på andre forvaltnings-sanksjoner.

Ingen av de andre høringsinstansene har hatt konkrete merknader av betydning til departementets forslag til særskilte saksbehandlingsregler.

20.5.3 Vurderinger og forslag

Ved strafferettslig forfølgning av en sak på skatte- og avgiftsområdet kommer straffeprosessens saksbehandlingsregler til anvendelse. Reglene har innebygde rettssikkerhetsgarantier for de som er anmeldt for et lovbrudd. Rettssikkerhetsgarantiene tiltar i styrke avhengig av om den skattepliktige er anmeldt, siktet eller tiltalt for det aktuelle lovbruddet.

Ved ileggelse av administrative sanksjoner på skatte- og avgiftsområdet gjelder i utgangspunktet de samme saksbehandlingsreglene som ved fastsetting av selve skattekravet. Saksbehandlingsreglene på skatteområdet er i stor grad preget av hensynet til effektivitet. Ettersom tilleggsskatt og overtredelsesgebyr inneholder et vesentlig pønalt element, kan det reises spørsmål om de alminnelige saksbehandlingsreglene gir et tilstrekkelig vern for den et vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr retter seg mot, eller om det er behov for enkelte særskilte sakbehandlingsregler. I saker om sanksjoner som anses som straff etter EMK skal dessuten saksbehandlingen være i tråd med de garantiene som følger av EMK artikkel 6 og EMK P 7-4.

Departementet opprettholder deler av høringsforslaget og foreslår å lovfeste enkelte særskilte saksbehandlingsregler. Reglene skal gjelde felles ved ileggelse av tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

Ingen av lovene på skatte- og avgiftsområdet har uttrykkelige bestemmelser om beviskrav ved ileggelse av administrative sanksjoner. Det følger imidlertid av retts- og ligningspraksis at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er klar (kvalifisert) sannsynlighetsovervekt, mens det straffeprosessuelle beviskravet – bevist utover enhver rimelig tvil – legges til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt med mer enn 30 prosent, jf. Rt. 2008 side 1409 og Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.9 og 9.3. Tilsvarende beviskrav legges til grunn på avgiftsområdet. I høringsnotatet foreslo departementet å lovfeste beviskravene. Etter en ny vurdering har departementet kommet til at det ikke er grunn til å lovfeste beviskravene. I tilknytning til høringsmerknaden fra *Regjeringsadvokaten* vil

departementet påpeke at begrunnelsen for å innføre det straffeprosessuelle beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt var at skjerpet tilleggsskatt i en del saker vil være et alternativ til straffeforfølgning. Etter departementets syn bør valget mellom skjerpet tilleggsskatt og anmeldelse til politiet i hovedsak baseres på overtredelsens grovhet og ikke på grunnlag av lempeligere beviskrav, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 9.3.

20.5.3.1 Varsel

Etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 skal skattyter gis et varsel med minst tre ukers frist for å uttale seg før tilleggsskatt ilegges. Ved ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven gjelder saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven utfyllende. Ingen av de nevnte lovene har egne regler om varsel ved ileggelse av tilleggsavgift, og forvaltningsloven § 16 om forhåndsvarsel gjelder derfor. Forvaltningsloven § 16 første ledd slår fast at part som ikke allerede ved søknad eller på annen måte har uttalt seg i saken, skal varsles før vedtak treffes og gis anledning til å uttale seg innen en nærmere angitt frist. I praksis gis det en frist på minimum tre uker. Videre følger det av § 16 annet ledd at varslet som hovedregel skal være skriftlig, og at det skal gjøre greie for hva saken gjelder og inneholde det som ellers anses påkrevd for at parten på forsvarlig måte kan ivareta «sitt tarv».

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og foreslår å videreføre gjeldende rett i en felles bestemmelse om varsel. Lovforslaget § 5-6 om forhåndsvarsling slår fast at før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Bestemmelsen setter også krav til varselets innhold. Departementet foreslår at ved varsel etter § 5-6 om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal fristen for å uttale seg være minst tre uker. Varsel kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet. Det kan være aktuelt når overtredelsesgebyr ilegges skattepliktig eller tredje-part som ikke medvirker til kontroll etter lovforslaget §§ 10-4 og 10-8, jf. lovforslaget § 14-7 første ledd bokstav b.

Ingen av lovene på skatteområdet har bestemmelser om at skattepliktige eller tredje-part skal meddeles sakens utfall, når det er varslet om ileggelse av tilleggsskatt, tilleggsavgift eller overtredelsesgebyr. Departementet foreslår i § 5-6 sjette ledd en generell bestemmelse om at den som har mottatt et forhånds-

varsel, skal informeres om sakens utfall dersom det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet. Denne bestemmelsen vil også gjelde når det er gitt varsel om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

Departementet viser til forslag til § 14-8.

20.5.3.2 Vernet mot selvinkriminering – skattemyndighetenes veiledningsplikt

Det regnes som et grunnleggende rettsstatsprinsipp at siktede i straffesaker ikke har plikt til å forklare seg (taushetsrett) eller på annet vis bidra til sin egen straffefellelse. Taushetsretten omfatter også retten til ikke å måtte bidra til å framskaffe dokumenter, gjenstander eller andre realbevis mot egen vilje. Rettighetene framgår ikke direkte av EMK, men er innfortolket i kravet om rettfærdig rettergang i EMK artikkel 6 nr. 1.

I høringsnotatet foreslo departementet å lovfeste en plikt for skattemyndighetene til å informere skattepliktig og tredjepart om retten til ikke å inkriminere seg. Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, men med en noe annen utforming av lovteksten.

Lovfesting av en veiledningsplikt kan bidra til at skattemyndighetene i sak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr tar stilling til om, og i så fall hvor langt, den skattepliktige eller tredjeparten har rett til å forholde seg taus. Forslaget vil dermed kunne bidra til bedre å ivareta taushetsretten.

Det er i dag praksis for å omtale rettighetene etter EMK i varsel om tilleggsskatt etter ligningsloven og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven. Etter departementets syn bør skattemyndighetenes plikt til å veilede om selvinkrimineringsvernet lovfestes og gjelde på hele skatte- og avgiftsområdet.

Etter lovforslaget skal skattemyndighetene veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander, når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff. Eksempler på gjenstander er ulike lagringsmedier, telefoner, pc mv. som kan inneholde relevante opplysninger. Etter departementets syn er utgangspunktet at slik veiledning skal gis, men omfanget av veiledningsplikten vil likevel bero på en konkret vurdering av hva som er nødvendig for at den skattepliktige eller tredjeparten skal kunne ivareta sine interesser. Bestemmelsen gir ingen rettigheter utover det som til enhver tid følger av EMK artikkel 6 nr. 1.

Departementet viser til forslag til § 14-9.

20.5.3.3 Utsatt iverksetting

I utgangspunktet skal skatte- og avgiftskrav, også ilagte sanksjoner, betales ved forfall selv om skyldneren påklager vedtaket som ligger til grunn for kravet, eller bringer det inn for domstolene, jf. skattebetalingsloven § 10-1. Etter forvaltningsloven § 42 kan en underinstans, klageinstans eller annet overordnet organ beslutte at et vedtak ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Det kan også gis utsatt iverksetting til det foreligger endelig dom, når en part eller en annen med rettslig interesse akter å gå til søksmål eller har reist søksmål for å få vedtaket prøvd ved domstol. Forvaltningsloven gjelder utfyllende på avgiftsområdet. Det følger imidlertid av skattebetalingsloven § 3-3 fjerde ledd at forvaltningsloven § 42 ikke gjelder for vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorvogn. Forvaltningsloven § 42 om utsatt iverksetting gjelder derimot for merverdiavgift og særavgifter, men ikke for tilleggsavgift.

Ligningsloven har ingen bestemmelse om adgang til å innvilge utsatt iverksetting av vedtak. Ved innfordring av skattekrav, og avgiftskrav hvor det ikke er innvilget utsatt iverksetting, er det imidlertid praksis for å vise tilbakeholdenhet med bruk av tvangstiltak når et krav er omtvistet. I slike tilfeller vil det sjelden være aktuelt å begjære skyldneren konkurs eller begjære tvangsrealisasjon av formuesgoder. Det er likevel praksis for å motregne der dette er mulig og å sikre kravet ved utlegg.

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ved klage eller søksmål om gyldigheten av vedtaket. Forslaget var blant annet begrunnet med at administrative sanksjoner, som er å anse som straff etter EMK, kan være av en særlig inngripende karakter. Departementet mener at utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr vil styrke skattepliktiges rettsstilling, og opprettholder forslaget i høringsnotatet. Utsatt iverksetting innebærer at den vedtaket retter seg mot, ikke må betale tilleggsskatten eller overtredelsesgebyret før klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Departementet foreslår at skattepliktig skal ha rett til utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr til utløpet av klagefristen. I tilfeller hvor skattepliktig klager, skal vedkommende få innvilget utsatt iverksetting inntil klagen er endelig avgjort. Den skattepliktige skal ikke være nødt til å anmode om utsatt iverksetting. I saker hvor skattepliktig ikke har påkla-

get vedtaket om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, men akter å gå til søksmål for å få vedtaket prøvd ved domstolen, må skattepliktig anmode om utsatt iverksetting. Skattepliktig skal i slike tilfeller innvilges utsatt iverksetting uten nærmere vurdering.

Departementet viser til forslag til § 14-10.

Etter skattebetalingsloven § 10-51 bokstav f forfaller tilleggsskatt og tilleggsavgift til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt. Som en konsekvens av forslaget om utsatt iverksetting, foreslår departementet en ny bestemmelse om at forfallsfristen for krav om administrative sanksjoner ikke starter å løpe før klagefristen er ute, og ved klage, når denne er avgjort. Videre foreslås at dersom det er innvilget utsatt iverksetting forfaller kravet til betaling tre uker etter søksmålsfristen, eller ved søksmål, når endelig rettsavgjørelse foreligger. Ved å utsette tidspunktet for når forfallsfristen starter å løpe, unngås motstrid med ovennevnte forfallsbestemmelse.

Departementet viser til forslag til nytt annet og tredje ledd i skattebetalingsloven § 10-51.

I noen tilfeller vil anmodning om utsatt iverksetting komme etter at kravet er forfalt til betaling. Departementet foreslår en bestemmelse i skattebetalingsloven § 10-1 første ledd nytt annet punktum om at forfallsbestemmelsen ikke gjelder når det kan gis utsatt iverksettelse av vedtak etter skatteforvaltningsloven.

En konsekvens av utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon, er som nevnt at det ikke foreligger en ubetinget betalingsplikt. Etter departementets syn bør det da heller ikke løpe forsinkelsesrente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-1. Departementet foreslår at det i saker hvor det er gitt utsatt iverksetting av et vedtak, men den som vedtaket retter seg mot ikke får medhold i klage- eller domstolsbehandlingen, i stedet skal beregnes en avsavnsrente etter reglene i skattebetalingsloven § 11-2. Det foreslås at renter skal løpe fra tre uker etter klagefristen for vedtaket er utløpt og fram til vedtaket er endelig avgjort ved klage- eller domstolsbehandling. Departementet foreslår at slike regler gis i forskrift med hjemmel i skattebetalingsloven § 11-7.

20.5.3.4 Domstolenes prøvingsrett

Utgangspunktet for domstolenes prøving av forvaltningsavgjørelser, herunder saker om administrative sanksjoner, er at de bare kan prøve om et vedtak er gyldig. Domstolen kan dermed komme til at et vedtak er ugyldig, eller at det offentlige finnes dersom vedtaket er gyldig.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, men med en noe endret lovtekst, og foreslår en bestemmelse om at retten ved prøving av vedtak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kan prøve alle sider av saken. Retten kan dermed prøve både faktum, saksbehandling, rettsanvendelse og forvaltningsskjønnet som sanksjonsvedtaket bygger på. Retten skal imidlertid ikke kunne prøve den underliggende skattefastsettingen i større utstrekning enn den ville hatt adgang til i en selvstendig sak om den underliggende skattefastsettingen. Etter departementets vurdering vil en adgang for domstolene til å prøve andre påstander og påstandsgrunnlag samt en adgang til å avsi realitetsavgjørelse, kunne trygge den skattepliktiges rettssikkerhet og være prosessbesparende.

Departementet viser til forslag til § 14-11.

20.6 Straff

20.6.1 Gjeldende rett

Den nye straffeloven er vedtatt av Stortinget i flere omganger, første del i 2005. Loven trådte i kraft 1. oktober 2015, jf. lov 19. juni 2015 nr. 65 om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsetningslov). Nye bestemmelser om skattesvik ble vedtatt ved endringslov 19. juni 2009 nr. 74 og tatt inn i den nye straffeloven §§ 378 til 380. Straffansvaret i bestemmelsene gjelder opplysningssvikt fra den skatte-, avgifts- eller tollpliktige eller medvirkning til dette, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Opplysningssvikt omfatter også fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger. Skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet, men simpel uaktsomhet med hensyn til opplysningssvikten skattemessige følger. Ordinært skattesvik straffes med bot eller fengsel inntil to år, og grovt skattesvik med fengsel inntil seks år. Strafferammen for grovt uaktsomt skattesvik er bot eller fengsel inntil ett år ved ordinær overtredelse, og fengsel inntil seks år når overtredelsen er grov.

For å tilpasse gjenværende straffebestemmelser i særlovene på skatte-, avgifts- og tollområdet til bestemmelsene om skattesvik i den nye straffeloven, foreslo departementet i et høringsnotat 11. oktober 2012 blant annet to nye straffebestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Den ene bestemmelsen rammer opplysningssvikt fra tredjeparter, mens den andre rammer unnlatt medvirkning til kontrollundersøkelse. Forslaget til nye straffebestemmelser ble fremmet i Justisdeparte-

mentets proposisjon, Prop. 64 L (2014–2015) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsetningslov) punkt 7.2, vedtatt ved lov 19. juni 2015 nr. 65 og trådte i kraft 1. oktober 2015.

De nye straffebestemmelsene følger av ligningsloven §§ 12-1 og 12-2. Etter § 12-1 om tredjeparts opplysningssvikt mv. straffes en opplysningspliktig tredjepart som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, med bot eller fengsel inntil to år. Ved grov uaktsom overtredelse er strafferammen bot eller fengsel inntil ett år. Etter § 12-2 straffes den som unnlater å medvirke til kontrollundersøkelse etter § 6-5 med bot eller fengsel inntil to år. Tilsvarende straffebestemmelser følger av merverdiavgiftsloven § 21-4.

20.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet om ny skatteforvaltningslov la departementet til grunn at hovedbestemmelsene om straff for skattepliktiges opplysningssvikt (skattesvikt) skal stå i straffeloven 2005. Videre foreslo departementet at de to ovennevnte straffebestemmelsene, som ble foreslått i høringsnotatet av 11. oktober 2012 som tilpasning til ny straffelov, samordnes og tas inn i skatteforvaltningsloven. Departementet mente imidlertid at strafferammene burde økes sammenlignet med det opprinnelige forslaget.

Justisdepartementet viser til lovutkastet § 14-13 første ledd som rammer opplysningspliktig tredjepart som «gir uriktige eller ufullstendige opplysninger» til skattemyndighetene, og reiser spørsmål om (fullstendig) unnlatelse av å gi opplysninger omfattes av bestemmelsen.

Norsk Øko-forum mener strafferammen er for lav når noen unnlater å medvirke til kontroll. Foreningen savner dessuten en straffebestemmelse som også rammer tredjeparts manglende medvirkning til kontroll, og ser helst at strafferammene skjerpes til samme nivå som for overtredelser av regnskapsloven og bokføringsloven.

Politidirektoratet mener det generelt er positivt at mindre alvorlige overtredelser i noe større grad sanksjoneres med administrative sanksjoner, og at de mer alvorlige forhold anmeldes til politiet. Direktoratet støtter forslaget om høyere strafferamme enn foreslått i høringsnotatet 11. oktober 2012.

20.6.3 Vurderinger og forslag

I høringsnotatet la departementet opp til å følge opp høringsforslaget fra 11. oktober 2012 som en del av arbeidet med skatteforvaltningsloven. Som

det framgår under gjeldende rett ble imidlertid forslaget fremmet i Prop. 64 L (2014–2015) om ikraftsetting av straffeloven 2005.

I det opprinnelige forslaget i høringsnotatet av 11. oktober 2012 foreslo departementet at strafferammene for tredjeparts opplysningsplikt skulle være ett år ved forsett og seks måneder ved grov uaktsomhet, med samme strafferamme også for de grove tilfellene. For forsettlig unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse ble straffen foreslått til bot eller fengsel i seks måneder. Flere høringsinstanser mente dette var for lavt, og i Prop. 64 L (2014–2015) foreslo departementet at strafferammene skulle økes. Departementet uttalte i denne sammenheng følgende:

«Et viktig moment ved vurderingen av behovet for høyere strafferammer for tredjeparts opplysningsvikt er at bevisst underrapportering av inntekt fra tredjeparter i dag fremkommer som et element i den mer organiserte svarte økonomien. Skatteetaten har gjennom sin kontrollvirksomhet avdekket graverende eksempler på bevisst feilrapportering fra tredjeparter. Strafferammen for tredjeparts opplysningsvikt bør gjenspeile viktigheten av å overholde denne. Finansdepartementet er således enig med Skattedirektoratet som har pekt på at en reduksjon av nåværende strafferamme vil medføre at strafferammen i mange saker vil være for lav.

Finansdepartementet ser at også den foreslåtte strafferammen for unnlatelser av å medvirke til kontrollundersøkelse er for lav, sett hen til alvorlighetsgraden av lovbruddet. Denne typen unnlatelser vil ofte kunne ha til hensikt å trenere, vanskeliggjøre eller umuliggjøre innhenting av bevis for å avdekke underliggende alvorlige straffbare forhold.

Flere høringsinstanser har pekt på konsekvenser av at strafferammene for straffebudene senkes. Ved utformingen av forslagene i høringsnotatet ble det tatt høyde for at forslaget vil føre til kortere foreldelsestid for de lovene hvor forslaget innebærer senkede strafferammer. Det var imidlertid ikke tilsiktet at de nye foreldelsesfristene skulle legge begrensninger på mulighetene for å etterforske og irtetføre de straffbare forholdene.»

Forslaget om høyere strafferammer ble vedtatt, og innspillet fra *Norsk Øko-forum* er dermed fulgt opp. Når det gjelder merknaden om straff for tredjeparts manglende medvirkning til kontroll, viser departementet til at forslaget til § 14-13 om straff for unnlatt medvirkning til kontroll rammer både

skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsen viser til kontrollbestemmelsen i § 10-4 som gjelder kontroll hos den som er opplysningspliktig etter loven.

Etter høringsforslaget gjelder straffansvaret i lovforslaget § 14-13 uriktige eller ufullstendige opplysninger. I forarbeidene til straffeloven 2005, Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) punkt 11.6.4.2, drøfter Justisdepartementet om § 378 om skattesvik også bør omfatte fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger, og uttaler blant annet:

«Alle former for opplysningssvikt kan innebære risiko for feilaktig fastsetting og skatteunndragelse. Det kan være tilfeldig om en opplysningssvikt blir å karakterisere som en unnlatelse av å gi opplysninger eller som et tilfelle hvor det er gitt ufullstendige opplysninger, og det kan være en glidende overgang mellom det å ikke gi opplysninger og å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ufullstendige opplysninger kan også være en unnlatelse av å gi opplysninger, men det vil da være gitt opplysninger om andre forhold som likevel kan være helt uten betydning for det tilfellet som opplysningssvikten gjelder. Om vi har med unnlatelse

av å gi opplysninger eller uriktige/ufullstendige opplysninger å gjøre, kan også avhenge av hvordan opplysningen skal gis, f.eks. vil det regnes som unnlatelse av å gi opplysninger dersom et (pliktig) vedlegg til selvangivelsen ikke er sammen med selvangivelsen. Dersom opplysningen skulle vært tatt inn i selvangivelsen (og den er levert), vil det derimot være gitt ufullstendige opplysninger.»

Etter departementets syn kan tilsvarende anføres når det gjelder tredjeparters opplysningssvikt. Tredjepartsopplysninger har en viktig funksjon, spesielt ved forhåndsutfylling av selvangivelsen til personlige skattytere, og kvaliteten på opplysningene er viktig for korrekt skattefastsetting. Det er en glidende overgang mellom å gi ufullstendige opplysninger og ikke gi opplysninger overhodet. I de fleste tilfeller vil det være like straffverdig å unnlate å gi opplysninger som å gi ufullstendige opplysninger. Departementet foreslår derfor en tilføyelse i lovforslaget § 14-12 slik at det klart framgår at straffansvaret også gjelder unnlatelse av å gi pliktige opplysninger.

Departementet viser til forslag til §§ 14-12 og 14-13.

21 Lovens kapittel 15 Søksmål mv.

21.1 Innledning

Ved søksmål i skattesaker er utgangspunktet at de alminnelige reglene i tvisteloven gjelder, med mindre annet er bestemt. Departementet foreslår i skatteforvaltningsloven kapittel 15 særregler om søksmål i skattesaker. Forslaget omfatter regler om søksmålsadgang, partsstilling, søksmålsfrist, adgang til å stille vilkår for å reise søksmål, fastsetting etter avsagt dom og avgjørelse i fordelingstvist.

Den største endringen som foreslås lovfestet, er at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser etter skatteforvaltningsloven skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Ved søksmål knyttet til avgjørelser som er fattet av en nemnd, foreslår departementet at statens partsstilling utøves av skattekontoret. Forslaget er i stor grad i samsvar med høringsforslaget.

21.2 Søksmålsadgang for skattepliktige mv.

21.2.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 11-1 nr. 1 første punktum kan skattyteren gå til søksmål om ligningsavgjørelser. Uttrykket skattyter blir i praksis tolket tilnærmet bokstavelig. Det klare utgangspunktet er at det ikke er søksmålsadgang for andre enn den som plikter å svare skatten etter de materielle skattereglene. Med ligningsavgjørelse menes vedtak truffet av ligningsmyndighetene om plikt til å svare skatt, forsinkelsesavgift og tilleggsskatt.

Det følger av ligningsloven § 11-1 nr. 1 annet punktum at selskap som har deltakere som skal skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 (deltakerlignede selskaper), kan gå til søksmål om avgjørelser om fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det er i tillegg fastsatt at den oppgavepliktige kan gå til sak om vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter ligningsloven §§ 10-6 og 10-8, og at det er søksmålsadgang mot vedtak om ansvar for oppdragstakers skatt mv. og gebyr for overtredelse av reglene om plikt

til å føre og oppbevare personalliste etter §§ 10-7 og 10-9.

Avgjørelser som treffes under saksbehandlingen er ikke ligningsavgjørelser etter ligningsloven kapittel 11.

Det er reglene i tvisteloven som regulerer hvem som har adgang til å gå til søksmål i saker om merverdiavgift, særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og motorkjøretøyavgifter. Den som reiser saken, må påvise et reelt behov for å få kravet avgjort i forhold til saksøkte. Dette avgjøres ut fra en samlet vurdering av kravets aktualitet og partenes tilknytning til det, jf. § 1-3. Lovens ordlyd åpner for at det på avgiftsområdet kan være søksmålsrett for en videre krets av personer enn det som følger av ligningsloven. Det er likevel få eksempler på søksmålsadgang for andre enn avgiftssubjektet.

21.2.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse i § 15-1 om at skattepliktige mv. skal kunne gå til søksmål om prøving av enkeltvedtak, dersom de har klageadgang på vedtaket. Det skulle også være adgang til å gå til sak om klageinstansens vedtak i klagesaken.

Etter forslaget i høringsnotatet er det reglene i tvisteloven som avgjør hvem og i hvilket omfang det er adgang til å gå til søksmål om andre avgjørelser enn enkeltvedtak.

Professor emeritus Frederik Zimmer mener at § 15-1 synes unødvendig, og at det er uklart hvordan denne bestemmelsen forholder seg til tvisteloven § 1-3. Denne høringsinstansen uttaler at det med de begrensninger som gjelder i klageadgangen, ikke kan utelukkes at det foreligger rettslig interesse selv om det ikke er klageadgang. Rt. 2012 side 159 Höegh Eiendom nevnes som et eksempel på dette.

21.2.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder i det vesentligste forslaget i høringsnotatet. Adgangen til å gå til

søksmål mot skattemyndighetenes avgjørelser er en sentral rettssikkerhetsgaranti for den skattepliktige. Det er en klar sammenheng mellom hvem som har adgang til å gå til søksmål i skattesaker og hvem som har klageadgang. Dette er også utgangspunktet etter forvaltningsloven og tvisteloven. Klagespørsmålet er regulert i forvaltningsloven § 28 som gir klageadgang for den som er «part» og andre med «rettslig klageinteresse». Det er alminnelig antatt at tolkningen av tvisteloven § 1-3 har betydning for forståelsen av forvaltningsloven § 28 ettersom den viderefører den tidligere tvistemålsloven § 54 som brukte formuleringen «rettslig interesse».

Det sentrale spørsmålet i vurderingen av om en aktør skal gis adgang til å overprøve et vedtak, er hvor berørt vedkommende er av vedtaket.

Departementet foreslår at den som et enkeltvedtak retter seg mot, skal ha klageadgang, jf. § 13-1 første ledd og omtale i punkt 19.4.3. Enkeltvedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt. Etter departementets syn er det de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved avgrensningen av hvem som skal ha søksmålsadgang over enkeltvedtak etter loven, som ved avgrensningen av hvem som skal ha klageadgang. Departementet foreslår på denne bakgrunn at de som kan klage på enkeltvedtak etter loven, også skal ha adgang til å gå til søksmål om vedtaket.

Etter skatteforvaltningsloven vil det som hovedregel ikke være klageadgang på andre avgjørelser enn enkeltvedtak. I noen tilfeller er det likevel gitt regler om klageadgang, enten ved en henvisning til kapittel 13, jf. §§ 5-4, 5-9 og 6-2, eller ved særlige klageregler, jf. § 10-13. Departementet foreslår at det skal være anledning til å gå til søksmål mot slike avgjørelser hvor det er klagerett, og at søksmålsadgangen også her skal gjelde for den som har klageadgang. Forslaget innebærer på dette punktet en endring sammenlignet med forslaget i høringsnotatet. Søksmålsadgangen i denne typen saker berodde der på tvistelovens regler.

Den som har klagerett over et enkeltvedtak eller en annen avgjørelse, skal også ha adgang til å gå til søksmål om klageinstansens vedtak i klagesaken.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en hovedregel i § 15-1 første ledd første punktum om at den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter loven, skal kunne reise søksmål om prøving av avgjørelsen. I medhold av annet punktum skal det også være søksmålsadgang mot vedtaket i klagesaken.

Etter departementets vurdering bør det være de alminnelige reglene i tvisteloven som bestemmer om det skal være adgang til å gå til søksmål om avgjørelser som verken er enkeltvedtak eller andre avgjørelser som kan påklages etter skatteforvaltningsloven. For å skape klarhet foreslår departementet en egen bestemmelse om dette i annet ledd. Bestemmelsen viser til tvisteloven og innebærer at det kan reises sak om rettskrav, og at den som reiser saken, må påvise et reelt behov for å få avgjort kravet, jf. tvisteloven § 1-3. Departementet antar at det bare i begrenset grad vil være søksmålsadgang i slike tilfeller, og at det som hovedregel bare vil være søksmålsadgang for den som avgjørelsen retter seg mot.

Samlet sett innebærer departementets forslag at søksmålsadgangen mot skattemyndighetenes avgjørelser reguleres i to ledd i § 15-1. Første ledd gjelder søksmål om enkeltvedtak, herunder vedtak om skattefastsetting, og andre avgjørelser som kan påklages etter skatteforvaltningsloven. Hvorvidt en skattepliktig mv. har klagerett, er den sentrale vurderingen i spørsmålet om hvem som har søksmålsadgang. Annet ledd gjelder avgjørelser som verken er enkeltvedtak eller andre avgjørelser som kan påklages. For slike avgjørelser er det tvisteloven som regulerer hvem som kan gå til søksmål og hvilke avgjørelser det er søksmålsadgang om.

Departementet viser til forslag til § 15-1.

21.3 Søksmålsadgang for departementet og kommuner

21.3.1 Gjeldende rett

Ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20-2 gir regler om det offentlige mulighet til å få rettslig prøving av visse vedtak om fastsetting av skatt. Søksmål fra offentlige instanser reises i praksis bare unntaksvis i skattesaker, og bestemmelsene som åpner for slik søksmålsadgang er bare ment som sikkerhetsventiler for de tilfeller hvor skattemyndighetene, først og fremst de uavhengige nemndene, treffer avgjørelser staten og kommunene ikke ønsker skal bli stående. I tillegg reguleres kommunenes søksmålsadgang i fordelingsvister. For skattearter som ikke behandles av uavhengige nemnder, og hvor spørsmål om kommunefordeling ikke er aktuelt, er det ikke gitt egne regler om søksmål fra det offentlige i skattesaker.

Ligningsloven § 11-2 gir departementet og kommunestyret anledning til å reise sak for å få prøvd riktigheten av en ligningsavgjørelse, det vil

si et vedtak som gjelder noens plikt til å svare skatt av formue og inntekt. Dette omfatter spørsmål om en formues- eller inntektspost er skattepliktig, fastsettingen av størrelsen på formuen og/eller inntekten, fastsettingen av den skatten som skal svares av grunnlaget, fastsettingen av skatteklasse, vedtak om forsinkelsesavgift og tilleggs-skatt mv.

Vedtak som gjelder selve saksbehandlingen faller ikke inn under betegnelsen ligningsavgjørelse. Ligningsavgjørelser truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse kan heller ikke prøves rettslig av offentlig myndighet.

Søksmålet skal reises mot lederen i det ligningsorganet som har truffet avgjørelsen, eller mot lederen for skattekontoret hvis skattekontoret har truffet den, jf. ligningsloven § 11-2 nr. 3. Den skattepliktige selv blir ikke part i saken, men har adgang til å yte partshjelp etter tvisteloven § 15-7. For fordelingsvister, det vil si tvister der flere kommuner ønsker å skattlegge samme formue eller inntekt, er det gitt en særregel. Søksmål fra en kommune skal i slike tilfeller rettes mot de andre kommunene som er part i tvisten.

Etter merverdiavgiftsloven § 20-2 kan staten ved søksmål få prøvd om et vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift, skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. På samme måte som etter ligningsloven gjelder ikke dette for vedtak truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse. Bestemmelsen erstatter den tidligere ordningen der Finansdepartementet kunne omgjøre vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift. Domstolens prøving av klagenemndsvedtak etter merverdiavgiftsloven § 20-2 første ledd begrenser seg til hvorvidt vedtaket bygger på feil faktisk grunnlag eller en uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Vedtaket kan ikke angripes på grunn av saksbehandlingsfeil. Søksmålet skal rettes mot Klagenemnda for merverdiavgift ved lederen. Den vedtaket retter seg mot er ikke part i saken, men skal varsles om søksmålet og kan tre inn som partshjelp i saken etter de alminnelige prosessreglene.

21.3.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse i § 15-2 om myndighetenes adgang til å gå til søksmål i skattesaker. Etter forslaget skal departementet kunne få prøvd om et nemndsvedtak bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Kommune-

styret skal kunne få prøvd spørsmålet om hva som er rett skattested for den skattepliktige. Forslaget innebærer en innstramning i søksmålsadgangen for både staten og kommunene, ettersom de etter gjeldende rett kan gå til sak om alle ligningsavgjørelser.

Advokatforeningen er negativ til at departementet skal ha søksmålsadgang i skattesaker. Denne høringsinstansen viser til at bestemmelsene om søksmålsadgang for departementet har vært helt uten praktisk betydning siden de ble vedtatt. Foreningen uttaler at det ikke er lett å se at departementet bør ha en sterk oppfatning om bevisbedømmelsen som ligger til grunn for et vedtak, og at departementet ikke bør signalisere at det betviler den nye skatteklagenemndas evne til å praktisere reglene på en forstandig måte. Denne høringsinstansen viser også til at departementet, ved å foreslå lovendringer, kan bringe rettstilstanden i samsvar med den løsningen det ønsker, dersom det er uenig i den rettsanvendelsen som ligger til grunn for et nemndsvedtak.

Norsk Øko-Forum uttaler at det bør presiseres i forarbeidene at statens søksmålsadgang bør benyttes oftere enn i dag, og at den tilbakeholdenhet man i dag ser med å anlegge søksmål mot nemndsvedtak har klart uheldige sider. Denne høringsinstansen mener hensynet til likebehandling tilsier at det anlegges søksmål når skattemyndighetene og departementet er uenig i et vedtak fra nemnda. Norsk Øko-Forum begrunner dette med at skattepliktige som kjenner systemet og bruker rådgivere til å klage til nemnda, vil kunne komme bedre ut enn de skattepliktige som aksepterer skattekontorets syn, når skattemyndighetene finner rettskildemessig grunnlag for å fortsette en praksis som er i strid med en nemndsavgjørelse.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) mener prinsipielt at den søksmålsadgangen kommunene har i dag, må videreføres. Hvis dette synet ikke tas til følge, mener denne høringsinstansen at det under enhver omstendighet må presiseres at kommunene skal kunne gå til søksmål mot skattefastsettingsvedtak som påvirker fastsettingen av eiendomsskatt. LVK viser blant annet til at dagens bestemmelse i ligningsloven § 11-2 er gitt for å sikre skattekreditorenes interesse i at ligningsvedtak blir fattet på riktig faktisk og rettslig grunnlag, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 125-126, og framhever at søksmålsadgangen er viktig for at kommunene skal kunne påvirke rettsutviklingen i saker om eiendomsskatt. LVK påpeker videre at kommunene ikke kan klage over skattemyndighetenes vedtak. Søksmålsadgang er der-

for nødvendig for å ivareta kommunenes grunnleggende behov for å få prøvd skattemyndighetenes verdsettelse og saksbehandling i saker som er av betydning for eiendomsskatt. Høringsuttalelsen støttes av *Vinje kommune* og *Åseral kommune*.

21.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår en felles bestemmelse for myndighetenes adgang til å gå til søksmål i skattesaker i § 15-2.

Det kan reises spørsmål om det er behov for en adgang for staten til å gå til søksmål i skattesaker. De gjeldende bestemmelsene om statlig søksmålsadgang benyttes sjelden i praksis. Det kan anføres at departementet bør ta initiativ til å endre skattelovgivningen med framtidig virkning i tilfeller hvor det er uenig i tolkningen av reglene, i stedet for å kreve overprøving av det enkelte vedtak.

Etter departementets vurdering er det likevel hensiktsmessig med en søksmålsadgang for departementet i tilfeller hvor det mener at et vedtak om skattefastsetting ikke kan bli stående, eksempelvis saker av prinsipiell art og saker som har svært stor provenymessig betydning. Søksmålsadgangen bør imidlertid ikke være generell. Det er først og fremst i saker hvor skatteklagenemnda har truffet vedtak, at det er behov for en sikkerhetsventil som gir departementet hjemmel til å gå til sak. Departementet foreslår på denne bakgrunn at departementet ved søksmål kan få prøvd om et nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Bestemmelsen skal gjelde for alle skattearter der fastsettingsvedtak fattes av en uavhengig nemnd.

Departementet understreker at bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil som bare bør benyttes i helt spesielle tilfeller.

Det skal ikke være søksmålsadgang om nemndsvedtak truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.

Etter departementets vurdering bør heller ikke kommunestyret ha en generell søksmålsadgang om vedtak om skattefastsetting. Kommunene bør imidlertid ha søksmålsadgang i bestemte typer saker. Kommunene som skattekreditor vil for det første kunne ha interesse av å få prøvd avgjørelser om riktig skattested for enkelte skattepliktige i kommunen (fordelings-tvister). Departementet foreslår derfor at kommunestyret kan gå til sak om vedtak som gjelder

spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål skal reises mot den eller de andre kommunene som er part i saken.

Departementet er enig med *Landssamanslutninga av Vasskraftkommuner (LVK)* i at kommunene vil kunne ha særlig interesse av å få prøvd vedtak som påvirker utskrivningen av eiendomsskatt. I dag regnes verdien av kraftanlegg ved fastsetting av eiendomsskatt ut etter verdien ved ligningen i året før skatteåret, jf. eiendomskatteloven § 8 B-1. Departementet foreslår derfor at kommunestyret ved søksmål kan få prøvd vedtak som gjelder spørsmål som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. I tillegg foreslår departementet en særbestemmelse om kommunestyrets søksmålsadgang over skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunlaget for kraftanlegg, som påvirker utskrivningen av eiendomsskatt. Uten en slik bestemmelse ville kommunestyrets søksmålsadgang i praksis bli innskrenket sammenlignet med gjeldende søksmålsadgang.

Ved søksmål fra offentlig myndighet om skattemyndighetenes avgjørelser vil den skattepliktige kunne ha interesse i sakens utfall. Det kan da være aktuelt for den skattepliktige å tre inn som partshjelp i saken etter de alminnelige prosessreglene. Departementet foreslår derfor at den som den omtvistede avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet, selv om vedkommende ikke er part i saken.

Departementet viser til forslag til § 15-2.

21.4 Partsstilling

21.4.1 Gjeldende rett

Det er et grunnleggende vilkår for å kunne gå til søksmål at søksmålet rettes mot rette vedkommende som saksøkt. Dette innebærer blant annet at den søksmålet rettes mot, må ha partsevne. Begrepet partsevne sikter til om vedkommende person, innretning, sammenslutning mv. som sådan kan være part i en prosess som saksøker eller saksøkt. Etter de alminnelige prosessreglene er ikke den enkelte skattemyndighet tildelt selvstendig partsevne. Det følger imidlertid av tvisteloven § 2-1 første ledd bokstav b at stat, kommuner, fylkeskommuner og samkommuner har partsevne. Dette innebærer at søksmål om skattemyndighetenes avgjørelser rettes mot staten som saksøkt.

Den prosessuelle handleevnen for stat, kommuner og fylkeskommuner tilligger det organet som har kompetanse til å beslutte å reise og til å

ta imot søksmål. Denne må, dersom det ikke er særlig hjemmel for annet, utøves av lederen for dette organet som lovlig stedfortreder for parten. Etter tvisteloven § 2-5 er stedfortrederen for upersonlige rettssubjekter den personen som kan motta forkynnelser på vegne av rettssubjektet. For staten er dette statsministeren eller vedkommende departementssjef, jf. domstoloven § 191. Søksmål på skatteområdet skal derfor i utgangspunktet rettes mot Finansdepartementet. Som prosessfullmektig har Finansdepartementet normalt latt seg representere av regjeringsadvokatembetet.

Etter tvisteloven § 2-5 annet ledd kan stedfortrederen delegere adgangen til å opptre som stedfortreder til en annen person som er tilsatt i rettssubjektet, eller tilknyttet den delen av virksomheten som søksmålet gjelder. På skatteområdet gjøres dette i stor utstrekning. Departementet delegerer regelmessig adgangen til å opptre på vegne av staten til det aktuelle forvaltningsorganet. Slik delegasjon til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet skjer i flertallet av skattesakene hvor departementet blir saksøkt, og det er i praksis få saker på skatte- og avgiftsområdet hvor partsstillingen utøves av departementet.

For enkelte saker er også statens partsstilling lagt direkte til departementets underordnede organer ved lov. Dette er tilfelle for søksmål til «rettslig prøving av ligningsavgjørelse», jf. ligningsloven § 11-1 nr. 2, søksmål om fastsetting av petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3, og i merverdiavgiftssaker hvor skattekontoret er avgiftsmyndighet, jf. merverdiavgiftsloven § 20-1. Statens partsstilling utøves da av skattekontoret. Partsstillingen er lagt til Skattedirektoratet dersom søksmålet er til prøving av Riksskattenemndas vedtak. Egne bestemmelser om partsstilling er ikke gitt for særavgifter eller motorkjøretøyavgifter. Her er det følgelig hovedregelen etter tvisteloven og domstoloven som avgjør spørsmålet om hvem som utøver partsstillingen. Den praktiske hovedregel er imidlertid at departementet i hver enkelt sak delegerer utøvelsen av partsstilling til Toll- og avgiftsdirektoratet.

Også i skattesaker hvor statens partsstilling er lagt direkte til departementets underordnede etater, kan departementet i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstilling eller overføre den til annen skattemyndighet, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 3, merverdiavgiftsloven § 20-1 første ledd og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

21.4.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet en hovedregel i § 15-3 om at statens partsstilling utøves av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Dersom avgjørelsen er truffet av en nemnd, skal partsstillingen utøves av skattekontoret.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

21.4.3 Vurderinger og forslag

Med unntak av tilfellene hvor statens partsstilling etter loven er lagt til skattekontoret, er den formelle hovedregelen at statens partsstilling i saker til prøving av skattemyndighetenes beslutninger utøves av Finansdepartementet. Som nevnt ovenfor er det i realiteten bare i et fåtall av sakene dette faktisk er tilfelle. Reglene og praksis for hvem som utøver statens partsstilling i skattesaker kan derfor framstå som uoversiktlige.

Fordi rettstvistene som regel dreier seg om behandlingen av enkeltsaker som etatene er best rustet til å håndtere, delegerer departementet regelmessig utøvelsen av partsstilling til den aktuelle skattemyndigheten. Det er bare i prinsipielle saker, hvor tvisten dreier seg om problemstillinger som ligger nærmere departementets oppgaver som forvalter av skattereguleringen, at departementet selv utøver partsstillingen. Denne praksisen er i liten grad reflektert i gjeldende regelverk.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å samle reglene om utøvelsen av statens partsstilling i søksmål på skatteforvaltningslovens område i en felles bestemmelse i § 15-3. Forslaget er i hovedsak en kodifisering av gjeldende praksis, og en språklig harmonisering av gjeldende bestemmelser. Ved å samle reguleringen av partsstillingsspørsmålet og gjøre regelverket mer tilgjengelig, ønsker departementet å oppnå en smidigere behandling av sakene når de kommer inn til skattemyndighetene og å styrke saksøkers rettsikkerhet.

Departementet foreslår at statens partsstilling ved søksmål til prøving av skattemyndighetenes avgjørelser skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Med avgjørelse menes her alle avgjørelser som det er adgang til å gå til søksmål om. Bestemmelsen om partsstilling omfatter dermed flere avgjørelser enn enkeltvedtak. Forslaget innebærer eksempelvis at partsstillingen utøves av skattekontoret dersom saksøker ønsker en rettslig prøving av en avgjørelse fattet av dette organet, og saken ikke er

behandlet på nytt av et klageorgan. Dersom saken er behandlet som klagesak av Skattedirektoratet, utøves statens partsstilling av direktoratet.

Videre foreslår departementet at statens partsstilling skal utøves av skattekontoret, når den skattepliktige reiser søksmål om avgjørelser som er fattet av en nemnd. Dette er en videreføring av reglene nedfelt i ligningsloven § 11-1, merverdiavgiftsloven § 20-1 og petroleumsskatteloven § 6. Dersom departementet i medhold av § 15-2 reiser sak om et nemndsvedtak, skal søksmålet rettes mot den aktuelle nemnda ved lederen. I høringsnotatet foreslo departementet å regulere dette i § 15-2, men har kommet til at bestemmelsen bør stå i § 15-3, slik at alle reglene om statens partsstilling framgår av § 15-3.

Bestemmelsene som etter gjeldende rett legger partsstillingen til en bestemt skattemyndighet, sier eksplisitt at departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsaker, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 3 annet punktum, merverdiavgiftsloven § 20-1 første ledd tredje punktum og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 andre punktum. Myndigheten til å gi instruks er delegert til Skattedirektoratet. Hjemlene ligger blant annet til grunn for Skattedirektoratets instruks for utøvelsen av statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet. Etter departementets vurdering rekker likevel ikke hjemmelen lengre enn det som følger av departementets og direktoratenes alminnelige instruksjonsrett. En egen bestemmelse om instruksjonsadgangen er etter departementets syn unødvendig, og departementet foreslår derfor ikke en eksplisitt bestemmelse om adgangen til å instruere generelt og i enkeltsaker. Derimot foreslår departementet å videreføre regelen om at departementet i enkeltsaker eller grupper av saker kan overta partsutøvelsen eller overføre den til annen skattemyndighet, selv om partsstillingen ved lov er lagt direkte til et bestemt myndighetsorgan. Bestemmelsen forutsetter at departementet underrettes om bestemte typer saker. Dette kan for eksempel være saker som reiser viktige prinsipielle spørsmål, og saker som gjelder gjennomføring av EØS-regelverk.

Departementet viser til forslag til § 15-3.

21.5 Søksmålsfrist

21.5.1 Gjeldende rett

På skatteområdet er det lang tradisjon for særregler om søksmålsfrister i saker om fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. Det følger av lig-

ningsloven § 11-1 nr. 4 første punktum at den skattepliktige kan gå til sak om prøving av en «ligningsavgjørelse» i inntil seks måneder regnet fra skatteoppgjøret eller melding om vedtak i endringssak ble sendt den skattepliktige. Søksmål som gjelder kildeskatt på aksjeutbytte må reises innen 1. juli året etter ligningsåret, men i endringssaker seks måneder etter at melding om vedtaket ble sendt aksjonæren. For saker etter petroleumsskatteloven er fristen seks måneder fra klagen ble avgjort, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

Det følger av rettspraksis at søksmålsfristen også gjelder i saker om tilbakebetaling og erstatning, når kravet er begrunnet med at ligningsvedtaket er ugyldig eller i strid med loven. Bestemmelsen gjelder derimot ikke dersom de omstendigheter som påberopes som ansvarsbetingende, ligger utenfor selve ligningsvedtaket, jf. Rt. 2006 side 1265 avsnitt 40 og Rt. 2006 side 1281 avsnitt 50. Søksmålsbestemmelsen gjelder heller ikke for vedtak som treffes under saksbehandlingen før den endelige ligningsfastsettelsen, eksempelvis pålegg om å gi kontrollopplysninger.

Ligningsmyndighetene kan i praksis samtykke til at søksmål blir anlagt etter at søksmålsfristen er utløpt, jf. Rt. 2010 side 1500 avsnitt 86.

I 2011 fikk også merverdiavgiftsloven regler om søksmålsfrist for søksmål til prøving av avgiftsoppgjør. Fristen er seks måneder regnet fra utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjelder, eller fra melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet, jf. § 20-1 tredje ledd. Med «avgiftsoppgjør» menes både oppgjør som er basert på avgiftssubjektets egen omsetningsoppgave, og oppgjør som helt eller delvis bygger på et myndighetsvedtak.

Dersom saksøkeren oversitter søksmålsfristene i ligningsloven, petroleumsskatteloven eller merverdiavgiftsloven, skal saken som hovedregel avvises fra domstolene uten realitetsbehandling. Det kan gis oppfriskning for fristoversittelsen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 4 fjerde punktum og merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd annet punktum. Det er tvilsomt om det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen i petroleumsskatteloven, jf. avgjørelse av Borgarting lagmannsrett 13. februar 2013 (Utv. 2013 side 570).

Ligningsloven og merverdiavgiftsloven har også egne søksmålsfrister for staten. Det følger av ligningsloven § 11-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 20-2 tredje ledd at søksmål fra staten må reises innen fire måneder etter at vedtaket ble truffet.

På områder hvor det ikke er gitt egne søksmålsbestemmelser, eller som ikke omfattes av de

nevnte søksmålsfristene, avgjøres fristspørsmålet etter de alminnelige prosessreglene i tvisteloven. Utover regelen om ankefrist i § 29-5 har ikke tvisteloven noen alminnelig regel om søksmålsfrist. Adgangen til å gå til søksmål begrenses dermed i hovedsak av regelen i tvisteloven § 1-3 annet ledd om at den som reiser saken må kunne påvise et reelt behov for å få kravet avgjort i forhold til saksøkte. Hvorvidt slikt reelt behov foreligger, avgjøres ut fra en samlet vurdering av kravets aktualitet og partenes tilknytning til det (rettslig interesse).

I praksis kan også reglene i foreldelsesloven utgjøre en skranke for retten til å gå til søksmål. Foreldelsesloven begrenser hvor langt tilbake i tid de skattepliktige kan kreve tilbakebetaling. Hovedregelen er at kravet foreldes tre år etter den dagen fordringshaveren (den skattepliktige eller staten) har rett til å kreve oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 2, jf. § 3. Dersom fordringen ikke er gjort gjeldende fordi fordringshaveren manglet nødvendig kunnskap om denne, inntreer foreldelse tidligst ett år etter den dagen vedkommende fikk eller burde ha skaffet seg slik kunnskap, jf. § 10 nr. 1. Høyesterett har i sin praksis lagt til grunn at skattepliktige ikke har rettslig interesse i å få prøvd gyldigheten av et avgiftsoppgjør, dersom det er på det rene at tilbakebetalingskravet er foreldet, jf. Rt. 1996 side 994. Søksmålet skal i slike tilfeller avvises, og gyldigheten av oppgjøret behandles ikke av domstolen.

21.5.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet at søksmål om enkeltvedtak som gjelder skattefastsetting, må reises innen seks måneder. Søksmålsfristen skal gjelde både ved søksmål fra den skattepliktige og ved søksmål fra det offentlige. For søksmål fra det offentlige innebærer dette en utvidelse av fristen, som etter gjeldende rett er fire måneder.

Fristen skal regnes fra meldingen om vedtaket er kommet fram. Det kan etter forslaget gis oppreisning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

Departementet foreslo at søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet bringes inn for Sivilombudsmannen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper da fra den skattepliktige mottar melding fra ombudsmannen om at behandlingen av saken er avsluttet, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling.

Det ble i høringsnotatet ikke foreslått noen egen bestemmelse om søksmålsfrist for andre avgjørelser enn enkeltvedtak om skattefastsetting. Det er dermed tvistelovens alminnelige regler som avgjør hvor lenge det foreligger søksmålsadgang i slike tilfeller.

Landssammenslutninga av Vasskraftkommunar(LVK) støtter forslaget om at søksmålsfristen for det offentlige utvides fra fire til seks måneder. Denne høringsinstansen uttaler at det i praksis har vist seg vanskelig for kommunene å gå til sak innen fire måneder ettersom de ikke har lovbestemt krav på innsyn i verdsettingsgrunnlaget i eiendomsskattesaker.

Skattedirektoratet uttaler at søksmålsfristen ikke bør starte å løpe når vedtaket er kommet fram til den skattepliktige. Denne høringsinstansen viser til at den foreslåtte regelen vil kunne skape unødige konflikter, og går inn for at friststart settes slik at hensynet til notoritet ivaretas på en bedre måte, for eksempel ved at fristen løper fra datoen for vedtaket.

Sivilombudsmannen støtter forslaget om at søksmålsfristen avbrytes når saken klages inn for ombudsmannen.

21.5.3 Vurderinger og forslag

Skattemyndighetenes viktigste målsetting er at skatt skal fastsettes med korrekt beløp. Denne målsettingen tilsier at en skattefastsetting må kunne endres dersom det i ettertid viser seg at fastsettingen er uriktig. Samtidig har både de skattepliktige og myndighetene behov for at det settes en grense for hvor lenge det skal være adgang til å endre fastsettingen. Etter hvert som tiden går, må de skattepliktige kunne innrette seg på at de ikke vil bli pålagt å foreta ytterligere innbetalinger, selv om det avdekkes at det opprinnelig var fastsatt for lite skatt. Disse hensynene ivaretas etter departementets vurdering på en god måte ved reglene om administrativ endring av skattefastsetting som foreslås i kapittel 12. Det følger imidlertid av rettspraksis at frister for forvaltningens kompetanse til å endre en skattefastsetting ikke begrenser adgangen til å få prøvd gyldigheten av fastsettingen for domstolene, jf. Rt. 2006 side 1281 avsnitt 73. Det er derfor behov for egne regler om frister for å gå til sak om skattefastsetting.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en felles bestemmelse om frist for å fremme søksmål til prøving av skattefastsettinger, jf. § 15-4. Bestemmelsen innebærer hovedsakelig en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven, mer-

verdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven, men vil være ny for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Departementet foreslår at den som ønsker å få prøvd et vedtak om skattefastsetting, må gå til søksmål innen seks måneder. Fristen gjelder uavhengig av om det er den skattepliktige selv som går til søksmål, eller om søksmål tas ut av myndighetene etter reglene foreslått i § 15-2. For søksmål fra myndighetene innebærer dette en utvidelse av søksmålsfristen fra fire måneder til seks måneder. For søksmål fra den skattepliktige er fristen en videreføring av fristene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven.

Søksmålsfristen skal, på samme måte som i dag, gjelde for alle søksmål der det reelt sett er et vedtak om skattefastsetting som prøves, herunder saker hvor det kreves erstatning eller tilbakebetaling av for mye ilagt skatt.

Departementet foreslo i høringsnotatet at søksmålsfristen skal regnes fra melding om vedtaket har kommet fram til den skattepliktige. *Skattdirektoratet* har uttalt at fristens start bør fastsettes på en slik måte at notoritetshensynet ivaretas på en bedre måte. D e p a r t e m e n t e t er enig i dette og foreslår at fristen skal regnes fra den dagen vedtaket ble sendt den skattepliktige. Forslaget er en videreføring av gjeldende rett.

Departementet foreslår at det skal kunne gis oppfriskning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

Det følger av skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum at en ligningsavgjørelse kan kreves prøvd for domstolene i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring, selv om søksmålsfristen i ligningsloven er utløpt. Kravet må fremmes innen tre måneder etter den forføyning det klages over. Departementet legger til grunn at det samme skal gjelde ved oversittelse av fristen for å gå til sak mot vedtak om skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven, men foreslår ikke en egen lovbestemmelse om dette.

Etter gjeldende rett avbrytes ikke søksmålsfristene ved klage til Sivilombudsmannen, bare fristene for administrativ endring av ligning. Der som ombudsmannens behandling fører til at myndighetene endrer et ligningsvedtak, løper det en ny frist for søksmål rettet mot endringsvedtaket. I saker som ikke munner ut i noe endringsvedtak, kan de skattepliktige derimot oppleve at søksmålsfristen for det påklagede vedtaket er utløpt når Sivilombudsmannens saksbehandling avsluttes. Dette kan føre til at enkelte vegrer seg for å benytte klageadgangen til Sivilombudsmannen. Departementet mener det er uheldig om de skattepliktige ikke velger å bringe en sak inn for

ombudsmannen av frykt for at søksmålsadgangen kan gå tapt. For å unngå denne virkningen av søksmålsfristen og styrke de skattepliktiges rettsikkerhet, foreslår departementet en regel om at søksmålsfristen avbrytes dersom saken bringes inn for Sivilombudsmannen. Fristavbruddet forutsetter at søksmålsfristen ikke var utløpt før saken ble brakt inn for ombudsmannen. Det vil løpe en ny søksmålsfrist på seks måneder regnet fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige er blitt varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling hos det aktuelle forvaltningsorganet.

Det er en forutsetning for fristavbrudd at spørsmålet som klages inn for ombudsmannen, er nært knyttet til spørsmålet det er aktuelt å gå til søksmål om. Med avsluttet behandling mener departementet både avvisning, det vil si at saken ikke tas til behandling av Sivilombudsmannen av formelle grunner eller fordi ombudsmannen ikke finner kritikkverdige forhold, og at saken ender med en uttalelse fra ombudsmannen. Som en sikkerhetsventil for tilfeller hvor det er åpenbart at saken klages inn til ombudsmannen ene og alene for å oppnå forlenget søksmålsfrist, foreslår departementet en regel om at søksmålsfristen likevel ikke avbrytes, dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra skattepliktiges side.

Departementet foreslår at det ikke skal være noen frist ved søksmål om andre avgjørelser etter loven enn vedtak om skattefastsetting. Spørsmålet om hvor lenge det er adgang til å gå til sak om slike avgjørelser avgjøres av de alminnelige prosessreglene i tvisteloven. For å skape klarhet foreslår departementet å lovfeste dette.

Departementet viser til forslag til § 15-4.

21.6 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål

21.6.1 Gjeldende rett

Etter forvaltningsloven § 27 b kan det forvaltningsorganet som har truffet vedtaket, bestemme at søksmål om gyldigheten av forvaltningsvedtak eller krav om erstatning som følge av vedtaket ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nyttet sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen. Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det er gått seks måneder fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsøm-

melse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

Det er ingen tilsvarende bestemmelse i ligningsloven. Skattepliktige kan derfor alltid velge om de vil benytte seg av klageretten, eller om de vil ta ut søksmål for eksempel umiddelbart etter at ligningen foreligger. Hovedregelen etter petroleumsskatteloven er at det bare kan reises søksmål mot vedtak i klagesak, jf. § 6 nr. 3 fjerde punktum. Klagenemnda kan i særlige tilfeller treffe vedtak om at det likevel kan reises søksmål mot avgjørelse av Oljeskattekontoret.

21.6.2 Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet at det forvaltningsorganet som har truffet et enkeltvedtak i medhold av loven, kan bestemme at det ikke skal kunne reises søksmål mot vedtaket uten at adgangen til å klage på vedtaket er benyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstansen som står åpen. Søksmål skal etter forslaget likevel kunne reises når det har gått mer enn ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger.

Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma, Finans Norge og Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC) er negative til forslaget som innebærer at det også i saker om formues- og inntektskatt kan settes vilkår om at klageadgangen må være benyttet før det kan reises søksmål. Disse høringsinstansene viser i første rekke til at rettsikkerhetshensyn taler mot at det innføres en slik regel. *Finans Norge* uttaler at det vil være tids- og ressursbesparende for den skattepliktige å gå til sak om skattekontorets vedtak, når han eller hun antar at en klage til Skatteklagenemnda ikke vil føre fram. *Advokatforeningen* uttaler at det foreligger betydelig usikkerhet omkring den nye klageordningen på skatteområdet, og mener at det på et senere tidspunkt kan vurderes om søksmålsretten skal gjøres betinget av at klageretten er benyttet, dersom den nye klagenemnda opparbeider tillit. *Deloitte* uttaler at i saker der skatten kan bli betydelig og føre til at skattyter slås konkurs, vil et vilkår om klagebehandling medføre at perioden fram til endelig avklaring av kravet kan bli forlenget i ett til to år. Denne høringsinstansen mener dette er urimelig. *PwC* viser til at det i høringsnotatet erkjennes at det i noen tilfeller kan være hensiktsmessig at vedtak bringes direkte inn for domstolene uten at de er påklaget, og uttaler at det derfor er svært vanskelig å se at skatte-

myndighetene har noe beskyttelsesverdig behov for å kunne bestemme fra sak til sak at søksmål ikke skal kunne reises mot vedtak i første instans. Denne høringsinstansen mener det kan være svært praktisk å kunne ta ut søksmål direkte, for eksempel i saker som bør forenes til felles domstolsbehandling, og at den foreslåtte bestemmelsen ikke gir skattemyndighetene riktig insentiv til å fatte riktige vedtak i første instans.

Også *Skattedirektoratet* viser til at den foreslåtte bestemmelse er ny og avviker fra prinsippet om at skattyter kan gå til sak på ethvert trinn av saken etter at det er fattet et vedtak. Denne høringsinstansen uttaler at det kan være ulike synspunkter på om det er hensiktsmessig med adgang til å sette vilkår om bruk av klageretten før det kan reises søksmål, og at det derfor bør foretas en mer prinsipiell vurdering av dette spørsmålet før det gis en bestemmelse om dette i loven. Direktoratet uttaler også at den foreslåtte bestemmelsen ikke sier noe om forholdet til søksmålsfristen i § 15-4, men forutsetter at fristen ikke er oversittet så lenge vedtaket er påklaget. Etter direktoratets oppfatning bør dette framgå av loven.

PwC uttaler at dersom forslaget fra høringsnotatet videreføres, bør det også gis en regel om at den skattepliktige i underretningen om vedtaket skal gjøre oppmerksom på at klageadgangen må benyttes før man kan reise sak, og at manglende underretning fører til at vilkåret ikke kommer til anvendelse.

21.6.3 Vurderinger og forslag

Etter forvaltningsloven, som i dag gjelder ved fastsetting av merverdiavgift og særavgifter, kan forvaltningen sette som vilkår at klageretten er benyttet før parten kan gå til sak. Ligningsloven har ingen tilsvarende bestemmelse, noe som innebærer at den skattepliktige i alle saker kan reise søksmål på ethvert trinn av saken, uten at det foreligger noe vedtak fra klageinstansen. Etter departementets vurdering bør skatteforvaltningsloven ha en felles regulering av spørsmålet om bruk av klagerett som vilkår for domstolsprøving for alle skattearter som omfattes av loven.

Det er mye som taler for at den administrative klageadgangen bør være uttømt før skattepliktige kan reise søksmål i skattesaker. Administrativ klagesaksbehandling er som regel enklere og mindre tidkrevende enn domstolsbehandling. Klagebehandling kan også bidra til at de faktiske og rettslige sider av sakene som det reises søksmål om, er belyst på en bedre måte når de kommer

inn til domstolene. De fleste skattepliktige ser seg tjent med å benytte klageadgangen fullt ut før de går til sak. Det er derfor i praksis få skattepliktige som reiser søksmål uten å ha benyttet klageadgangen først. I noen tilfeller kan det likevel være hensiktsmessig at vedtak bringes direkte inn for domstolene uten at de er påklaget. Flere høringsinstanser har uttalt at rettssikkerhetshensyn tilsier at den skattepliktige bør kunne velge om han eller hun vil påklage et vedtak eller reise søksmål.

Etter samlet vurdering opprettholder departementet forslaget i høringsnotatet om at skattemyndighetene i det enkelte tilfelle skal kunne sette vilkår om at søksmål om gyldigheten av et enkeltvedtak ikke skal kunne reises uten at vedkommende part har nytt sin adgang til å klage over vedtaket, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen. Departementet understreker at det er tale om en adgang, men ikke en plikt, til å sette vilkåret. Denne løsningen legger til rette for at skattemyndighetene kan avveie hensynene som taler for og mot obligatorisk klagebehandling før det reises sak, når de bestemmer om vilkåret skal settes. Forskjellen mellom forvaltningsloven og ligningsloven har ført til at det i dag varierer fra skatteart til skatteart om og hvor ofte det settes vilkår om klagebehandling før det reises sak. Forslaget er ikke til hinder for at det også i framtiden legges vekt på særlige forhold som måtte gjøre seg gjeldende for den enkelte skatteart, når det vurderes om vilkåret skal settes. Skattedirektoratet kan utarbeide retningslinjer til bruk ved vurderingen av om vilkår skal settes.

Det skal være opp til det organet som har fattet vedtaket, å bestemme om det vil sette vilkår om bruk av klageretten. Bestemmelsen er inntatt i § 15-5 første ledd og bygger på forvaltningsloven § 27 b.

Departementet foreslår at søksmål i alle tilfeller skal kunne reises når det har gått ett år fra klage ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Fristen på ett år tilsvare fristen som i dag følger av petroleumsskatteloven § 6 nr. 3

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse påpekt at det er uklart hvordan søksmålsfristen i lovforslaget § 15-4 skal beregnes i de tilfellene hvor søksmål anlegges fordi klagesaken ikke er avgjort innen ett år etter klagen er framsatt. *De p a r t e m e n t e t* foreslår å lovfeste at søksmålsfristen ikke utløper før klageinstansen har fattet avgjørelse i saken. En skattepliktig som har

påklaget en avgjørelse, men ønsker å reise søksmål fordi klagesaksbehandlingen drar ut i tid, har dermed søksmålsadgangen i behold så lenge klageinstansen behandler saken. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse hvis klagen ble framsatt innenfor klagefristen.

PwC uttaler at det bør gis en regel om at den skattepliktige i underretningen om vedtaket skal gjøres oppmerksom på at klageadgangen må benyttes før man kan reise sak, og at manglende underretning fører til at vilkåret ikke kommer til anvendelse. *D e p a r t e m e n t e t* viser til at forvaltningsloven ikke har noen slik regel og mener at det heller ikke er hensiktsmessig med en slik bestemmelse i skatteforvaltningsloven. Vilket om at klageretten må benyttes, må under enhver omstendighet formidles til den vedtaket retter seg mot, og det er da ikke behov for en egen bestemmelse om dette i loven.

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 fjerde punktum kan søksmål om fastsetting av petroleumsskatt bare reises mot avgjørelser fra Klagenemnda for petroleumsskatt. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å videreføre en slik særregel når Oljeskattekontoret kan sette vilkår om at klageadgangen må være uttømt før det kan reises søksmål. Departementet foreslår derfor at denne bestemmelsen ikke tas inn i skatteforvaltningsloven. Etersom hovedregelen om at det bare kan reises søksmål om vedtak fra klagenemnda oppheves, er det heller ikke nødvendig å videreføre bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 sjette punktum om at klagenemnda i særlige tilfeller kan gjøre vedtak om at det likevel kan reises søksmål mot avgjørelse fra Oljeskattekontoret.

Departementet viser til forslag til § 15-5.

21.7 Fastsetting etter avsagt dom mv.

21.7.1 Gjeldende rett

Det følger av ligningsloven § 11-1 nr. 5 at når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilignede skatten, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløpet, skal den i domsslutningen angi hvordan ny ligning blir å utføre. Finner domstolen at en ligningsavgjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.

En tilsvarende bestemmelse følger av merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd. Her framgår det at når domstolen, i søksmål mot staten som gjelder rettigheter og plikter etter merverdiavgifts-

loven, kommer til at noen bare skal betale en del av et omtvistet avgiftsbeløp eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres. Kommer domstolen til at et vedtak om grunnlaget for et merverdiavgiftskrav ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal den henvide vedtaket til ny behandling av vedkommende avgiftsmyndighet.

Det er ingen tilsvarende regulering i særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven eller merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum har en særregel om at endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer. Regelen har sin bakgrunn i at det bare er staten som har partsstilling i skattesaker. Anke eller forlik er derfor ikke avhengig av samtykke fra kommuner, selv om også de kan være skattekreditorer for formues- og inntektsskatt.

21.7.2 Høringen og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet at bestemmelsene i ligningsloven § 11-1 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd skal videreføres i skatteforvaltningsloven § 15-6. Departementet gikk også inn for at ligningsloven § 11-1 nr. 3 skal videreføres i den nye loven.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

21.7.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Dersom domstolen ved søksmål fra den skattepliktige kommer til at det ikke er noen feil i myndighetenes skattefastsetting, skal staten frifinnes. Kommer domstolen til at myndighetenes fastsetting er uriktig, skal vedtaket oppheves. Finner domstolen at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, kan domstolen fastsette den riktige skatten i domsslutningen. Ofte har domstolen ikke tilstrekkelige opplysninger til å gjøre dette. Etter departementets oppfatning er det derfor hensiktsmessig å videreføre bestemmelsene om at det i domsslut-

ningen kan angis hvordan skattefastsettingen blir å utføre. Etter departementets oppfatning er det i tillegg hensiktsmessig å videreføre bestemmelsene om at domstolen skal henvide en avgjørelse til ny behandling av vedkommende skattemyndighet, når avgjørelsen ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler.

Departementet foreslår også å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum om at endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer. Bestemmelsen får bare betydning for skatt som ikke utelukkende er statlig.

Departementet viser til forslag til § 15-6.

21.8 Avgjørelse i fordelingstvist

21.8.1 Gjeldende rett

Når to eller flere kommuner er uenige om hvor en skattyters formue eller inntekt skal skattlegges, kan de få prøvd spørsmålet om rett skattested for domstolene. En alternativ og mer praktisk måte å løse tvisten på følger imidlertid av ligningsloven § 11-3. Etter bestemmelsen kan de involverte kommunene i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Skattedirektoratet har plikt til å avgjøre slike saker.

21.8.2 Høringen og høringsinstansenes merknader

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre ligningsloven § 11-3 i skatteforvaltningsloven § 15-7. Departementet bemerket at bestemmelsen bare vil ha praktisk betydning i saker hvor kommunene er skattekreditorer.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

21.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å videreføre ligningsloven § 11-3 i lovforslaget § 15-7. Forslaget innebærer at kommuner som er uenige om hvor formuen og inntekten til en skattepliktig skal skattlegges, i fellesskap kan kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.

Departementet viser til forslag til § 15-7.

22 Konsekvenser av forslaget

22.1 Økonomiske og administrative konsekvenser

Et viktig hensyn bak forslaget til ny skatteforvaltningslov er å gjennomføre en vesentlig regelverksforenkling. Forvaltningsreglene for de enkelte skatteartene foreslås samlet i én lov og i størst mulig grad harmonisert og samordnet. Etter departementets oppfatning vil forslaget til ny lov øke tilgjengeligheten og brukervennligheten for skatteforvaltningsreglene. Dette vil blant annet føre til at det blir mindre behov for avklaringer av spesialregler på de enkelte områdene. Brukerne av loven vil derfor få færre bestemmelser å forholde seg til. Dette vil være ressursbesparende for de skattepliktige og deres hjelpere. Forslaget til ny lov vil også bedre de skattepliktiges rettssikkerhet.

Etter departementets oppfatning vil den nye loven også være enklere for myndighetene å forholde seg til. På sikt vil dette bidra til å gi administrative besparelser for skattemyndighetene. Forslaget til ny lov vil legge til rette for mer effektive forvaltningsprosesser på skatteområdet, blant annet som følge av at det er færre særregler som det skal tas hensyn til ved utforming av saksbehandlingsrutiner. Færre særregler for de enkelte skatteartene vil på sikt også kunne bidra til at det blir enklere å utvikle nye IT-systemer.

Enkelte av forslagene vil isolert sett bidra til noe økt ressursbruk hos skattemyndighetene. Blant annet vil forslaget om ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt føre til at skattemyndighetene må begrunne alle endringer av skattepliktiges påstander i skattemeldinger. Den økte ressursbruken i disse sakene vil samtidig styrke skattepliktiges rettssikkerhet og kunne føre til at

det blir færre klagesaker. På den annen side vil forslaget om en mer effektiv reaksjon når skattepliktige eller andre ikke oppfyller sin opplysningsplikt, bidra til at skattemyndighetene i større grad får riktige og fullstendige opplysninger til rett tid. Dette vil bidra til å forenkle skattemyndighetenes arbeid.

Forslaget om tvangsmulkt, skattyters muligheter for å levere endringsmeldinger inntil tre år og konsekvenser for renteberegningen vil medføre behov for systemutvikling. Kostnadene til dette er foreløpig anslått til om lag 30 millioner kroner i utviklingskostnader og om lag tre millioner kroner årlig til drift. I forbindelse med ikrafttredelse av loven vil det være nødvendig å bruke ressurser til opplæring hos skattemyndighetene. Det vil også kunne være behov for å endre standardbrev, veiledninger, informasjonsmateriell mv.

På denne bakgrunn legger departementet til grunn at forslaget samlet sett vil innebære kostnader for å implementere endringer i systemene for saksbehandling, men vil ikke ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for skattemyndighetene på kort sikt. Regelverksforenklingen legger imidlertid til rette for mer effektiv ressursbruk over tid.

22.2 Personvernmessige konsekvenser

Fordi forslaget til skatteforvaltningsloven i hovedsak harmoniserer og samordner gjeldende regelverk, innebærer forslaget i liten grad endringer i allerede eksisterende behandling av personopplysninger. Departementet legger derfor til grunn at forslaget ikke har vesentlige personvernmessige konsekvenser.

23 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at loven skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. I utgangspunktet vil loven gjelde for alle saker som skattemyndighetene behandler etter dette tidspunktet. På enkelte områder er det likevel behov for overgangsregler. Departementet foreslår overgangsregler for bestemmelsen om frister for endring uten klage i lovforslaget § 12-6 og bestemmelsene om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr i §§ 14-3 til 14-7. Videre foreslås en generell hjemmel for departementet til å gi forskrift om overgangsbestemmelser, dersom det oppstår behov for dette på et senere tidspunkt.

Det foreslås at reglene om frister for endring uten klage som hovedregel skal få virkning for alle saker som skattemyndighetene tar opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Unntak skal likevel gjelde for endring av fastsetninger som er gjennomført etter ligningsloven for

inntektsårene 2012 til 2014. Selv om det er adgang til å endre etter de nye fristreglene, skal fastsettningene ikke kunne endres til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter fristreglene i ligningsloven.

Videre foreslås det at reglene i lovforslaget §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker som tas opp ved varsel om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. For saker som tas opp før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, gjelder de tidligere reglene. Det samme gjelder for saker som tas opp etter dette tidspunktet, men der overtredelsen er begått før lovens ikrafttredelse, og samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de nye reglene.

Departementet viser til forslag til §§ 16-1 og 16-2.

24 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

24.1 Kapittel 1 Innledende bestemmelser

Til § 1-1 Lovens virkeområde

Bestemmelsen regulerer virkeområdet for skatteforvaltningsloven. Loven skal gjelde for fastsetting av de skatteartene som er oppregnet i bestemmelsen. At loven skal gjelde for «fastsetting av» skattene og avgiftene, er tatt inn for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler, men ikke øvrige regler av betydning for beskatningen. Oppregningen er også ment å fungere som definisjoner av hva som menes med de ulike betegnelsene på skattearter i loven.

Etter *bokstav a* skal loven gjelde for skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23. Dette betegnes i loven som «formues- og inntektsskatt».

Etter *bokstav b* skal loven gjelde for skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven. I loven anvendes fellesbetegnelsen «svalbardskatt».

Bokstav c bestemmer at skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven omfattes av loven. Skattearten betegnes som «Jan Mayen-skatt».

Skatt på inntekt etter artistskatteloven foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og betegnes i loven som «artistskatt», jf. *bokstav d*.

Bokstav e fastslår at loven gjelder for skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven, som betegnes som «petroleumsskatt».

Etter *bokstav f* skal loven gjelde for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.

Etter *bokstav g* skal loven gjelde for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23.

Særavgifter etter særavgiftsloven skal omfattes av loven etter *bokstav h*.

Avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven skal omfattes av loven, jf. *bokstav i*. Disse avgiftene betegnes i loven som «motorkjøretøyavgifter».

Bokstav j fastslår at loven gjelder for kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. I loven betegnes dette som «merverdiavgiftskompensasjon».

Til § 1-2 Definisjoner

Bestemmelsen definerer sentrale begreper i loven.

Etter *bokstav a* menes med begrepet «skatt» i loven de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 og som loven dermed gjelder for. Begrepet omfatter også merverdiavgiftskompensasjon. Der det er behov for å skille mellom de ulike skatteartene i loven, brukes begrepene fra § 1-1.

Etter *bokstav b* skal begrepet «skattepliktig» i loven bety fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert «skatt» som definert i bokstav a. Dette omfatter de som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skatteartene, samt de som er kompensasjonsberettiget etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Trekkpliktige som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovutkastet § 9-1 tredje ledd i utbetalinger til skattepliktige, omfattes ikke. Det samme gjelder andre som kan gjøres ansvarlige for betaling av den skattepliktiges skatt.

Med «skattemyndigheter» menes etter *bokstav c* myndigheter som nevnt i lovens kapittel 2. Når begrepet anvendes ellers i loven, vil det framgå av kapittel 2 hvem som er myndighet for den enkelte skatteart.

Bokstav d definerer begrepet «enkeltvedtak» i skatteforvaltningsloven. Dette er ment å ha samme funksjon som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven, ved at begrepet angir anvendelsesområdet til flere av lovens bestemmelser. Definisjonen er tilpasset skatteforvaltningsområdet.

Enkeltvedtak omfatter avgjørelser som treffes av skattemyndighetene etter loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Vilkåret om at en avgjørelse må være truffet av skattemyndighetene innebærer blant annet at det ikke fattes «enkeltvedtak» når skatt fastsettes av noen andre enn de myndighetsorganer som nevnes i skatteforvaltningsloven kapittel 2. Det at avgjørelsen må være «bestemmende for rettigheter eller plikter» for å være et enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d, er ment å ha samme betydning som det likelydende begrepet i forvaltningsloven

§ 2. Dette vilkåret innebærer eksempelvis at prosessledende avgjørelser som hovedregel ikke er enkeltvedtak etter loven. Vilkåret om at avgjørelsen må gjelde rettigheter eller plikter til «en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig» har den samme avgrensingsfunksjonen som vilkåret «en eller flere bestemte personer» i forvaltningsloven.

Til § 1-3 Forholdet til forvaltningsloven

Bestemmelsen fastslår hovedregelen om at skatteforvaltningsloven skal være uttømmende for sitt område, slik at forvaltningsloven ikke skal gjelde utfyllende. Unntak fra denne hovedregelen er gitt i bokstav a og b.

Etter *bokstav a* skal forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen, herunder eForvaltningsforskriften, gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Det gis hjemmel for departementet til i forskrift å gi regler som avviker fra forskrifter gitt i medhold av forvaltningsloven § 15 a.

Bokstav b fastslår at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skal gjelde tilsvarende for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven.

24.2 Kapittel 2 Skattemyndigheter

Til § 2-1 Formues og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift

Bestemmelsen regulerer hvilke organer som er myndigheter for formue- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Myndigheter for disse skatteartene er skattekontoret, Skattedirektoratet og den nye Skatteklagenemnda. Endringene i nemndsstrukturen på skatteområdet, vedtatt ved lov 19. desember 2014 nr. 77, er tatt hensyn til ved utformingen av reglene. Ellers videreføres gjeldende ordning for alle skatteartene.

Til § 2-2 Petroleumsskatt

Bestemmelsen angir at Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for petroleumsskatt etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning etter oppheving av Oljeskattenemnda fra og med 1. juli 2015, jf. endring i petroleumsskatteloven ved lov 19. juni 2015 nr. 48.

Til § 2-3 Svalbardskatt

Bestemmelsen angir at skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard er myndigheter for svalbardskatt. Endringene i nemndsstrukturen på skatteområdet, vedtatt ved lov 19. desember 2014 nr. 77, er innarbeidet i bestemmelsen. Ellers videreføres gjeldende ordning for svalbardskatt.

Til § 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning.

Til § 2-5 Særavgifter

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særavgifter.

Til § 2-6 Motorkjøretøyavgifter

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter.

Til § 2-7 Skattemyndighet i første instans

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndighet i første instans. Tilsvarende bestemmelser følger i dag av ligningsloven § 2-1 første punktum og merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd.

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

Bestemmelsen angir hvem som oppnevner medlemmer av de ulike nemndene på skatteområdet. Endringene i nemndsstrukturen på skatteområdet, vedtatt ved lov 19. desember 2014 nr. 77, er innarbeidet i bestemmelsen.

Etter *første ledd* oppnevner departementet medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Etter *annet ledd* oppnevner Longyearbyen lokalstyre medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard. *Tredje ledd* gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler i forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

Til § 2-9 Nemndenes uavhengige stilling

Bestemmelsen om nemndenes uavhengighet bygger på ligningsloven § 2-4a og svalbardskatteloven § 4-2 tredje ledd, vedtatt ved lover 19. desember 2014 nr. 77 og 78.

Første og annet ledd slår fast at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere eller endre vedtak fra nemndene på skatteområdet. Forbudet mot å instruere eller endre nemndenes vedtak gjelder både generelt og i enkeltsaker.

Annet ledd annet punktum oppstiller et unntak fra forbudet mot å endre et nemndsvedtak i saker der skattemyndighetene har plikt til å gjennomføre endringssak etter § 12-1 fjerde ledd. Dette gjelder saker der endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål, eller endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda skal være faglig uavhengig av Skatteetaten. Det følger derfor av *tredje ledd* at verken departementet, Skattedirektoratet eller skattekontoret kan instruere sekretariatet. Forbudet gjelder både generelt og i enkeltsaker.

Til § 2-10 Utelukkingsgrunner

Bestemmelsen utelukker nærmere angitte personer fra å gjøre tjeneste som medlem av en av nemndene på skatte- og avgiftsområdet.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 2-5 med enkelte endringer. I *bokstav b* er det tilføyd at heller ikke ansatte i Finansdepartementet og i sekretariatet for Skatteklagenemnda kan gjøre tjeneste som nemndsmedlem. På den annen side videreføres ikke reglene i ligningsloven § 2-5 bokstav d om fradømmelse av stemmerett og bokstav e om brudd på reglene om investeringsavgift, da disse ikke lenger har praktisk betydning.

Til § 2-11 Samtidige verv

Bestemmelsen slår fast at ingen kan være medlem eller varamedlem av mer enn én nemnd på skatte- og avgiftsområdet. Den viderefører ligningsloven § 2-7.

Til § 2-12 Engasjert hjelp

Bestemmelsen åpner for at skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand på alle trinn i saksforberedelsen. En engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd og treffe avgjørelser

etter kapittel 10 om kontroll. Bestemmelsen viderefører reglene om engasjert hjelp i ligningsloven § 2-9 nr. 2.

Til § 2-13 Myndighet til andre organer

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til i forskrift å gi bestemmelser om at andre organer enn de som er skattemyndigheter etter kapittel 2, kan utøve myndighet etter loven. Slik delegasjon av myndighet kan være praktisk i bestemte avgrensede sakstyper, og følger også av enkelte bestemmelser i gjeldende skatteregelverk.

24.3 Kapittel 3 Taushetsplikt

Til § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt

Bestemmelsen angir hovedregelen for skattemyndighetenes taushetsplikt, og viderefører gjeldende rett etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven, sistnevnte for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter.

Bestemmelsen har til formål å verne de skattepliktige og andre mot at opplysninger skattemyndighetene får om deres individuelle forhold blir kjent av uvedkommende. Den foreslåtte bestemmelsen skal dermed bidra til at tillitsforholdet mellom myndighetene og de opplysningspliktige ivaretas.

Til § 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter

Bestemmelsen går ut på at taushetsplikten for skattemyndighetene etter § 3-1 ikke er til hinder for at opplysninger gjøres kjent for skattepliktig eller tredjepart etter reglene om innsyn i saksdokumenter. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 1 og tolloven § 12-1 første ledd annet punktum. Regelen begrenses av § 5-5 femte ledd om forretningshemmeligheter mv.

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

Bestemmelsen omhandler skattemyndighetenes adgang til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til ulike offentlige myndigheter.

Etter *bokstav a* kan opplysninger gis til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler.

Opplysninger kan etter *bokstav b* gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen eller aksjeselskaper og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Opplysninger kan også gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om stiftelser og for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om lotteri. Bakgrunnen er at det er et begrunnet behov for at skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med Stiftelsestilsynet og Lotteritilsynet.

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

Opplysninger kan også gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak etter *bokstav f*.

Bokstav g regulerer adgangen til å gi opplysninger til Økokrim, når Økokrim framsetter anmodning om dette grunnet i en melding om mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Bokstav h omhandler tilfeller der lovbestemmelser pålegger skattemyndighetene en opplysningsplikt overfor andre, men hvor de aktuelle opplysningene er underlagt taushetsplikt etter § 3-1. I slike tilfeller kan taushetsbelagte opplysninger gis ut dersom den aktuelle lovbestemmelsen fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene.

Etter *bokstav i* kan opplysninger gis til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest, mens etter *bokstav j* kan opplysninger gis i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsett etter oppgaveregisterloven.

Opplysninger kan etter *bokstav k* gis til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder opplysninger om fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

Til § 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.

Bestemmelsen slår fast at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger om fødselsnummer og d-nummer for personlig skattepliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skatteklasser, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet.

Til § 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet

Bestemmelsen regulerer adgangen til å gi ut opplysninger skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsloven. Etter *første ledd* kan disse opplysningene uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

Annet ledd viderefører adgangen til uten hinder av taushetsplikten å gi Olje- og energidepartementet opplysninger som skal innrapporteres i henhold til lovforslaget § 8-10. Hensikten med unntaket er å unngå dobbelrapportering for den skattepliktige.

Til § 3-6 Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon

Bestemmelsen slår fast at skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt kan gi ut opplysninger om visse arbeidstakeres brutto arbeidsinntekt til organer som arbeider med pensjon. Etter *første ledd* kan fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon. *Annet ledd* åpner for at pensjonsinnretninger som har offentlig tjenstepensjon, kan få tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

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

Bestemmelsen presiserer at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger gis ut i nærmere

bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Etter *bokstav a* kan taushetspliktbelagte opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker. Etter *bokstav b* kan opplysninger som i utgangspunktet er taushetsbelagte, brukes når behovet for beskyttelse anses ivaretatt på annen måte, for eksempel ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates. Opplysninger kan også brukes dersom de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder, jf. *bokstav c*.

Til § 3-8 Opplysninger til bruk for forskning

Bestemmelsen gjelder utlevering av opplysninger til bruk for forskning, og går ut på at Skattedirektoratet uten hinder av § 3-1 kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

Til § 3-9 Overført taushetsplikt

Bestemmelsen innebærer at mottakeren av taushetsbelagte opplysninger kan få tilsvarende taushetsplikt som etter skatteforvaltningsloven ved utlevering av taushetsbelagte opplysninger etter loven.

Etter bestemmelsen skal taushetsplikten etter § 3-1 gjelde tilsvarende for mottakeren dersom opplysninger utgis etter § 3-2 om innsyn i saksdokumenter, § 3-3 om offentlige myndigheter, § 3-5 om petroleumsvirksomhet, § 3-6 om opplysninger til bruk i arbeid med pensjon, § 3-7 om lovbestemt opplysningsplikt eller § 3-9 om opplysninger til bruk for forskning, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov.

Dersom opplysninger gis fra skattemyndighetene til Finansdepartementet, skal taushetsplikten etter § 3-1 gjelde tilsvarende for departementet. Denne bestemmelsen er ny og skal gjelde selv om departementet har en mindre vidtrekkende taushetsplikt etter forvaltningsloven.

24.4 Kapittel 4 Habilitet

Til § 4-1 Habilitet

Bestemmelsen angir hvem habilitetsreglene gjelder for, og i hvilke tilfeller det foreligger inhabilitet.

Etter *første ledd* gjelder habilitetsreglene for tjenestemenn og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene. Habilitetsreglene kommer til anvendelse ved tilretteleg-

ging av grunnlaget for en avgjørelse og avgjørelse av en sak.

Første ledd bokstav a til *h* angir de absolutte inhabilitetsgrunnene, som automatisk fører til inhabilitet hos tjenestemann mv. *Bokstav a* omfatter tilfeller der saken gjelder tjenestemannen selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med.

Bokstav b angir at en tjenestemann er inhabil dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller barn til noen av disse. Nytt sammenlignet med gjeldende rett er at nåværende og tidligere samboerskap, samt barn til nåværende ektefelle, forlovede eller samboer, omfattes av de absolutte inhabilitetsgrunnene. Det er også nytt at tidligere forlovede omfattes. Samboerbegrepet er ment å ha samme betydning som i arveloven § 28 a.

Bokstav c angir at en tjenestemann er inhabil dersom saken gjelder tjenestemannens fosterfar, fostermor eller fosterbarn.

Dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært verge eller fullmektig for, er tjenestemannen inhabil etter *bokstav d*.

Bokstav e gjelder tjenestemannens forhold til selskaper mv. Tjenestemannen er inhabil dersom saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen av hans eller hennes nærstående har en ikke uvesentlig økonomisk interesse. Det foreligger også inhabilitet dersom tjenestemannen selv, eller hans eller hennes ektefelle eller samboer er medlem av styre, representasjon eller bedriftsforsamling til slikt selskap mv. Nytt i forhold til gjeldende rett er at samboer likestilles med ekteskap.

Bokstav f statuerer inhabilitet for tjenestemenn mv. dersom den aktuelle saken gjelder deres klient, arbeidsgiver, noen som er tjenestemannens direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i tjenestemannens tjenesteforhold eller noen som tjenestemannen står i direkte konkurranseforhold til.

Bokstav g omhandler tilfeller hvor en overordnet tjenestemann er inhabil. I slike saker blir også tjenestemannen som skal behandle saken inhabil.

Dersom tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av en nemnd, er vedkommende inhabil etter *bokstav h*.

I *bokstav i* angis de skjønnsmessige habilitetsreglene. En tjenestemann er inhabil dersom det foreligger andre særegne forhold enn de ramset opp i bokstavene a til g. Disse forholdene må være

egnet til å svekke tilliten til at tjenestemannen vil opptre upartisk.

Regelen i *annet ledd* går ut på at en tjenestemann som er inhabil på grunn av inhabilitet hos overordnet tjenestemann etter første ledd bokstav g, likevel kan forberede saken.

Tredje ledd gjør unntak fra første ledd for tilfeller hvor det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete.

Til § 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

Bestemmelsen gir regler om hvordan habilitetsspørsmålet skal avgjøres. *Første ledd* gjelder alminnelig saksbehandling i skatteforvaltningen, mens *annet ledd* gir særregler for nemnder.

Til § 4-3 Foreløpig avgjørelse

Bestemmelsen åpner for at tjenestemenn som er inhabile i en sak likevel kan treffe en foreløpig avgjørelse i saken dersom avgjørelse ikke kan utsettes uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

Til § 4-4 Stedfortreder

Bestemmelsen regulerer hvem som skal kunne behandle en sak hvor det er slått fast at den opprinnelige saksbehandler er inhabil. I disse tilfellene skal det om nødvendig oppnevnes eller velges en stedfortreder. Dersom dette er svært vanskelig, kan Finansdepartementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet forvaltningsorgan.

24.5 Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

Til § 5-1 Veiledningsplikt

Bestemmelsen setter en minimumsskranke for myndighetenes veiledningsplikt i skattesaker. Bestemmelsens *første ledd første punktum* oppstiller en plikt for skattemyndighetene til å gi veiledning om utfylling av meldinger mv. når skattepliktige eller tredjeparter ber om det. *Annet punktum* gjelder plikten til å gi generell veiledning om regelverk og praksis av betydning for den skattepliktige eller tredjepartens rettigheter og plikter. Denne veiledningsplikten er avhengig av skattemyndighetenes arbeidssituasjon.

Det legges opp til at den som ønsker det skal få anledning til å samtale med myndighetene. Adgangen til samtale med skattemyndighetene skal gjelde konkrete foreliggende spørsmål om egen skatteplikt eller egen plikt til å gi opplysninger om andres forhold. Nye og relevante opplysninger for saken skal så vidt mulig nedtegnes. Reglene om veiledningsplikt angir minstekravene til hvilken veiledning skattemyndighetene er forpliktet til å yte. Det legges til grunn at skattemyndighetene vil veilede skattepliktige og andre utover minstekravene som følger av loven.

Tredje ledd oppstiller en plikt for myndighetene til å bistå den som henvender seg til uriktig myndighet. I disse tilfellene skal det myndighetsorgan som mottar en henvendelse det ikke har kompetanse til å behandle, vise til riktig myndighetsorgan eller videresende henvendelsen til riktig instans av eget initiativ.

I *fjerde ledd* oppstilles en plikt for myndighetene til å varsle om og bistå ved opprettingen av åpenbare feil og mangler som de oppdager.

Veiledning som gis etter bestemmelsen, må ikke forveksles med bindende forhåndsuttalelser som er uttalelser fra myndighetene på konkrete spørsmål avgitt innenfor rammene som trekkes i lovens kapittel 6. Veiledning etter § 5-1 har ikke samme funksjon, og er heller ikke like bindende for skattemyndighetene.

Til § 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar

Bestemmelsen angir at saker etter skatteforvaltningsloven skal forberedes uten ugrunnet opphold. Dersom dette ikke kan overholdes, og saksbehandlerne ser at det vil kunne ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal det snarest sendes ut et foreløpig svar. Et foreløpig svar skal forklare årsaken til at henvendelsen ikke kan besvares tidligere og når det kan ventes en avgjørelse i saken. Hva som er rimelig tid for saksbehandling vil variere ut fra sakens størrelse, kompleksitet og i hvilken grad den skattepliktige selv bidrar til sakens opplysning.

Til § 5-3 Fullmektig

Bestemmelsen presiserer at enhver som har plikter og rettigheter overfor skattemyndighetene, kan gjøre bruk av fullmektig. Retten til å la seg bistå av fullmektig gjelder på alle trinn av saksbehandlingen.

Til § 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter

Bestemmelsen regulerer rett til innsyn i egne saksdokumenter. Hovedregelen etter *første ledd* er at enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i egen sak. Det må dreie seg om vedkommendes egen sak. Dersom opplysninger om andre skattepliktige er anvendt i saken, skal innsynsretten i utgangspunktet omfatte også disse opplysningene. Innsynsretten omfatter ikke andres saker. Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentleglova og forvaltningsloven.

Annet ledd oppstiller unntak fra retten til innsyn. Reglene gir bare en adgang, ikke en plikt, til å nekte innsyn, se nedenfor om fjerde ledd.

Annet ledd bokstav a om dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen bygger på ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav c, men angivelsen av de organer et dokument må ha vært utarbeidet av for å være omfattet av unntaket er noe annerledes. Unntaket omfatter dokumenter som organet selv har utarbeidet for saksforberedelsen, dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig for organet, og dokumenter utarbeidet av organer som er over- under- eller sideordnet det aktuelle organet. Selv om et dokument er unntatt etter bokstav a, har vedkommende etter tredje ledd likevel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger mv.

Bokstav b er inntatt av hensyn til samarbeidet mellom Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda, da Oljeskattenemnda er skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet.

Bokstav c begrenser retten til innsyn i egne saksdokumenter når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det. Bestemmelsen gjelder både for opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken som innsynsbegjæringen gjelder.

Tredje ledd bestemmer at selv om et dokument er unntatt etter annet ledd bokstav a om interne dokumenter, har den som ber om innsyn likevel rett til å gjøre seg kjent med faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum, med visse unntak.

Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, oppstiller *fjerde ledd* en plikt for skattemyndighetene til å vurdere merinnsyn.

Etter *femte ledd* har den som ber om innsyn ikke krav på innsyn i opplysninger som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forret-

ningshemmeligheter ellers dersom de er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.

Sjette ledd regulerer gjennomføringen av innsyn. Det ligger til skattemyndighetene å bestemme hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. Dette gjøres ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling.

Syvende ledd stiller formkrav til avslag på innsynsbegjæring. I avslaget skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i og om retten til å klage over avslaget.

Åttende ledd gir rett til å påklage avslag på krav om innsyn. Klagen følger reglene i lovens kapittel 13, likevel slik at klagefristen er tre uker.

Til § 5-5 Fristberegning

Bestemmelsen gir regel om beregning av frister etter loven. Utfyllende regler om fristberegning mv. ved elektronisk kommunikasjon følger av forvaltningsloven § 15 a og eForvaltningsforskriften, jf. lovutkastet § 1-3 bokstav a.

Første ledd gir regler om når frister som utløses av en melding fra skattemyndighetene starter å løpe. *Annet ledd* gir domstollovens regler om fristberegning gyldighet på områdene omfattet av skatteforvaltningsloven. Disse reglene beskriver blant annet hvilke dager som telles med ved beregning av frist, herunder at en frist ikke kan utløpe på en helligdag. *Tredje ledd* gir forskriftshjemmel for forskrift om leveringsmåte og fristavbrudd.

Til § 5-6 Forhåndsvarsling

Bestemmelsen gjelder krav til forhåndsvarsling før enkeltvedtak treffes, og bygger i stor grad på forvaltningsloven § 16. Etter *første ledd* skal den skattepliktige eller tredjeparten som vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist til å uttale seg om saken. I tillegg skal de som har klagerett etter § 13-2 varsles om vedtak de har klagerett på.

Annet ledd gir regler om forhåndsvarslets innhold. Kravene til varslets innhold vil variere etter sakens art og omfang, og det veiledende prinsipp skal være at mottakeren må gis reell mulighet til å ivareta sine interesser.

Tredje ledd stiller unntak fra kravet om forhåndsvarsel i tilfeller hvor varsel vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres, og for tilfeller hvor det er praktisk krevende å gjennomføre varsling og hvor nytteverdien av forhåndsvarsel er liten. Forhåndsvarsel kan også utelates i de tilfel-

ler den vedtaket retter seg mot er kjent med at vedtaket vil komme og har fått tid til å uttale seg eller i andre tilfeller hvor det må anses åpenbart unødvendig å varsle. Tredje ledd er en videreføring av gjeldende rett etter forvaltningsloven § 16 tredje ledd.

Etter *fjerde ledd* gjelder ikke kravet til forhåndsvarsel for vedtak om skatteberegning som nevnt i lovutkastet § 9-2 tredje ledd.

Femte ledd regulerer konsekvensene av at enkeltvedtak treffes uten at pliktig varsel er gitt. Regelen er ment å sikre reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage på vedtaket

Sjette ledd gjelder tilfeller hvor forhåndsvarsel er sendt og vedtak likevel ikke blir truffet. Av hensyn til den som har mottatt varsel er det bestemt at vedkommende skal informeres om sakens utfall.

Til § 5-7 Begrunnelse

Bestemmelsen gjelder krav til begrunnelse av enkeltvedtak. *Første ledd* bestemmer at enkeltvedtak skal begrunnes, men gjør unntak for vedtak om skatteberegning etter lovutkastet § 9-2 tredje ledd. Begrunnelsen skal gis samtidig med at vedtak treffes. Det er ikke tatt inn unntak fra kravet om samtidig begrunnelse.

Annet ledd gjelder krav til begrunnelsens omfang og innhold. Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. Registrering av bil hos vegmyndighetene med påfølgende vedtak om fastsetting av avgift er eksempel på et område hvor det ikke kan stilles strenge krav til begrunnelse. I tillegg er det bestemt at dersom vedtaket er i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den vedtaket retter seg mot ikke har innvendinger, skal en henvisning til forhåndsvarslet være tilstrekkelig.

Tredje ledd gjør unntak fra kravet om begrunnelse for opplysninger som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter lovutkastet § 5-5 femte ledd.

Til § 5-8 Melding om enkeltvedtak

Bestemmelsen stiller krav om melding fra skattemyndighetene når de har fattet enkeltvedtak. Skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak til den skattepliktige eller tredjeparten vedtaket gjelder, jf. *første ledd*. Det er ikke oppstilt unntak fra kravet om melding. *Annet ledd* stiller krav til hva meldingen skal inneholde. Melding om enkeltvedtak vil normalt være skriftlig, men det vil ikke være et lovpålagt formkrav. For enkle

vedtak som fattes etter at den skattepliktige selv henvender seg til myndighetene «over disk» vil muntlig beskjed og kvittering normalt være tilstrekkelig.

Til § 5-9 Sakskostnader

Bestemmelsen gjelder skattepliktige og tredjeparters rett til å få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med endring av enkeltvedtak. *Første ledd* angir de sentrale reglene om sakskostnader, og svarer hovedsakelig til forvaltningsloven § 36 første ledd. Bestemmelsen skal likevel tolkes i lys av at de skattepliktige på skatteforvaltningsområdet er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning. For skatteartene som i dag følger ligningslovens regler om sakskostnader, innebærer forslaget at retten til å få dekket sakskostnader gjelder i flere saker enn tidligere. Bestemmelsen gjelder ikke bare ved endring av skattefastsettingen, men også ved endring av andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d. Det gis rett til dekning av sakskostnader også for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak.

Annet ledd angir hvem som skal avgjøre spørsmålet om dekning av sakskostnader. Myndigheten legges til det organet som har endret vedtaket, med unntak for tilfeller der et fastsetningsvedtak endres av en nemnd. I de siste tilfellene legges myndigheten til skattekontoret.

Tredje ledd bestemmer at fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram. Forslaget innebærer en utvidelse av fristen sammenlignet med gjeldende rett etter både forvaltningsloven og ligningsloven.

Fjerde ledd fastslår at en avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13.

Til § 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil

Bestemmelsen gjelder saker om enkeltvedtak og svarer til forvaltningsloven § 41 og ligningsloven § 3-12.

24.6 Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Til § 6-1 Bindende forhåndsuttalelser

Bestemmelsen gir skattemyndighetene anledning til å gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som omfattes av skatteforvaltnings-

loven. Etter *første ledd* er det er krav om at fore-spørselen om forhåndsuttalelse gjelder en «konkret planlagt disposisjon». Videre må det ha en «vesentlig betydning» å få klarlagt de skattemessige virkningene, eller spørsmålet må være av allmenn interesse. Hvilket myndighetsorgan som kan gi uttalelse i de ulike tilfellene vil fremgå av forskrift.

I *annet ledd* videreføres den særskilte ordningen etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 med at Oljeskattekontoret kan gi uttalelse om hvilken markedspris ved internsalg av gass som skal legges til grunn ved fastsettingen.

I *tredje ledd* reguleres uttalelsenes bindende virkning. En forhåndsuttalelse gitt etter § 6-1 første ledd i skatteforvaltningsloven vil være bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det. Forhåndsuttalelser etter § 6-1 annet ledd vil være bindende ved fastsettingen når den er endelig avgitt, og den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger.

Til § 6-2 Klage og domstolsprøving

Første ledd bestemmer at en bindende forhåndsuttalelse kan påklages, noe som er nytt sammenlignet med gjeldende ordninger. Det vil likevel ikke være klageadgang på uttalelser gitt av Oljeskattekontoret etter skatteforvaltningsloven § 6-1 annet ledd. Klage skal følge reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovens kapittel 13. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

Annet ledd bestemmer at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan prøves i egen sak for domstol. Et vedtak hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser. Avgjørelser bygget på en bindende forhåndsuttalelse fra Oljeskattekontoret etter § 6-1 annet ledd kan imidlertid ikke prøves for domstolen. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Til § 6-3 Gebyr

Bestemmelsen gir hjemmel for å kreve betaling av gebyr for bindende forhåndsuttalelser. Det skal ikke betales gebyr for bindende forhåndsuttalelser om gasspris. Gebyrets størrelse vil framgå i forskrift.

Til § 6-4 Forskrift

Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende regler om hvem som skal

gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan be om bindende forhåndsuttalelse, krav om anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring.

24.7 Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

Til § 7-1 Alminnelige bestemmelser

Bestemmelsen slår fast at den som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 7, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Den viderefører ligningsloven § 5-1.

Til § 7-2 Lønnsopplysninger mv.

Bestemmelsen regulerer hvem som skal gi lønnsopplysninger til skattemyndighetene og hvilke opplysninger de skal gi. Den viderefører ligningsloven § 5-2.

Til § 7-3 Finansielle forhold og forsikringer

Bestemmelsen regulerer hva slags institusjoner og foretak som skal gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer, og hvilke opplysninger de skal gi. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-3 slik den er foreslått endret i Prop. 1 LS (2015–2016). Forslaget er en konsekvens av Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av regelverket «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA), samt at Norge har forpliktet seg til å implementere OECDs nye internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS).

Til § 7-4 Fordringer og gjeld i selskapsforhold

Bestemmelsen pålegger selskaper og sammenlutninger plikt til å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-4 slik den er foreslått endret i Prop. 1 LS (2015–2016).

Til § 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

Bestemmelsen gir regler om hvem som skal gi opplysninger om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv. og hvilke opplysninger som skal gis. Den viderefører ligningsloven § 5-5.

Til § 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere

Bestemmelsen gir regler om opplysningsplikt for næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, dersom oppdraget eller eventuelle underoppdrag uføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Den viderefører ligningsloven § 5-6.

Til § 7-7 Aksjonærer mv.

Bestemmelsen pålegger aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper opplysningsplikt om nærmere angitte forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, og viderefører ligningsloven § 5-7.

Til § 7-8 Arv

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikten for offentlige myndigheter som forestår skifte, og testamentsfullbyrdere. Opplysningene skal gis uten hensyn til mulig taushetsplikt. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-8 med de nødvendige endringer som følge av at arveavgiften er opphevet og forslaget om overgang til egenfastsetting av formues- og inntektsskatt, jf. lovens kapittel 9.

Til § 7-9 Offentlige myndigheter

Bestemmelsen gir hjemmel for at departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter skal gi nærmere angitte opplysninger om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning. Videre reguleres opplysningsplikten for Arbeids- og velferdsstatens innkrevingsentral om bidragspliktiges mellomværender med innkrevingsentralen. *Første ledd* viderefører ligningsloven § 6-3 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd første punktum med en utvidelse av opplysningsplikten som følge av forslaget om overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten. *Annet ledd* viderefører ligningsloven § 6-3 nr. 4 med en endring som følge av at Statens innkrevingsentral ble innlemmet i Skatteetaten fra 1. januar 2015.

Til § 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

Bestemmelsen pålegger en rekke nærmere angitte tredjeparter plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene og viderefører ligningsloven § 5-9.

Til § 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler

Bestemmelsen regulerer hvem som skal oppfylle opplysningsplikten i enkeltpersonforetak, selskaper, innretninger mv. og viderefører ligningsloven § 5-10.

Til § 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger

Bestemmelsen gir regler om hvordan personlige og upersonlige skattepliktige skal identifiseres i meldinger som gis etter kapittel 7, og pålegger skattemyndighetene å gi kopi av opplysningene til skattepliktige. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-11, med en liten endring slik at meldingene også skal inneholde d-nummer for de skattepliktige som har det.

Til § 7-13 Forskrifter mv.

Første ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrift om hvordan opplysninger etter lovens kapittel 7 skal gis, om signatur, leveringsfrister og leveringssted, om bekreftelse av opplysninger fra revisor og om fritak fra å levere melding. Etter *annet ledd* kan departementet utforme de meldingene som tredjeparter skal benytte når de gir opplysninger etter kapittel 7. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-12 nr. 1 til 3.

24.8 Kapittel 8 Opplysningsplikt om egne forhold mv.**Til § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt**

Bestemmelsen gir uttrykk for den alminnelige opplysningsplikten som gjelder på skatteområdet. Opplysningsplikten gjelder for den som skal levere skattemelding mv. etter lovens kapittel 8, og innebærer en plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger. Skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Bestemmelsen viderefører den felles aktsomhets- og lojalitetsnormen etter ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-3 første ledd, merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15.

Paragraf 8-1 vil, sammen med bestemmelsene om levering av de forskjellige meldingene etter lovens kapittel 8, bestemme omfanget av de skattepliktiges opplysningsplikt. Bestemmelsene om levering av skattemeldinger gir hovedreglene

for hvilke opplysninger som skal gis i meldingene, mens § 8-1 rekker videre, og viser at det i enkelte tilfeller kan være nødvendig å gi flere opplysninger enn det som etterspørres i meldingene. Den skattepliktige vil, på samme måte som i dag, ha mulighet til å oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen.

Til § 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalgskatt og petroleumsskatt

Første ledd viderefører gjeldende rett om hva skattemeldingen skal inneholde og hvem som har plikt til å levere denne typen skattemelding. Bestemmelsen om at den skattepliktige ikke plikter å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 4-3 nr. 1 annet punktum, videreføres ikke.

I *annet ledd* lovfestes bestemmelser fra forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse skattytere.

Tredje ledd om barns formue og inntekt viderefører ligningsloven § 4-2 nr. 3.

Fjerde ledd lovfester ordningen med forhåndstutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt. Bestemmelsen gir også skattemyndighetene adgang til å korrigere opplysningene i skattemeldingen etter at meldingen er gjort tilgjengelig for den skattepliktige, men før den skattepliktige har fastsatt skattegrunnlaget.

I *femte ledd* lovfestes bestemmelser om leveringsfritak for skattepliktige som mottar forhåndstutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, jf. forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndstutfylt selvangivelse.

Til § 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

Bestemmelsen samler reglene om levering av alle typer skattemelding for merverdiavgift. Den bygger på merverdiavgiftsloven §§ 15-1 og 15-6, men har en mindre detaljert regulering av hva skattemeldingene skal inneholde enn gjeldende bestemmelser.

Første ledd regulerer hvem som skal levere skattemelding for merverdiavgift og hvilke opplysninger skattemeldingen skal inneholde. Kravene til innhold er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 15-1 annet ledd bokstav a til d. I tillegg er det tatt inn at også opplysninger om innførsel samt «andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift» skal tas med i meldingen.

Bokstav a viderefører merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd om at avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave. *Bokstav b til f* bestemmer at andre enn den som er registrert i Mer-

verdiavgiftsregisteret skal levere oppgave. *Bokstav b til e* viderefører merverdiavgiftsloven § 15-6 første til tredje ledd om særskilt omsetningsoppgave. *Bokstav f* viderefører merverdiavgiftsloven § 15-7 annet ledd.

Annet ledd første til tredje punktum om begrensninger i leveringsplikten viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 15-7 første ledd. Etter *fjerde punktum* skal delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigede, oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer i skattemeldingen.

Tredje ledd bestemmer at skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel. Bestemmelsen er en konsekvens av forslaget om å overføre forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift fra Tolletaten til Skatteetaten.

Til § 8-4 Skattemelding for særavgifter

Bestemmelsen samler reglene om levering av avgiftsoppgave for registrerte virksomheter og bygger på særavgiftsforskriften § 6-1.

Første ledd bestemmer at den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding for særavgifter. Videre gis det regler om hvilke opplysninger som skal gis i meldingen.

Annet ledd viderefører og lovfester fritakene fra oppgaveplikten for enkelte registrerte virksomheter i særavgiftsforskriften § 6-1 femte og sjette ledd.

Tredje ledd viderefører og lovfester reglene i særavgiftsforskriften § 6-1 første ledd annet punktum om at skattemelding skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

Fjerde ledd bestemmer at bruker som er berettiget til avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, plikter å levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

Etter *femte ledd* skal skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel. Bestemmelsen er en konsekvens av forslaget om å overføre forvaltningsansvaret for særavgifter fra Tolletaten til Skatteetaten.

Til § 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter

Bestemmelsen gir regler om plikt til å gi opplysninger av betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Dersom den skattepliktige har gitt rik-

tige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene, faller plikten til å levere skattemelding til skattemyndighetene bort. Bestemmelsen legger til rette for en videreføring av praksis med samarbeid mellom skattemyndighetene og vegmyndighetene om utveksling av opplysninger.

Til § 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift

Første ledd slår fast at arbeidsgivere som skal svare arbeidsgiveravgift, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet avgift og grunnlaget for beregningen etter reglene i a-opplysningsloven. Dersom det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, dvs. der arbeidstakere stilles til rådighet for andre, påligger opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. *annet ledd*.

Bestemmelsen viderefører folketrygdloven § 24-2 første ledd annet punktum og annet ledd.

Til § 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Bestemmelsen slår fast at den som krever å få kompensert merverdiavgift, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Videre fremgår at grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av revisor. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftskompensasjonsloven §§ 6 og 8.

Til § 8-8 Melding om trekk mv.

Bestemmelsen gir felles regler om levering av melding om trekk. Melding om trekk skal leveres av den som har fastsatt skatt ved trekk etter § 9-1 tredje ledd, og skal tjene som kontrolloppgave for skattemyndighetene.

Første ledd gjelder opplysningsplikt for arbeidsgivere som foretar lønnstrekk etter svalbardskatte-loven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1.

Annet ledd gjelder meldeplikt for den som skal engasjere utenlandsk artist mv., og plikt til å gi melding om trekk som er foretatt i utbetalinger til artisten. Bestemmelsen viderefører artistskatte-loven § 6 første til fjerde ledd og § 11 første ledd annet punktum.

Tredje ledd gjelder selskap som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter forslaget til skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om trekk. Det samme

gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.

Til § 8-9 Selskapsmelding for selskap med deltakerfastsetting mv.

Bestemmelsen gjelder plikt for selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, til å levere selskapsmelding. Reglene i ligningsloven § 4-9 nr. 1 til 3 og nr. 7 videreføres med noen endringer i begrepsbruk.

Til § 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.

Bestemmelsen viderefører de mest sentrale bestemmelsene i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 første ledd om meldeplikt ved realisasjon av naturgass.

Til § 8-11 Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.

Bestemmelsen pålegger selskaper å levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og andre mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, og viderefører ligningsloven § 4-12 med visse språklige tilpasninger.

Til § 8-12 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter

Bestemmelsen gir felles regler om opplysningsplikt knyttet til registrering for merverdiavgift og særavgifter, og gjelder både opplysningsplikt i forbindelse med søknad om registrering og plikt til å gi opplysninger om etterfølgende forhold av betydning for registreringen. Bestemmelsen viderefører i hovedsak gjeldende rett, men har en noe annen struktur enn gjeldende bestemmelser.

Første ledd viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 14-1, § 14-5 første ledd, merverdiavgiftsforskriften § 14-1-1 og særavgiftsforskriften § 5-5 første ledd. I *annet ledd* videreføres merverdiavgiftsloven § 14-3 første ledd og fjerde ledd første punktum, § 14-5 første ledd og særavgiftsforskriften § 5-5 tredje ledd.

Tredje ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 14-2 første ledd annet punktum, mens *fjerde ledd* viderefører § 14-2 annet ledd annet punktum.

Til § 8-13 Levering av skattemelding mv.

Bestemmelsen gir felles regler om hvem som skal levere meldinger etter lovens kapittel 8.

Første ledd bestemmer at meldinger etter kapittel 8 skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig. Dette følger i dag av ligningsloven § 4-5 nr. 1, men må også anses som gjeldende rett på de øvrige skatte- og avgiftsområdene.

Annet ledd gjelder skattepliktige som er mindreårige eller satt under vergemål, og bestemmer at vergen skal levere skattemelding for disse. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 4-5 nr. 2.

Tredje ledd gjelder hvem som kan levere meldinger for selskaper mv. Bestemmelsen er ny, men skal ikke innebære noen større realitetsendring.

Fjerde ledd om levering av melding for bo viderefører ligningsloven § 4-5 nr. 3 i.f.

Til § 8-14 Forskrifter mv.

Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende regler til lovens kapittel 8, herunder om skattleggingsperioder, leveringsmåte, signatur, leveringsfrist og leveringssted. Videre kan det i forskrift gis fritak fra leveringsplikten. Bestemmelsen gir også departementet hjemmel til å utarbeide de meldingene som skattepliktige mv. skal benytte når de gir opplysninger.

24.9 Kapittel 9 Fastsetting

Til § 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget

Bestemmelsen samler alle reglene om fastsetting av grunnlaget for skatt.

Første ledd angir hovedregelen om at skattegrunnlag skal fastsettes ved egenfastsetting. Regelen går ut på at skattegrunnlaget fastsettes ved den skattepliktiges levering av skattemelding som nevnt i lovens kapittel 8. Det vil si at fastsettingen av skattegrunnlaget vil sammenfalle med oppfyllelsen av de skattepliktiges opplysningsplikt som regulert i kapittel 8. Det er likevel slik at det ved fastsettingen skjer noe mer enn bare oppfyllelse av opplysningsplikt, skattekravet blir stiftet. Bestemmelsen innebærer en endring for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-2, ved at grunnlaget for disse skattene nå skal fastsettes ved en form for egenfastsetting. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgift.

Annet ledd regulerer fastsetting av grunnlaget ved vedtak. Motorkjøretøyavgifter fastsettes ved

vedtak når myndighetene utsteder et betalingskrav på bakgrunn av registrerte opplysninger om kjøretøyet. Annet ledd viderefører gjeldende rett for motorkjøretøyavgifter.

Tredje ledd regulerer fastsetting av skattegrunnlag ved trekk. Skatt som fastsettes ved trekk anses for endelig fastsatt når en trekkpliktig foretar et trekk i utbetalingen til en skattepliktig. Til forskjell fra hva som er tilfelle ved vanlig forskuddstrekk, skal det i utgangspunktet ikke foretas noen etterfølgende fastsetting av den skattepliktige selv eller av skattemyndighetene. Bestemmelsen viderefører dagens trekkordninger for artistskatt og svalbardskatt. Også kildeskatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 skal etter forslaget fastsettes ved trekk.

Til § 9-2 Beregning av skatt

Bestemmelsen samler reglene om beregning av skatt.

Første ledd angir regelen om at det er de skattepliktige selv som skal beregne skatten på bakgrunn av skattegrunnlaget de har fastsatt ved egenfastsetting. Første ledd gjelder for beregning av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Annet ledd slår fast at skatten skal beregnes av den trekkpliktige når skatten fastsettes ved trekk etter § 9-1 tredje ledd. Trekkordningene fungerer slik også i dag.

Tredje ledd angir regelen om at skattemyndighetene skal stå for skatteberegningen for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-2 og motorkjøretøyavgiftene.

Til § 9-3 Melding om skatteoppgjør mv.

Første ledd slår fast at melding om skatteoppgjør skal sendes den skattepliktige snarest mulig etter at beregningen og avregningen av formues- og inntektsskatt mv. er gjennomført. Skatteoppgjøret vil gi de skattepliktige informasjon om hvilken skatt som er beregnet og på hvilket grunnlag. Skatteoppgjøret vil være et vedtak for beregningsdelen. Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, sendes selskapets styre og daglige leder, jf. *annet ledd*. Dette er en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven § 8-9 nr. 1.

Av hensyn til forutberegnelighet for de skattepliktige, og for at saker om fastsetting av skatt ikke skal trekke for langt ut i tid, følger det av bestemmelsens *tredje ledd* at melding om skatte-

oppgjøret ikke kan sendes senere enn 1. desember året etter inntektsåret.

Til § 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.

Bestemmelsen regulerer skatte- og trekkpliktiges adgang til å endre grunnlag for skattefastsetting som de selv har fastsatt.

Første ledd slår fast at den skattepliktige og trekkpliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger og meldinger om trekk ved levering av endringsmelding. Med dette endrer de tidligere fastsetting. Det er ikke adgang til å endre grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene. Ved uenighet om riktigheten av myndighetsfastsatt skattegrunnlag er den skattepliktige henvist til å benytte det ordinære klageinstituttet som regulert i lovens kapittel 13.

Annet ledd gir frister for egenendring. *Tredje ledd* gir departementet hjemmel til å gi forskrift om leveringssted og leveringsmåte for endringsmelding, samt stille vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift.

Til § 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Bestemmelsen regulerer trekkpliktiges adgang til å endre fastsettingen av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

Første ledd slår fast at trekkpliktige aksjeselskap mv. kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13 på utbytte til utenlandske aksjonærer ved levering av melding med endringer i tidligere levert melding om trekk. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for den ordinære meldingen om trekk. Endringsmeldingen må likevel ha kommet fram senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.

Annet ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder fastsette krav til dokumentasjon.

Til § 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk

Bestemmelsen regulerer de skattepliktiges adgang til å søke skattemyndighetene om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2. Fastsetting ved trekk er ikke vedtak i lovens forstand ettersom

fastsettingen gjennomføres av en trekkpliktig og ikke av skattemyndighetene. Fastsettingen kan derfor ikke påklages etter reglene i kapittel 13.

Første ledd fastsetter at den skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.

Annet ledd inneholder frister for å søke om refusjon. Etter hovedregelen i *første punktum* er fristen seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Annet og tredje punktum har særregler om fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Bestemmelsene slår fast at fristen i slike saker er fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av kildeskatt på utbytte kan ikke fremmes før etter perioden den trekkpliktige hadde adgang til å endre fastsettingen etter § 9-5.

Tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder fastsette krav til dokumentasjon.

Til § 9-7 Skatteliste

Bestemmelsen er hovedsakelig en videreføring av ligningsloven § 8-8, men ordlyden er bedre tilpasset begrepsbruken i skatteforvaltningsloven for øvrig. For å tilpasse bestemmelsen til ny ordning for fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. foreslås utleggstidspunktet for listene flyttet til 1. desember året etter inntektsåret. Denne fristen vil være sammenfallende med siste frist for skattemyndighetene til å sende ut skatteoppgjør til de skattepliktige.

Til § 9-8 Takseringsregler mv.

Bestemmelsen gir hjemmel for å fastsette takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. Bestemmelsen angir også at Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

Til § 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning

Bestemmelsen gir skattemyndighetene myndighet til å sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde kravet. Det åpnes også for at det kan gis midlertidig samtykke til utsettelse med betaling av forskuddstrekk, skattetrekk, og samtykke til fritak fra forskuddstrekk.

24.10 Kapittel 10 Kontroll

Til § 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skattepliktige, og bygger på ligningsloven § 6-1 og merverdiavgiftsloven § 16-1. *Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-1 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd, med en endring slik at skattemyndighetene også kan kreve opplysninger fra «andre» for å avklare omfanget av vedkommendes skatteplikt. *Annet ledd* svarer til ligningsloven § 6-1 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-1 tredje ledd.

Til § 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, og bygger på ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2. *Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-2 første ledd.

Annet ledd gjelder unntak fra taushetsplikt for advokater mv., og svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd. Bestemmelsen er ment å gjelde generelt, men antas å være mest aktuell på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Tredje ledd gjelder tilfeller hvor skattemyndighetene verken kjenner til navn på kontrollobjekter eller bestemte transaksjoner mv., såkalt målretting av kontroller. For slike kontroller er det et vilkår om at det må foreligge særlig grunn. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 16-2 fjerde ledd.

Privatpersoner plikter likevel bare å gi opplysninger på bestemte områder som er oppregnet i *fjerde ledd*, såfremt opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet. *Fjerde ledd bokstav a* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd bokstav a. *Bokstav b til d* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav b til d. *Bokstav e* svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav e og merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd bokstav b.

Femte ledd svarer til ligningsloven § 6-2 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-2 femte ledd.

Til § 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo

Bestemmelsen bygger på merverdiavgiftsloven § 16-5, og foreslås å gjelde generelt.

Til § 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å foreta stedlige kontroller hos de som plikter å gi opplysninger etter loven, både skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6. *Første til tredje ledd* svarer til ligningsloven § 6-5 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 16-6 første til tredje ledd. *Fjerde ledd* svarer til ligningsloven § 6-5 nr. 5.

Til § 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

Bestemmelsen regulerer skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter mv. *Første ledd* svarer til ligningsloven § 6-3 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-3 første ledd. Etter *annet ledd* skal bestemte offentlige myndigheter gi nærmere bestemte opplysninger uten hinder av taushetsplikt. *Bokstav a til d* svarer til ligningsloven § 6-3 nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven § 16-3 annet ledd bokstav a til d. *Bokstav e* viderefører bestemmelsen i særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd. *Bokstav f og g* viderefører og lovfester § 3-4 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. *Bokstav h* er ny, og bestemmer at tollmyndighetene skal gi skattemyndighetene opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

Til § 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4.

Til § 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-1 nr. 2.

Til § 10-8 Kontroll av motorvogner

Bestemmelsen viderefører særavgiftsforskriften § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2.

Til § 10-9 Plikt til å framvise identitetskort

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven § 16-10.

Til § 10-10 Hvem pliktene påhviler i selskap mv.

Bestemmelsen regulerer hvem pliktene etter lovens kapittel 10 påhviler i selskaper mv., og bygger på ligningsloven §§ 6-1 nr. 4, 6-2 nr. 6 og 6-5 nr. 4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 fjerde ledd, 16-2 sjette ledd og 16-6 fjerde ledd. Bestemmelsen regulerer bare hvem pliktene påhviler dersom det først foreligger hjemmel for kontroll etter andre bestemmelser.

Til § 10-11 Framgangsmåten ved kontroll

Bestemmelsen gir særregler for stedlig kontroll i medhold av § 10-4. *Første ledd* gjelder krav til varsel og rett for den som kontrolleres til å være til stede og få uttale seg, og svarer til ligningsloven § 3-5 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-4 første ledd. *Annet ledd* gjelder krav til rapport.

Til § 10-12 Politiets bistandsplikt

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-9.

Til § 10-13 Klage

Bestemmelsen regulerer rett til å klage over pålegg om kontroll etter lovens kapittel 10, og bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven § 3-6.

Til § 10-14 Forskrifter

Bestemmelsen gir hjemmel til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om framgangsmåten ved kontroll etter lovens kapittel 10. Det kan gis nærmere regler om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og klage over pålegg om kontroll.

24.11 Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale**Til § 11-1 Pålegg om bokføring**

Bestemmelsen gir regler om skattemyndighetenes adgang til å gi pålegg om bokføring. Etter *første ledd* kan pålegg om å innrette bokføringen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med bokføringsregelverket gis både skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Videre kan skattemyndighetene gi pålegg til den som ikke har oppfylt plikten til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 7-3 nr. 3 (CRS).

Annet ledd slår fast at pålegget skal rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Fristen for å rette seg etter pålegget skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-6 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 16-7 og tolloven § 13-5, sistnevnte for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter, jf. særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a. Nytt i forhold til gjeldende rett er at pålegg om bokføring også kan gis tredjeparter.

Til § 11-2 Pålegg om revisjon

Bestemmelsen gir regler om skattemyndighetenes adgang til å gi visse selskaper pålegg om at ett eller flere av selskapets årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2. Pålegg om revisjon kan gis aksjeselskaper hvor det er truffet beslutning om å unnlate revisjon i medhold av aksjeloven § 7-6, og selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform, som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1. Slikt pålegg gis når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringskikk, jf. *første ledd*.

Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene, og kan

ikke gjelde for mer enn tre regnskapsår, jf. *annet* og *tredje ledd*. *Fjerde ledd* bestemmer at pålegget skal rettes til styret i selskapet.

Adgangen til å gi pålegg om revisjon gjelder generelt, men antas først og fremst å ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. *Femte ledd* gir hjemmel for departementet til å gi nærmere regler i forskrift.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-7 nr. 1 til 4 og merverdiavgiftsloven § 16-8 første til fjerde ledd.

Til § 11-3 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

Bestemmelsen gir regler om skattemyndighetenes adgang til å gi pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. Etter *første ledd* kan pålegg om å oppbevare regnskapsmateriale i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt gis skattepliktige som er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Pålegget gis i forbindelse med kontroll av den skattepliktige.

Annet ledd regulerer hvem pålegget skal rettes til. I enkeltpersonforetak er dette foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-7a og merverdiavgiftsloven § 16-8a som trådte i kraft 1. januar 2015.

Til § 11-4 Klage over pålegg

Bestemmelsen regulerer adgangen til å klage over pålegg om bokføring, pålegg om revisjon og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. Etter *første ledd* kan den som får pålegg etter lovens kapittel 11, påklage pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klage over slike pålegg følger de alminnelige reglene om klage over enkeltvedtak i lovens kapittel 13. Klagefristen er imidlertid tre uker.

Etter *annet ledd* kan skattemyndighetene bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Bestemmelsen erstatter reglene om klage over pålegg i ligningsloven § 3-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 tredje ledd og § 5a i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og reglene om klage over pålegg om revisjon i ligningsloven § 6-7 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd.

24.12 Til kapittel 12 Endring uten klage

Til § 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

Skatteforvaltningsloven § 12-1 er lovens hovedbestemmelse om myndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen.

Første ledd første punktum slår fast at skattemyndighetene som nevnt i § 2-7 kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig.

Skattemyndighetenes endringsadgang etter § 12-1 gjelder både skattefastsettingen slik den er fastsatt av den skattepliktige, den trekkpliktige eller skattemyndighetene ved den ordinære fastsettingen etter lovens kapittel 9, og skattefastsettingen slik den foreligger som følge av senere vedtak fra skattemyndighetene etter lovens kapittel 12 (vedtak om endring av vedtak i endringssak).

Hvorvidt en fastsetting er «uriktig» eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på det faktiske forhold som fastsettingen skal bygge på. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettingen.

Det følger av *første ledd annet punktum* at skattemyndighetenes adgang til å treffe vedtak om endring av skattefastsetting skal gjelde tilsvarende når «det ikke foreligger» noen ordinær skattefastsetting etter lovens kapittel 9. Hensynet til korrekt skattlegging tilsier at skattemyndighetene bør ha hjemmel til å treffe vedtak om skattefastsettingen også i slike tilfeller. Bestemmelsen kommer til anvendelse både når den manglende fastsettingen skyldes at den skattepliktige ikke har levert skattemelding, og i tilfeller hvor det er andre årsaker til at det ikke er gjennomført noen fastsetting etter lovens kapittel 9.

Det følger av § 12-1 første ledd at det er det opp til skattemyndighetene å vurdere om skattefastsettingen skal tas opp til endring, jf. at fastsettingen «kan» endres. Dette innebærer for det første at skattemyndighetene ikke plikter å endre enhver skattefastsetting selv om grunnvilkårene for endring er oppfylt. For det andre har den skattepliktige ikke krav på at fastsettingen tas opp til endring i saker hvor endringen vil være til hans eller hennes fordel. Hvorvidt endringen skal gjennomføres, beror på en nærmere vurdering i hvert enkelt tilfelle.

Annet ledd angir hvilke hensyn skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta skattefastsettinger opp til endring etter første og annet ledd. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-5 nr. 7. Vurderingen etter annet ledd skal gjennomføres enten end-

ringen er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

Tredje ledd har bestemmelser om at skattemyndighetene i visse tilfeller har plikt til å endre skattefastsettingen, jf. at fastsettingen «skal» tas opp til endring. Endring skal da skje uten at myndighetene vurderer om det er grunn til å gjennomføre endringen. Det er heller ikke et vilkår at den skattepliktige har fremmet krav om endringen.

Bokstav a gjelder endring som følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Tilsvarende bestemmelser finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd.

Bokstav b gir hjemmel for å endre skattefastsettinger som var riktige da de ble foretatt. Myndighetene skal etter denne bestemmelsen endre fastsettingen når skattelovgivningen foreskriver endringer som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. En tilsvarende bestemmelse finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b.

Bokstav c gjelder endring av fastsetting som følge av at skattemyndighetene har inngått avtale med fremmede stater for å avverge dobbeltbeskatning. En tilsvarende bestemmelse finnes i dag i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

Fjerde ledd bestemmer at skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding etter § 8-9.

Til § 12-2 Skjønnsfastsetting

Skatteforvaltningsloven § 12-2 gjelder skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen, der dette ikke framgår av opplysningene som foreligger i saken. Bestemmelsen er ikke i seg selv en selvstendig hjemmel for endring av skattefastsettingen, men kommer til anvendelse når skattemyndighetene bruker endringsadgangen som følger av § 12-1.

Første ledd inneholder vilkårene for skjønnsfastsetting. Bestemmelsen angir to alternative vilkår for at skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn, henholdsvis at «det ikke foreligger noen fastsetting» etter lovens kapittel 9 og at «leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på».

Annet ledd regulerer utfallet av skattemyndighetenes skjønnsutøvelse. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal ifølge bestemmelsen settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken. Vurderingen skal baseres på en fri bevisvurdering av den informasjon som skattemyndighetene har tilgjengelig fra skattemeldingen, egne kontrollundersøkelser og andre kilder.

Til § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

Bestemmelsen gir skattemyndighetene hjemmel til å endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, eller i forenklet registreringsordning, når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 18-4 første ledd annet punktum.

Vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning er i utgangspunktet ikke en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak følger dermed normalt ikke bestemmelsene om endring av skattefastsetting. En konsekvens av at slike vedtak likevel kan treffes i medhold av § 12-3 når vilkårene der er oppfylt, er at det er bestemmelsene i §§ 12-1 til 12-8 som regulerer blant annet hvilke frister som gjelder for å treffe vedtakene og om vedtakene senere kan endres.

Til § 12-4 Summarisk fellesoppgjør

Første ledd bestemmer at skattemyndighetene kan treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd dersom arbeidsgiveren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det vil medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endrings saker for den enkelte ansatte. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-5 nr. 8 første ledd første punktum med enkelte språklige endringer.

Annet ledd viderefører § 9 nr. 2 i forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Tredje ledd gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd, samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør. Departementet kan i medhold av tredje ledd også gi forskrift om hvilke organer som skal kunne treffe vedtak om summarisk fellesoppgjør.

Til § 12-5 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 18-1 annet ledd, og skal gjelde generelt.

Første punktum bestemmer at skattemyndighetene i medhold av § 12-1 kan treffe vedtak om skattefastsetting for flere skattleggingsperioder samlet dersom den skattepliktige har skattleggingsperiode på seks måneder eller kortere. Vedtaket kan likevel ikke omfatte skattleggingsperioder som til sammen overstiger ett år.

Annet punktum er et unntak fra første ledd. Bestemmelsen fastslår at retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skattleggingsperioder.

Til § 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.

Første ledd første punktum slår fast hovedregelen om at fristen for å ta opp en skattefastsetting til endring, skal være fem år. Fristen regnes fra utgangen av skattleggingsperioden, som er det året eller den terminen skatten ilegges for. I tilfeller hvor fastsettingen gjelder en kortere skattleggingsperiode enn et år, for eksempel merverdiavgift som fastsettes i tomånedlige terminer, regnes fristen fra utløpet av den enkelte termin. *Annet punktum* regulerer fristutgangspunktet i saker hvor fastsettingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse, ikke for en skattleggingsperiode som et år eller en termin. Fristen starter i slike tilfeller ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting, løp ut.

Tredje punktum viderefører gjeldende rett etter merverdiavgiftskompensasjonsloven for endringer til gunst for den skattepliktige.

Annet ledd første punktum fastsetter unntak fra femårsfristen dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Endring kan da foretas i ti år. Den utvidede endringsadgangen omfatter bare de delene av skattefastsettingen (de forhold) som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om. *Annet ledd annet punktum* bestemmer at en fastsetting som foretas i medhold av første punktum faller bort dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon. Etter tredje punktum skal endringsfristen være ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi vilkårene i lovforslaget § 14-4 bokstav d er oppfylt.

Tredje ledd viderefører ligningsloven § 9-6 nr. 4, og skal gjelde generelt. Bestemmelsen slår fast at en skattefastsetting ikke kan tas opp til endring mer enn to år etter den skattepliktiges død.

Fjerde ledd gjelder bare ved omgjøring av skattegrunnlaget i et vedtak som myndighetene har truffet etter lovens kapittel 12. *Første punktum* slår fast skattemyndighetene må ta opp en slik sak til endring senest fire måneder etter at vedtaket ble truffet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, med mindre det foreligger nye opplysninger i saken. Dersom fristen på fire måneder løper ut etter utløpet av de ordinære fristene som følger av første til tredje ledd, skal det være de ordinære fristene som setter grense for endringsadgangen. Bestemmelsen i *annet punktum* er tatt med for å presisere dette.

Femte ledd viderefører reglene i ligningsloven § 9-6 nr. 6 om at skattemyndighetene i visse tilfeller kan vedta økning av pensjonsgivende inntekt etter at de ordinære endringsfristene er utløpt.

Til § 12-7 Utsatt friststart

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-6 nr. 7 med enkelte språklige endringer. Utgangspunktet for fristene etter § 12-6 forskyves i tid når skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. Fristen starter i slike tilfeller å løpe ved utgangen av det kalenderåret vilkårene for endring ble oppfylt.

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

Bestemmelsens *bokstav a* fastsetter at fristene i § 12-6 ikke skal være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd, med unntak av at det etter skatteforvaltningsloven ikke foreslås å gjelde noen ettårsfrist for gjennomføring av endringen. Ordlyden «utfallet av et søksmål» er valgt for å understreke at endring som følger av utenrettslige forlik også omfattes av bestemmelsen.

Ifølge *bokstav b* skal endringsfristene i § 12-6 heller ikke være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen skjer som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i en sak der den skattepliktige er part. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav d.

Bokstav c er ny, og bestemmer at fristene i § 12-6 ikke er til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

Til § 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter

Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første ledd. Etter bestemmelsen avgjør Oljeskattenemnda med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Til § 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven

Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven, svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven. Ellers kan endringsvedtak bare treffes overfor den skattepliktige som skattefastsettingen gjelder.

Til § 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting

Bestemmelsen gir regler om endring av avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d, men som ikke er vedtak om skattefastsetting.

Første, annet og tredje ledd tilsvarende forvaltningsloven § 35 første, annet og tredje ledd. Begrepet «klageinstans» er ment å ha samme betydning som i skatteforvaltningslovens kapittel om klage, jf. lovforslaget § 13-3. Forvaltningsloven § 35 fjerde ledd anses ikke å ha relevans på skatteområdet, og det foreslås derfor ikke noen tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 12-11.

Fjerde ledd tilsvarende forvaltningsloven § 35 femte ledd.

24.13 Til kapittel 13 Klage

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

Første ledd første punktum fastsetter at det er klagerett på «enkelvedtak». Med enkeltvedtak menes en avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av skatteforvaltningsloven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, jf. lovforslaget § 1-2 bokstav d.

Det følger av *annet ledd første punktum* at klageinstansens vedtak i klagesak ikke kan påklages. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 28 tredje ledd første punktum, og slår fast prinsippet om at det bare foreligger rett til ett klagerinn. I *annet punktum* er det tatt inn unntak som innebærer at det er klageadgang på klageinstansens vedtak om å avvise klagen. Dette tilsvarende bestemmelsen i forvaltningsloven § 28 tredje ledd annet punktum. Adgangen til å påklage avvisningsvedtak skal likevel ikke gjelde dersom underinstansen traff vedtak om å avvise klagen eller underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede, jf. *bokstav a og b*. Bestemmelsen er begrunnet i at avvisningsspørsmålet i begge tilfeller vil være prøvd to ganger. *Bokstav c og d* fastsetter at det heller ikke er klageadgang på avvisningsvedtak når Kongen ville vært klageinstans og når klagen er avvist av en uavhengig klagenemnd.

Det er «den vedtaket retter seg mot» som har klagerett etter § 13-1, jf. *første ledd første punktum*. Alternativet «den vedtaket retter seg mot» skal tolkes strengt. I tillegg har den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» klagerett over fastsetningsvedtak etter *første ledd annet punktum*. Alternativet «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» innebærer at tredjeparter som er endelig ansvarlige for skatten, også har rett til å klage over vedtak om skattefastsetting for den skattepliktige. Hvorvidt en tredjepart har et solidaransvar, beror på en tolkning av de ulike bestemmelsene om solidaransvar i skattelovgivningen.

Til § 13-2 Klage fra andre

Bestemmelsen har regler om klagerett for andre enn de som omfattes av § 13-1, og viderefører ligningsloven §§ 9-3 og 9-4 med enkelte endringer.

Første ledd bestemmer at aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage over vedtak om verdsetting av aksjene i selskapet.

Det følger av *annet ledd* at selskap hvor deltakerne skatlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

Tredje ledd fastslår at boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

Etter *fjerde ledd* har den som skal betale eiendomsskatt samme rett som den skattepliktige til å klage over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

Til § 13-3 Klageinstans

Bestemmelsen angir hvilke organer som er klageinstans i klagesaker etter skatteforvaltningsloven.

Første ledd fastslår lovens utgangspunkt om at klageinstansen er det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som traff vedtaket. Bestemmelsen er i samsvar med forvaltningsloven § 28 første ledd. I medhold av denne bestemmelsen skal Skattedirektoratet avgjøre klager over skattekontorets vedtak om fastsetting av særavgifter og motorkjøretøyavgifter samt klager over skattekontorets vedtak om fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsen innebærer også at direktoratet er klageinstans ved klager over andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting som skattekontorene treffer.

Annet til femte ledd inneholder praktisk viktige bestemmelser om uavhengige nemnder som klageinstanser ved klage over vedtak om skattefastsetting.

Annet ledd første punktum bestemmer at Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, Jan-Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. *Annet punktum* viderefører merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd annet punktum, og bestemmer at nemnda er klageinstans også ved klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når registrerings- eller slettingsvedtaket har direkte sammenheng med et vedtak etter lovforslaget § 12-1 som påklages samtidig. *Etter tredje punktum* skal Skatteklagenemnda også være klageinstans ved klage over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Det følger av *fjerde punktum* at saker forberedes for Skatteklagenemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda. Sekretariatet kan ikke instrueres i faglige spørsmål, jf. lovforslaget § 2-9 tredje ledd.

Tredje ledd første punktum bestemmer at Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klager over vedtak fra skattekontoret om fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven. Bestemmelsen viderefører svalbardskatteloven § 4-2 og forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1 annet ledd første punktum. Det følger av *annet punktum* at saker fremmes for Skatteklagenemnda for Svalbard av skattekontoret.

Fjerde ledd første punktum bestemmer at Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klager over vedtak om skatt på formue og inntekt fra utvinning og rørlednings-

transport som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b første ledd første punktum. *Annet punktum* fastsetter at Oljeskattekontoret fremmer saker for Klagenemnda for petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e første punktum.

Til § 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.

Første ledd angir hovedregelen om at klagefristen skal være seks uker. Bestemmelsen gjelder både klager på vedtak om skattefastsetting og andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 bokstav d. Fristene beregnes etter reglene i § 5-5.

Annet ledd første punktum bestemmer at dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-2 nr. 6, og innebærer i praksis at starttidspunktet for klagefristen utsettes når klageren mangler opplysninger for å kunne benytte seg av klageretten som følger av § 13-1. Annet punktum bestemmer at første gang en bolig verdsettes etter eiendomsskatteloven § 8 C, skal fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, være seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen, jf. gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 9-2 nr. 4 siste punktum.

Tredje ledd har bestemmelser om oppreisning for fristoversittelse dersom klageren ikke har klaget innen utløpet av klagefristen. *Første punktum* fastsetter at skattemyndighetene kan ta klagen under behandling selv om klagefristen er oversittet, dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. Hensynene som framgår av lovteksten er de samme hensynene som skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta opp skattefastsettingen til endring etter § 12-1 første ledd. Det følger av *annet punktum* at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet. Tilsvarende bestemmelser følger i dag av forvaltningsloven § 31 tredje ledd og ligningsloven § 9-2 nr. 8. Et vedtak om å avvise en klage som kommer inn innenfor ettårsfristen, kan påklages etter § 13-1. En klage som kommer inn etter ettårsfristen er utløpt, skal behandles som en anmodning om at skattemyndighetene tar opp

saken til endring av eget tiltak etter lovens kapittel 12. Det er ikke klagerett på eventuelle beslutninger fra myndighetene om ikke å bruke denne kompetansen.

Til § 13-5 Klagens adressat, form og innhold

Første ledd fastsetter at klagen skal leveres til det organet som traff vedtaket som påklages.

Etter *annet ledd* skal klagen være skriftlig.

Tredje ledd har bestemmelser om krav til klagens innhold. *Første punktum* fastsetter at klagen skal nevne det vedtak som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til bedømmelse av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav c. *Annet punktum* fastsetter at klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 2 annet punktum. *Tredje punktum* er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd. Bestemmelsen slår fast at klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn på grunn av manglende levering av skattemelding, bare behandles når klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de terminer vedtaket gjelder.

Fjerde ledd bestemmer at dersom en klage inneholder feil eller mangler, skal organet som mottok klagen sette en kort frist for retting eller utfylling. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 32 tredje ledd.

Til § 13-6 Saksforberedelse i klagesak

Første ledd fastslår at de alminnelige saksbehandlingsreglene i lovens kapittel 5 gjelder tilsvarende, med mindre noe annet følger av § 13-6 selv.

Det følger av *annet ledd* at underinstansen skal avvise klagen dersom vilkårene for å behandle klagen ikke er oppfylt. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 33 annet ledd tredje punktum. Ligningsloven inneholder ingen tilsvarende bestemmelse i dag.

Tredje ledd fastsetter at underinstansen kan endre vedtaket sitt dersom den finner klagen begrunnet. Underinstansens endringskompetanse etter denne bestemmelsen er begrenset til tilfeller hvor endringen er til klagerens fordel, ved at underinstansen må finne klagen «begrunnet». Endringen kan medføre at klageren gis helt eller delvis medhold i klagen. Videre kan endringen enten medføre at vedtaket oppheves, eller at det endres. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum og

ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum. Dersom underinstansens vedtak bare gir klageren delvis medhold i klagens påstand, kan vedtaket påklages etter § 13-1.

Det følger av *fjerde ledd første punktum* at underinstansen skal oversende saken til klageinstansen så snart den er tilrettelagt, jf. gjeldende bestemmelse i forvaltningsloven § 33 fjerde ledd første punktum. *Annet punktum* slår fast at underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

Femte ledd første og annet punktum bestemmer at klageren skal sendes utkast til underinstansen uttalelse i saken og til eventuell innstilling til vedtak i nemnd. Dette gjelder likevel ikke for opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter, jf. *tredje punktum*.

Til § 13-7 Klageinstansens kompetanse

Første ledd første punktum fastslår at klageinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke er oppfylt. Det framgår av *annet punktum* at klageinstansen ikke er bundet av at underinstansen har ansett klagevilkårene for å foreligge. Bestemmelsene svarer til forvaltningsloven § 34 første ledd.

Annet ledd første punktum fastsetter at klageinstansen skal prøve alle sider av saken og ta hensyn til nye omstendigheter dersom den tar klagen under behandling. Det følger av *annet punktum* at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, og den kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren. Annet ledd svarer til forvaltningsloven § 34 annet ledd første og annet punktum. Bestemmelsen pålegger klageinstansen å ta i betraktning alle de grunnene som klageren har framført, men den er ikke bundet til dette. Klageinstansen kan basere sin avgjørelse på andre grunnlag enn de som inngår i klagen.

Tredje ledd fastsetter at klageinstansen enten selv kan treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til ny behandling. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 34 fjerde ledd.

Til § 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter

Bestemmelsen er en videreføring av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første ledd. Etter bestemmelsen avgjør Klagenemnda for petroleumsskatt med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første

ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Til § 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser

Bestemmelsen er ny. *Første ledd* gir klagenemndene som omfattes av loven adgang til å endre sine egne vedtak dersom det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Endringsadgangen er ment som en sikkerhetsventil for tilfeller der det er helt klart at vedtaket er feil. Nemndas endringsadgang er begrenset til å gjelde innenfor den alminnelige femårsfristen i § 12-6 første ledd. Etter *annet ledd* kan en klagenemnd uavhengig av fristene i lovens kapittel 12, endre sitt vedtak som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak der den skattepliktige er part.

24.14 Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Til § 14-1 Tvangsmulkt

Formålet med tvangsmulkten er å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Tvangsmulkt vil være hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Etter *første ledd* kan skattemyndighetene ilegge en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningsplikten etter lovens kapittel 7 eller kapittel 8 ikke oppfylles innen de frister som er satt, eller når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tilsvarende gjelder når opplysninger som kreves etter kontrollreglene i §§ 10-1 til 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7 ikke blir levert innen den fristen som er satt for levering av slike opplysninger. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter et pålegg om bokføring innen fristen.

Annet ledd regulerer størrelsen på samlet tvangsmulkt. Tvangsmulkt som er ilagt for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan maksimalt utgjøre 50 ganger rettsgebyret. Tvangsmulkt som er ilagt for at skattepliktig eller tredjepart skal rette seg etter et pålegg om bokføring, kan samlet utgjøre en million kroner.

Tredje ledd gir skattemyndighetene adgang til i særlige tilfeller å frafalle eller ettergi påløpt tvangsmulkt. Dette er en sikkerhetsventil for tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut eller fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Fjerde ledd innebærer en begrensning i adgangen til å ilegge tvangsmulkt. Det er ikke tilstrekkelig at levering er umulig. Det er i tillegg krav om at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold.

Departementet legger opp til at nivået på den daglig løpende tvangsmulkten reguleres i forskrift. *Femte ledd* gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt, om nivået på tvangsmulkten og utmåling av mulkten.

Bestemmelsen bygger på gjeldende bestemmelser om tvangsmulkt i ligningsloven § 10-6 nr. 1 og 2 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første og annet ledd samt motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a og særavgiftsloven § 5a som begge viser til tollovens bestemmelser om tvangsmulkt.

Til § 14-2 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt

Et varsel om tvangsmulkt vil være et enkeltvedtak i lovens forstand, og de generelle saksbehandlingsreglene i kapittel 5 vil derfor gjelde. *Første ledd første punktum* slår imidlertid fast at forhåndsvarsel etter § 5-6 kan unnlates før det treffes vedtak om tvangsmulkt.

Etter § 5-8 skal skattemyndighetene melde fra om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot. *Annet punktum* gir særlige regler om innholdet i melding om vedtak om tvangsmulkt. I slik melding skal skattemyndighetene opplyse om hvilke plikter som ikke er oppfylt, fristen for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

Annet ledd bestemmer at tvangsmulkten skal tilfalle statskassen.

Til § 14-3 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt ilegges som en sanksjon overfor skattepliktige som ikke oppfyller opplysningsplikten. Bestemmelsen gjelder generelt på hele lovens område og bygger på ligningsloven § 10-2.

Første ledd inneholder de grunnleggende vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og slår fast at tilleggsskatt ilegges skattepliktig eller trekkpliktig som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

Tilleggsskatt for å unnlate å gi pliktige opplysninger vil fortrinnsvis være aktuelt for næringsdrivende og virksomheter, da lønnstakere og pen-

sjonister som mottar forhånd utfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. kan unnlate å levere denne når meldingen er riktig og fullstendig utfylt, jf. § 8-2 femte ledd.

Det følger av *annet ledd* at tilleggs skatt ikke skal ilegges når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 10-3 nr. 1 og innebærer en videreføring av dagens objektive modell med unnskyldningsgrunner.

Tredje ledd bestemmer at tilleggs skatten kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Videre framgår det at tilleggs skatt ikke kan ilegges utenfor fristene i §§ 12-6 til 12-8. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 10-2 nr. 3.

Til § 14-4 Unntak fra tilleggs skatt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 10-3 nr. 2 og gjeldende praksis på avgiftsområdet. Etter *bokstav a* skal tilleggs skatt ikke fastsettes av riktige og fullstendige opplysninger som er forhånd utfylt i skattemeldingen. Unntaket er en konsekvens og praktisk tilpasning til ordningen med leveringsfritak for selvangivelse som ble innført for lønnstakere og pensjonister i 2008.

Et unntak for tilleggs skatt ved åpenbare regne- eller skrivefeil følger av *bokstav b*.

Bokstav c lovfester gjeldende praksis på merverdiavgiftsområdet og slår fast at det ikke skal fastsettes tilleggs skatt når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgifts kompensasjonsloven.

Etter *bokstav d* skal tilleggs skatt ikke fastsettes når skattepliktig frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggs skatt skal ikke falle bort.

Etter *bokstav e* skal tilleggs skatt ikke fastsettes når denne vil bli under 1 000 kroner for hvert forhold, mens *bokstav f* slår fast at det ikke skal fastsettes tilleggs skatt når den skattepliktige er død. Dersom skattepliktig dør etter at tilleggs skatt er ilagt, skal kravet opprettholdes, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggs skatten er da allerede blitt avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke noe reelt ansvar for avdødes unndragelse.

Til § 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggs skatt

Etter *første ledd* er den ordinære satsen for tilleggs skatt 20 prosent. Videre skal det i to tilfeller ilegges tilleggs skatt med en lavere sats enn 20 prosent. For det første skal tilleggs skatt ilegges med ti prosent når opplysningssvikten gjelder opplysninger som også er gitt ukrevd av arbeidsgiver eller andre tredjeparter som har opplysningsplikt etter kapittel 7. For det andre skal tilleggs skatt ilegges med ti prosent når opplysningsvikten gjelder opplysninger som selskapet har gitt etter § 8-9 for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.

Tilleggs skatt skal beregnes av den skattemessige fordelen som er eller kunne vært oppnådd. På merverdiavgiftsområdet innebærer dette at tilleggs skatten skal beregnes av reduksjonen i beløpet for inngående merverdiavgift eller forhøyelsen av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift slik som etter gjeldende rett. I saker hvor omsetning ikke er innberettet og skattemyndighetene må fastsette grunnlaget for både utgående og inngående merverdiavgift ved skjønn, skal tilleggs skatten beregnes av netto fastsatt avgift. Når det ilegges tilleggs skatt for ett forhold på merverdiavgiftsområdet, og det samtidig er gjort feil i skattepliktiges disfavør i det samme forholdet, skal tilleggs skatten beregnes av netto fastsatt avgift for forholdet. På avgiftsområdet for øvrig skal hver deklarasjon ses for seg ved beregningen av tilleggs skatten.

Annet ledd viderefører regelen i ligningsloven § 10-4 nr. 2 og slår fast at formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggs skatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattepliktiges formue og inntekt. *Tredje ledd* viderefører ligningsloven § 10-4 nr. 3 som bestemmer at når skattepliktig har et skattemessig underskudd, skal tilleggs skatten beregnes av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den utlignede skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.

Fjerde ledd gir nærmere regler om tidfestingsfeil. Reglene i bokstav a, b og c er en videreføring av ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav a, b og c, og gjelder beregning av tilleggs skatt ved tidfestingsfeil knyttet til formue og inntekt, slik dette praktiseres i dag. Videre vil tilfeller hvor fradragberettiget inngående merverdiavgift er innberettet for

tidlig, falle inn under bokstav a når det foreligger legitimasjon (faktura) for den inngående merverdiavgiften.

Bokstav b slår fast at det foreligger en tidfestingsfeil når skattepliktig selv har oppgitt skattegrunnlaget i en senere periode, eller har unnlatt å fradragføre en kostnad i en senere periode, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet. I tillegg til å omfatte tilfellene som i dag behandles etter ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav b, vil bestemmelsen omfatte tilfeller hvor skattepliktig har innberettet merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i en for sen periode, særavgiftspliktig grunnlag er innberettet i en for sen periode eller lønnsutbetalinger som det skal beregnes arbeidsgiveravgift av er innberettet i en for sen periode. Det er et vilkår at den for sene innberetningen er gjennomført før skattemyndighetene avdekker forholdet.

Bokstav c bygger på ligningsloven § 10-4 nr. 4 bokstav c. I tillegg vil tilfeller på merverdiavgiftsområdet, arbeidsgiveravgiftsområdet og særavgiftsområdet kunne omfattes av bestemmelsen. Med «grunnlaget» siktes det til blant annet inntekt, omsetning, lønnskostnad som grunnlag for arbeidsgiveravgift, og særavgiftsgrunnlag. Alternativet «kostnaden unnlatt fradragført» relaterer seg bare til formues- og inntektsskatt.

Tilleggsskatt skal ved tidfestingsfeil beregnes av kredittfordelen ved at den inngående avgiften er bokført for tidlig, jf. *fjerde ledd første punktum*.

Skattepliktig som ikke leverer skattemelding innen fristen, kan ilegges tvangsmulkt etter § 14-1. Dersom en skattepliktig likevel ikke leverer meldingen, ilegges tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3. *Femte ledd* slår fast at ilagt tvangsmulkt skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt i slike tilfeller.

Til § 14-6 Skjerpet tilleggsskatt

Skjerpet tilleggsskatt ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3 ved grove overtredelser av opplysningsplikten. Det vil ikke være aktuelt å ilegge skjerpet tilleggsskatt når tilleggsskatt er ilagt med ti prosent. *Første ledd* slår fast at skjerpet tilleggsskatt ilegges ved grov uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt, når skattepliktig forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. De objektive vilkårene er de samme som for illeggelse av ordinær tilleggsskatt. Videre er det krav om at opplysningssvikten er grovt uaktsom eller forsettlig. Det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet for vilkåret knyttet til konsekvensen av opplysningssvikten.

Etter *siste punktum* kan de mer objektive unntaksreglene for illeggelse av tilleggsskatt i lovutkastet § 14-4 annet ledd komme til anvendelse.

Annet ledd er en videreføring av ligningsloven § 10-5 nr. 2 annet punktum.

Tredje ledd bestemmer at skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med 20 eller 40 prosent. Satsen på 40 prosent skal være forbeholdt de mer grove sakene hvor unndragelsene er planlagte, velorganiserte eller satt i system, som for eksempel saker med fiktiv fakturering. Mange av disse sakene vil igjen være så grove og store at de bør anmeldes og forfølges i straffesporet.

Fjerde ledd viderefører ligningsloven § 10-5 nr. 4 og vil bare gjelde for tilleggsskatt beregnet av formues- og inntektsskatt.

Til 14-7 Overtredelsesgebyr

Bestemmelsen gir skattemyndighetene adgang til å ilegge et overtredelsesgebyr som en sanksjon for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten og i enkelte andre tilfeller.

Første ledd angir de ulike tilfellene hvor overtredelsesgebyr kan ilegges. Etter *bokstav a* kan overtredelsesgebyr ilegges når tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger etter bestemmelsene i kapittel 7 og enkelte bestemmelser i kapittel 10.

Bokstav b omfatter tilfeller hvor skattepliktig og tredjepart ikke gir adgang til kontrollundersøkelser. Bestemmelsen retter seg først og fremst mot kontrollundersøkelser etter § 10-4 som gir hjemmel for kontroll hos opplysningspliktige, men omfatter også kontroll av motorvogn etter § 10-8.

Sanksjon i form av overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven følger i dag av ligningsloven § 10-9. I *bokstav c* er adgangen til å ilegge tilsvarende sanksjon videreført.

Annet ledd slår fast at tredjepart som er ilagt tvangsmulkt ikke skal ilegges overtredelsesgebyr for samme opplysningssvikt. I praksis vil det derfor relativt sjelden være aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr overfor tredjepart som ikke har oppfylt opplysningsplikten etter kapittel 7.

Tredje ledd har regler om utmåling av overtredelsesgebyret. Overtredelsesgebyr for brudd på tredjeparts opplysningsplikt eller plikten til å føre og oppbevare personalliste skal normalt utgjøre ti rettsgebyr. Etter *annet punktum* kan gebyret doubles dersom overtredelsesgebyr er ilagt etter samme bestemmelse de siste tolv måneder. Opplysningsplikten for den enkelte etter bokstav a og c omfatter normalt opplysninger om et større

antall personer eller forhold. For å oppnå proporsjonalitet mellom omfanget av opplysningsplikten og størrelsen på overtredelsesgebyret er det i *tredje punktum* gitt adgang til å utmåle et tilleggsgesbyr avhengig av omfanget av opplysningsvikten.

Fjerde ledd har regler om utmåling når det ilegges overtredelsesgebyr ved manglende medvirkning til kontroll. I slike tilfeller kan det ilegges gebyr med inntil 50 rettsgebyr.

Femte ledd bestemmer at overtredelsesgebyr ikke skal ilegges når oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige. Unntaket vil for eksempel kunne være aktuelt dersom det skjer en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer, som umuliggjør levering av opplysninger.

Sjette ledd slår fast at tvangsmulkten skal tilfalle statskassen.

Etter *syvende ledd* kan departementet i forskrift fastsette nærmere regler om grunnlaget for beregningen og om utmålingen av overtredelsesgebyret. Bestemmelsen kan blant annet benyttes til å gi regler om når det skal ilegges tilleggsgesbyr etter tredje ledd tredje punktum og størrelsen på dette.

Til § 14-8 Varsel

Bestemmelsen slår fast at ved varsel etter § 5-6 skal skattepliktig eller tredjepart ha minimum tre ukers frist for å uttale seg før tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ilegges. Varsel kan imidlertid unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 10-2 nr. 2 og gjeldende praksis for de øvrige skatteartene.

Til § 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.

Bestemmelsen gjelder plikt for skattemyndighetene til å opplyse den som blir pålagt å svare på spørsmål eller å utlevere opplysninger i sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, om at han eller hun kan ha rett til å nekte å svare på spørsmålene eller utlevere opplysningene eller gjensandene når dette kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff. Det er i dag praksis for å omtale rettighetene etter EMK i varsel om tilleggsskatt etter ligningsloven og tilleggsgesbyr etter merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen vil gjelde på hele skatte- og avgiftsområdet.

Til § 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon

Første ledd slår fast at vedtak om administrativ sanksjon ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Tvangsmulkt er ikke en sanksjon og omfattes derfor ikke. Bestemmelsen gjelder ikke den underliggende skattefastsettingen, bare vedtaket om illeggelse av sanksjonen.

Etter *annet ledd* kan skattepliktig eller tredjepart som akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolen, anmode om utsatt iverksetting. Ved slik anmodning skal det automatisk innvilges utsatt iverksetting. Virkningen av slik utsatt iverksetting vil være at kravet ikke må betales før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Til § 14-11 Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner

Bestemmelsen slår fast at ved prøving av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kan retten prøve alle sider av saken. Det innebærer at retten kan prøve både faktum, saksbehandling, rettsanvendelse og forvaltningsskjønnet som sanksjonsvedtaket bygger på.

Til § 14-12 Straff for tredjeparts opplysningsvikt mv.

Første ledd rammer opplysningspliktig tredjepart som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene. Bestemmelsen rammer også unnlates av å gi pliktig opplysning. Strafferammen er to år. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 12-1 og merverdiavgiftsloven § 21-4 første og annet ledd, men med en tilføyelse slik at det klart framgår at straffansvaret også gjelder unnlates av å gi pliktige opplysninger. Grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten er straffbare etter *annet ledd*. Strafferammen er da ett år.

Til § 14-13 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.

Bestemmelsen slår fast at unnlates av å medvirke til kontrollundersøkelse kan straffes med fengsel inntil to år. Bestemmelsen gjelder både skattepliktige og tredjeparter og viderefører ligningsloven § 12-2, merverdiavgiftsloven § 21-4 tredje ledd, særavgiftsloven § 2 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 2.

24.15 Kapittel 15 Søksmål mv.

Til § 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.

Det er etter *første ledd* den som har klageadgang over en avgjørelse etter loven, som kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Det er også adgang til å gå til søksmål om klageinstansens avgjørelse i klagesaken.

Etter *annet ledd* avgjøres spørsmål om hvem som kan gå til søksmål om avgjørelser som ikke omfattes av første ledd, etter reglene i tvisteloven § 1-3.

Til § 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune

Første ledd viderefører departementets adgang til rettslig prøving av nemndenes avgjørelser i saker om fastsetting av skatt. Departementets adgang til å reise søksmål mot andre skattemyndigheters fastsettingsvedtak videreføres ikke i bestemmelsen.

Annet og tredje ledd gjelder kommuners adgang til å reise søksmål i skattesaker. Kommunene kan gå til sak i fordelingstvister og i saker som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunenes adgang til å reise til søksmål mot andre vedtak om skattefastsetting videreføres ikke.

Fjerde ledd om varsling av den søksmålet retter seg mot, viderefører merverdiavgiftsloven § 20-2 tredje ledd, og skal gjelde for alle skattearter som det offentlige kan gå til sak om.

Til § 15-3 Partsstilling

Bestemmelsen er i hovedsak en kodifisering av gjeldende praksis basert på en utstrakt bruk av delegasjonsvedtak. Bestemmelsen er også en videreføring av gjeldende rett etter ligningsloven § 11-1, merverdiavgiftsloven § 20-1 og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3. De foreslåtte reglene angir hvem som utøver statens partsstilling ved all rettslig prøving av avgjørelser truffet i medhold av skatteforvaltningsloven.

Til § 15-4 Søksmålsfrist

Første ledd første punktum viderefører søksmålsfristbestemmelsen for skattepliktig i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og petroleumsskatteloven, men vil også gjelde for søksmål fra myndighetene. Fristen begynner å løpe fra det tidspunkt vedtaket ble sendt den skattepliktige. *Annet punktum* fastsetter at det kan gis oppfriskning for over-

sittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

I *annet ledd* er det inntatt en ny regel om at klage til Sivilombudsmannen skal virke fristavbrytende, med mindre klagen åpenbart alene er motivert av et ønske om forlenget søksmålsfrist.

Det følger av *tredje ledd* at det beror på reglene i tvisteloven § 1-3 hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd.

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

Bestemmelsen viderefører i hovedsak bestemmelsen i forvaltningsloven § 27 b. Adgangen til å stille vilkår for å reise søksmål utvides til også å gjelde søksmål i forbindelse med skatter som i dag omfattes av ligningsloven.

Til § 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.

Bestemmelsens *første og annet ledd* viderefører ligningsloven § 11-1 femte ledd og merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd, men får generell anvendelse på alle skatter som omfattes av loven.

Bestemmelsens *tredje ledd* viderefører ligningsloven § 11-1 nr. 3 første punktum. Regelen har sin bakgrunn i at det bare er staten som har partsstilling i skattesaker, selv om også kommuner kan være skattekreditorer for formues- og inntektsskatt.

Til § 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 11-3 og får bare betydning for skatt hvor kommuner er skattekreditorer.

24.16 Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

Til § 16-1 Ikrafttredelse

Det følger av bestemmelsen at loven skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Fra samme tidspunkt oppheves ligningsloven i sin helhet. Departementet har med bistand fra Skattedirektoratet satt i gang et arbeid med å gjennomgå og revidere forskriftene på området. Det er også behov for enkelte endringer i Skatteetatens systemer. Departementet har behov for å se an fremdriften i disse arbeidene før ikrafttredelsestidspunktet endelig fastsettes.

Til § 16-2 Overgangsbestemmelser

I utgangspunktet vil loven gjelde for alle saker som skattemyndighetene behandler etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. På enkelte områ-

der er det likevel behov for overgangsregler. Bestemmelsen gir overgangsregler for endringsfrister og administrative sanksjoner. I tillegg gis en generell hjemmel for departementet til å gi forskrift om overgangsbestemmelser.

25 Merknader til endringer i andre lover

25.1 Lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene (domstolloven)

Til § 218

Departementet foreslår å erstatte begrepet selvangivelse med skattemelding i bestemmelsens annet ledd nr. 2 for å tilpasse bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven. Begrepet skattemelding er videre enn begrepet selvangivelse da skattemelding etter skatteforvaltningsloven kan leveres for flere ulike skattearter, mens selvangivelse kun leveres for formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer likevel ikke noen realitetsendring da bestemmelsen også i dag gjelder for «andre henvendelser til skattemyndighetene». Departementet foreslår videre å ta ut «næringsoppgaver» fra bestemmelsen. Dette fordi næringsoppgave etter skatteforvaltningsloven vil være en del av skattemeldingen.

25.2 Lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard

Til § 4

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovttekst. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 5

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i

bruk i lovttekst. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring

Til § 9

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovttekst. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring

25.3 Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven)

Til § 2

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om straff for unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse på særavgiftsområdet erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven § 14-13.

Til § 3

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om tilleggsavgift på særavgiftsområdet erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 flg.

Til § 4

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene i § 4 første og annet punktum erstattes av reglene om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 flg. Siste punktum gjelder lempning og erstattes av skatteforvaltningsloven § 9-9.

Til § 5a

Bestemmelsen foreslås opphevet. Pålegg om bokføring og vedtak om tvangsmulkt på særavgiftsområdet skal følge reglene i skatteforvaltningsloven §§ 11-1 og 14-1.

Til § 6

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter på særavgiftsområdet erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven § 10-5.

Til § 7

Bestemmelsen foreslås opphevet. Taushetsplikt for særavgiftsmyndighetene skal følge reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 3.

25.4 Lov 14. juli 1950 nr. 10 om valuta-regulering (valutalova)

Til § 7 sjette ledd

Departementet foreslår å endre begrepet «skattelikninga» til «fastsetjinga av skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Fastsetting av skatt omfatter flere tilfeller enn de som omfattes av skatteligning da begrepet også brukes om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. som også vil omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet legger likevel til grunn at forslaget ikke innebærer noen realitetsendring.

25.5 Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven)

Til § 2

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om straff for unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse på motorkjøretøyavgiftsområdet erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven § 14-13.

Til § 3

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om forhøyet avgift på motorkjøretøyavgiftsområdet erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 flg.

Til § 4

Bestemmelsen foreslås opphevet, da den erstattes av reglene om administrative reaksjoner i skatteforvaltningsloven kapittel 14.

Til § 5

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om alminnelig opplysningsplikt på motorkjøretøy- og båtavgiftsområdet vil følge av skatteforvaltningsloven § 8-1.

Til § 5a

Bestemmelsen foreslås opphevet. Pålegg om bokføring og vedtak om tvangsmulkt på motorkjøretøyavgiftsområdet skal følge reglene i skatteforvaltningsloven §§ 11-1 og 14-1.

Til § 6

Reglene om forhøyet avgift foreslås erstattet av reglene om administrative reaksjoner i skatteforvaltningsloven, og «forhøyet avgift» foreslås derfor tatt ut av § 6 første ledd.

Til § 7

Første, annet og fjerde ledd foreslås opphevet. Første ledd vil erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-5 om skattemelding for motorkjøretøyavgifter. Annet ledd vil erstattes av reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 10 om kontroll. Fjerde ledd vil erstattes av skatteforvaltningsloven § 10-5 om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

Til § 10

Bestemmelsen foreslås opphevet. Taushetsplikt for myndighetene for motorkjøretøyavgifter skal følge reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 3.

25.6 Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova)

Til § 28 g

Departementet foreslår å endre begrepene «likningsstyremaktene» med «skattestyresmaktene» og «likning» med «fastsetjing av formues- og inntektsskatt». «Sjølvmelding» foreslås erstattet med «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil ikke begrepene ligning og selvangivelse lenger være i bruk i lovtekst. Begrepet fastsetting som vil erstatte ligningsbegrepet omfatter flere skattearter enn kun de som inngår i ligning. For at forslaget ikke skal innebære noen realitetsendring, foreslår departementet at «likning» erstattes med «fastsetjing av formues- og inntekts-

skatt». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.7 Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)

Til § 8 B-1

Departementet foreslår å endre begrepet «likninga» til «fastsetjinga av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Fastsetting alene omfatter flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet brukes om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. som også vil omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 8 B-3

Begrepet «likningsåret» foreslås endret til «skattefastsetjingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsåret ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 8 B-5 første punktum

Henvisningen til ligningsloven foreslås erstattet med en henvisning til skatteforvaltningsloven.

Til § 8 C-1

Begrepet «likninga» foreslås erstattet med henholdsvis «fastsetjinga av formues- og inntektsskatt» i første ledd og «fastsetjinga» i tredje ledd. Forskjellen er begrunnet i at det i første ledd er behov for å presisere hva slags fastsetting det er tale om, mens det i tredje ledd framgår av sammenhengen at det er tale om fastsetting av formues- og inntektsskatt. Endringene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 9

Begrepet «likninga» foreslås erstattet med «fastsetjinga av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Fastsetting alene omfatter

flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet brukes om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. som også vil omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 17

Det foreslås endringer i henvisninger til ligningsloven og endringer i begrepsbruk. Begrepet «likningsverdet» foreslås erstattet av «verdet som er satt ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsverdi ikke lenger være i bruk. I tillegg vil grunnlaget for formues- og inntektsskatt i første omgang fastsettes av den skattepliktige selv. Det foreslås at utskrivningen av eiendomsskatt bare kan rettes så langt fastsettingen av formues- og inntektsskatt blir endret etter skatteforvaltningsloven § 9-4 om skattepliktiges egen endring av fastsetting, etter skatteforvaltningsloven kapittel 12 om endring uten klage eller etter lovens kapittel 13 om klage. Fristene for retting i skatteforvaltningsloven skal gjelde tilsvarende for eiendomsskatten.

Til § 19

Begrepet «likninga» foreslås erstattet med «fastsetjinga av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Henvisningen til ligningsloven § 9-4 foreslås erstattet med en henvisning til den tilsvarende bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 13-2 fjerde ledd.

Til § 23

Henvisningen til ligningsloven § 11-1 nr. 4 og 5 foreslås erstattet av henvisninger til tilsvarende bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Til § 29

Taushetspliktsreglene i ligningsloven § 3-13 videreføres i skatteforvaltningsloven. Henvisningen til ligningsloven § 3-13 foreslås derfor erstattet med en henvisning til taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven.

I skatteforvaltningsloven foreslås det regler om sakskostnader som i stor grad bygger på reglene

fra forvaltningsloven. Unntaket i § 29 siste ledd fra hovedregelen om at forvaltningsloven gjelder for behandlingen av eiendomsskattesaker, foreslås på denne bakgrunn opphevet. Dette innebærer at forvaltningslovens regler om sakskostnader vil gjelde for behandlingen av eiendomsskattesaker. Departementet ønsker å videreføre gjeldende toinstansbehandling av spørsmålet om å få dekket sakskostnader i eiendomsskattesaker. På denne bakgrunn foreslår departementet en spesialregel i eiedoms-skattelova § 29 siste ledd om at eiendomsskattekontoret avgjør spørsmålet om sakskostnader når klagenemnda endrer eiendomsskatteavgjørelser til gunst for skattyter.

25.8 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven)

Til § 3

Med innføring av ny fastsettingsmodell for inntekts- og formuesskatt skal ikke lenger petroleumsskatt fastsettes ved ligning. Ligningsbegrepet bortfaller, og hovedregelen blir at de skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for skatten ved levering av skattemelding. Departementet foreslår derfor å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Fastsetting alene omfatter flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet brukes om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. som også vil omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Departementet foreslår også å erstatte «ligningsmyndighetene» med «skattemyndighetene» og å fjerne «ved ligningen» fra lovteksten. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 4

Departementet foreslår å endre begrepene «ligningen» og «utligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt» og «fastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Fastsetting alene omfatter flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet brukes om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. som også vil omfattes av skatteforvaltningsloven. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammen-

hengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 5

Departementet foreslår å endre begrepene «utlignes» og «utligning» til «fastsettes» og «fastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og innføring av ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår videre å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6 og 6 a

Bestemmelsene foreslås opphevet. Innholdet i bestemmelsene er i stor grad videreført i ny skatteforvaltningslov

Til § 7

Departementet foreslår å endre begrepet «utlignet» til «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og innføring av ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår videre å erstatte «når ligningen foreligger» med «når skatten er fastsatt». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.9 Lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barnelova)

Til § 70

Departementet foreslår å endre begrepet «likningsstell» til «skattestyresmaktene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 80

Departementet foreslår å endre begrepet «likninga» til «skattefastsetjinga». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte

flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Departementet legger likevel til grunn at det av sammenhengen i bestemmelsen er klart hvilken skatteart «skattefastsetjinga» viser til. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.10 Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)

Til § 67

Departementet foreslår å endre henvisningene til straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og ligningsloven i straffeprosessloven § 67 annet ledd bokstav c. Forslaget er en konsekvens av forslaget til ny skatteforvaltningslov der merverdiavgiftsloven § 21-4 og ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 videreføres i §§ 14-12 og 14-13.

25.11 Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)

Til § 101

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovttekst. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring

25.12 Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)

Til § 2-7

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift, og særavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 9-4

Departementet foreslår å endre begrepet «utligningen» til «fastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Fastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift, og særavgifter. Departementet legger likevel til grunn at det av sammenhengen i bestemmelsen er klart hvilken skatteart «fastsettingen» viser til.

Departementet foreslår videre å erstatte begrepet «etterlikning» med en henvisning til reglene om endring av fastsetting i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Skatteforvaltningsloven kapittel 12 har regler om myndighetenes endring av fastsetting og vil langt på vei innebære det samme som omfattes av begrepet «etterlikning». Forslaget innebærer derfor ingen realitetsendring.

Til § 9-7

Med ny skatteforvaltningslov blir reglene om tilleggs-skatt og tilleggsavgift samlet i felles bestemmelser. I skatteforvaltningsloven brukes fellesbetegnelsen skatt om både skatt og avgift. Loven skiller heller ikke mellom tilleggs-skatt og tilleggsavgift. Samtidig oppheves reglene om tilleggsavgift i de ulike avgiftslovene. Fordi det ikke lenger vil være egne bestemmelser om tilleggsavgift foreslår departementet at benevnelsen tilleggsavgift utgår også i dekningsloven.

25.13 Lov 18. desember 1987 nr. 93 om kontroll med eksport av strategiske varer, tjenester og teknologi m.v. (eksportkontrollloven)

Til § 2

Departementet foreslår å endre begrepet «skatteligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.14 Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)

Til § 39

Departementet foreslår å endre begrepene «selvangivelse» og «ligning» til «skattemelding» og «fastsetting av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene selvangivelse og ligning ikke lenger være i bruk i lovttekst. Både skattemelding og skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av selvangivelse og ligning. Dette skyldes at begrepene også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres i lovtteksten at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Fordi bruken av begrepet ligning opphører med ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven og ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt forslår departementet også å endre «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene» Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.15 Lov 11. juni 1993 nr. 66 om pristiltak

Til § 3

Departementet foreslår å ta ut begrepet «ligningsmyndigheter». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovttekst. Begrepet «skattemyndigheter» som står oppført sammen med ligningsmyndigheter i bestemmelsen er et videre begrep og omfatter også skattekontorene og andre som i dag regnes som ligningsmyndigheter. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.16 Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)

Til § 1-1 første ledd

Departementet foreslår å erstatte «ligning» med «fastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 2-1 fjerde ledd

Departementet foreslår å erstatte «ligning» med «skattlegging». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 2-3 annet ledd

Departementet foreslår å erstatte «ligning» med «skattlegging». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til §§ 3-1 og 3-2

Departementet foreslår at bestemmelsene bytter plass. Gjeldende § 3-1 innledes med at «formue og inntekt av annen art enn nevnt i § 3-2 skattlegges etter reglene i skatteloven med mindre annet er bestemt». Departementet ser det som naturlig at angivelsen av hva som omfattes av § 3-2 kommer før denne bestemmelsen. Når bestemmelsene bytter plass må de interne henvisningene i de to paragrafene endres. Videre foreslår departementet å tilpasse overskriften til endringene som følger av skatteforvaltningsloven.

Til § 4-1

Bestemmelsens første ledd, som gjelder virkeområdet for kapittel 4, foreslås omformulert til en bestemmelse om at skatteforvaltningsloven gjelder ved behandling av saker om svalbardskatt. Annet ledd om forholdet til forvaltningsloven oppheves. Bestemmelsen er unødvendig ettersom det vil følge av skatteforvaltningsloven § 1-3 at forvaltningsloven ikke gjelder for svalbardskatt.

Til § 4-2

Bestemmelsen oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven § 2-3 og § 2-8 annet og tredje ledd.

Til § 4-3

Bestemmelsens første punktum om at ligningsloven kapittel 3 til 12 gjelder for svalbardskatt, oppheves. De tilsvarende bestemmelsene i skatteforvaltningsloven vil komme til anvendelse i saker om svalbardskatt, fordi loven skal gjelde for denne skattearten, jf. skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b.

Svalbardskatteloven § 4-3 første ledd annet punktum som fastsetter at ligningsloven § 6-6 nr. 2 om regnskapsplikt og 8-5 om særskilt avgjørelsesmyndighet ikke skal gjelde for svalbardskatt, oppheves. Ligningsloven § 6-6 nr. 2 er ikke videreført i skatteforvaltningsloven og ligningsloven § 8-5 om særskilt avgjørelsesmyndighet antas ikke å være praktisk for Svalbard.

Svalbardskatteloven § 4-3 annet ledd oppheves ettersom det følger av skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b at loven skal gjelde for svalbardskatt.

Til § 4-4

Bestemmelsen, som gjelder selvangivelsesplikt, oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav b om plikt til å levere skattemelding for svalbardskatt.

Til § 4-5

Bestemmelsen, som gjelder levering av kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemann, oppheves og erstattes av reglene om opplysningsplikt for tredjeparter i skatteforvaltningsloven kapittel 7.

Til § 4-6

Første ledd første og annet punktum oppheves på bakgrunn av forslaget om ny fastsettingsmodell for formues og inntektsskatt, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2. Tredje punktum om fastsetting ved skjønn oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven § 12-2.

Annet ledd oppheves. Adgangen til å fatte vedtak om endring av skattefastsetting etter forutgående varsel overfor den skattepliktige vil følge av skatteforvaltningsloven § 12-1. Videre foreslås det i skatteforvaltningsloven § 12-10 en særregel om at skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting overfor den trekkpliktige.

Tredje ledd om skatteliste oppheves. Regler om skattemeldinger for svalbardskatt foreslås i skatteforvaltningsloven § 9-7. Fjerde ledd, som gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om gjennomføring av lønnstrekkingen, overføres til § 5-2 som nytt niende ledd.

Til § 4-7

Bestemmelsen, som slår fast at ligningsloven kapittel 9 gjelder ved endring av skatt og trygde-

avgift fastsatt ved lønnstrekking, oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven kapittel 12.

Til § 4-8

Bestemmelsen, som gjelder regnskapskontroll, oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven §§ 10-1 og 10-4.

Til § 4-9

Bestemmelsen blir ny § 4-2 som følge av at §§ 4-2 til 4-8 oppheves. § 4-9 bokstav b oppheves og erstattes av reglene om opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven med forskrifter.

Til § 5-1

Bestemmelsen, som gjelder skattebetalingslovens anvendelse på Svalbard, omformuleres uten at det er ment å innebære realitetsendringer.

Til § 5-2

Forslaget gjelder nødvendige endringer i henvisninger til andre bestemmelser i svalbardskatteloven og skatteforvaltningsloven. Videre foreslås å flytte forskriftshjemmelen § 4-6 fjerde ledd til siste ledd i denne paragrafen.

Til § 5-3

Bestemmelsen, som gjelder skattelempning og rettslig prøving, oppheves. Regler om lempning vil følge av skatteforvaltningsloven § 9-9, mens regler om rettslig prøving vil følge av skatteforvaltningsloven kapittel 15.

Til § 6-3

Henvisningen i første ledd annet punktum må endres ettersom § 4-9 blir § 4-2.

25.17 Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistkatteloven)

Til § 6

Bestemmelsen om meldeplikt for den trekkpliktige oppheves og erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-8 annet ledd og forskrifter til denne.

Til § 8

Første til femte ledd, som gjelder saksbehandling og kontroll, oppheves og erstattes av ulike bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Første ledd, som gjelder skattemyndighetenes oppgaver ved den ordinære fastsettingen av artist-skatt, erstattes av reglene om fastsetting i skatteforvaltningsloven §§ 9-1 flg. Annet ledd, som gjelder opplysningsplikt for artisten og den trekkpliktige, erstattes av kontrollreglene i skatteforvaltningsloven 10-1 første ledd. Tredje ledd, som gjelder fastsetting ved skjønn, erstattes av skatteforvaltningsloven §§ 12-1 flg. Fjerde ledd, som gjelder varsel og påfølgende fastsetting av skatten overfor den trekkpliktige, erstattes av skatteforvaltningsloven § 12-1, jf. § 5-6, som regulerer adgangen til å treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter forutgående varsel overfor den skattepliktige. Videre er det i skatteforvaltningsloven § 12-10 gitt en særregel om at skattemyndighetene kan treffe vedtak om fastsetting med den trekkpliktige som part. Den delen av fjerde ledd annet punktum som gjelder utsending av vedtak, erstattes av skatteforvaltningsloven § 5-8 om melding om enkeltvedtak. Femte ledd om klage erstattes av reglene om klage for den trekkpliktige og skattepliktige i skatteforvaltningsloven §§ 13-1 flg.

Til § 10

Bestemmelsen endres slik at forskriftshjemmelen ikke omfatter oppgave- og opplysningsplikt, da slike regler skal stå i skatteforvaltningsloven.

Til § 11

Bestemmelsen, som gjelder opplysningsplikt for den trekkpliktige, oppheves. Første til tredje ledd erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-8 og forskrifter til denne, mens fjerde ledd erstattes av de generelle reglene om elektronisk kommunikasjon i skatteforvaltningsloven.

Til § 12

Første ledd, som gjelder forholdet til forvaltningsloven, oppheves som unødvendig, ettersom det følger av skatteforvaltningsloven § 1-3 at forvaltningsloven ikke gjelder for artistskatt. Annet ledd endres ved at henvisningen til ligningsloven i første punktum erstattes med henvisning til skatteforvaltningsloven. I annet punktum oppheves de delene som gjelder oppgave- og opplysningsplikt, ettersom regler om dette vil følge av skatteforvaltningsloven.

25.18 Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)**Til § 3-5**

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 3-18

Departementet foreslår å endre begrepet «utligning» til «fastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. «Fastsetting» kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av «ligning», da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Forslaget er en ren begrepsstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 7-2

Departementet foreslår å endre begrepet «likning» til «fastsetting av formues- og inntektskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt.

Til § 19-5

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og

særvavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 19-13

Departementet foreslår å endre begrepet «skatte-ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særvavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring

Til § 20-4

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særvavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 20-10

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningen» til «fastsettingen av formues- og inntektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særvavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 20-17

Departementet foreslår å endre begrepet «skatte-ligningen» til «fastsettingen av formues- og inn-

tektsskatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Skattefastsetting kan omfatte flere tilfeller enn de som omfattes av ligning, da begrepet også brukes om fastsetting av andre skattearter slik som merverdiavgift og særvavgifter. Departementet foreslår derfor at det presiseres at det i denne sammenhengen menes fastsetting av formues- og inntektsskatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 21-16

Departementet foreslår å erstatte begrepet «ligningsmyndighetene» med «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget er en ren begrepstilpassing og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 23-2

Departementet foreslår å bytte ut henvisningen til summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8, med henvisning til skatteforvaltningsloven. Den nye skatteforvaltningsloven vil erstatte ligningsloven i sin helhet. Bestemmelsen om summarisk fellesoppgjør er foreslått videreført i skatteforvaltningsloven § 12-4.

Til § 23-3

For å tilpasse begrepsbruken i folketrygdloven med begrepene i ny skatteforvaltningslov, foreslår departementet å erstatte begrepet «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Med ny fastsettingsmodell med egenfastetting av formues- og inntektsskatt vil også deltakerligning utgå. I forslag til ny skatteforvaltningslov benyttes termen «selskap med deltakerfastsetting».

Til § 24-2

Departementet foreslår å oppheve folketrygdloven §§ 24-2 og 24-3 om blant annet opplysningsplikt, fastsetting, og søksmål knyttet til arbeidsgiveravgift. Bestemmelsene gjelder forhold som vil bli regulert i skatteforvaltningsloven, og anses derfor som overflødige.

Til § 24-3

Departementet foreslår å oppheve folketrygdloven § 24-2 og 24-3 om blant annet opplysningsplikt, fastsetting, og søksmål knyttet til arbeidsgiveravgift. Bestemmelsene gjelder forhold som vil bli regulert i skatteforvaltningsloven, og anses derfor som overflødige.

Til § 24-4

Departementet foreslår å ta ut «skattekontoret» i bestemmelsen om hvem som kan foreta ettersyn og kreve fremlagt dokumenter etter folketrygdloven § 24-4. Skattekontorets kontrollfullmakter vil følge av ny skatteforvaltningslov, og en dobbeltregulering av forholdet er ikke ønskelig.

Til § 24-5

Departementet foreslår å oppheve forskriftshjemler for forhold som skal reguleres av skatteforvaltningsloven.

**25.19 Lov 13. juni 1997 nr. 53
om eierskap i medier
(medieeierskapsloven)**

Til § 13

Departementet foreslår å ta ut begrepet «ligningsmyndigheter» fra § 13 i medieeierskapsloven. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Begrepet «skattemyndigheter» som står oppført sammen med ligningsmyndigheter i bestemmelsen er et videre begrep og omfatter også skattekontorene og andre som i dag regnes som ligningsmyndigheter. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

**25.20 Lov 17. juli 1998 nr. 56
om årsregnskap m.v.
(regnskapsloven)**

Til § 7-30b

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven § 4-12 til tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

**25.21 Lov 15. januar 1999 nr. 2
om revisjon og revisorer
(revisorloven)**

Til § 6-2

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven til en henvisning til skatteforvaltningsloven.

**25.22 Lov 26. mars 1999 nr. 14
om skatt av formue og inntekt
(skatteloven)**

Til § 1-3

Departementet foreslår å endre begrepet «utlignet skatt» til «fastsatt skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-1

Departementet foreslår å endre ordlyden fra «ligningen foretas» til «skatten fastsettes». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-2

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper (etter skatteforvaltningsloven selskaper med deltakerfastsetting). Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-10

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen fra «ligning av ektefeller» til «fastsetting av skatt for ektefeller». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-11

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. I et egenfastsettingssystem «krever» ikke skattyterne å bli lignet på en bestemt måte, de fastsetter selv på ønsket måte. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-12

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. I et egenfastsettingssystem «krever» ikke skattyterne å bli lignet på en bestemt måte, de fastsetter selv på ønsket måte. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-13

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av

skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-14

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-15

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. I et egenfastsettingssystem «krever» ikke skattyterne å bli lignet på en bestemt måte, de fastsetter selv på ønsket måte. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-20

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper, som etter skatteforvaltningsloven vil betegnes som selskap med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-33

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen fra «ilignes» til «fastsette». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil

ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 2-35

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen fra «ilignes» til «fastsette». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 3-1

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 4-1

Begrepet «ligningsåret» foreslås endret til «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsåret ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring. Departementet foreslår også å fjerne henvisningen til ligningsloven § 4-4 nr. 2 da ligningsloven oppheves og den aktuelle bestemmelsen videreføres i forskrift og ikke i skatteforvaltningsloven.

Til § 4-3

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding.

I skatteforvaltningsloven samles reglene om tilleggsskatt og tilleggsavgift i felles bestemmel-

ser. Betegnelsen «tilleggsskatt» brukes om både tilleggsskatt og tilleggsavgift. Departementet foreslår derfor at henvisningen til «tilleggsavgift» fjernes fra skatteloven § 4-1.

Til § 4-11

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven til en henvisning til tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Til § 4-12

Begrepet «ligningsåret» foreslås endret til «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsåret ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring. Departementet foreslår også å fjerne henvisningen til ligningsloven § 4-4 nr. 2 da ligningsloven oppheves og den aktuelle bestemmelsen videreføres i forskrift og ikke i skatteforvaltningsloven.

Til § 4-13

Begrepet «ligningsåret» foreslås endret til «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsåret ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring. Departementet foreslår også å fjerne henvisningen til ligningsloven § 4-4 nr. 2 da ligningsloven oppheves og den aktuelle bestemmelsen videreføres i forskrift og ikke i skatteforvaltningsloven.

Til § 4-17

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 4-20

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i

utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 4-31

Begrepet «ligningsmessig verdi» foreslås endret til «verdien ved skattefastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet «ligningsåret» ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring. Departementet foreslår også å fjerne henvisningen til ligningsloven § 4-4 nr. 2 da ligningsloven oppheves og den aktuelle bestemmelsen videreføres i forskrift og ikke i skatteforvaltningsloven.

Til § 4-40

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskap, som etter skatteforvaltningsloven vil bli betegnet selskap med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 4-50

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til 4-51

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i

utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 5-11

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 5-15

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven til en henvisning til tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Til § 5-22

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 5-41

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av

skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6-3

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskap, som etter skatteforvaltningsloven vil bli betegnet selskap med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6-19

Departementet foreslår å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 6-32

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6-40

I ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatten er det mest hensiktsmessig at spesifikke krav til dokumentasjon som er oppstilt i den materielle skattelovgivningen (som ikke er tilleggsmelding til skattemeldingen) må kunne fremlegges for skattemyndighetene ved kontroll, og ikke regulært skal leveres sammen med skattemeldingen. Det foreslås på denne bakgrunn at slike

dokumentasjonskrav i skatteloven endres, slik at dokumentasjonen skal oppbevares hos skattepliktig og ikke lenger sendes inn til skattemyndighetene sammen med skattemeldingen.

Til § 6-46

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven til en henvisning til skatteforvaltningsloven. Med skatteforvaltningsloven vil også begrepet «ligningsmyndigheter» erstattes med «skattemyndigheter». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til 6-49

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6-51

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til 6-70

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. I et egenfastsettingssystem «krever» ikke skattyterne å bli lignet på en bestemt måte, de fastsetter selv på ønsket måte.

Til § 6-90

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 6-91

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «ligningsverdi» med «verdien ved skattefastsettingen». Videre foreslås «gis ikke fradrag» erstattet med «har ikke krav på fradrag», for at bestemmelsen bedre skal reflektere at fradrag ikke innvilges av skattemyndighetene, men fastsettes av skattyter selv. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 7-3

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. I stedet brukes fastsetting av skatt. Begrepet ligningsmyndigheter erstattes av skattemyndigheter. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 7-10

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til 7-11

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «ligningsoppgave» med «opplysninger». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 8-2

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «ligningen» med «skattefastsettingen». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 8-3

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «gjennomsnittsligning» med «gjennomsnittsfastsetting». Departementet foreslår videre å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtokst. Forslagene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 8-10

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 8-11

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av lignings-

loven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Begrepet ligningsmyndigheter erstattes av skattemyndigheter. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. Etter ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven vil disse betegnes som selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 8-12

Departementet foreslår å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 8-13

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet «skattlegges». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 8-14

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet «skattlegges». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 9-7

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven

vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Begrepet ligningsmyndigheter erstattes av skattemyndigheter. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. Etter ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven vil disse betegnes som selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 9-13

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Begrepet ligningsmyndigheter erstattes av skattemyndigheter. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. Etter ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven vil disse betegnes som selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 9-14

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 10-2

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Departementet foreslår derfor å erstatte «kan kreve fradrag» med «har krav på fradrag», for at bestemmelsen bedre

skal reflektere at fradrag ikke innvilges av skattemyndighetene, men fastsettes av skattyter selv. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 10-4

Departementet foreslår at bestemmelsens tredje ledd om levering av oppgave etter ligningsloven § 4-4 nr. 5 oppheves. Ligningsloven oppheves ved skatteforvaltningslovens ikrafttredelse og plikten til å levere de aktuelle opplysningene vil følge av skatteforvaltningsloven § 8-2 og forskriftsbestemmelser gitt med hjemmel i § 8-14. En dobbeltregulering av forholdet anses unødvendig.

Til § 10-13

I første ledd foreslås endringer som følge av forslaget om nye regler om kildeskatt på aksjeutbytte. Bestemmelsen om objektivt ansvar for kildeskatt for utbytteutdelende selskap foreslås opphevet. Nye bestemmelser om ansvar for utbytteutdelende selskap og forvaltere foreslås tatt inn i skattebetalingsloven.

Til § 10-34

Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisningen til ligningsloven til en henvisning til tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Til § 10-41

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «ligningsmyndighetene» med «skattemyndighetene». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 10-70

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv

ved levering av skattemelding. I et egenfastsettingssystem «krever» ikke skattyterne å bli lignet på en bestemt måte, de fastsetter selv på ønsket måte. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-3

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-5

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-8

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-20

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-21

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 11-22

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til 12-1

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvalt-

ningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 12-2

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 12-12

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte begrepet «ligningsverdi» med begrepet «verdien ved skattefastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 14-1

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet fastsetting av skatt. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 14-4

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte ligningsbegrepet med begrepet skattlegges. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven

vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk Forslaget er en ren begrepsstilpasning og innebærer ingen realitetsendring Forslaget er en ren begrepsstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 14-6

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «gjennomsnittsligning» med «gjennomsnittsfastsetting». Forslagene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 14-63

Departementet foreslår å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 14-65

Departementet foreslår å endre ordlyden i bestemmelsen ved å erstatte «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Dette får betydning også for reglene om deltakerlignede selskaper. I skatteforvaltningsloven kalles disse selskaper med deltakerfastsetting. Forslaget er en ren begrepsstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 14-70

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Skatteforvaltningsloven vil ved ikrafttredelsen erstatte ligningsloven. Departementet foreslår å endre henvisnin-

gen til ligningsloven til en henvisning til tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven.

Til § 14-80

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Isteden brukes begrepet fastsetting av skatt. Departementet foreslår videre å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding» i tråd med begrepsbruken i skatteforvaltningsloven. Forslagene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 14-81

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «gjennomsnittsligning» med «gjennomsnittsfastsetting». Departementet foreslår videre å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslagene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 14-82

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Departementet foreslår derfor å erstatte begrepet «gjennomsnittsligning» med «gjennomsnittsfastsetting». Departementet foreslår videre å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslagene innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 15-3

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med

opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 15-4

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 16-1

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 16-10

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 16-25

Departementet foreslår å endre begrepet «selvangivelse» til «skattemelding». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet selvangivelse ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 16-28

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 16-40

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil ligningsbegrepet ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

Til § 16-63

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i overskriften slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 17-1

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 17-2

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning

ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 17-4

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 18-2

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 18-3

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen slik at den reflekterer at skatten i utgangspunktet fastsettes ved egenfastsetting. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Forslaget er en ren begrepstilpassning og innebærer ingen realitetsendring.

Til § 18-5

Begrepet «ligningsåret» foreslås endret til «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsåret ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring. Departementet foreslår også å erstatte begrepet «ligningsmyndighetene» med «skattemyndighetene».

Til § 19-2

Departementet foreslår å endre begrepet «Ligningsmyndighetene» til «Skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.23 Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)

Til § 1-2

For å tilpasse begrepsbruken i foretakspensjonsloven til begrepene i skatteforvaltningsloven foreslår departementet å erstatte begrepet «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Med ny fastsettingsmodell med egenfastsetting av formues- og inntektsskatt vil også deltakerligning utgå. I forslag til ny skatteforvaltningslov benyttes termen «selskap med deltakerfastsetting».

Til § 2-6

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene «ligning» ikke lenger være i bruk. Overskriften til § 2-6 foreslås endret til «skatteforhold». Termen «ligningsmyndighetene» vil heller ikke lenger være i bruk. I § 2-6 første og annet ledd foreslås dette erstattet med «skattemyndighetene», som er i samsvar med begrepsbruken i skatteforvaltningsloven.

25.24 Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)

Til § 1-2

For å tilpasse begrepsbruken i innskuddspensjonsloven til begrepene i skatteforvaltningsloven foreslår departementet å erstatte begrepet «deltakerlignet selskap» med «selskap med deltakerfastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Med ny fastsettingsmodell med egenfastsetting av formues- og inntektsskatt vil også deltakerligning utgå. I

skatteforvaltningsloven benyttes termen «selskap med deltakerfastsetting».

Til § 2-8

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet «likning» ikke lenger være i bruk. Overskriften til § 2-8 foreslås endret til «skatteforhold». Termen «ligningsmyndighetene» vil heller ikke lenger være i bruk. I § 2-8 første og annet ledd foreslås dette erstattet med «skattemyndighetene», som er i samsvar med begrepsbruken i skatteforvaltningsloven.

25.25 Lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova)

Til § 12

Begrepet «likning» foreslås erstattet med «skattefastsetjing». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet «likning» ikke lenger være i bruk. Det samme gjelder termen «ilikne», som brukes i første ledd første punktum og tredje ledd. Ordlyden «blir alle skattepliktige ... å ilikne kommuneskatt» i første ledd første punktum foreslås endret til «blir alle skattepliktige ... skattlagt for kommuneskatt». I tredje ledd foreslås ordlyden «å ilikne kommuneskatt til den kommunen» endret til «skattlagt for kommuneskatt i den kommunen». Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.26 Lov 12. desember 2003 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Til § 6

Første og tredje ledd foreslås opphevet. Første ledd om kompensasjonsoppgave vil erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-7. Tredje ledd vil erstattes av bestemmelser gitt i forskrift i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14. Gjeldende § 6 annet og fjerde ledd blir første og annet ledd.

Til § 7

Bestemmelsen vil erstattes av bestemmelser gitt i forskrift i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7, og foreslås opphevet.

Til § 8

Bestemmelsen videreføres i skatteforvaltningsloven § 8-7 annet punktum, og foreslås opphevet.

Til § 9

Første og fjerde punktum foreslås opphevet. Departementet foreslår at skattebetalingsloven skal gjøres gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsens første og fjerde punktum om forfall av krav på utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon foreslås erstattet av skattebetalingsloven § 10-60 nytt femte ledd, se forslag til endringer i skattebetalingsloven. Nåværende annet punktum blir første punktum, og her foreslås henvisningen til lovens § 7 tatt ut. Regler om frister for å levere kompensasjonsoppgave vil følge av skatteforvaltningsloven. For å tilpasse bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven, foreslås begrepet kompensasjonsoppgave erstattet med skattemelding.

Til § 10

I første ledd foreslås henvisningen til § 6 tredje ledd tatt ut, da denne bestemmelsen vil erstattes av bestemmelser gitt i forskrift i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14. I tredje ledd foreslås henvisningen til § 6 fjerde ledd endret som følge av at § 6 fjerde ledd flyttes til annet ledd. Det foreslås endringer i fjerde ledd som følge av at reglene om levering av kompensasjonsoppgave vil følge av skatteforvaltningsloven § 8-7.

For å tilpasse bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven, foreslås det å erstatte begrepet kompensasjonsoppgave med skattemelding.

Til § 11

Bestemmelsen foreslås opphevet. Departementet foreslår at skattebetalingsloven skal gjøres gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon. Første ledd foreslås erstattet av skattebetalingsloven § 10-53 nytt tredje ledd, se forslag til endringer i skattebetalingsloven. Annet ledd erstattes av reglene i skattebetalingsloven kapittel 14 og § 10-1 første ledd.

Til § 12

Annet og tredje ledd foreslås opphevet. Bestemmelsene erstattes av reglene om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10.

Til § 13

Bestemmelsen erstattes av reglene om kontroll i skatteforvaltningsloven kapittel 10, og foreslås opphevet.

Til § 14

Bestemmelsen erstattes av reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12, og foreslås opphevet.

Til § 15

Bestemmelsen foreslås opphevet som en konsekvens av forslaget om at skattebetalingsloven skal gjøres gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon. Reglene i skattebetalingsloven kapittel 11 om renter vil i stedet gjelde for merverdiavgiftskompensasjon. Det foreslås en særregel om beregning av rente av for mye utbetalt kompensasjon i skattebetalingsloven § 11-2 sjette ledd, se forslag til endringer i skattebetalingsloven.

Til § 17

Bestemmelsen erstattes av skatteforvaltningsloven § 2-4 om skattemyndigheter for merverdiavgiftskompensasjon, og foreslås opphevet.

Til § 18

Det foreslås endringer i forskriftshjemmelen som følge av at flere av lovens bestemmelser foreslås erstattet av bestemmelser i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

Til § 19

Bestemmelsen erstattes av skatteforvaltningsloven §§ 14-12 og 14-13 om straff, og foreslås opphevet.

25.27 Lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenlutninger (konkurranseloven)

Til § 24

Ordene «ligningsmyndigheter» og «andre» foreslås tatt ut av bestemmelsen. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsmyndigheter

ikke lenger være i bruk. I skatteforvaltningsloven brukes skattemyndigheter. De myndighetene som i dag er ligningsmyndigheter vil omfattes av begrepet «skatte- og avgiftsmyndigheter» i tredje ledd. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.28 Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

Til § 2

Bokføringsloven § 2 annet ledd bestemmer at den som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, har bokføringsplikt for den virksomheten som drives. Næringsoppgave er i dag regulert i ligningsloven § 4-4. Med skatteforvaltningsloven foreslås ligningsloven opphevet. Det foreslås ingen uttrykkelig regulering av næringsoppgave i skatteforvaltningsloven, men skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2, vil gi hjemmel for plikt til å levere næringsoppgave som et vedlegg til skattemeldingen for formues- og inntektsskatt. For å etablere bokføringsplikt for den type virksomhet som i dag har bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1, foreslår departementet at tilsvarende vilkår som i dag oppstilles i ligningsloven § 4-4 nr. 1, tas direkte inn i bokføringsloven § 2 annet ledd. Dette gjelder enhver som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom. I tillegg foreslås det at henvisningen til plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven erstattes med plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3.

Bestemmelsen om omsetningsoppgave for tilbydere av elektroniske tjenester etter merverdiavgiftsloven § 15-6 tredje ledd vil erstattes av skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e. I bokføringsloven § 2 annet ledd foreslås henvisningen til omsetningsoppgave som nevnt i merverdiavgiftsloven § 15-6 tredje ledd derfor endret til skattemelding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e.

Forslaget er ikke ment å innebære noen realitetsendring.

Til § 11

I første ledd annet punktum foreslås begrepet «øvrige ligningsoppgaver» erstattet med «øvrige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven». Forslaget er ikke ment å innebære noen realitetsendring.

25.29 Lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven)

Til § 21

Begrepene «likningsmyndighetene» og «likninger» foreslås endret til «skattemyndighetene» og «skattefastsettinger», som er i samsvar med begrepsbruken i skatteforvaltningsloven. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet likning ikke lenger være i bruk. Begrepet «selvangivelse» foreslås endret til «skattemelding». Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.30 Lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg

Til § 19

Ordet «likningsetaten» foreslås erstattet med «Skatteetaten». Henvisningen til skattefogdene foreslås tatt ut, da skattefogden etter reorganiseringen av Skatteetaten i 2008–2009 er en del av skattekontoret. I tillegg foreslås begrepet «likninger» erstattet med «skattefastsetjingar». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet likning ikke lenger være i bruk. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.31 Lov 10. juni 2005 nr. 51 om norsk statsborgerskap (statsborgerloven)

Til § 29

I tredje ledd bokstav b foreslås «ligningsmyndighetene» erstattet med «skattemyndighetene for formues- og inntektsskatt». Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring.

25.32 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Til § 1-1

Reglene om summarisk fellesoppgjør i ligningsloven § 9-5 nr. 8 foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 12-4, og henvisningen i annet

ledd bokstav a foreslås endret som følge av dette.

Av hensyn til henvisningsteknikken i svalbardskatteloven foreslås at skatt på formue og inntekt etter svalbardskatteloven tas ut av annet ledd bokstav a og inntas i annet ledd bokstav b. Gjeldende bokstav b til i blir da bokstav c til j.

Departementet foreslår at skattebetalingsloven gjøres gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon. Det foreslås at kompensasjon for merverdiavgift reguleres i annet ledd ny bokstav k om hva som menes med skatte- og avgiftskrav etter loven.

I tredje ledd foreslås endringer i henvisningene til de ulike skatte- og avgiftslovene som følge av at de aktuelle bestemmelsene i disse lovene erstattes av bestemmelser i skatteforvaltningsloven. I tillegg inntas en henvisning i bokstav a og c til kassasystemloven, som trer i kraft 1. januar 2017.

Til § 2-2

Det foreslås endringer som følge av forslaget om at skattebetalingsloven skal gjelde for merverdiavgiftskompensasjon. Skattekontoret er myndighet i saker hvor det oppstår krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon. Overskriften foreslås endret som følge av dette, og det foreslås et nytt tredje ledd om merverdiavgiftskompensasjon.

Til § 4-2

I første ledd foreslås begrepet «ligning» erstattet med «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 4-3

Henvisningen til ligningsloven foreslås erstattet med en henvisning til skatteforvaltningsloven.

Til § 4-7

Begrepet «ligningsåret» foreslås erstattet med «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 5-3

Begrepet «utlignet» i første og annet ledd foreslås erstattet med «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 5-4

Annet ledd foreslås opphevet som følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær. Gjeldende tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd.

Til § 5-4a

I første ledd foreslås bestemmelser om at aksjeselskap mv. skal ha plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, jf. skatte-loven § 10-13. Det foreslås en egen bestemmelse om dette da trekket ikke lenger skal følge reglene om forskuddstrekk.

I annet ledd foreslås en tilsvarende bestemmelse om innlåners skattetrekk i utbyttekompensasjon til kontraktspart i utlandet.

I tredje ledd foreslås at skattetrekket skal beregnes av selskapet som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær eller innlåner som utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart i utlandet.

I fjerde ledd foreslås at departementet i forskrift kan gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

Til § 5-5

Tredje ledd foreslås opphevet som følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart. Gjeldende fjerde til åttende ledd blir nytt tredje til syvende ledd.

Til § 5-6

Første ledd bokstav d og e foreslås opphevet som følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart. Gjeldende bokstav f og g blir bokstav d og e.

Til § 5-7

Henvisningen i første ledd bokstav b tredje punktum til § 5-5 femte ledd foreslås endret til § 5-5 fjerde ledd som følge av forslaget om å oppheve § 5-5 tredje ledd.

Til § 5-9

I første ledd bokstav a foreslås begrepet «ligningen» erstattet med «skattefastsettingen».

Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Den samme endringen foreslås i nåværende første ledd bokstav c, som foreslås flyttet til bokstav b. Bokstav b er tidligere opphevet. Første ledd bokstav d blir bokstav c.

Til § 5-10

Henvisningen i første ledd til § 5-4 annet og tredje ledd foreslås endret til § 5-4 annet ledd som følge av endringene i § 5-4.

Til § 5-10a

I første ledd foreslås bestemmelser om at selskapet eller innlåner som nevnt i § 5-4a skal beregne skattetrekket og holde dette tilbake ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær eller utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet. Etter forslaget skal slikt trekk ikke lenger følge reglene om forskuddstrekk. Etter utkastet til skatteforvaltningsloven § 9-1 og § 9-2 vil skatten bli fastsatt i det meldingen om trekket er levert. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få utbytte eller utbyttekompensasjon, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt.

I annet ledd foreslås særregler for de tilfellene hvor noen mottar utbytte i naturalytelser eller det ikke er dekning for det samlede beregnede skattetrekket i fastsatt utbytte.

I tredje ledd foreslås at departementet i forskrift kan gi nærmere regler om blant annet når selskapet kan foreta trekk med en lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak. Forslaget er et utslag av at det etter departementets vurdering er behov for klarere regler om når selskapet kan benytte lavere sats enn 25 prosent enn det som følger av lovgivningen i dag.

Til § 5-13

I første ledd første punktum foreslås en tilføyelse om at skatteoppkreveren skal føre kontroll med skattetrekk.

I annet ledd annet punktum foreslås «arbeidsgiverkontrollen» erstattet med «kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige».

Forslagene er en følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, men at det foretas skattetrekk.

Til § 5-13a

I første ledd første punktum foreslås å tilføye «skattetrekk». Forslaget er en følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, men at det foretas skattetrekk.

Til § 5-15

I annet ledd annet punktum foreslås en tilføyelse om at klagefristen for pålegg etter § 5-13a er tre uker.

Til § 6-3

I annet ledd foreslås begrepet «ligning» erstattet med «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 6-4

I første ledd bokstav b foreslås begrepet «ligning» erstattet med «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 6-5

Departementet foreslår i første ledd å endre ordlyden «den utlignede skatt ved siste ligning» til «den fastsatte skatt ved siste skattefastsetting». I annet og fjerde ledd foreslås begrepet «utlignet skatt» erstattet med «fastsatt skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Formues- og inntektsskatt vil ikke lenger fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding.

Til § 6-6

I annet ledd foreslås begrepet «ligning» erstattet med «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 7-1

Begrepene «ligningen» og «utlignet skatt» foreslås erstattet med «skattefastsettingen» og «fast-

satt skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 7-2

Begrepet «utlignet skatt» foreslås erstattet med «fastsatt skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. I tillegg foreslås henvisningen til ligningsloven 9 erstattet med en henvisning til skatteforvaltningsloven § 9-4 om egenendring, kapittel 12 om endring uten klage og kapittel 13 om klage.

Til § 7-3

I annet ledd bokstav a foreslås «ligningsmyndighetene» endret til «skattemyndighetene». I annet ledd bokstav c foreslås begrepet «ilignet» erstattet med «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk.

Til § 7-4

I første ledd annet punktum foreslås begrepet «ligning» erstattet med «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 8-1

I første og annet ledd foreslås ordlyden «den samlede utligning av skatt» endret til «den samlede fastsatte skatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet utligning ikke lenger være i bruk.

I fjerde ledd foreslås begrepet «ligningen» erstattet med «skattefastsettingen». I femte ledd foreslås henvisningen til ligningsloven § 11-1 om søksmål erstattet med en henvisning til reglene om søksmål i skatteforvaltningsloven kapittel 15.

Til § 8-3

I annet ledd foreslås begrepene «utligning» og «ligning» erstattet med «fastsetting» og «skattefastsetting». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 10-1

I skatteforvaltningsloven foreslås det at formues- og inntektsskatt ikke lenger skal fastsettes av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Det foreslås også at skattepliktige skal kunne endre egen fastsetting ved levering av endringsmelding. Klage over skattefastsetting blir først aktuelt når skattemyndighetene har truffet et vedtak om å endre fastsettingen. Klageadgangen vil derfor få mindre praktisk betydning enn i dag. Departementet foreslår en tilføyelse i skattebetalingsloven § 10-1 første ledd om at skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de fastsatte beløp også der hvor «fastsettingen er under endring».

I skatteforvaltningsloven § 14-10 foreslås det regler om utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon. I skattebetalingsloven § 10-1 første ledd annet punktum foreslås det derfor tatt inn at hovedregelen i første punktum ikke gjelder når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd.

Til § 10-13

Departementet foreslår at skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet for en periode forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd.

Til § 10-21

I første ledd foreslås begrepet «ligningsåret» erstattet med «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsår ikke lenger være i bruk.

Fjerde ledd om restskatt av kildeskatt på utbytte foreslås opphevet. Forslaget er en følge av at reglene om fastsetting av kildeskatt endres.

Til § 10-22

I første ledd foreslås begrepet «ligningsåret» erstattet med «skattefastsettingsåret». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligningsår ikke lenger være i bruk.

Til § 10-30

Departementet foreslår å endre begrepet «omsetningsoppgave» i første ledd til «skattemelding», samt å ta inn en henvisning til skatteforvaltningsloven § 8-3. Med skatteforvaltningsloven vil ikke lenger reglene om avgiftspliktiges opplysningsplikt følge av merverdiavgiftsloven. Reglene om omsetningsoppgaven videreføres i skatteforvaltningsloven § 8-3 som regler om skattemelding for merverdiavgift.

Til § 10-51

Første ledd foreslås justert som følge av at skatte- og avgiftslovene som det henvises til, erstattes av skatteforvaltningsloven, og fordi krav på tilleggs- og overtredelsesgebyr skal følge nytt annet og tredje ledd. I tillegg inntas en henvisning til kassasystemloven § 8, som trer i kraft 1. januar 2017.

Som følge av adgangen til utsatt iverksetting av vedtak om administrative sanksjoner etter skatteforvaltningsloven § 14-10, foreslås et nytt annet og tredje ledd. Forslaget er et unntak fra hovedregelen i første ledd og innebærer at krav på tilleggs- og overtredelsesgebyr først forfaller til betaling tre uker etter utløpet av henholdsvis klage- og søksmålsfristen, eventuelt tre uker etter at klage er avgjort eller rettsavgjørelse foreligger.

Til § 10-53

I annet ledd foreslås henvisningen til reglene i ligningsloven kapittel 9 om endring av ligning erstattet med en henvisning til skatteforvaltningsloven § 9-4 om egenendring, kapittel 12 om endring uten klage og kapittel 13 om klage.

Det foreslås et nytt tredje ledd om krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 11 første ledd. Dersom skattemyndighetene treffer vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon, skal beløpet tilbakebetales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Dersom tilbakebetalingskrav oppstår ved at den kompensasjonsberettigede har sendt inn korrigeret skattemelding, skal fristen regnes fra meldingen er kommet fram til skattemyndighetene. Forslaget er en konsekvens av at skattebetalingsloven foreslås gjort gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon.

Til § 10-60

I fjerde ledd foreslås begrepet «omsetningsopp-gaven» erstattet med «skattemelding», som er i samsvar med begrepsbruken i skatteforvaltningsloven. Med skatteforvaltningsloven vil ikke lenger reglene om avgiftspliktiges opplysningsplikt følge av merverdiavgiftsloven. Reglene om omsetningsopp-gaven videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 8 som regler om skattemelding.

Det foreslås et nytt femte ledd om frist for utbetaling av krav på merverdiavgiftskompensasjon til den kompensasjonsberettigede. Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 første og fjerde punktum. Fristen skal regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7. Forslaget er en konsekvens av at skattebetalingsloven foreslås gjort gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon.

Til § 11-2

Første ledd annet punktum foreslås opphevet. Ordningen med summarisk endring bortfaller ved opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven.

I sjette ledd foreslås det en ny bestemmelse om beregning av renter av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift. Renten skal beregnes fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv. Forslaget er en konsekvens av at skattebetalingsloven foreslås gjort gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon.

Til § 11-5

I annet ledd første punktum og tredje ledd første punktum foreslås begrepet «utlignet» erstattet med «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet utlignet ikke lenger være i bruk.

Reglene om forhåndsligning i ligningsloven foreslås erstattet av en plikt til å fastsette grunnlaget for skatten tidlig, se nærmere i punkt 15.2.5.2. Ordningen vil reguleres i forskriftsbestemmelser om leveringsfrister for skattemelding gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2. I skattebetalingsloven § 11-5 tredje ledd foreslås begrepet «forhåndsligning» derfor endret til «tidlig fastsetting».

Til § 12-1

I tredje ledd foreslås begrepet «ligningen» erstattet med «skattefastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 14-6

I første og annet ledd foreslås begrepene «utlignet» og «utligning» erstattet med «fastsatt» og «fastsetting». I tredje ledd foreslås begrepet «lignet» erstattet med «skattlagt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 16-11

I første ledd foreslås ligningsbegrepet endret til fastsetting av skatt. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 16-12

Begrepet «ilignet» foreslås erstattet med «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 16-13

I første ledd foreslås ligningsbegrepet endret til fastsetting av skatt. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 16-14

Begrepet «ilignet» foreslås erstattet med «fastsatt». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk.

Til § 16-21

I første ledd første punktum foreslås at selskapet kan holdes ansvarlig dersom skattetrekket ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13. Det er trekkreglene, herunder reglene om når det er

adgang til å foreta skattetrekk med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket, som er avgjørende ved vurderingen av om skattetrekket er korrekt gjennomført. I annet punktum foreslås at ansvaret i motsetning til i dag, bare skal kunne gjøres gjeldende dersom selskapet er å bebreide for det uriktige trekket.

I annet ledd foreslås en bestemmelse om forvalters ansvar ved uriktig skattetrekk. Bestemmelsen kan blant annet komme til anvendelse dersom forvalteren ikke kan framlegge dokumentasjon på at den enkelte aksjonær har krav på lav sats eller 0-sats.

I tredje ledd foreslås at foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet etter første og annet punktum.

Til § 16-51

Ligningsloven § 10-7 om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk foreslås videreført i skattebetalingsloven § 16-51.

Til § 17-1

I annet ledd foreslås henvisningen til ligningsloven endret til en henvisning til skatteforvaltningsloven kapittel 15 om søksmål.

I fjerde ledd foreslås ordlyden «fastsatt ved ligningsavgjørelse eller forvaltningsvedtak» erstattet med «fastsatt etter skatteforvaltningsloven».

I femte ledd foreslås henvisningen til fristen i ligningsloven § 11-1 endret til en henvisning til fristreglene i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd. I tillegg foreslås begrepet «ligningsavgjørelsen» erstattet med «fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven». I tredje punktum foreslås henvisningen til merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd tatt ut, da denne bestemmelsen erstattes av bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Til § 17-2

Henvisningen i annet ledd til ligningsloven § 11-1 foreslås erstattet med en henvisning til søksmålsreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15.

Til § 18-1

Departementet foreslår å tilføye «eller skattetrekk» i bestemmelsen. Endringen er en følge av at reglene om fastsetting av kildeskatt endres.

25.33 Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelsoven)

Til § 15-3

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndigheter» til «skattemyndigheter». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.34 Lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling

Til § 6-7

Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven ved å erstatte begrepet «ligningsverdi» med begrepet «verdien ved skattefastsettingen». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepet ligning ikke lenger være i bruk. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.35 Lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven)

Til § 84

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.36 Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning

Til § 1-8

Departementet foreslår å endre begrepet «ligningsmyndighetene» til «skattemyndighetene». Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i

bruk i lovtekst. Departementet foreslår derfor også å endre overskriften i bestemmelsen fra «ligningsforhold» til «skatteforhold». Forslaget er en ren begrepstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.37 Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Til § 9-5

Departementet foreslår å endre begrepet «omsetningsoppgaven» til «skattemeldingen». Med skatteforvaltningsloven vil ikke lenger reglene om avgiftspliktiges opplysningsplikt følge av merverdiavgiftsloven. Reglene om omsetningsoppgaven videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 8 som regler om skattemelding.

Til § 11-1

I bestemmelsens første ledd heter det at avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer. Departementet foreslår å legge til en henvisning til skatteforvaltningslovens regler om fastsetting og beregning av skatt som angir hvem som er ansvarlig for fastsettingen av merverdiavgift.

Til § 11-5

Departementet foreslår å endre begrepet «omsetningsoppgaver» til «skattemeldinger». Med skatteforvaltningsloven vil ikke lenger reglene om avgiftspliktiges opplysningsplikt følge av merverdiavgiftsloven. Reglene om omsetningsoppgaven videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 8 som regler om skattemelding.

Til § 11-6

Departementet foreslår å endre begrepet «omsetningsoppgave» til «skattemelding». Med skatteforvaltningsloven vil ikke lenger reglene om avgiftspliktiges opplysningsplikt følge av merverdiavgiftsloven. Reglene om omsetningsoppgaven videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 8 som regler om skattemelding.

Reglene om terminlengde vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven. Henvisningen til bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding en gang i året foreslås derfor tilpasset denne endringen.

Til kapittel 12

Departementet foreslår å oppheve kapittel 12 med regler som angir hvem som er avgiftsmyndigheter. Reglene videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 2.

Til kapittel 13

Departementet foreslår å oppheve kapittel 13 om generelle saksbehandlingsregler. Saksbehandlingsreglene videreføres i skatteforvaltningsloven. Forvaltningsloven vil ikke lenger gjelde for behandling av merverdiavgiftssaker. Reglene om taushetsplikt videreføres i skatteforvaltningsloven kapittel 3.

Til § 14-1

Departementet foreslår å oppheve § 14-1 første ledd om sending av søknad om registrering. Regelen videreføres i skatteforvaltningsloven § 8-12. Departementet foreslår også å oppheve sjettede ledd om at departementet kan gi forskrift om hvilke opplysninger søknaden om registrering skal inneholde. Ny forskriftshjemmel vil følge av skatteforvaltningsloven. Bestemmelsene som videreføres i merverdiavgiftsloven § 14-1 er materielle vilkår som må være oppfylt for at man skal kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet foreslår derfor å endre overskriften til § 14-1 til «Vilkår for registrering».

Til § 14-2

Departementet foreslår å oppheve første ledd annet punktum om bostyrers meldeplikt til skattekontoret om åpning og avslutning av behandlingen av et registrert konkursbo. Departementet foreslår også å oppheve annet ledd annet punktum om tingrettens meldeplikt om åpning og avslutning av bobehandling av offentlig skifte av et avgiftssubjekts dødsbo. Meldepliktene videreføres i skatteforvaltningsloven.

Til § 14-3

Departementet foreslår å oppheve første ledd i § 14-3. Regelen om at avgiftssubjektet må melde fra når den registrerte virksomheten opphører, vil følge av skatteforvaltningsloven § 8-12. Videre foreslår departementet å oppheve § 14-3 fjerde ledd, da også regelen i fjerde ledd første punktum vil følge av skatteforvaltningsloven. De gjenværende leddene blir da første og annet ledd. Rege-

len i § 14-3 fjerde ledd annet punktum foreslås videreført som ny § 14-3 tredje ledd, men med nødvendig språklig tilpasning.

Til § 14-4

Departementet foreslår å endre overskriften til § 14-4 ved å tilføye «mv.» etter «hvem ordningen gjelder for. Bakgrunnen for dette er at bestemmelsen, etter de øvrige endringene som departementet foreslår, også vil inneholde regler som ikke angir hvem ordningen gjelder for. Departementet foreslår å flytte bestemmelsen om at all kommunikasjon mellom skattekontoret og tilbyder skal skje elektronisk til § 14-4 nytt fjerde ledd. Som nytt femte ledd foreslår departementet en delvis videreføring av forskriftshjemmelen fra § 14-5 fjerde ledd.

Til § 14-5

Departementet foreslår endringer i bestemmelsen slik at den kun vil gjelde tildeling av identifikasjonsnummer for tilbydere i forenklet registreringsordning. Første ledd foreslås opphevet da forholdet vil reguleres av skatteforvaltningsloven.

Tredje ledd foreslås flyttet til merverdiavgiftsloven § 14-4. Fjerde ledd første punktum videreføres i skatteforvaltningsloven, mens andre punktum flyttes til merverdiavgiftsloven § 14-4.

Til § 14-7

Departementet foreslår å oppheve § 14-7 første ledd, da denne videreføres i skatteforvaltningsloven.

Til § 15-1

Departementet foreslår å endre overskriften til kapittel 15 fra «Opplysningsplikt om egne forhold mv.» til «Dokumentasjon mv.» Reglene om opplysningsplikt om egne forhold vil følge av skatteforvaltningsloven kapittel 8.

De forvaltningsrettslige reglene om levering av omsetningsoppgave videreføres i skatteforvaltningsloven som regler om levering av skattemelding. Første, andre, sjette, syvende og åttende ledd foreslås derfor opphevet. De gjenværende leddene er materielle merverdiavgiftsbestemmelser og videreføres under overskriften «Føring av skattemelding». For å tilpasse bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven foreslås «omsetningsoppgave» erstattet med «skattemelding».

Til § 15-2

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgaveterminer. Reglene om terminlengde vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Til § 15-3

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgaveterminer. Reglene om terminlengde vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Til § 15-4

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgaveterminer. Reglene om terminlengde vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Til § 15-5

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgaveterminer. Reglene om terminlengde vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Til § 15-6

Departementet foreslår å oppheve § 15-6 om særskilt omsetningsoppgave. Forholdet vil bli regulert av skatteforvaltningsloven § 8-3.

Til § 15-7

Departementet foreslår å oppheve § 5-7 om levering og signering av omsetningsoppgave. Forholdet vil reguleres av skatteforvaltningslovens regler om skattemelding.

Til § 15-8

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgavefrister. Reglene om frister vil følge av forskrift til skatteforvaltningsloven.

Til § 15-9

For å tilpasse bestemmelsen til begrepsbruken i skatteforvaltningsloven foreslår departementet å erstatte «omsetningsoppgaven» med «skattemeldingen». Videre foreslås henvisningen til bestemmelser i merverdiavgiftsloven rettet til til-

svarende bestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Til kapittel 16

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 16 om kontroll. Regler om kontroll av fastsatt merverdiavgift vil i sin helhet reguleres av skatteforvaltningsloven.

Til kapittel 17

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 17 om bindende forhåndsuttalelser. Regler om bindende forhåndsuttalelser i merverdiavgiftssaker reguleres av skatteforvaltningsloven kapittel 6.

Til kapittel 18

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 18 om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjør. Regler om fastsetting ved skjønn og endring av avgiftsoppgjør vil i sin helhet reguleres av skatteforvaltningsloven.

Til kapittel 19

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 19 om klage og avgiftslempning. Regler om klage og avgiftslempning vil i sin helhet reguleres av skatteforvaltningsloven.

Til kapittel 20

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 20 om søksmål i merverdiavgiftssaker. Regler om søksmål vil i sin helhet reguleres av skatteforvaltningsloven kapittel 15.

Til kapittel 21

Departementet foreslår å oppheve merverdiavgiftsloven kapittel 21 administrative reaksjoner og straff. Regler om administrative reaksjoner og

straff vil i sin helhet reguleres av skatteforvaltningsloven kapittel 14.

25.38 Lov 16. desember 2011 nr. 65 om næringsberedskap (næringsberedskapsloven)

Til § 15

Departementet foreslår å endre henvisningen til «ligningsmyndigheter og andre skattemyndigheter, toll- og avgiftsmyndigheter» til skatte- og avgiftsmyndigheter og tollmyndigheter. Med opphevelse av ligningsloven og ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven vil begrepene ligning og ligningsmyndigheter ikke lenger være i bruk i lovtekst. Forslaget er en ren begrepsstilpasning og innebærer ingen realitetsendring.

25.39 Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)

Til § 3

Ligningsloven § 5-2 foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-2, og henvisningen i første ledd bokstav a foreslås endret som følge av dette.

Første ledd bokstav b viser til opplysninger som skal gis med hjemmel i blant annet folketrygdloven § 24-2. Folketrygdloven § 24-2 foreslås opphevet, se forslag til endringer i folketrygdloven, og opplysningsplikten videreføres i skatteforvaltningsloven § 8-6. I første ledd bokstav a foreslås det derfor tatt inn en henvisning til skatteforvaltningsloven § 8-6. Henvisningen til folketrygdloven § 24-2 i første ledd bokstav b foreslås tatt ut.

Til § 4

Ligningsloven § 5-2 foreslås videreført i skatteforvaltningsloven § 7-2, og henvisningen i annet ledd foreslås endret som følge av dette.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Kapittel 1 Innledende bestemmelser

§ 1-1 *Lovens virkeområde*

Loven gjelder for fastsetting av

- a) skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt)
- b) skatt på formue og inntekt etter Svalbardskatteloven (svalbardskatt)
- c) skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (Jan Mayen-skatt)
- d) skatt på inntekt etter artistskatteloven (artist-skatt)
- e) skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (petroleumsskatt)
- f) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift)
- g) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23 (arbeidsgiveravgift)
- h) særavgifter etter særavgiftsloven (særavgifter)
- i) avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter)
- j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon).

§ 1-2 *Definisjoner*

I denne loven menes med

- a) skatt: skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1
- b) skattepliktig: fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt
- c) skattemyndigheter: myndigheter som nevnt i kapittel 2
- d) enkeltvedtak: avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

§ 1-3 *Forholdet til forvaltningsloven*

Forvaltningsloven gjelder ikke for behandling av saker etter denne loven, med følgende unntak:

- a) Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av

bestemmelsen gjelder for behandlingen av saker etter denne loven. Departementet kan gi forskrift som angitt i forvaltningsloven § 15 a tredje ledd for behandlingen av saker etter loven her.

- b) Forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelder for behandlingen av saker etter denne loven.

Kapittel 2 Skattemyndigheter

§ 2-1 *Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift*

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.

§ 2-2 *Petroleumsskatt*

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørlingstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, jf. petroleumsskatteloven § 6.

§ 2-3 *Svalbardskatt*

Skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard er myndigheter for svalbardskatt.

§ 2-4 *Merverdiavgiftskompensasjon*

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon.

§ 2-5 *Særavgifter*

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særavgifter.

§ 2-6 *Motorkjøretøyavgifter*

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter.

§ 2-7 *Skattemyndighet i første instans*

Skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndigheter i første instans.

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

(1) Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

(2) Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.

(3) Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling

(1) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.

(2) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt. Første punktum gjelder ikke endringer i skattefastsettingen etter § 12-1 tredje ledd.

(3) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda.

§ 2-10 Utelukkingsgrunner

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er

- a) Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger
- b) ansatte i Finansdepartementet, tjenestemenn i Skattedirektoratet, ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda
- c) enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven
- d) enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerp tilleggs skatt etter § 14-6.

§ 2-11 Samtidige verv

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn én nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3.

§ 2-12 Engasjert hjelp

Skattemyndighetene kan engasjere sakkynndig bistand til saksforberedelse på alle trinn.

Engasjert sakkynndig kan gis adgang til å møte i nemnd. Den sakkynndige kan også gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter kapittel 10.

§ 2-13 Myndighet til andre organer

Departementet kan gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i dette kapitlet, kan utøve myndighet etter denne loven.

Kapittel 3 Taushetsplikt

§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt

(1) Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag, skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.

(2) Taushetsplikten omfatter ikke

- a) innholdet i skattelister som etter § 9-7 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse
- b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven.

§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent etter § 5-4.

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

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler
- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål
- c) til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål
- d) til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger

- e) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon
- f) til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtreddelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtreddelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.
- g) til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven
- h) til andre ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene
- i) til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest
- j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven
- k) til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

§ 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer og d-nummer for personlig skattepliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skatteklasser, fastsatt nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner (jf. finansieringsvirksomhetsloven), forsikringsvirksomhet (jf. forsikringsvirksomhetsloven) og kredittopplysningsvirksomhet. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i personopplysningsloven.

§ 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet

(1) Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skatte-

pliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

(2) Opplysninger som skattemyndighetene får i henhold til § 8-10, kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

§ 3-6 Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon

(1) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

(2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenestepensjon, gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

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

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- a) opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker
- b) opplysninger brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte
- c) opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

§ 3-8 Opplysninger til bruk for forskning

Skattedirektoratet kan uten hinder av taushetsplikt etter § 3-1 godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

§ 3-9 Overført taushetsplikt

Hvis opplysninger gis i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6 eller 3-8, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, eller til Finansdepartementet, gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene, skal samtidig gjøre oppmerksom på dette. Opplysningene kan likevel brukes til det formålet som begrunnet at de ble gitt.

Kapittel 4 Habilitet

§ 4-1 Habilitet

(1) Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- a) saken gjelder vedkommende selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i side-linjen til og med søskenbarn
- b) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller saken gjelder barn til noen som vedkom-mende er gift, forlovet eller samboer med
- c) saken gjelder vedkommendes fosterfar, foster-mor eller fosterbarn
- d) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært verge eller fullmektig for
- e) saken gjelder selskap, sammenslutning, inn-retning, forretningsforetak eller bo der ved-kommende selv eller noen som nevnt i bokstav a til d, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der vedkommende selv, ekte-felle eller samboer er medlem av styre, repre-sentantskap eller bedriftsforsamling
- f) saken gjelder vedkommendes klient, arbeids-giver, noen som er vedkommendes direkte underordnede eller overordnede i arbeidsfor-hold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i vedkommendes egen tjeneste, eller noen som vedkommende står i direkte kon-kurransforhold til
- g) en direkte overordnet tjenestemann er inhabil i saken
- h) vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd eller
- i) andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet.

(2) Første ledd bokstav g er ikke til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene forbereder saken.

(3) Første ledd gjelder ikke dersom det er åpenbart at tilknytningen til saken eller dem den angår, ikke vil kunne påvirke vedkommendes standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at vedkommende viker sete.

§ 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

(1) Tjenestemannen mv. avgjør habilitetsspørsmålet selv. Vedkommende skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det,

og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

(2) Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabil, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke kan treffe vedtak, skal likevel alle medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål. Et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil. Før spørsmålet avgjøres, bør vararepresentant eller annen stedfortreder innkalles og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

§ 4-3 Foreløpig avgjørelse

Selv om en tjenestemann er inhabil, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

§ 4-4 Stedfortreder

Når en tjenestemann er inhabil, skal det om nødvendig oppnevnes eller velges en stedfortreder for vedkommende. Dersom det er forbundet med særlig ulempe å få oppnevnt en stedfortreder, kan departementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet skattemyndighet.

Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

§ 5-1 Veiledningsplikt

(1) Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

(2) Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Gir skattepliktig ved slike samtaler nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.

(3) Dersom noen henvender seg til et annet organ enn det som skal behandle saken, skal organet som mottar henvendelsen, om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.

(4) Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres.

§ 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar

(1) Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.

(2) Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar. I svaret skal det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere, og så vidt mulig angi når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig.

§ 5-3 Fullmektig

(1) Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene, har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.

(2) Fullmektig skal legge fram fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

(3) Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen når forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier det, kan meldinger og henvendelser rettes til denne direkte. Fullmektigen skal gjøres kjent med slike henvendelser når det kan ha betydning for vedkommende.

(4) Tredje ledd er ikke til hinder for at skattemeldinger, skattetreksmeldinger, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattepliktig som har fullmektig.

§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter

(1) Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak.

(2) Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument

- a) som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig eller
- b) når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.

(3) Selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter annet ledd bokstav a, har vedkommende rett til å gjøre seg kjent med de deler av det som inneholder faktiske opplysninger eller

sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som den som ber om innsyn, har tilgang til.

(4) Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak.

(5) Den som ber om innsyn, har ikke krav på å gjøre seg kjent med opplysninger som angår andres tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.

(6) Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. På anmodning skal det gis kopi av dokument. Har vedkommende krav på innsyn i deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.

(7) Blir krav om å få gjøre seg kjent med et bestemt dokument eller en bestemt opplysning avslått, skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i. Avslaget skal opplyse om retten til å klage etter åttende ledd og klagefristen.

(8) Avslag på krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i kapittel 13. Klagefristen er likevel tre uker.

§ 5-5 Fristberegning mv.

(1) Når ikke annet er bestemt, begynner frister etter denne loven eller forskrift i medhold av loven å løpe fra det tidspunktet meldingen er kommet fram.

(2) Fristen regnes i overensstemmelse med domstolloven §§ 148 og 149.

(3) Departementet kan gi forskrift om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato.

§ 5-6 Forhåndsvarsling

(1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.

(2) Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.

- (3) Forhåndsvarsling kan unnlates dersom
- varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres
 - den vedtaket retter seg mot, ikke har kjent adresse, og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet eller
 - den vedtaket retter seg mot, allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

(4) Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

(5) Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot, ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.

(6) Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.

§ 5-7 *Begrunnelse*

(1) Enkeltvedtak skal begrunnes. Dette gjelder likevel ikke vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

(2) Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forholdene beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig.

(3) Begrunnelse kan unnlates i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten etter § 5-4 femte ledd ikke har krav på å gjøre seg kjent med.

§ 5-8 *Melding om enkeltvedtak*

(1) Skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot.

(2) I meldingen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-4 til å se sakens dokumenter og om eventuell søksmålsfrist. Ved endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning

for sakskostnader etter § 5-9, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot, har hatt vesentlige sakskostnader, eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Er det etter § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det opplyses om dette.

§ 5-9 *Sakskostnader*

(1) Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

(2) Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av

- skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Skatteklagenemnda
- Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt.

(3) Fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.

(4) Avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13.

§ 5-10 *Virkning av saksbehandlingsfeil*

Er reglene om behandlingsmåten i denne loven ikke overholdt ved behandlingen av en sak som gjelder enkeltvedtak, er vedtaket likevel gyldig når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

§ 6-1 *Bindende forhåndsuttalelser*

(1) Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.

(2) Oljeskattekontoret kan på anmodning gi bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf.

skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

(3) Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen hvis den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

§ 6-2 Klage og domstolsprøving

(1) En bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

(2) En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstol. Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd er lagt til grunn, kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

§ 6-3 Gebyr

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd.

§ 6-4 Forskrift

Departementet kan gi forskrift om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring.

Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

§ 7-1 Alminnelige bestemmelser

Den som har opplysningsplikt etter dette kapitlet, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen skal innrettes.

§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.

Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
 - b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
 - c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
 - d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tilitsmann
 - e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
 - f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
 - g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
 - h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
 - i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
 - j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
 - k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
 - l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.
- (2) Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.
- (3) Lønnsopplysningene skal omfatte
- a) fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, slik som medlemsinnskudd til tjenestepensjonsordning, fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening.
 - b) inntektsfradrag som gis ved fastsettingen, slik som sjømannsfradrag mv.

§ 7-3 *Finansielle forhold og forsikringer*

(1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har

- a) finansinstitusjoner, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-3
- b) e-pengeforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 4c
- c) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd
- d) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
- e) pensjonskasser, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 7
- f) forsikringsselskaper, jf. forsikringsvirksomhetsloven kapittel 1, og forsikringsselskaps eierselskap
- g) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
- h) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
- i) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
- j) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
- k) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

(2) Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti
- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav i og j
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter
- e) forsikringer
- f) individuelle pensjonsavtaler
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 7-2. Departementet kan gi for-

skrift om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i første ledd bokstav a, skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

(3) Det skal gis opplysninger som nevnt i annet ledd, for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede og mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum. Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrift om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrift om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

(4) Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkrefte, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

§ 7-4 *Fordringer og gjeld i selskapsforhold*

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattpliktig. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

§ 7-5 *Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.*

(1) Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier, uansett om leietakeren har foretatt utbetalingen selv. Den

som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom, skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.

(2) Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har tatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.

(3) Norsk pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

(4) Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.

(5) Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter, herunder levende dyr, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

(6) Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. fiske-salslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.

(7) Drosjesentral skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.

(8) Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere

(1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinental-sokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.

(2) For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter første ledd dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.

(3) Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

(4) Departementet kan bestemme at opplysningsplikten etter første ledd også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

§ 7-7 Aksjonærer mv.

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over

- a) aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skattleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- b) eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av skattleggingsperioden, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
- c) aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.

(2) Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner, når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

(3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven, og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne skattlegges etter skatteloven § 7-3.

(4) Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt, for tidligere år samt begrense plikten etter første og annet ledd for selskaper som nevnt i tredje ledd.

§ 7-8 Arv

Offentlige myndigheter som forestår skifte, og testamentsfullbyrdere plikter uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysningene som

departementet gir forskrift om, til kontroll med skattefastsettingen.

§ 7-9 Offentlige myndigheter

(1) Departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter mv. skal gi opplysninger som nevnt i § 10-5 første ledd og annet ledd bokstav a, b, c og h, om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.

(2) Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatte-loven § 6-42
- b) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn
- c) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50, om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer
- d) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11, om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne
- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

§ 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler

(1) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler opplysningsplikten den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum, ikke skattepliktig, påhviler opplysningsplikten også revisor.

(2) Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplys-

ningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav i påhviler formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 7-5 fjerde ledd påhviler fondsstyret.

§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger

(1) Meldinger med opplysninger som nevnt i dette kapitlet, skal for personlige skattepliktige inneholde fødselsnummer eller d-nummer. For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal meldingen inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet kan bestemme at meldingen skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer.

(2) Den opplysningspliktige kan kreve at skattepliktig oppgir sitt fødsels-, d- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattepliktig som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattepliktig.

(3) Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapitlet. Det skal framgå av kopien at opplysningene også er sendt skattemyndighetene. For opplysninger som er gitt etter § 7-2, skal skattepliktig motta en sammenstilt oversikt.

§ 7-13 Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekrefteelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

(2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

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

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven
- b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
- c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

(2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

- a) personer bosatt i utlandet i tjeneste på norsk-registrert fartøy som bare har inntekt av arbeid om bord. Det samme gjelder for personer bosatt i Danmark, Finland, Island eller Sverige i tjeneste på utenlandsk registrert fartøy befraktet av norsk rederi på bareboat basis.
- b) utenlandske artister som omfattes av artist-skatteloven.

(3) Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.

(4) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som myndighetene mottar etter reglene i kapittel 7. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum, før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.

(5) Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan unnlate å levere skattemeldingen når meldingen er riktig og fullstendig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av

- a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum
- c) mottakere av klimakvoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum
- d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum
- e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven
- f) den reder, hovedsmann eller fisker som ved lottfiske leverer fisken til kjøperen, eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjøret for fisken.

(2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for en eller flere terminer. Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til e, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift. Delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigete, skal oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer, i skattemeldingen.

(3) Skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

§ 8-4 Skattemelding for særavgifter

(1) Den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter.

(2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

- a) registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering
- b) registrerte importører av avgiftspliktige varer som skal brukes til råvarer, eller er til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i Stortingets avgiftsvedtak.

(3) Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

(4) Bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

(5) Skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

§ 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter

Den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Dette gjelder likevel ikke når den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

§ 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift

(1) Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

§ 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

§ 8-8 Melding om trekk mv.

(1) Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1, skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling eller framvisning mv. hvor utenlandsk artist deltar, plikter å levere melding om arrangementet. Det samme gjelder

den som stiller plass til rådighet for utenlandske arrangører, eller utenlandske artister som selv arrangerer forestilling. Artist som ingen har meldeplikt for etter første eller annet punktum, skal selv levere melding. Meldingen skal inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, den trekkpliktige og artisten og om kontraktsvilkår. Det skal leveres melding til skattekontoret selv om det ikke skal svares skatt etter artist-skatteloven. Den trekkpliktige etter artistskatte-loven § 7 skal også levere melding med oversikt over skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter.

(3) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd, til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.

§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting

(1) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, skal levere selskapsmelding.

(2) Selskapsmeldingen skal inneholde spesifisering av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og ellers andre opplysninger som har betydning for deltakernes skatteplikt, herunder fastsettingen av personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42.

(3) Selskapet skal også levere melding med opplysninger om hver deltaker per første dag etter utløpet av skattleggingsperioden. Det skal gis opplysninger om deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.

(4) Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 til 10-68, alene eller i fellesskap skal levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.

(1) Skattepliktig som nevnt i petroleums-skatteloven § 5, skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass

som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass.

(3) Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter denne bestemmelsen å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

(4) Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

§ 8-11 *Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.*

(1) Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd bokstav a, skal også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsmelding i medhold av § 8-9 første ledd.

(2) Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skatteleggingsperioden.

(3) Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten

- a) har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner eller
- b) har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig

dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av beregningene i foregående punktum. Første punktum gjelder heller ikke for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

(4) Som nærstående etter første, annet og tredje ledd regnes

- a) selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent
- c) selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- d) nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

(5) Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom

- a) selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge, og dets faste driftssteder i utlandet
- b) selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet, og dets faste driftssteder i Norge.

(6) Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragrafen. Selskaper og innretninger har likevel opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter første til fjerde ledd for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

§ 8-12 *Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter*

(1) Den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding om registrering med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen.

(2) Den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding med opplysninger om og dokumentasjon for endringer i tidligere gitte opplysninger, eller at virksom-

heten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert, og andre opplysninger med betydning for registreringen.

(3) Bostyrer skal levere melding om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.

(4) Tingretten skal levere melding om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

§ 8-13 *Levering av skattemelding mv.*

(1) Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.

(2) For skattepliktig som er mindreårig, eller som er satt under vergemål, skal vergen levere skattemelding når vergens mandat omfatter levering av slik melding. Dette gjelder ikke barn som etter skatteloven § 2-14 er selvstendig skattepliktig, og som fastsetter skattegrunnlaget selv.

(3) For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.

(4) For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

§ 8-14 *Forskrifter mv.*

(1) Departementet kan gi forskrift om skattleggingsperioder, leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

(2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

Kapittel 9 Fastsetting

§ 9-1 *Fastsetting av skattegrunnlaget*

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

(2) Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motorkjøretøyavgifter.

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal

beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

§ 9-2 *Beregning av skatt*

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

(2) Trekkpliktige beregner artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

(3) Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

§ 9-3 *Melding om skatteoppgjør mv.*

(1) Når beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 er gjennomført, skal melding om skatteoppgjør snarest mulig sendes skattepliktig.

(2) Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, sendes selskapets styre og daglig leder.

(3) Melding om skatteoppgjør kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret.

§ 9-4 *Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.*

(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.

(2) Endringsmelding som nevnt i første ledd, må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.

(3) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte og leveringssted for endringsmelding og kan utforme endringsmeldinger. Departementet kan gi forskrift om vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

§ 9-5 *Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer*

(1) Trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13, ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.

(2) Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

§ 9-6 *Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk*

(1) Skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.

(2) Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5.

(3) Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon.

§ 9-7 *Skatteliste*

(1) Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 annet ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalgskatt og petroleumsskatt. Det kan gis innsyn i og utskrift av opplysninger i listen så langt det følger av bestemmelsen her. Offentleglova får ikke anvendelse ved krav om innsyn i slike opplysninger.

(2) Skattelisten skal inneholde den enkelte skattepliktiges navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattepliktig, organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, fastsatt nettoformue, nettoinntekt og skatt.

(3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skattleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkere-

gisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold.

(4) Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommunen hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 eller 3-4. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattepliktige, og hvor slike lister skal legges ut.

(5) Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlegging av listene kunngjøres. Den enkelte skattepliktige skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.

(6) På anmodning skal opplysninger fra skattelistene om den enkelte skattepliktige gis skriftlig til den skattepliktige selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattepliktige ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattemyndighetene kan gjøre unntak fra plikten til å informere den skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet.

(7) Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Listen over personlige skattepliktige kan likevel bare utleveres dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

§ 9-8 *Takseringsregler mv.*

(1) Departementet kan gi forskrift om takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene legges til grunn ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte saken tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.

(2) Skattekontoret kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.

(3) Departementet kan gi forskrift om verdsetting av skogeiendom.

(4) Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting

av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

§ 9-9 *Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning*

(1) Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

(2) Vedtak som nevnt i første ledd, kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I skatteleggingsperioden kan det av årsaker som nevnt i første ledd, gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

Kapittel 10 Kontroll

§ 10-1 *Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.*

(1) Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktig som nevnt i § 8-8.

(2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

§ 10-2 *Kontrollopplysninger fra tredjepart*

(1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.

(2) Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.

(3) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

(4) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

- a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
- b) Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.
- c) Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.
- d) Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste skatteleggingsperiode er ytet til den enkelte mottaker.
- e) Oppdragsgiver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen på vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

(5) Skattemyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

§ 10-3 *Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo*

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeier, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om boet skylder skatt.

§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige

(1) Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

(2) Ved kontroll som nevnt i første ledd, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige varer kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene kopiere til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.

(3) Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal, når skattemyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, og yte nødvendig veiledning og bistand.

(4) Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

§ 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter
- b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet,

såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt

- c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet
- d) konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven
- e) andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt
- f) utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister
- g) politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse
- h) tollmyndighetene gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

§ 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

§ 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.

Skattepliktige som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korre-

spondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentene er i den skattepliktiges besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller den skattepliktige har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter den skattepliktige å framskaffe opplysningene. Den skattepliktige plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende skattleggingsperiode. Departementet kan gi forskrift om fritak for og avgrensning av oppbevaringsplikten samt plikten til å framskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

§ 10-8 *Kontroll av motorvogner*

(1) Skattemyndighetene, tollmyndighetene, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner for å påse at bestemmelsene om årsavgift for motorvogn, vektårsavgift og engangsavgift og bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt.

(2) Ved kontroll plikter føreren å

- a) stanse straks og ellers forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt
- b) oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet
- c) vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen, og gi opplysninger som kontrollmyndigheten mener har betydning for avgiftskontrollen
- d) kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

(3) Skattemyndighetene kan kreve at skattepliktig framstiller kjøretøy hos regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til om riktig avgift er fastsatt.

§ 10-9 *Plikt til å framvise identitetskort*

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med identitetskort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser identitetskortet.

§ 10-10 *Hvem pliktene påhviler i selskap mv.*

I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens,

selskapets eller innretningens norske representant.

§ 10-11 *Framgangsmåten ved kontroll*

(1) Den skattepliktige og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og å uttale seg ved kontroll i medhold av § 10-4. Dette gjelder bare når det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.

(2) Ved kontroll i medhold av § 10-4 skal det utarbeides rapport. Rapportens omfang og innhold skal tilpasses den kontrollen som er foretatt. Rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige. Ved andre kontroller tilpasses kravet til dokumentasjon den kontrollen som er foretatt.

§ 10-12 *Politiets bistandsplikt*

Politiet skal på anmodning fra skattemyndighetene yte bistand ved kontroll etter dette kapitlet. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 10-4.

§ 10-13 *Klage*

(1) Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter dette kapitlet, kan påklage pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

(2) Klage, som kan være muntlig, må framsettes innen en uke.

(3) Organet som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse.

(4) Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglet og deponert etter regler gitt i forskrift.

§ 10-14 *Forskrifter*

Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved kontroll etter dette kapitlet, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og om klage over pålegg.

Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

§ 11-1 Pålegg om bokføring

(1) Skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 7-3 nr. 3.

(2) Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

§ 11-2 Pålegg om revisjon

(1) Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringsskikk, kan skattemyndighetene gi pålegg om at ett eller flere årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13, som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjelde for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Departementet kan gi forskrift om varsel, krav til påleggets form og innhold, virkningen av pålegg ved selskapsomdanninger, melding til Foretaksregisteret, innsending av villighetserklæring og om når pålegg om revisjon ikke kan gis.

§ 11-3 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

(1) Skattemyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge skattepliktige som er bok-

føringspliktige etter bokføringsloven, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

(2) I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 11-4 Klage over pålegg

(1) Den som får pålegg etter dette kapitlet, kan påklage pålegget i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i kapittel 13 med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagefristen er likevel tre uker. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

(2) Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Kapittel 12 Endring uten klage

§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

(1) Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7, kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9.

(2) Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

(3) Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- a) endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- b) skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller
- c) endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

(4) Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding som nevnt i § 8-9.

§ 12-2 Skjønnsfastsetting

(1) Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.

(2) Skjønnnet skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

§ 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

Skattemyndighetene kan endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

§ 12-4 Summarisk fellesoppgjør

(1) Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).

(2) Forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne.

(3) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

§ 12-5 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett

For skattepliktig som har skattleggingsperiode på seks måneder eller kortere, kan fastsetting etter § 12-1 foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skattleggingsperioder.

§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.

(1) Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10.

(2) Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggs-skatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Vedtak om endring som er truffet

i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggs-skatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene. Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggs-skatt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.

(3) Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.

(4) Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av skattegrunnlaget i vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.

(5) Etter utløpet av fristene i første til fjerde ledd kan skattemyndighetene likevel vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort, og som vedkommende ikke kan lastes for. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Departementet kan gi forskrifter om gjennomføring av slik endring og om beregning og innbetaling av trygdeavgift.

§ 12-7 Utsatt friststart

Når skattelovgivningen foreskriver endring av skattefastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, regnes fristene etter § 12-6 fra utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

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

Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

- når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der den skattepliktige er part
- når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter

Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klage-

nemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven

Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven.

§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting

(1) Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom

- endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser
- underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende, og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort eller
- vedtaket må anses ugyldig.

(2) Foreligger vilkårene etter første ledd, kan vedtaket endres også av klageinstansen eller av annet overordnet organ.

(3) Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet endre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og melding om at vedtaket er omgjort må sendes vedkommende innen tre måneder etter samme tidspunkt. Gjelder det overprøving av vedtak i klagesak, må melding om at vedtaket er omgjort likevel sendes vedkommende innen tre uker.

(4) De begrensningene i adgangen til å endre et vedtak uten at det er påklaget som er forutsatt ellers i denne bestemmelsen, gjelder ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler.

Kapittel 13 Klage

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

(1) Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastset-

ting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.

(2) Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt

- når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
- når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- når Kongen vil være klageinstans
- når klagen er avvist av en klagenemnd.

§ 13-2 Klage fra andre

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage på vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet.

(2) Selskap hvor deltakerne skatlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

(3) Boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

(4) Den som skal svare skatt etter eignedoms-kattelova, har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

§ 13-3 Klageinstans

(1) Klageinstans er det forvaltningsorganet (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen).

(2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

(3) Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda for Svalbard, fremmes for nemnda av skattekontoret.

(4) Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting

av skatt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt, fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

§ 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.

(1) Klagefristen er seks uker.

(2) Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Første gang en bolig verdsettes etter eiedomsskattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiedomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

(3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

§ 13-5 Klagens adressat, form og innhold

(1) Klagen skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages.

(2) Klagen skal være skriftlig.

(3) Klagen skal vise til det vedtaket som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de skatteleggingsperioder vedtaket gjelder.

(4) Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.

§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak

(1) Om saksforberedelse mv. av klagesaker gjelder kapittel 5 tilsvarende, når ikke annet følger av reglene i denne bestemmelsen.

(2) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal underinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd.

(3) Underinstansen kan endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet.

(4) Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

(5) Klageren skal sendes utkast til underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Første og annet punktum gjelder likevel ikke opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd.

§ 13-7 Klageinstansens kompetanse

(1) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klageinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd. Klageinstansen er ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt.

(2) Tas klagen under behandling, kan klageinstansen prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Den skal vurdere de synspunktene som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren.

(3) Klageinstansen kan selv treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

§ 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter

Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser

(1) En klagenemnd kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.

(2) En klagenemnd kan uavhengig av fristene i kapittel 12, endre sin skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen i sak der den skattepliktige er part.

Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

§ 14-1 *Tvangsmulkt*

(1) For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7, en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter § 11-1 innen den fastsatte fristen.

(2) Samlet tvangsmulkt etter første ledd første og annet punktum kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Samlet tvangsmulkt etter første ledd tredje punktum kan ikke overstige en million kroner.

(3) Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.

(4) Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(5) Departementet kan gi forskrift om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt og om nivået på og utmåling av tvangsmulkten.

§ 14-2 *Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt*

(1) Ved vedtak om tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter § 5-6 unnlates. I melding om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-8, skal skattemyndighetene opplyse om hvilke plikter som nevnt i § 14-1 første ledd som ikke anses å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

(2) Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

§ 14-3 *Tilleggsskatt*

(1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.

(2) Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig.

(3) Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en

senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

§ 14-4 *Unntak fra tilleggsskatt*

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i skattemeldingen
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil
- når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven
- når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.
- når tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner eller
- når den skattepliktige er død.

§ 14-5 *Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt*

(1) Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. Satsen skal være ti prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som også er gitt av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 7, og opplysninger som selskapet har gitt etter § 8-9 for deltakere som skatlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

(2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

(3) Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.

(4) Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra

den skattepliktige, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere perioder

- b) den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragsføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet
- c) skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere perioder.

(5) Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

§ 14-6 Skjerpet tilleggsskatt

(1) Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. § 14-4 første ledd gjelder tilsvarende.

(2) Skjerpet tilleggsskatt skal fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

(3) Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til femte ledd gjelder tilsvarende.

(4) Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

§ 14-7 Overtredelsesgebyr

(1) Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

- a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7
- b) den som ikke medvirker til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8
- c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven.

(2) Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.

(3) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a og c skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra illeggelse av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om, og hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

(4) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav b kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.

(5) Overtredelsesgebyr ilegges ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(6) Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

(7) Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr.

§ 14-8 Varsel

I varsel etter § 5-6 om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal fristen for å uttale seg være minst tre uker. Varsel etter § 5-6 kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

§ 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.

I sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr skal skattemyndighetene, så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken, veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff.

§ 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon

(1) Vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.

(2) Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

§ 14-11 Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner

Ved prøving av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kan retten prøve alle sider av saken.

§ 14-12 *Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.*

(1) Med bot eller fengsel inntil to år straffes opplysningspliktig tredjepart som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktig opplysning.

(2) Med bot eller fengsel inntil ett år straffes den som grovt uaktsomt overtrer gjerningsbeskrivelsen i første ledd.

§ 14-13 *Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.*

Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter §§ 10-4 eller 10-8.

Kapittel 15 *Søksmål mv.*

§ 15-1 *Søksmål fra skattepliktige mv.*

(1) Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Den kan også reise søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.

(2) Hvem som har adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd første punktum, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

§ 15-2 *Søksmål fra departementet eller en kommune*

(1) Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.

(2) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattedsted for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

(3) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

(4) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

§ 15-3 *Partsstilling*

(1) Ved søksmål til prøving av avgjørelser etter denne loven utøves statens partsstilling av den skattemyndigheten som har truffet avgjørel-

sen. Er avgjørelsen truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret.

(2) Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet.

(3) Søksmål om nemndsvedtak etter § 15-2 første ledd skal rettes mot nemnda ved lederen.

§ 15-4 *Søksmålsfrist*

(1) Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

(2) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.

(3) Hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn vedtak etter første ledd, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

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

(1) Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er benyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstansen som står åpen.

(2) Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det har gått ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Forutsatt at klagen ble fremmet innen klagefristen, utløper søksmålsfristen etter § 15-4 ikke før klageinstansen har truffet avgjørelse i saken.

§ 15-6 *Fastsetting etter avsagt dom mv.*

(1) Når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige

beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres.

(2) Kommer domstolen til at myndighetenes avgjørelse i sak om fastsetting ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal avgjørelsen henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.

(3) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer.

§ 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist

(1) Kommuner som er uenige om hvor en skattepliktig sin formue og inntekt skal skattlegges etter skatteloven kapittel 2 og 3, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.

(2) Avgjørelsen skal begrunnes for så vidt grunnene kan antas å ha betydning ut over den foreliggende saken.

Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

§ 16-1 Ikrafttredelse

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Fra samme tidspunkt oppheves lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

§ 16-2 Overgangsbestemmelser

(1) § 12-6 gjelder for skattefastsettinger som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsettinger for skattleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter fristreglene i ligningsloven.

(2) §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggs-skatt eller overtredelsesgebyr etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. For saker om tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr med varsel før tidspunktet for lovens ikrafttredelse gjelder de tidligere reglene. Det samme gjelder i saker der opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggs-skatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de nye reglene.

(3) Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.

§ 16-3 Endringer i andre lover

Fra det tidspunkt loven trer i kraft, gjøres følgende endringer i andre lover:

1. I lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene (domstolloven) gjøres følgende endring:

§ 218 annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. Den som har bevilling som statsautorisert revisor eller er registrert som revisor, kan bistå med utferdigelse av *skattemeldinger*, *skatteklager* og andre henvendelser til skattemyndighetene.

2. I lov 17. juli 1925 nr. 2 om avgift av kull, jordoljer og andre mineraler og bergarter som utføres fra Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 4 annet ledd første punktum skal lyde:

Undlater den avgiftspliktige å føre eller til bestemt tid å innsende boken med bilag til skattekontoret, eller undlater han å etterkomme en opfordring fra *skattemyndighetene* for Svalbard om å meddele opplysninger, taper han retten til å inngi klage, med mindre han godtgjør omstednigheter, som finnes fyldestgjørende til undskyldning for forsømmelsen.

§ 5 annet ledd annet punktum skal lyde:

Dog kan *skattemyndighetene* på andragende innrømme forlengelse av klagefristen.

§ 9 skal lyde:

§ 9. Undlatelse av å føre eller til bestemt tid å innsende den i § 3, første ledd omhandlede bok med bilag eller det i § 3, annet ledd omhandlede regnskap samt undlatelse av på forlangende å meddele nærmere opplysninger til *skattemyndighetene* straffes med bøter.

3. I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§§ 2 til 4 oppheves.

§§ 5a til 7 oppheves.

4. I lov 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering (valutalova) gjøres følgende endring:

§ 7 sjettede ledd skal lyde:

Departementet avgjer om opplysninger innhenta ifylgje fyrste leden i denne paragrafen skal meddelast offentlege styresmakter som har med *fastsetjinga av skatt*, tolloppgaver og tilsyn med finansinstitusjonar å gjera.

5. I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§§ 2 til 5a oppheves.

§ 6 første ledd skal lyde:

For *avgift og renter* på motorkjøretøyer eller båter eller i samband med bruk av motorkjøretøy eller båt som omfattes av denne lov, er eieren ansvarlig.

§ 7 første, annet og fjerde ledd oppheves.

§ 10 oppheves.

6. I lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova) gjøres følgende endring:

§ 28 g tredje ledd annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan ein sambuar krevje at *skattestyresmaktene* gir opplysningar om eller kopi av *skattemelding og fastsetjing av formues- og inntektsskatt* for den andre sambuaren.

7. I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova) gjøres følgende endringer:

§ 8 B-1 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Eigedomsskatt for anlegg for produksjon av elektrisk kraft skal reknast ut etter verdet (taksten) som anlegget vert sett til ved *fastsetjinga av formues- og inntektsskatt* året før skatteåret.

(2) Vert det med heimel i § 12, bokstav b nytta ulike skattøyrar for bygningar og grunn, skal det fastsetjast særskilde skattegrunnlag for bygningar og for grunn i samband med den *fastsetjinga* som er nemnt i første leden.

(3) Er det klagt på verdsetjinga, eller er verdsetjinga under prøving for domstolane, skal eigedomsskatten likevel reknast ut etter det verdet som vart sett ved *fastsetjinga av formues- og inntektsskatt*. Når spørsmålet er endeleg avgjort, skal skatten rettast i samsvar med den siste avgjerda.

§ 8 B-3 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunefordeling av grunnlaget for eigedomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 8 B-2 første leden pr. 1. januar i *skattefastsetjingsåret*.

§ 8 B-5 første punktum skal lyde:

Reglane i *skatteforvaltningsloven* gjeld tilsvarende så langt dei passer ved fastsetjing av kommunefordeling av eigedomsskattegrunnlag etter reglane i denne lova.

§ 8 C-1 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunestyret avgjer om eigedomsskatten for bustader skal byggje på verdet (taksten) som vert sett på eigedomen ved *fastsetjinga av formues- og inntektsskatt* året før skatteåret.

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved *fastsetjinga* etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og 1,33 for sekundærbustad.

§ 9 annet punktum skal lyde:

Seinare vert eigedomsskatten utrekna etter det verdet som eigedomen vert sett i ved *fastsetjinga av formues- og inntektsskatt* i skatteåret.

§ 17 fjerde ledd skal lyde:

Når taksten byggjer på *verdet som er satt ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt*, skal utskrivninga rettast berre så langt *fastsetjinga* vert brigda etter *skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13*. Fristane for retting etter *skatteforvaltningsloven § 12-6* gjeld då tilsvarende for eigedomsskatten.

§ 19 annet ledd skal lyde:

For anlegg for produksjon av elektrisk kraft og bustader som vert verdsette etter § 8 C, kan klaga ikkje gjelda det verdet som er sett på eigedomen ved *fastsetjinga av formues- og inntektsskatt*, jf. *skatteforvaltningsloven § 13-2 fjerde ledd*.

§ 23 første ledd første punktum skal lyde:

Føresegnene i *skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd og § 15-6 første og andre ledd* og skattebetalingsloven § 17-1 fjerde og femte ledd gjeld på tilsvarende vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eigedomsskatt.

§ 29 annet ledd skal lyde:

Reglane i *skatteforvaltningsloven kapittel 3* om teieplikt gjeld på tilsvarende måte for tenesemenn og nemndmedlemmer som er med på å skriva ut eigedomsskatt i staden for reglane om teieplikt i forvaltningslova.

§ 29 siste ledd skal lyde:

Spørsmålet om dekning av sakskostnader blir avgjort av egedomsskattekontoret når klagenemnda har endra eit vedtak til gunst for skattytar. Avgjerda kan klagast inn for klagenemnda.

8. I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 3 bokstav c fjerde ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slikt underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av *skattemyndighetene* for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

§ 3 bokstav c femte ledd skal lyde:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av *skattemyndighetene* for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgiftene kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c. ---.---.---.---. Hvis krav på utbetaling fra staten etter dette ledd første punktum er pantsatt eller overdratt, skal underskudd som skriver seg fra kostnader til undersøkelse etter petroleumforekomster behandles etter reglene i første til fjerde punktum, med mindre pantlover eller den som har fått kravet overdratt samtykker til annen behandling etter denne bokstav.

§ 3 bokstav i skal lyde:

- i) Ved avtale om leie av flyttbar produksjonsinnretning kan leietaker som er skattepliktig etter § 5 kreve at det gis fradrag ved *fastsettingen* av

skatt etter særskilte regler. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne bokstav, herunder regler om skattemessig fradrag for avskrivninger, friinntekt og rentekostnader.

§ 4 første ledd skal lyde:

Til bruk ved *fastsettingen* av *skatt*, herunder *fastsettingen* av særskatt (jf. § 5), kan departementet – generelt eller for det enkelte tilfelle – med bindende virkning fastsette en normpris for petroleum som utvinnes i de områder som er nevnt i § 1, bokstav a og b.

§ 5 annet ledd skal lyde:

Særskatt *fastsettes* på den inntekt av virksomheten som ligger til grunn for *fastsetting* av den alminnelige inntektsskatt. Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn utvinning og rørledningstransport som nevnt i § 1. Det gis ikke fradrag for tilskudd etter skatteloven § 6-42.

§ 5 sjette, syvende og åttende ledd skal lyde:

Dersom friinntekt utgjør mer enn nettoinntekten, kan det overskytende føres til fradrag i senere år ved *fastsetting* av særskatt. Bestemmelsene i § 3 c annet ledd første og tredje punktum samt tredje ledd får tilsvarende anvendelse på overskytende friinntekt etter foregående punktum.

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger overskytende friinntekt, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slik friinntekt. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere overskytende friinntekt med gjeldende sats for særskatt på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av *skattemyndighetene* for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

Særskatt etter denne bestemmelse kommer ikke til fradrag ved *fastsetting* av annen inntektsskatt.

§ 6 oppheves.

§ 6 a oppheves.

§ 7 nr. 2 skal lyde:

2. Terminskatt etter nr. 1 skal skrives ut til det beløp som *fastsatt* skatt ventes å utgjøre for vedkommende inntektsår. Ved utskrivningen fordeles terminskatten i seks deler, jf. annet ledd. Den skattepliktige skal ha adgang til å uttale seg før utskrivningen finner sted.

§ 7 nr. 4 skal lyde:

4. Skattyteren kan ved forfall for andre termin med virkning for de tre første terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt når denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes *fastsatt*. Tilsvarende kan skattyteren ved forfall for femte termin med virkning for de tre siste terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt.

§ 7 nr. 5 annet ledd skal lyde:

Når *skatten er fastsatt* blir utskrevet terminskatt å avregne i den *fastsatte* skatt. I tilfeller som nevnt i petroleumsskatteloven § 7-4 avregnes innbetalt terminskatt i *fastsatt* skatt. Skattebetalingsloven § 7-1 annet og tredje ledd og § 7-2 første ledd gjelder tilsvarende. Departementet kan i forskrift gi regler om gjennomføring og utfylling av denne bestemmelse.

9. I lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barnelova) gjøres følgende endringer:

§ 70 syvende ledd skal lyde:

Foreldra har plikt til å opplyse det organet som skal handsame fastsettninga av tilskotet, om kva arbeid, utdanning, inntekt og formue dei har, og elles om alt ana som kan ha noko å seie for fastsettninga av fostringstilskotet. For å fastsetje tilskotet kan organet utan omsyn til teieplikta krevje dei opplysningane som trengst frå arbeidsgjevarar, *skattestyresmaktene*, arbeids- og velferdsetaten og forsikringsselskap, bankar og andre som forvarer eller forvaltar formueverdiar.

§ 80 første ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Ei indeksregulering skal likevel først gjerast etter at det er teke omsyn til frådraga den frikjende faren tidlegare har fått i *skattefastsettninga* si for betalt tilskot. Fordelen av det tidlegare frådraget i *skattefastsettninga* skal setjast til 20 prosent.

10. I lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven) gjøres følgende endringer:

§ 67 annet ledd bokstav c skal lyde:

c) overtredelse av militær straffelov § 34 annet ledd annet straffalternativ, jf. tredje ledd, lov om toll og vareførsel § 16-7, *skatteforvaltningsloven §§ 14-12 og 14-13*, utlendingsloven § 108 tredje ledd, jf. sjette ledd, regnskapsloven § 8-5 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje

ledd første punktum, bokføringsloven § 15 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum, alkoholloven § 10-1 annet ledd, arbeidsmiljøloven § 19-1 annet ledd, kystvaktloven § 36 annet ledd, viltloven § 56 første ledd annet punktum, lakse- og innlandsfiskeloven § 49 første ledd annet punktum og forureningsloven § 79 tredje ledd.

11. I lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) gjøres følgende endring:

§ 101 tredje ledd skal lyde:

Skattemyndighetene skal på forlangende fra retten eller bostyreren gi opplysninger om skyldnerens formues- og inntektsforhold.

12. I lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-7 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

For skattekrav kan utlegg alltid tas i krav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* fem år etter utgangen av det kalenderår da endringsvedtak ble truffet.

§ 9-4 annet ledd annet punktum:

Fordring på refusjon etter skatteloven § 16-50 regnes i denne sammenheng som forfalt ved *fastsettingen* av den skatt som gir grunnlag for kravet.

§ 9-4 annet ledd femte punktum skal lyde:

Fortrinnsretten omfatter ikke skatt som er eller kunne vært fastsatt ved *endring av skattefastsettning etter skatteforvaltningsloven kapittel 12*.

§ 9-7 nr. 4 bokstav a skal lyde:

a) Fordring på *tilleggsskatt pålagt* som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, og annen skatte- eller avgiftsfordring av tilsvarende art.

13. I lov 18. desember 1987 nr. 93 om kontroll med eksport av strategiske varer, tjenester og teknologi m.v. (eksportkontrollloven) gjøres følgende endringer:

§ 2 femte ledd skal lyde:

Departementet kan videre bestemme at offentlige organer som har med *fastsettingen av formues-*

og inntektsskatt og kontrollen med merverdiavgiften å gjøre, skal få adgang til å gjøre seg kjent med de opplysninger som er gitt etter denne lov.

14. I lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 39 annet punktum skal lyde:

For dette formålet kan en ektefelle kreve at den andre ektefellen og *skattemyndighetene* gir opplysninger om eller kopi av den felles eller den andre ektefellens *skattemelding og fastsetting av formues- og inntektsskatt*.

15. I lov 11. juni 1993 nr. 66 om pristiltak gjøres følgende endring:

§ 3 femte ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter annet ledd kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers påhviler *skattemyndigheter og myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

16. I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 første ledd skal lyde:

Denne lov gjelder skatt til Svalbard av formue og inntekt, herunder *fastsetting*, betaling og innkreving av slik skatt.

§ 2-1 fjerde ledd skal lyde:

Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard er unntatt fra skatteplikten dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk *skattlegging* eller i fremmed stat.

§ 2-3 annet ledd skal lyde:

Inntekt av næringsvirksomhet utøvet utenfor Svalbard unntas fra skatteplikt dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk *skattlegging* eller i fremmed stat.

Nåværende § 3-2 blir § 3-1.

§ 3-1 første ledd tredje punktum skal lyde:

I det samlede inntektsgrunnlaget etter forrige punktum inngår også inntekt som nevnt i § 3-2 fjerde ledd bokstav b.

Nåværende § 3-1 blir § 3-2 og overskriften skal lyde:

§ 3-2 *Formue og annen inntekt enn lønn*

§ 3-2 første ledd skal lyde:

Formue og inntekt av annen art enn nevnt i § 3-1 skatlegges etter reglene i skatteloven, med mindre annet er bestemt.

§ 3-2 fjerde ledd bokstav b første punktum skal lyde:

Skatt av alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak beregnes med en prosentvis fastsatt del av denne inntekten og med samme satser som er fastsatt for lønnsinntekt, jf. § 3-1.

Kapittel 4 skal lyde:

Kapittel 4. Skatteforvaltning mv.

§ 4-1. *Skatteforvaltningslovens anvendelse på Svalbard*

Skatteforvaltningsloven gjelder ved fastsetting av skatt og trygdeavgift til Svalbard jf. skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b.

§ 4-2. *Særlige bestemmelser for visse grupper skattepliktige*

- Departementet kan fastsette nærmere regler om*
- forenklet felles skatteoppgjør for prosjektgrupper mv. med kortere opphold på Svalbard,*
 - krav til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap og årsberetning for næringsdrivende selskaper, eller for grupper av slike.*

§ 5-1 skal lyde:

§ 5-1. *Skattebetalingslovens anvendelse på Svalbard*

Skattebetalingsloven gjelder ved betaling og innkreving av skatt og trygdeavgift til Svalbard, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd b.

§ 5-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid skal arbeidsgiver gjøre fradrag i ytelsens verdi for skatt etter § 3-1.

§ 5-2 fjerde ledd skal lyde:

Skattebetalingsloven kapittel 5 om forskuddstrekk får ikke anvendelse for lønnstrekk, med unntak av § 5-12.

§ 5-2 femte ledd første punktum skal lyde:
Arbeidsgiveren skal levere *melding* om foretatt *lønnstrekk etter* reglene i *skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd*.

§ 5-2 nytt niende ledd skal lyde:

Departementet kan fastsette nærmere regler om gjennomføring av lønnstrekkordningen, herunder om lønnstrekk i naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser.

§ 5-3 oppheves.

§ 6-3 første ledd annet punktum skal lyde:
Bestemmelsen gjelder ikke for forenklet oppgjør etter § 4-2 bokstav a.

17. I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artist-skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 6 oppheves.

§ 8 overskriften skal lyde:
§ 8. *Attest om innbetalt skatt*

§ 8 første til femte ledd oppheves.

§ 10 skal lyde:

§ 10. *Forskriftshjemmel*

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om skattlegging etter denne lov, herunder om fastsettelse av utgifter til transport, kost og *losji*, bruk av billetter, skattetrekk og *innkreving*.

§ 11 oppheves.

§ 12 skal lyde:

§ 12. *Forholdet til annen skattelovgivning*

Den øvrige skattelovgivning, herunder skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven, kommer til anvendelse så langt annet ikke følger av denne lov med forskrifter. Trekkplikt etter denne lov, og forsømmelse av slik plikt har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter de nevnte lover.

18. I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-5 sjettede ledd skal lyde:

Trygdetid i alderspensjoner medregnes fra utløpet av det året *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* for det aktuelle året er ferdig.

§ 3-18 annet ledd annet punktum skal lyde:
Naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser regnes med og gis den verdien som legges til grunn ved *fastsetting* av inntektsskatt.

§ 7-2 tredje ledd skal lyde:

Formue som nevnt i andre ledd bokstav a og b skal være den formue som framgår av siste *fastsetting av formues- og inntektsskatt*.

§ 19-5 annet ledd første punktum skal lyde:

Pensjonspoeng etter §§ 3-13, 3-14 og 3-16 medregnes i tilleggspensjonen fra utløpet av det året *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* for det aktuelle året er ferdig.

§ 19-13 første ledd annet punktum skal lyde:

Beregningen foretas med virkning fra januar året etter at *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* for det aktuelle året foreligger.

§ 20-4 tredje ledd skal lyde:

Pensjonsopptjeningen for et kalenderår oppreguleres med lønnsvekst og tilføres pensjonsbeholdningen ved utløpet av året *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-10 tredje ledd skal lyde:

Trygdetid medregnes fra utløpet av det året *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* for det aktuelle året er ferdig.

§ 20-17 tredje ledd skal lyde:

Omregninger foretas med virkning fra januar året etter at *fastsettingen av formues- og inntektsskatt* foreligger.

§ 21-16 skal lyde:

§ 21-16. *Saksbehandling i avgiftssaker m.m.*

For saker som behandles av *skattemyndighetene* etter kapittel 24, gjelder ikke bestemmelsene i kapitlet her, og heller ikke bestemmelsene i forvaltningsloven.

§ 23-2 tiende ledd skal lyde:

Når det gjennomføres summarisk fellesoppgjør etter *skatteforvaltningsloven § 12-4*, inngår det beløp som arbeidsgiveren blir ansvarlig for etter denne bestemmelsen, i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

§ 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav f skal lyde:

- f) godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting* i næring der det svares produktavgift som nevnt i § 23-5,

§ 24-2 oppheves.

§ 24-3 oppheves.

§ 24-4 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Også Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

§ 24-5 annet og tredje ledd oppheves.

19. I lov 13. juni 1997 nr. 53 om eierskap i medier (medieeierskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 13 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers *påhviler skattemyndigheter* og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

20. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 7-30b annet ledd annet punktum skal lyde:

Transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak kan unnlates opplyst i selskapsregnskapet dersom selskapet er unntatt fra dokumentasjonsplikten etter *skatteforvaltningsloven* § 8-9 annet ledd.

21. I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjøres følgende endring:

§ 6-2 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Revisor skal sende kopi av begrunnelse som nevnt i § 5-2 fjerde ledd nr. 5 som gjelder krav om bekreftelser etter *skatteforvaltningsloven*, til skattekontoret.

22. I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-3 bokstav c skal lyde:

- c. nedsette eller frafalle lovlig *fastsatt* skatt, uten særlig hjemmel i denne lov.

§ 2-1 syvende ledd skal lyde:

- (7) Plikten til å svare formuesskatt er betinget av at skattyteren bor i riket 1. januar i det år *skatten fastsettes*.

§ 2-2 tredje til femte ledd skal lyde:

(3) Deltakerne i selskap som nevnt i annet ledd *fastsetter skatt* hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45.

(4) Skatt av inntekt kan *fastsettes* selv om selskapet eller innretningen er oppløst eller boet er sluttet og midlene utdelt til parthaverne før utgangen av inntektsåret.

(5) For selskap m.v. som har plikt til å svare formuesskatt, er formuesskatteplikten betinget av at selskapet, innretningen eller boet ikke er oppløst eller sluttet 1. januar i det år *skatten fastsettes*.

§ 2-10 skal lyde:

§ 2-10. *Fastsetting av skatt for ektefeller under ett*

Ektefeller *fastsetter skatt av begge formue og inntekt under ett* når ikke annet er bestemt i denne lov.

§ 2-11 skal lyde:

§ 2-11. *Særskilt fastsetting av ektefellers inntekt*

(1) Har begge ektefeller inntekt, kan hver av dem *fastsette inntekten særskilt*.

(2) *Skattemyndighetene kan gjennomføre særskilt fastsetting også uten at ektefellene selv har foretatt særskilt fastsetting, hvis det gir lavere eller samme samlede skatt som fastsetting under ett.*

(3) Ved inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller, kan ektefellene etter nærmere *dokumentasjon fastsette en* forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsats og deltakelse i virksomheten. Departementet kan gi forskrift om dokumentasjon.

§ 2-12 skal lyde:

§ 2-12. *Fastsetting av skatt for ektefeller hver for seg*

- Ektefeller *fastsetter skatt* hver for seg
- når ekteskapet er inngått etter 31. oktober året før inntektsåret. Den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan *likevel fastsette skatt* under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret,
 - når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt.

§ 2-13 skal lyde:

§ 2-13. *Fordeling av skatt mellom ektefeller*

(1) Ektefeller som helt eller *delvis fastsetter skatt* under ett, jf. §§ 2-10 og 2-12 bokstav a annet punktum, skal *fordele skatt av*

- a. alminnelig *inntekt etter* størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har,
- b. *personinntekt etter* størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har,
- c. *formue etter* størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

(2) Endret skatt ved endring av *fastsatt skatt* senere enn to år etter utløpet av inntektsåret, skal i sin helhet tilregnes den ektefellen som endringen gjelder. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 2-14 skal lyde:

§ 2-14. *Fastsetting av barns formue og inntekt*

(1) Når barn er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, *fastsettes skatten av barnets inntekt og formue* med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen ved utgangen av året. Foreldrene kan *fastsette* en annen fordeling.

(2) Lever ikke foreldrene sammen ved utgangen av året, *fastsettes skatten av barnets inntekt og formue på* den av foreldrene som barnet er folkeregistrert sammen med på dette tidspunkt. Hvis denne av foreldrene ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt *fastsettes* hos den annen hvis *sistnevnte* har hatt omsorgen for barnet det meste av året.

(3) *Skatt på særkullsbarns formue og inntekt fastsettes* med en halvpart hos hver av ektefellene. Den av ektefellene som ikke er barnets biologiske mor eller far og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt *fastsettes* hos den andre ektefellen.

(4) *Skatt på arbeidsinntekt fastsettes likevel særskilt hos barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, og har hatt arbeidsinntekt.*

(5) *Selv om øvrig skatt for barnet fastsettes sammen med foreldrene etter reglene i første ledd, kan skatt av engangserstatning eller annen ytelse som omfattes av § 4-22 fastsettes særskilt hos barnet.*

Overskriften til § 2-15 og paragrafens første ledd skal lyde:

§ 2-15. *Fastsetting av skatt etter dødsfall*

(1) Ved dødsfall i inntektsåret *fastsetter* boet eller arving som har overtatt boet udelt, *skatten*

for sin egen og avdødes samlede inntekt i dette året. Arving kan likevel *fastsette skatten for sin og avdødes inntekt hver for seg.*

§ 2-20 skal lyde:

§ 2-20. *Fordeling av inntekt ved eierskifte*

Når eiendom eller virksomhet skifter eier i inntektsåret, skattlegges hver av eierne for den inntekten som etter tidfestingsreglene faller i vedkommendes eiertid, jf. likevel § 2-15 om *fastsetting av skatt* etter dødsfall og § 10-41 om realisasjon av andel i *selskap med deltakerfastsetting* m.v.

§ 2-33 første ledd annet og tredje punktum skal lyde

Ved siden av boet kan skyldneren *fastsette* skatt av inntekt som skyldneren eller ektefellen erverver, og som ikke tilflyter boet. Skyldneren *skal fastsette* skatt av formue som skyldneren eller ektefellen eier ved utløpet av inntektsåret, som ikke er inndratt i boet.

§ 2-35 annet ledd bokstav c skal lyde:

- c. personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke *fastsette* skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved *fastsetting av skatt* under ett etter § 2-12 a svares skatt til bostedskommunen til den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt.

§ 3-1 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Personens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke *fastsetter* under ett med personen.

§ 4-1 skal lyde:

§ 4-1. *Hovedregel om formue*

(1) Skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i *skattefastsettingsåret* av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.

(2) For skattyter med avvikende regnskapsår etter *forskriftsbestemmelse vedtatt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-14* skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i *skattefastsettingsåret*.

§ 4-3 første ledd bokstav e og f skal lyde:

- e. forskuddsskatt, forhåndsskatt og terminskatt som ikke er forfalt, samt restskatt og

resterende skatt som ikke er *fastsatt* ved utløpet av inntektsåret,

- f. skatt, trygdeavgift eller *tilleggsskatt og renter* som fastsettes ved *endring av fastsatt skatt* etter utløpet av inntektsåret.

§ 4-11 annet ledd skal lyde:

(2) Verdien av skog settes til den avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell skjøtsel og drift etter *forskrift, jf. skatteforvaltningsloven § 9-8 tredje ledd*.

§ 4-12 skal lyde:

§ 4-12. *Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond*

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til kursverdien 1. januar i *skattefastsettingsåret*.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før *skattefastsettingsåret* fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i *skattefastsettingsåret*. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige skattekontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i *skattefastsettingsåret*. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i *skattefastsettingsåret*.

§ 4-13 skal lyde:

§ 4-13. *Aksje i nystiftet aksjeselskap og allmennaksjeselskap eller hvor aksjekapitalen er endret i året før skattefastsettingsåret*

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før *skattefastsettingsåret*,

settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i *skattefastsettingsåret* til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 annet ledd.

(2) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i året før *skattefastsettingsåret* er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges verdien 1. januar i *skattefastsettingsåret* til grunn ved *skattefastsettingen*. Det samme gjelder såfremt selskapet det forutgående år har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen, eller aksjen i året før *skattefastsettingsåret* er strøket fra notering på børs eller notering på SMB-listen ved Oslo Børs. For øvrig gjelder § 4-12 annet ledd.

§ 4-17 skal lyde:

§ 4-17. *Varebeholdning*

Beholdning av varer og råstoffer i virksomhet verdsettes til samme verdi som legges til grunn ved *fastsettingen av inntekt*, jf. § 14-5 annet ledd.

§ 4-20 annet ledd skal lyde:

(2) Personer som *fastsetter skatt* under ett, har ett felles fribeløp etter første ledd.

§ 4-31 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skatteytters samlede eiendeler, basert på verdien ved *skattefastsettingen*.

§ 4-40 skal lyde:

§ 4-40. *Fastsetting av formue for deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

For deltaker i *selskap med deltakerfastsetting* som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved *fastsettingen av formue* til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter.

§ 4-50 skal lyde:

§ 4-50. *Fastsetting av formue for inntekts- eller bruksnyter*

Er det ved testament eller annen gyldig disposisjon bestemt at inntektsnytelsen av en kapital eller bruksnytelsen av en eiendom i kortere eller lengre tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en

annen person, stiftelse eller innretning, *fastsetter* rente- eller bruksnyteren *formue av* kapitalen eller eiendommen så lenge denne retten vedvarer.

§ 4-51 skal lyde:

§ 4-51. *Forsømmelse av meldeplikt ved realisasjon av aksje og grunnfondsbevis m.v.*

Er det i innsendt aksjonær oppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksje eller grunnfondsbevis m.v. er realisert, *skal* vedkommende *fastsette skatten som eier av aksjen eller grunnfondsbeviset m.v.*, med mindre vedkommende påviser hvem som er den virkelige eieren.

§ 5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved *fastsettingen av skatt*.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved *fastsettingen av skatt*, jf. skattebetalingsloven § 5-8 tredje ledd.

§ 5-15 første ledd bokstav i skal lyde:

i. arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for opplysningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i *skatteforvaltningsloven § 7-13, jf. § 7-2*,

§ 5-22 første ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning etter § 10-1, tilsvarende utenlandsk selskap, samt til *selskap med deltakerfastsetting*, jf. § 10-40.

§ 5-41 første ledd skal lyde:

(1) For livrente som er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet, er skatteplikten etter § 5-1 begrenset til den del av livrenten som anses å gå ut over tilbakebetalingen av premie for forsikringen. Det gjelder under forutsetning av at det ikke er gitt fradrag for premien ved *fastsettingen av skatt*. Departementet kan gi forskrift

om størrelsen av den skattepliktige delen, om vilkår for begrensning av skatteplikten og om hel eller delvis skatteplikt ved brudd på vilkår.

§ 6-3 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Udekket underskudd ved årets *fastsetting av skatt* kan fremføres til fradrag etter § 14-6. Foreldre fradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ 6-80 til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

(5) Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved *fastsetting av skatt på inntekt* her i landet.

§ 6-19 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Frdrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved *utløpet av fristen for å levere skattemelding* legges frem attest for innbetalt kontingent.

§ 6-32 annet ledd første punktum skal lyde:

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som *fastsetter skatt* under ett etter §§ 2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd.

§ 6-40 sjette ledd skal lyde:

(6) Ved *fradrag* for rente av gjeld til utenlandsk fordringshaver *skal rentekostnaden dokumenteres* på den måten departementet har bestemt.

§ 6-46 sjette ledd skal lyde:

(6) Fradrag etter første, annet, tredje og femte ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til *skattemyndighetene* i henhold til *skatteforvaltningsloven*.

§ 6-49 første ledd skal lyde:

(1) Barn gis særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og *barnet fastsetter skatt av* underholdsbidrag, barnepensjon o.l.

§ 6-51 annet ledd skal lyde:

(2) Er det *fastsatt fradrag* for en kostnad, men fradragsrett for kostnaden likevel ikke foreligger som følge av denne bestemmelsen, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

§ 6-70 første ledd skal lyde:

- (1) Skattyter som
- etablerer skatteplikt som bosatt i riket, jf. § 2-1 første ledd, kan ved *fastsettingen av skatt* for de to første inntektsårene kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
 - har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd d og annet ledd, kan *fastsette* standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
 - har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal ha standardfradrag etter denne paragraf. Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal han ha standardfradrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

§ 6-90 tredje ledd skal lyde:

(3) *Fastsetter ektefellene skatten særskilt* etter § 2-11, eller *fordeler* de skatten etter § 2-13, gjelder første og tredje ledd særskilt for hver av dem.

§ 6-91 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i annet ledd *har ikke krav på* fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomheten som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på *verdien ved skattefastsettingen*.

§ 7-3 første ledd skal lyde:

(1) Boligselskaper *fastsetter* ikke *skatt* som selskaper. I stedet *fastsetter* andelshaverne *skatten* etter denne paragraf.

§ 7-3 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når *skattemyndighetene* finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn ordinær *skattefastsetting* etter regnskap ville gjøre.

Overskriften til § 7-10 skal lyde:

§ 7-10. *Frادrag for kostnad ved overgang fra skattefritak til skatteplikt*

§ 7-11 skal lyde:

§ 7-11. *Forskrift*

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel, herunder om skattlegging i boligsameier og levering av *opplysninger* fra slike.

§ 8-2 femte ledd skal lyde:

(5) Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller bare har skog som ennå ikke er inntektsgivende, gis fradrag for kostnad til skogreising på egen eiendom med inntil ti prosent av nettoinntekten ved *skattefastsettingen* i samme kommune. Fradrag gis bare for skogreising i område som etter departementets bestemmelse skal anses som skogløst eller skogfattig.

§ 8-3 annet til femte ledd skal lyde:

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 pst. av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved *gjennomsnittsfastsetting* etter § 14-82 *fastsettes* til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30.000 kroner.

(3) Fradrag for avsetning gis bare dersom skattyteren innen utløpet av *fristen for å levere skattemelding* har satt avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank. *Frادraget skal dokumenteres med erklæring* fra banken om at skattekontoret vil få skriftlig underretning når det skjer bevegelse på kontoen eller innskuddet stilles som sikkerhet for *gjeld*.

(4) *Fører skattefastsettingen* til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5.000 kroner.

(5) Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt – eventuelt ved *gjennomsnittsfastsetting* etter § 14-82 – for det året eller de årene midlene på bankkontoen heves. Skattlegging skal skje senest ved *skattefastsettingen* for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet. Rentebeløp som godskrives fondskontoen, behandles på samme måte. Innestående midler anses som hevet dersom de stilles som sikkerhet for gjeld. Skattyteren anses for å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som beløpene ble avsatt. Ved skattlegging av fondsmidler gjelder bestemmelsen i § 6-90 annet ledd tilsvarende.

§ 8-10 første ledd skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20 gjelder for aksjeselskap som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven, og *som fastsetter skatt* etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20.

§ 8-11 første ledd bokstav c nr. 2 skal lyde:

2. andeler i *selskaper med deltakerfastsetting* m.v. som nevnt i § 10-40 hvor inntekten ikke fastsettes etter § 8-15

§ 8-11 første ledd bokstav e skal lyde:

- e. andel i *selskap med deltakerfastsetting* mv. som nevnt i § 10-40, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f og h, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,

§ 8-11 niende ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om selskapenes plikt til å innrapportere opplysninger til *skattemyndighetene*.

§ 8-12 annet ledd skal lyde:

(2) Valg om å tre inn i ordningen skal skje samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer *skattemeldingen*.

§ 8-13 første ledd bokstav b skal lyde:

- b. annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller konsernforbundet selskap som *skattlegges* etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 8-14 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved realisasjon av andel i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60, som omfattes av § 2-38, til selskap som *skattlegges* etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20 fra selskap med direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskapet, skal det foretas et inntektsoppgjør slik at en positiv differanse mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på realisasjonstidspunktet kommer til beskatning i det overtakende selskapet. Tilsvarende gjelder når realisasjonen skjer fra selskap som slikt selskap har direkte eller indirekte eierinteresser i. Inntektsoppgjør etter dette ledd skal ikke foretas ved realisasjon fra selskap som *skattlegges* etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20.

§ 9-7 syvende ledd skal lyde:

(7) Ved arv og gave av aksjer og andeler i selskap som nevnt i § 10-10, jf. 10-1, fra person omfattet av § 10-12 til arving eller gavemottaker som omfattes av § 10-12, gjelder § 10-33. Ved arv og gave av andel i *selskap med deltakerfastsetting* gjelder § 10-46, jf. § 10-33.

§ 9-13 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Fritaket gjelder også for *selskap med deltakerfastsetting* ved overdragelse av landbruks-eiendom eiet av selskapet i minst ti år, hvor alle deltakerne er slektninger som nevnt, og hvor eiendommen overdras til en av deltakerne eller et annet familiemedlem innenfor kretsen. Overdras en landbrukseiendom fra et *selskap med deltakerfastsetting* etter foregående punktum til en av deltakerne eller til en av deltakernes ektefelle eller til person innenfor familiekretsen, anses forskjellen mellom antatt salgsverdi og vederlaget ikke som skattepliktig utdeling fra selskapet i henhold til § 10-42 første og annet ledd.

(5) Ved oppløsning av *selskap med deltakerfastsetting* i landbruket blir gevinst som skriver seg fra salg av landbrukseiendom som for seg ville vært skattefri for deltakeren etter første ledd, å holde utenfor ved beregning av over- eller underskudd på deltakerens andel.

§ 9-14 sjettede ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes ved *skattefastsettingen* for det året realisasjonen anses å ha funnet sted, jf. § 14-27.

§ 9-14 niende ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Retten til utsettelse etter denne paragraf begrenses til årets netto *fastsatte* skatt på inntekten. Det skal beregnes renter som nevnt i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, fra det tidspunkt restskatt knyttet til *fastsatt* skatt etter denne paragraf skulle vært betalt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-21.

§ 10-2 første ledd første punktum skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap *har krav på fradrag for konsernbidrag* ved *fastsettingen av skatt* så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler.

§ 10-4 tredje ledd oppheves.

§ 10-13 første ledd skal lyde:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. *Ansvar for skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.*

Reglene i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond.

§ 10-34 annet ledd skal lyde:

(2) Når det har skjedd en slik omfordeling skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til skattekontoret. Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av *skatteforvaltningsloven § 7-7 første og annet ledd*. Departementet kan gi nærmere regler om omfordelingsmelding etter denne bestemmelse.

§ 10-41 første ledd skal lyde:

(1) Ved fastsettelse av alminnelig inntekt settes deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen til en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skatteavgivningen som om selskapet var skattyter. Andel av underskudd i utenlandsk selskap kommer bare til fradrag dersom deltakeren uttrykkelig erklærer at alt underlagsmateriale til selskapets regnskap vil bli fremlagt på *skattemyndighetenes* begjæring.

§ 10-46 skal lyde:

§ 10-46. *Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i selskap med deltakerfastsetting*

Skatteloven § 10-33 gjelder tilsvarende ved arv og gave av andel i *selskap med deltakerfastsetting*.

§ 10-47 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Krav etter første og annet ledd *må dokumenteres på den måten* departementet fastsetter i forskrift.

(5) Krav etter første og annet ledd må fremsettes før utløpet av *fristen for å levere skattemelding*, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret.

§ 10-63 skal lyde:

§ 10-63. *Lavskattland*

Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen *skulle ha fastsatt* dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.

§ 10-66 skal lyde:

§ 10-66. *Fradragsbegrensning for underskudd*

Underskudd kan bare fremføres dersom det uttrykkelig erklæres at alt underlagsmateriale til

selskapets regnskap vil bli fremlagt på *skattemyndighetenes* begjæring.

§ 10-70 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet fastsettes i *skattefastsettingen* for utflyttingsåret, jf. § 14-25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert.

§ 10-70 syvende ledd skal lyde:

(7) Skattyter kan gis utsettelse med innbetaling av *fastsatt* skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Ved flytting til annen EØS-stat gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold, samt bistand til innfordring. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den *fastsatte* skatt ikke medtas ved avregningen for inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om vilkår for utsettelse og sikkerhetsstillelse etter dette ledd.

§ 10-70 niende ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Dersom skattyter realiserer aksjen eller andelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter femte ledd, *kan* skattyteren *fastsette redusert* skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3. *Skattefri fusjon av selskap med deltakerfastsetting*

To eller flere selskaper hvor deltakerne *skattlegges* etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter, og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

Overskriften til § 11-5 skal lyde:

§ 11-5. *Skattefri fisjon av selskap med deltakerfastsetting*

§ 11-8 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved fisjon av *selskap med deltakerfastsetting* hvor deltakerne eier andeler i flere av de fisjonerte selskapene, skal over- og underpris på sel-

skapsandeler fordeles i samme forhold som selskapets nettoverdier.

§ 11-20 første ledd skal lyde:

(1) Departementet kan gi forskrift om at følgende selskap eller foretak kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten å utløse skattlegging:

- a. enkeltpersonforetak,
- b. virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune,
- c. interkommunalt selskap,
- d. *selskap med deltakerfastsetting* som omfattes av § 10-40,
- e. samvirkeforetak,
- f. statsforetak,
- g. norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter § 2-2 første ledd e.

Departementet kan også gi forskrift om omdanning fra enkeltpersonforetak til *selskap med deltakerfastsetting* som omfattes av 10-40.

§ 11-21 første ledd bokstav b skal lyde:

- b. Mellom *selskap med deltakerfastsetting* som omfattes av § 10-40, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere.

§ 11-21 annet ledd annet punktum skal lyde:

Overdragende skattyters *fastsatte* naturressurskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 *fjerde ledd* siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 *fjerde ledd* på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan overføres tilsvarende.

§ 11-22 første ledd bokstav d skal lyde:

- d. andeler i *selskap med deltakerfastsetting* etter § 10-40,

§ 11-22 tredje ledd skal lyde:

(3) Til fritaket eller nedsettelsen kan det knyttes vilkår, herunder med hensyn til bruken av vederlaget eller deler av det. Overdragende skattyters *fastsatte* naturressurskatt til fremføring etter skatteloven § 18-2 *fjerde ledd* siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18-3 *fjerde ledd* på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan tillates overført. Overdragende sparebanks og gjensidige livsforsikringsselskaps skatteposisjoner, herunder fremførbare underskudd etter skatteloven § 14-6 og ubenyttede godtgjørelsesfradrag etter skatteloven § 10-12 *fjerde ledd* på tidspunktet for overføring, kan tillates overført.

§ 12-1 skal lyde:

§ 12-1. *Anvendelsesområde*

Dette kapittel gjelder fastsettelse av personinntekt. Personinntekt er grunnlag for *fastsetting* av toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden.

§ 12-2 første ledd bokstav f skal lyde:

- f. godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting*,

§ 12-12 annet ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. Ikke-avskrivbar eiendel skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og *verdien ved skattefastsettingen*.

§ 14-1 tredje ledd skal lyde:

(3) For næringsdrivende regnskapspliktig skattyter som etter regnskapsloven § 1-7 første ledd annet og tredje punktum benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret (avvikende regnskapsår), fastsettes inntekten til det beløpet den har utgjort i det siste regnskapsåret som er utløpt før 1. januar det året *skatten fastsettes*.

§ 14-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Tredje ledd gjelder tilsvarende når staten, Opplysningsvesenets fond eller en kommune skal *fastsette skatt* og det foreligger regnskap som ikke følger kalenderåret.

§ 14-6 første ledd skal lyde:

(1) Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående år. Underskudd i et tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år. Dette gjelder ikke ved *gjennomsnittsfastsetting* av inntekt av skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Denne paragraf gjelder ikke *skatt på inntekt fra skogbruk fastsatt ved gjennomsnittsfastsetting*, jf. § 14-81.

§ 14-7 første ledd skal lyde:

(1) Når det ved opphør av en virksomhet er et udekket underskudd som er oppstått i det året da virksomheten opphører, skal *fastsatt skatt* for det foregående, og om nødvendig også for det nest foregående, året endres, idet det i inntekten for disse år gis fradrag for det udekkede underskuddet. Er underskuddet oppstått i året

forut for opphørsåret, skal *fastsatt skatt* for det foregående året endres tilsvarende.

§ 14-63 annet ledd annet punktum skal lyde:
Opplysninger til slik sannsynliggjøring må senest være gitt innen skattyters *frist for å levere skattemelding* for vedkommende inntektsår.

§ 14-65 skal lyde:

§ 14-65. *Andel i selskap med deltakerfastsetting*

(1) For andel i *selskap med deltakerfastsetting* som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene i §§ 14-61 til 14-63 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer.

(2) For andel i *selskap med deltakerfastsetting* som tas ut av norsk beskatningsområde, får reglene i § 14-64 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Fristen etter § 14-64 annet ledd regnes fra utgangen av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppjøret etter § 14-64 tredje ledd skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid.

§ 14-70 tredje ledd tredje punktum skal lyde:
Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved *fastsettingen av skatt på inntekt*.

§ 14-70 fjerde ledd første punktum skal lyde:
Oppfylles ikke vilkårene for fritak som nevnt under annet ledd, skal *fastsatt skatt endres* for gevinsten eller en forholdsmessig del av den etter *skatteforvaltningsloven § 12-1*.

Overskriften til §§ 14-80 til 14-83 skal lyde:

Inntektsutjevning, gjennomsnittsfastsetting

§ 14-80 tredje og fjerde punktum skal lyde:
Endring av *fastsatt skatt* skal i tilfelle foretas for de to forutgående årene. Kravet må fremsettes innen den fristen som gjelder for innlevering av *skattemeldingen*.

§ 14-81 skal lyde:

§ 14-81. *Gjennomsnittsfastsetting for skogbruk*

(1) Ved *gjennomsnittsfastsetting* for skogbruk fastsettes inntekten på følgende måte:

- Inntekten fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene.
- Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras sær-

skilt med det beløpet de har utgjort det siste året.

- Ved fastsettelsen av avkastningen av skogbruk tas med

- verdien av skogvirke uttatt til eget bruk og av jakt, fiske, torvtak o.l., samt leieinntekter herfra,
- utbetalt offentlig tilskudd til skogkulturarbeid.

- Vedtaket om endring av *fastsatt skatt* som treffes før *fastsatt skatt* for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved *gjennomsnittsfastsettingen*. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

(2) *Gjennomsnittsfastsetting* skal foretas når næringen har vært drevet i åtte år. *Gjennomsnittsfastsetting* kan foretas for tidligere år, forutsatt at skattyteren har drevet næringen i minst to år og *gjennomsnittsfastsettingen* skjer innen *fristen for å levere skattemelding*.

(3) Når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep o.l. foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skattlegging over flere år.

(4) *Gjennomsnittsfastsetting* skal ikke foretas

- når skog går over til ny innehaver. Inntekten i overdragelsesåret holdes utenfor gjennomsnittsberegningen både for den tidligere og den nye innehaveren. Ved skattyterens død gjelder likevel § 14-82 annet ledd a og b tilsvarende,
- når skog er kjøpt til uthogst, jf. § 8-2 tredje ledd.

(5) Dersom det ved avbrudd av *gjennomsnittsfastsettingen* viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av *gjennomsnittsfastsatte* inntekter for samme tidsrom med mer enn 15.000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av *fastsatt skatt*. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger *gjennomsnittsfastsatt* inntekt. Har *inntekt i skogbruket* ikke vært *gjennomsnittsfastsatt* så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor *inntekt i skogbruket* har vært *gjennomsnittsfastsatt*.

(6) Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses ikke som skogbruk etter denne paragraf, men skattlegges sammen med skattyterens øvrige inntekt.

§ 14-82 skal lyde:

§ 14-82. *Gjennomsnittsfastssetting for reindrift*

(1) Inntekt fra enkeltpersonforetak av reindrift og bierverv knyttet til denne, fastsettes på følgende måte:

- a. Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke *gjennomsnittsfastssetting* for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 prosent under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Når det før *gjennomsnittsfastssettingen* er påbegynt, fremkommer et underskudd som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten ved *gjennomsnittsfastssetting* for senere år settes til 0 kroner.
- b. Gjennomsnittsberegning foretas før fradrag for gjeldsrenter. Dersom kostprisen ved kjøp og omsetningsverdien ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp.
- c. Vedtak om endring av *fastsatt skatt* som treffes før *skattefastsettingen* for det påfølgende året legges ut, skal det tas hensyn til ved *gjennomsnittsfastssettingen*. Senere endring tilregnes det året endringen gjelder.

(2) Ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs, avbrytes *gjennomsnittsfastssettingen*. *Gjennomsnittsfastssetting* foretas ikke for dette året. *Gjennomsnittsfastssettingen* avbrytes likevel ikke

- a. når virksomheten innen utgangen av skattyterens dødsår overtas udelt av arving eller av gjenlevende ektefelle i uskifte, og vedkommende *fastsetter skatt* under ett med avdøde og dennes dødsbo for dødsåret,
- b. når avdøde og skattyterens dødsbo *fastsetter skatt* under ett for dødsåret.

(3) Dersom det ved avbrudd av *gjennomsnittsfastssettingen* viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn ti prosent fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av *fastsatt skatt* for vedkommende inntektsår.

§ 15-3 tredje ledd skal lyde:

(3) De skattesatsene som gjelder ved utskrivning av forskudd på skatt, skal gjelde

også ved *skattyters og skattemyndighetenes fastsetting av skatt*. Kommunestyre og fylkesting kan likevel innen utgangen av april måned i året etter inntektsåret vedta andre skattesatser som skal gjelde ved *fastsettingen av skatt*. Vedtaket må godkjennes av fylkesmannen for å bli gyldig.

§ 15-4 annet ledd skal lyde:

(2) Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som *fastsetter skatt* under ett for begges samlede formue og inntekt.

§ 15-4 femte ledd skal lyde:

(5) Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som *fastsetter sin og avdødes inntekt under ett*, ha personfradrag i klasse 2. *Fastsettes* ektefellens inntekt særskilt etter § 2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsbo skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle *fastsetter skatt* eller sannsynligvis vil *fastsette skatt* særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 16-1 sjette ledd skal lyde:

(6) Skattefradraget fastsettes ikke med høyere beløp enn summen av *fastsatte* inntektskatter og trygdeavgift.

§ 16-10 tredje ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

For ektefeller som *fastsetter skatt* under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som *fastsettes* under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som *fastsettes* særskilt.

§ 16-10 fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattefradrag gis ikke med høyere beløp enn summen av *fastsatte* inntektsskatter og trygdeavgift. Det overskytende beløpet kan ikke fremføres til senere fradrag.

§ 16-10 sjette ledd skal lyde:

(6) Når det er gitt skattefradrag etter første ledd, og vilkårene for boligsparing anses brutt,

skal det gjøres et tillegg i *fastsatt* skatt for det året vilkårene anses brutt. Tillegget skal svare til det skattebeløpet som det tidligere er gitt fradrag for.

§ 16-25 skal lyde:

§ 16-25. *Frist for fremsetting av krav om skattefradrag*

Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av *fristen for å levere skattemelding* for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

§ 16-28 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyteren kan kreve utsettelse med inntektsbeskatningen så lenge han fortsatt *fastsetter skatt* som eier av de enkelte eiendeler etter bestemmelsene i § 2-37 *fjerde ledd* eller §§ 10-60 til 10-68.

§ 16-40 syvende ledd annet punktum skal lyde: Departementet kan gi forskrift om utveksling av opplysninger tilknyttet et forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og *skattemyndighetene* uavhengig av taushetsplikt, og gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av prosjekt.

Overskriften til § 16-63 skal lyde:

§ 16-63. *Skatteavregning, endring av fastsatt skatt mv.*

§ 17-1 første ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt med tillegg etter tredje ledd, fradrag tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke *fastsettes* skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) mottar overgangsstonad etter §§ 16-7 eller 17-6 i folketrygdloven, eller
- b) mottar pensjon etter §§ 16-7 eller 17-5 i folketrygdloven.

§ 17-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters nettoformue ved *statsskattefastsettingen*, utover 200.000 kroner for enslige og 100.000 kroner for hver ektefelle.

§ 17-2 første ledd første punktum skal lyde:

Ved skattebegrensning etter § 17-1 skal ektefellers inntekt fastsettes hver for seg uansett om ektefellene *fastsetter skatt* under ett eller særskilt.

§ 17-2 annet ledd første punktum skal lyde:

Ektefellers inntekt skal likevel fastsettes under ett for ektefeller som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4, uansett om ektefellene *fastsetter skatt* under ett eller særskilt.

§ 17-4 tredje og fjerde ledd skal lyde:

(3) Skattebegrensning skal i alminnelighet ikke gis når

- a. skattyters inntekt og *formue er fastsatt* ved skjønn,
- b. skattyter har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året,
- c. inntektsnedgangen er forbigående,
- d. den lave inntekt skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket e.l.

(4) Ved utøvelse av skjønn etter første til tredje ledd skal det ses bort fra *fradrag for* kostnader som reelt sett ikke bidrar til skattyterens evne til å sørge for underhold for seg selv eller andre som vedkommende plikter å forsørge.

§ 18-2 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Naturressursskatt kan ikke kreves som fradrag i alminnelig inntekt. Naturressursskatt kan kreves fratrukket i *fastsatt* fellesskatt til staten. Selskaper og innretninger som nevnt i § 2-36 annet ledd kan kreve naturressursskatt fratrukket i *fastsatt* skatt til staten av alminnelig inntekt. Dersom naturressursskatten overstiger fellesskatt eller *fastsatt* inntektsskatt til staten for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift.

(5) Ved *fastsetting* og betaling av naturressursskatt gjelder *skatteforvaltningsloven* og skattebetalingsloven.

§ 18-3 ellefte ledd skal lyde:

(11) I kraftverk som *skattlegges* etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, fastsettes grunnrenteinntekt for hver deltaker.

§ 18-5 første ledd første punktum skal lyde:

Kraftanlegg verdsettes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i *fastsettingsåret* ved taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid.

§ 18-5 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:
Gjenstående levetid fastsatt etter bestemmelsen i annet punktum kan fravikes dersom *skattemyndighetene* på bakgrunn av befaringsfunn måtte legge til grunn en annen gjenstående levetid for driftsmidlet.

§ 18-5 femte ledd til åttende ledd skal lyde:

(5) Formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10.000 kVA, settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i *fastsettingsåret*.

(6) Formue i et kraftanleggs anleggsdeler som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital pr. 1. januar i *fastsettingssåret*.

(7) I kraftanlegg som *skattlegges* etter en bruttometode, jf. § 10-40 annet ledd, verdsettes formuen for hver deltaker.

(8) Formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft settes til skattemessig verdi pr. 1. januar i *fastsettingssåret*.

§ 19-2 annet ledd bokstav a nr. 3 skal lyde:

3. *Skattemyndighetene* er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

23. I lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-2 første ledd bokstav h skal lyde:

h. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting*.

§ 2-6 overskriften skal lyde:

§ 2-6. *Skatteforhold*

§ 2-6 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, premiekvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder foretakspensjonsordning etter loven her.

(2) Premiekvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger som foretaket har foretatt av årets premie, tilskudd til premiefond og tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond.

24. I lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-2 bokstav j skal lyde:

j. Lønn: Skattepliktig lønnsinntekt, beregnet personinntekt og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i *selskap med deltakerfastsetting*.

§ 2-8 overskriften skal lyde:

§ 2-8. *Skatteforhold*

§ 2-8 første og annet ledd skal lyde:

(1) Det skal fremgå av regelverket for pensjonsordningen, innskuddskvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder pensjonsordning etter loven her.

(2) Innskuddskvitteringer og meldinger til *skattemyndighetene* skal inneholde spesifiserte opplysninger om de innbetalinger foretaket har foretatt, herunder tilskudd til innskuddsfondet.

25. I lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova) gjøres følgende endringer:

§ 12 første ledd skal lyde:

Når det med verknad frå byrjinga av eit kalenderår er gjennomført samanslåing av to eller fleire kommunar eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, blir alle skattepliktige i eit distrikt som tidlegare har danna ein sjølvstendig kommune, ved den første *skattefastsetjinga* etter samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, *skattlagt for* kommuneskatt etter dei skattesatsane som i dette distriktet blei lagde til grunn ved fastsetjinga av forskot på skatt for vedkomande inntektsår. Dette gjeld likevel ikkje dersom kommunestyret i vedkomande distrikt før samanslåinga eller deling som nemnt i § 3 andre ledd bokstav b, har gjort vedtak om at det ved *skattefastsetjinga* skal nyttast andre skattesatsar, og slikt vedtak er godkjent av Fylkesmannen.

§ 12 tredje ledd skal lyde:

Når eit område blir overført frå ein kommune til ein annan med verknad frå byrjinga av eit kalenderår, blir alle skattepliktige i dette området *skattlagt for* kommuneskatt i den kommunen som avstår området, ved *skattefastsetjinga* som gjeld inntektsåret før overføringa.

26. I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

§ 6 overskriften skal lyde:

§ 6. *Beløpsgrenser og tidfesting*

§ 6 første ledd oppheves. Nåværende annet ledd blir første ledd.

§ 6 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir annet ledd.

§ 7 oppheves.

§ 8 oppheves.

§ 9 skal lyde:

§ 9. *Krav på kompensasjon*

Dersom skattemeldingen mottas etter utløpet av leveringsfristen skal kravet avvises. Med de begrensninger som følger av § 10 kan kravet tas med i skattemeldingen for en senere periode.

§ 10 skal lyde:

§ 10. *Foreldelse*

Foreldelsesfristen for krav om kompensasjon er sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for sjette periode påfølgende år.

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for neste periode.

Foreldelsesfristen etter første og annet ledd begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskaps-systemet etter bestemmelsene i § 6 annet ledd.

Foreldelse avbrytes kun ved innsendelse av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven.

§ 11 oppheves.

§ 12 annet og tredje ledd oppheves.

§§ 13 til 15 oppheves.

§ 17 oppheves.

§ 18 første punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere forskrifter om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i denne lov, herunder om *beregning, inndekning og krav* til innholdet av selgers salgsdokument.

§ 19 oppheves.

27. I lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) gjøres følgende endring:

§ 24 tredje ledd skal lyde:

Opplysninger som kreves etter første og annet ledd, kan gis uten hinder av den lovbestemte taushetsplikt som ellers *påhviler skatte- og avgiftsmyndigheter* og myndigheter som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet.

28. I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2 annet ledd skal lyde:

Enhver som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. Det samme gjelder enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter bestemmelsen her.

§ 11 første ledd skal lyde:

Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven.

29. I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven) gjøres følgende endring:

§ 21 første ledd første punktum skal lyde:

Innkrevingsentralen kan kreve at *skattemyndighetene* gir opplysninger om inntekts- og formuesforholdene til bidragspliktige så vel etter tidligere *skattefastsetninger* som etter siste *skattemelding*, og også om hvordan ansettelsene er framkommet.

30. I lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg gjøres følgende endring:

§ 19 første ledd skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten kan krevje at *Skatteetaten gir* opplysningar om inntekts- og formuestilhøva for ein person som søker om eller har fått supplerande stønad. Dette gjeld òg i høve til tidlegare *skattefastsetjingar*.

31. I lov 10. juni 2005 nr. 51 om norsk statsborgerskap (statsborgerloven) gjøres følgende endring:

§ 29 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b) *skattemyndighetene for formues- og inntektskatt,*

32. I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) skatt på formue og inntekt og tonnasjesskatt etter skatteloven (*formues- og inntektsskatt*) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter *skatteforvaltningsloven § 12-4*

§ 1-1 annet ledd bokstav b skal lyde:

b) *skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt). For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i svalbardskatteloven § 5-2.*

Nåværende § 1-1 annet ledd bokstav b til i blir bokstav c til ny bokstav j.

§ 1-1 annet ledd ny bokstav k skal lyde:

k) *kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.*

§ 1-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Med mindre annet er særskilt bestemt gjelder reglene om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for:

a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, *tolloven, skatteforvaltningsloven og kassasystemlova § 8,*

b) *tilleggsskatt fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven, tilleggsavgift fastsatt i medhold av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver og tilleggstoll fastsatt i medhold av tolloven,*

c) tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, *tolloven § 16-16, skatteforvaltningsloven § 14-1 og kassasystemlova § 7, og*

d) ansvarsbeløp etter § 16-51.

§ 2-2 overskriften skal lyde:

§ 2-2. *Skattekontorene – merverdiavgift, arveavgift og krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift*

§ 2-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift skal betales til og innkreves av skattekontoret.*

§ 4-2 første ledd skal lyde:

(1) Forskudd på formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift som skal betales før *skattefastsetting* finner sted, utskrives og beregnes etter bestemmelsene i denne del av loven.

§ 4-3 annet punktum skal lyde:

Skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder tilsvarende så langt de passer.

§ 4-7 annet punktum skal lyde:

Slik innbetaling kan foretas også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i *skattefastsettingsåret*.

Overskriften til kapittel 5 skal lyde:

Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk

§ 5-3 første og annet ledd skal lyde:

(1) Skattyter som åpenbart ikke vil få *fastsatt* skatt, kan fritas for forskuddstrekk.

(2) Skattyteren skal fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli *fastsatt* for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli *fastsatt* for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slik bestemmelse skal

bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt.

§ 5-4 annet ledd oppheves. Nåværende tredje og fjerde ledd blir annet og tredje ledd.

Ny § 5-4a skal lyde:

§ 5-4a. *Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon*

(1) *Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det tas ved skattetrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12.*

(2) *Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.*

(3) *Skattetrekket beregnes av selskapet eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.*

(4) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5-5 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde til åttende ledd blir nytt tredje til syvende ledd.

§ 5-6 første ledd bokstav d og e oppheves. Nåværende bokstav f og g blir bokstav d og e.

§ 5-7 første ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Fritaket gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 fjerde ledd.

§ 5-9 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a) *pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere,*
- b) *fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-20,*

Nåværende § 5-9 første ledd bokstav d blir bokstav c.

§ 5-10 første ledd skal lyde:

(1) *Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren, eller selskapet som nevnt i § 5-4 annet ledd, beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.*

Ny § 5-10a skal lyde:

§ 5-10a. *Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon*

(1) *Skattetrekket gjennomføres ved at selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4a beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved utbetaling av utbytte eller utbyttekompensasjon. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få utbytte eller utbyttekompensasjonen utbetalt, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt.*

(2) *Dersom skattyter for noen del mottar utbytte i naturalytelser, skal selskapet gjennomføre skattetrekk så langt kontant utbytte rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede skattetrekk i fastsatt utbytte, plikter selskapet å påse at aksjonæren betaler inn tilstrekkelig til dekning av skattetrekket for utbytte blir utbetalt.*

(3) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen, herunder om når selskapet kan foreta trekk med en lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak.*

Overskriften til § 5-13 skal lyde:

§ 5-13. *Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige*

§ 5-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk, *skattetrekk* og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt.

§ 5-13 annet ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av *kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige*, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

§ 5-13a første ledd første punktum skal lyde:
Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere 2 og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, *skattetrekk* eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

§ 5-15 annet ledd skal lyde:

(2) Klage, som kan være muntlig, må fremsettes straks når den pålegget angår er til stede og ellers innen tre dager. *Klagefristen for pålegg etter § 5-13a er tre uker.*

§ 6-3 annet ledd skal lyde:

(2) Forskuddsskatt utstedes på grunnlag av formue og inntekt ved siste *skattefastsetting*. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved *skattefastsettingen*.

§ 6-4 første ledd bokstav b skal lyde:

b) når skattyters samlede årsinntekt ved siste *skattefastsetting* er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste *skattefastsetting*.

§ 6-5 første og annet ledd skal lyde:

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den *fastsatte* skatt ved siste *skattefastsetting*.

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den *fastsatte* skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

§ 6-5 fjerde ledd første og annet punktum skal lyde:

Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli *fastsatt* skatt for vedkommende inntektsår. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og *fastsatt* skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen.

§ 6-6 annet ledd skal lyde:

(2) Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal for-

høyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste *skattefastsetting*.

§ 7-1 første ledd første punktum skal lyde:

Når *skattefastsettingen* er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggskatt innbetalt innen fristen i § 4-7 gå til fradrag i *fastsatt* skatt.

§ 7-1 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Når *fastsatt* skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt.

(3) Når *fastsatt* skatt utgjør et mindre beløp enn det forskuddet som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløpet som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Blir *fastsatt* skatt endret etter *skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13*, skal det foretas ny avregning.

§ 7-3 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) når *skattemyndighetene* for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår

§ 7-3 annet ledd bokstav c skal lyde:

c) når skatt ikke er *fastsatt fordi* inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

§ 7-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at *skattefastsetting* og avregning er foretatt.

§ 8-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Innbetalt formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift fra personlige skattytere for et inntektsår skal fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede *fastsatte skatt* til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår.

(2) Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommu-

nen og kommunen på grunnlag av den samlede *fastsatte skatt* til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende år. Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

§ 8-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i *skattefastsettingen* skal inngå i fordelingen.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder utgifter ved tvister som nevnt i kapittel 17 og *skatteforvaltningsloven kapittel 15*.

§ 8-3 annet ledd skal lyde:

(2) Ved foreløpig fordeling gjelder følgende bestemmelser:

- a) Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede *fastsettingen av skatt* til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden ved siste *skattefastsetting* før inntektsåret.
- b) Hvis forholdet mellom den samlede *fastsettingen* av de forskjellige skatter må antas å bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen.

§ 10-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er *under endring*, påklaget eller brakt inn for domstolene. *Første punktum gjelder ikke når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd.*

Kapittel 10 annen deloverskrift skal lyde:

**Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønns-
trekk til Svalbard, artistskatt og skattetrekk i
aksjeutbytte**

Ny § 10-13 skal lyde:

§ 10-13. *Skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon*

Skattetrekk for en periode forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om

trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd.

§ 10-21 første ledd første punktum skal lyde:

Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i *skattefastsettingsåret*.

§ 10-21 fjerde ledd oppheves.

§ 10-22 første ledd første punktum skal lyde:

Terminskatt forfaller til betaling 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i *skattefastsettingsåret*.

§ 10-30 første ledd skal lyde:

(1) Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres *skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3*.

§ 10-51 første ledd skal lyde:

(1) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt:

- a) tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c
- b) skatt fastsatt *tidlig etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2*
- c) gebyr etter kassasystemlova § 8
- d) krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør *etter skatteforvaltningsloven § 12-4*
- e) *tilleggsavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44 og tilleggstill etter tolloven § 16-10.*

§ 10-51 nytt annet og tredje ledd skal lyde:

(2) *Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute, eller ved klage, tre uker etter at klagen er avgjort:*

- a) *tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven*
- b) *overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven.*

(3) *Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen eller ved søksmål, tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger.*

§ 10-53 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i *skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13*, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.

§ 10-53 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Oppstår kravet på tilbakebetaling ved at den kompensasjonsberettigede har sendt inn korrigert skattemelding, regnes fristen fra melding er kommet fram til avgiftsmyndighetene.*

§ 10-60 fjerde ledd skal lyde:

(4) For krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fristen fra *skattemeldingen* er mottatt av avgiftsmyndigheten.

§ 10-60 nytt femte ledd skal lyde:

(5) *For krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal fristen regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7.*

§ 11-2 første ledd annet punktum oppheves.

§ 11-2 sjette ledd skal lyde:

(6) *Av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv.*

Nåværende § 11-2 sjette og syvende ledd blir syvende og nytt åttende ledd.

§ 11-5 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger *fastsatt* skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger *fastsatt* skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger *fastsatt* skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 27 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) Ved avregning etter *tidlig fastsetting* gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

§ 12-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

For forskuddsskatt løper foreldelsesfristen først fra utgangen av det kalenderåret da *skattefastsettingen* ble foretatt.

§ 14-6 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Skattyter som har fått utskrevet eller *fastsatt* skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i. *Er* deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved *fastsetting* av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

(3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir *skattlagt* i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

§ 16-11 første ledd skal lyde:

(1) Ved *fastsetting* av skatt for deltaker i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos deltakeren. *Fastsettes det for deltaker skatt* også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra selskapet.

§ 16-12 skal lyde:

§ 16-12. *Fullmektigers ansvar*

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, er ansvarlig for fastsatt formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgeberens virksomhet i Norge.

§ 16-13 første ledd første punktum skal lyde:

Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som fastsettes for eller som må forutsettes å bli fastsatt for boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling.

§ 16-14 første punktum skal lyde:

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er fastsatt etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv.

Kapittel 16 tredje deloverskrift skal lyde:

Ansvar for forskuddstrekk, utleggstrekk og skattetrekk

Ny § 16-21 skal lyde:

§ 16-21. *Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær*

(1) Dersom skattetrekk i aksjeutbytte ikke blir foretatt i samsvar med reglene i § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13, er det selskapet som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Forvalter som opptrer på vegne av aksjonær, er ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte at den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skattetrekk etter § 5-4a.

(3) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

Ny § 16-51 skal lyde:

§ 16-51. *Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk*

(1) Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdrags-

takerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skal tilligge annen skattemyndighet enn nevnt i foregående punktum.

(2) Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

§ 17-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 for avgjørelser om fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven.

§ 17-1 fjerde ledd skal lyde:

(4) Når domstolen i sak om tvangfullbyrdelse eller midlertidig sikring finner at skyldneren bare skal betale en del av det skatte- eller avgiftskravet som er fastsatt etter skatteforvaltningsloven, skal forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

§ 17-1 femte ledd skal lyde:

(5) Etter utløpet av fristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd kan fastsetting etter skatteforvaltningsloven ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for søksmålsfristen etter tolloven § 12-14 første ledd. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

§ 17-2 annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder ikke avgjørelser om rente ved endring, jf. § 11-2. I slike saker gjelder de alminnelige regler i skatteforvaltningsloven kapittel 15 og prosesslovgivningen.

§ 18-1 overskriften skal lyde:

§ 18-1. *Straff ved unnlatelse gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk*

§ 18-1 første ledd skal lyde:

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter kapittel 5, og som uaktsomt unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder

separering etter § 5-12, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

33. I Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) gjøres følgende endringer:

§ 15-3 annet ledd nr. 1 skal lyde:

1. lovbestemt taushetsplikt som ellers *påhviler skattemyndigheter og myndigheter* som har til oppgave å overvåke offentlig regulering av ervervsvirksomhet,

34. I lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendoms-megling gjøres følgende endring:

§ 6-7 annet ledd skal lyde:

(2) Oppdragstakeren plikter før handel sluttes å gi kjøperen en skriftlig oppgave som minst inneholder følgende opplysninger:

1. eiendommens registerbetegnelse og adresse,
2. eierforhold,
3. tinglyste forpliktelser,
4. tilliggende rettigheter,
5. grunnarealer,
6. bebyggelsens arealer og angivelse av alder og byggemåte,
7. eventuell adgang til utleie av eiendommen eller deler av denne til boligformål,
8. ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse,
9. *verdien ved skattefastsettingen* og offentlige avgifter,
10. forholdet til endelige offentlige planer, konsekvensplikt og odelsrett,
11. spesifisering over faste løpende kostnader,
12. hvis kjøpesum er fastsatt, totalkostnad som omfatter andel av fellesgjeld, alle gebyrer, avgifter og øvrige kostnader,
13. hvis kjøpesum ikke er fastsatt, en samlet oppstilling som omfatter prisantydning, andel av fellesgjeld, alle gebyrer, avgifter og øvrige kostnader, samt summen av disse beløpene, og
14. hva som er avtalt om meglers vederlag, jf. § 7-2.

35. I lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven) gjøres følgende endring:

§ 84 første ledd skal lyde:

Dersom det organet som behandler en sak etter loven her, anser det som nødvendig for opplysning av saken, kan organet, uten hinder av taushetsplikt, pålegge følgende organer å

utlevere opplysninger om utlendinger eller andre loven gjelder for:

- a) barnevernsmyndighetene,
- b) kommune i tilknytning til introduksjonsprogrammet,
- c) Statens lånekasse for utdanning,
- d) arbeids- og verferdsforvaltningen,
- e) *skattemyndighetene*, og
- f) politiet.

36. I lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning gjøres følgende endring:

§ 1-8 skal lyde:

§ 1-8. *Skatteforhold*

(1) Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, premie og vederlag som nevnt i § 1-3 og meldinger til *skattemyndighetene* at dokumentene gjelder pensjonsavtale etter loven her.

(2) Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av dokumenter som nevnt i første ledd er riktige.

37. I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 9-5 femte ledd skal lyde:

(5) Justeringsbeløpet skal tas med i *skattemeldingen* som en økning eller reduksjon av inngående merverdiavgift.

§ 11-1 første ledd første punktum skal lyde:

Avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer, *jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2*.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5. *Utbetaling av inngående merverdiavgift*

(1) Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift i en termin, skal overskytende inngående merverdiavgift utbetales. *Skattemeldinger* må være levert for tidligere terminer.

(2) Selv om utbetaling av beløpet ikke har funnet sted innen neste avgiftstermin, har avgiftssubjektet ikke rett til å fradragsføre beløpet i senere *skattemelding*.

§ 11-6 første ledd skal lyde:

(1) Fiskere som skal levere *skattemelding* en gang i året etter *bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-3*, kan etter

forlis av fartøy, større redskapstap eller større skade på fartøy, fiskeredskap eller fartøyets varige driftsutstyr få utbetalt overskytende inngående merverdiavgift etter særskilt avregning før utløpet av vedkommende kalenderår.

Kapittel 12 oppheves.

Kapittel 13 oppheves.

Overskriften til § 14-1 skal lyde:

§ 14-1. *Vilkår for registrering*

§ 14-1 første og sjette ledd oppheves. Nåværende annet til femte ledd blir første til fjerde ledd.

§ 14-2 skal lyde:

§ 14-2. *Registrering av konkursbo og dødsbo*

Konkursbo registreres på eget nummer med virkning fra åpningen av bobehandlingen. Dødsbo forblir registrert på avdødes registreringsnummer.

§ 14-3 første og fjerde ledd oppheves. Nåværende annet og tredje ledd blir første og annet ledd.

§ 14-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Solidaransvaret etter § 2-2 tredje ledd består fram til det er gitt melding om sletting av fellesregistrering.

§ 14-3 fjerde ledd oppheves.

Overskriften til § 14-4 skal lyde:

§ 14-4. *Hvem ordningen gjelder for mv.*

§ 14-4 nytt fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) All kommunikasjon mellom skattekontoret og tilbyder i forenklet registreringsordning skal skje elektronisk.

(5) Departementet kan gi forskrift om utforming av forenklet registreringsordning.

§ 14-5 skal lyde:

§ 14-5. *Identifikasjonsnummer*

Når tilbyder har valgt forenklet registreringsordning, skal skattekontoret tildele tilbyderen et identifikasjonsnummer.

§ 14-7 første ledd oppheves. Nåværende annet til sjette ledd blir første til femte ledd.

Overskriften til kapittel 15 skal lyde:

Kapittel 15. Dokumentasjon mv.

Underoverskriften til kapittel 15 I Omsetningsoppgaven oppheves.

§ 15-1 skal lyde:

§ 15-1. *Føring av skattemelding*

(1) I skattemeldingen for primærnæringene kan det tas med omsetning fra annen næringsvirksomhet dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i denne virksomheten ikke overstiger 30.000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

(2) Merverdiavgift som skal beregnes ved kjøp av fjernleverbare tjenester, skal innberettes som utgående merverdiavgift.

(3) Beløpet for utgående merverdiavgift skal også omfatte beløp uriktig betegnet som merverdiavgift som nevnt i § 11-4 første ledd. Dette kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen.

(4) Departementet kan treffe enkeltvedtak om at merverdiavgift som beregnes ved omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester i forbindelse med en humanitær innsamlingsaksjon, ikke skal føres i skattemeldingen, eller at beregnet merverdiavgift kan tilbakeføres.

§§ 15-2 til 15-8 oppheves.

Underoverskriften til kapittel 15 II Dokumentasjonsplikt oppheves.

§ 15-9 første ledd skal lyde:

(1) Beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav a til d oppgis i skattemeldingen for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e oppgis for den terminen betalingen skjedde.

Underoverskriften til kapittel 15 III Merverdiavgift i salgsdokumentasjon oppheves.

Kapittel 16 oppheves.

Kapittel 17 oppheves.

Kapittel 18 oppheves.

Kapittel 19 oppheves.

Kapittel 20 oppheves.

Kapittel 21 oppheves.

38. I lov 16. desember 2011 nr. 65 om næringsberedskap (næringsberedskapsloven) gjøres følgende endring:

§ 15 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) *skatte- og avgiftsmyndigheter, tollmyndigheter* og andre myndigheter med ansvar for regulering og kontroll av import og eksport,

39. I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a. *skatteforvaltningsloven §§ 7-2 og 8-6*,
b. *folketrygdloven §§ 25-1* annet ledd og 25-10, jf. 21-4,

§ 4 annet ledd skal lyde:

Opplysninger om føderåd etter *skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav b* kan leveres en gang per år og skal senest leveres samtidig med fristen for å levere opplysninger i januar i året etter inntektsåret.

Vedlegg 1

Lovspeil

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 1-1	Ny
§ 1-2	Ny
§ 1-3	Ny
§ 2-1	Lignl. §§ 2-1 og 2-3, artistsktl. § 12 annet ledd jf. lignl. kap. 2, mval. § 12-2 første punktum
§ 2-2	Lignl. § 2-4
§ 2-3	Svalbardsktl. § 4-2, jf. lignl. §§ 2-1 og 2-3
§ 2-4	Mvakompl. § 17, jf. mval. § 12-1 første ledd og § 12-2
§ 2-5	Ny
§ 2-6	Ny
§ 2-7	Lignl. § 2-1 første punktum, mval. § 12-1 første ledd
§ 2-8 første ledd	Lignl. § 2-4b nr. 1 første punktum, petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav c første ledd annet punktum
§ 2-8 annet ledd	Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1
§ 2-8 tredje ledd	Lignl. § 2-4b nr. 5, petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav c femte ledd, svalbardsktl. § 4-2 annet ledd
§ 2-9 første ledd	Lignl. § 2-4a nr. 1, svalbardsktl. § 4-2 tredje ledd første punktum
§ 2-9 annet ledd	Lignl. § 2-4a nr. 2, svalbardsktl. § 4-2 tredje ledd annet punktum
§ 2-9 tredje ledd	Lignl. § 2-4a nr. 2, svalbardsktl. § 4-2 tredje ledd første punktum
§ 2-10	Lignl. § 2-5
§ 2-11	Lignl. § 2-7
§ 2-12	Lignl. § 2-9 nr. 2
§ 2-13	Ny
§ 3-1 første ledd	Lignl. § 3-13 nr. 1, mval. § 13-2 første ledd første og annet punktum, toll. § 12-1 første ledd
§ 3-1 annet ledd, bokstav a	Lignl. § 3-13 nr. 5
§ 3-1 annet ledd bokstav b	Mval. § 13-2 femte ledd

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 3-2	Fvl. § 13 b første ledd nr. 1, toll. § 12-1 første ledd annet punktum
§ 3-3 bokstav a	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav a, mval. § 13-2 annet ledd bokstav a, toll. § 12-1 annet ledd bokstav a
§ 3-3 bokstav b	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b, mval. § 13-2 annet ledd bokstav b, toll. § 12-1 annet ledd bokstav b
§ 3-3 bokstav c	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav c, mval. § 13-2 annet ledd bokstav c, toll. § 12-1 annet ledd bokstav c
§ 3-3 bokstav d	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav d, mval. § 13-2 annet ledd bokstav d, toll. § 12-1 annet ledd bokstav d
§ 3-3 bokstav e	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav e, mval. § 13-2 annet ledd bokstav e, toll. § 12-1 annet ledd bokstav e
§ 3-3 bokstav f	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav f, mval. § 13-2 annet ledd bokstav f
§ 3-3 bokstav g	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav g, mval. § 13-2 annet ledd bokstav g, toll. § 12-1 annet ledd bokstav g
§ 3-3 bokstav h	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav h, mval. § 13-2 annet ledd bokstav h, toll. § 12-1 annet ledd bokstav h, fvl. § 13 f annet ledd
§ 3-3 bokstav i	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav i, mval. § 3-2 annet ledd bokstav i
§ 3-3 bokstav j	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav j, mval. § 13-2 annet ledd bokstav j, toll. § 12-1 annet ledd bokstav i
§ 3-3 bokstav k	Lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav k
§ 3-4	Lignl. § 3-13 nr. 6
§ 3-5 første ledd	Petrsktl. § 6a
§ 3-5 annet ledd	Petrsktl. § 6 nr. 6 annet ledd fjerde punktum
§ 3-6	Lignl. § 3-13 nr. 7 og 8
§ 3-7	Fvl. § 13 a nr. 1 til 3
§ 3-8	Lignl. § 3-13 nr. 3, mval. § 13-2 tredje ledd, toll. § 12-1 tredje ledd
§ 3-9 bokstav a	Lignl. § 3-13 nr. 4, mval. § 13-2 fjerde ledd
§ 3-9 bokstav b	Ny
§ 4-1 første ledd første punktum	Fvl. § 6 første ledd og § 10 første punktum
§ 4-1 første ledd bokstav a	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav a
§ 4-1 første ledd bokstav b	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav b første og annet alternativ, fvl. § 6 første ledd bokstav c første og annet alternativ + ny
§ 4-1 første ledd bokstav c	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav b tredje alternativ, fvl. § 6 første ledd bokstav c siste alternativ

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 4-1 første ledd bokstav d	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav b siste alternativ, fvl. 6 første ledd bokstav d
§ 4-1 første ledd bokstav e	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav c
§ 4-1 første ledd bokstav f	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav d
§ 4-1 første ledd bokstav g	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav e
§ 4-1 første ledd bokstav h	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav f
§ 4-1 første ledd bokstav i	Lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav g
§ 4-1 annet ledd	Lignl. § 3-8 nr. 2
§ 4-1 tredje ledd	Lignl. § 3-8 nr. 3, fvl. § 6 fjerde ledd
§ 4-2 første ledd	Lignl. § 3-8 nr. 4, fvl. § 8 første ledd
§ 4-2 annet ledd	Lignl. § 3-8 nr. 6
§ 4-3	Lignl. § 3-8 nr. 5, fvl. § 7
§ 4-4	Fvl. § 9
§ 5-1 første ledd	Lignl. § 3-1
§ 5-1 annet ledd første punktum	Lignl. § 3-2 nr. 1
§ 5-1 annet ledd annet punktum	Fvl. § 11 d annet ledd
§ 5-1 tredje ledd	Fvl. § 11 fjerde ledd første punktum
§ 5-1 fjerde ledd	Fvl. § 11 fjerde ledd annet og tredje punktum
§ 5-2	Fvl. § 11 a første og annet ledd
§ 5-3	Lignl. § 3-3
§ 5-4 første ledd	Lignl. § 3-4 nr. 1, fvl. § 18 første ledd første punktum
§ 5-4 annet ledd bokstav a	Lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav c
§ 5-4 annet ledd bokstav b	Lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav e
§ 5-4 tredje ledd	Fvl. § 18c
§ 5-4 fjerde ledd	Fvl. § 18 annet ledd
§ 5-4 femte ledd	Fvl. § 19 første ledd bokstav b
§ 5-4 sjette ledd	Lignl. § 3-4 nr. 3, fvl. § 20
§ 5-4 syvende ledd	Fvl. § 21 første ledd
§ 5-4 åttende ledd	Ny
§ 5-5 første ledd	Lignl. § 3-7 nr. 1, fvl. § 29 første ledd første punktum
§ 5-5 annet ledd	Fvl. § 30 siste punktum
§ 5-6 første ledd første punktum	Fvl. § 16 første ledd første punktum
§ 5-6 annet ledd	Fvl. § 16 annet ledd første punktum
§ 5-6 tredje ledd	Fvl. § 16 tredje ledd
§ 5-6 fjerde ledd	Ny

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 5- 6 femte ledd	Lignl. § 9-7 annet punktum
§ 5-6 sjette ledd	Ny
§ 5-7 første ledd	Fvl. § 24 første ledd
§ 5-7 annet ledd	Fvl. § 25 (delvis)
§ 5-7 tredje ledd	Fvl. § 24 tredje ledd første punktum
§ 5-8	Fvl. § 27 (delvis)
§ 5-9	Fvl. 36 første ledd
§ 5-10	Lignl. § 3-12, fvl. § 41
§ 6-1 første ledd	Lignl. § 3A-1 nr.1, mval. § 17-1 første ledd
§ 6-1 annet ledd	Petrsktl. § 6 nr. 5
§ 6-1 tredje ledd	Lignl. § 3A-1 nr. 2, mval. § 17-1 første ledd, petrsktl. § 6 nr. 4 og 5
§ 6-2 første ledd	Ny
§ 6-2 annet ledd	Lignl. § 3A-3 nr. 2 og 3, mval. § 17-3 annet og tredje ledd
§ 6-3	Lignl. § 3A-2, mval. § 17-2
§ 6-4	Lignl. § 3A-4, mval. § 17-4
§ 7-1	Lignl. § 5-1
§ 7-2	Lignl. § 5-2
§ 7-3	Lignl. § 5-3
§ 7-4	Lignl. § 5-4
§ 7-5	Lignl. § 5-5
§ 7-6	Lignl. § 5-6
§ 7-7	Lignl. § 5-7
§ 7-8	Lignl. § 5-8
§ 7-9 første ledd	Lignl. § 6-3 nr. 3, mval. § 16-3 tredje ledd første punktum
§ 7-9 annet ledd	Lignl. § 6-3 nr. 4
§ 7-10	Lignl. § 5-9
§ 7-11	Lignl. § 5-10
§ 7-12	Lignl. § 5-11 nr. 1 til 3
§ 7-13	Lignl. § 5-12 nr. 1 til 3
§ 8-1	Lignl. § 4-1, ftrl. § 24-3 første ledd, mval. § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgl. § 5, særavgiftsforskr. § 5-15
§ 8-2 første ledd første punktum	Lignl. § 4-3 nr. 1 første punktum
§ 8-2 første ledd bokstav a	Lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav a

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 8-2 første ledd bokstav b	Svalbardsktl. § 4-4 første ledd
§ 8-2 første ledd bokstav c	Lignl. § 4-2 jf. petrsktl. § 8 første ledd
§ 8-2 annet ledd	Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse skattytere §§ 2 og 3
§ 8-2 tredje ledd	Lignl. § 4-2 nr. 3
§ 8-2 fjerde ledd	Ny
§ 8-2 femte ledd	Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2
§ 8-3 første ledd første punktum	Mval. § 15-1 annet ledd
§ 8-3 første ledd bokstav a	Mval. § 15-1 første ledd, jf. § 1-3 første ledd bokstav d
§ 8-3 første ledd bokstav b	Mval. § 15-6 første ledd
§ 8-3 første ledd bokstav c	Mval. § 15-6 annet ledd
§ 8-3 første ledd bokstav d	Mval. § 15-6 annet ledd
§ 8-3 første ledd bokstav e	Mval. § 15-6 tredje ledd
§ 8-3 første ledd bokstav f	Mval. § 15-7 annet ledd
§ 8-3 annet ledd første til tredje punktum	Mval. § 15-7 første ledd
§ 8-3 annet ledd fjerde punktum	Ny
§ 8-3 tredje ledd	Ny
§ 8-4 første ledd	Særagiftsforskr. § 6-1 første ledd første punktum
§ 8-4 annet ledd bokstav a	Særagiftsforskr. § 6-1 femte ledd
§ 8-4 annet ledd bokstav b	Særagiftsforskr. § 6-1 sjetten ledd
§ 8-4 tredje ledd	Særagiftsforskr. § 6-1 første ledd annet punktum
§ 8-4 fjerde ledd	Ny
§ 8-4 femte ledd	Ny
§ 8-5	Ny
§ 8-6 første ledd	Ftrl. § 24-2 første ledd annet punktum
§ 8-6 annet ledd	Ftrl. § 24-2 annet ledd
§ 8-7 første punktum	Mvakompl. § 6 første ledd
§ 8-7 annet punktum	Mvakompl. § 8
§ 8-8 første ledd	Svalbardsktl. § 5-2 femte ledd
§ 8-8 annet ledd	Artistsktl. § 6 første til fjerde ledd og § 11 første ledd annet punktum
§ 8-8 tredje ledd	Ny
§ 8-9 første ledd	Lignl. § 4-9 nr. 1 første punktum
§ 8-9 annet ledd	Lignl. § 4-9 nr. 2 første punktum

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 8-9 tredje ledd	Lignl. § 4-9 nr. 3
§ 8-9 fjerde ledd	Lignl. § 4-9 nr. 7
§ 8-10 første ledd	Petrsktl. § 6 nr. 6 første ledd første punktum
§ 8-10 annet ledd	Petrsktl. § 6 nr. 6 første ledd tredje punktum
§ 8-10 tredje ledd	Petrsktl. § 6 nr. 6 første ledd fjerde punktum
§ 8-10 fjerde ledd	Petrsktl. § 6 fjerde ledd
§ 8-11	Lignl. § 4-12
§ 8-12 første ledd	Mval. § 14-1, § 14-5 første ledd, mvafor. § 14-1-1, særavgiftsfor. § 5-5 første ledd
§ 8-12 annet ledd	Mval. § 14-3 første ledd og fjerde ledd første punktum, § 14-5 første ledd, særavgiftsfor. § 5-5 tredje ledd
§ 8-12 tredje ledd	Mval. § 14-2 første ledd annet punktum
§ 8-12 fjerde ledd	Mval. § 14-2 annet ledd annet punktum
§ 8-13 første ledd	Lignl. § 4-5 nr. 1
§ 8-13 annet ledd	Lignl. § 4-5 nr. 2
§ 8-13 tredje ledd	Ny
§ 8-13 fjerde ledd	Lignl. § 4-5 nr. 3 siste del
§ 8-14	Ny
§ 9-1	Ny
§ 9-2	Ny
§ 9-3 første ledd	Lignl. § 8-9 nr. 1 første punktum
§ 9-3 annet ledd	Lignl. § 8-9 nr. 1 annet punktum
§ 9-3 tredje ledd	Ny
§ 9-4 første ledd	Ny + mval. § 18-3 første ledd første punktum, § 18-3 tredje ledd første punktum
§ 9-4 annet ledd første punktum	Ny
§ 9-4 annet ledd annet og tredje punktum	Mvakompl. § 10 første og annet ledd
§ 9-4 tredje ledd	Ny
§ 9-5	Ny
§ 9-6	Ny
§ 9-7	Lignl. § 8-8, svalbardsktl. § 4-6 tredje ledd første punktum
§ 9-8	Lignl. §§ 7-1 og 7-3
§ 9-9 første ledd	Lignl. § 9-12, mval. § 19-3 annet ledd, særavgiftsl. § 4 tredje punktum, ftrl. § 24-3 sjette ledd
§ 9-9 annet ledd	Lignl. § 9-12 nr. 2

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 10-1 første ledd	Lignl. § 6-1 nr. 1, mval. § 16-1 første ledd
§ 10-1 annet ledd	Lignl. § 6-1 nr. 3, mval. § 16-1 tredje ledd
§ 10-2 første ledd	Lignl. § 6-2 nr. 1, mval. § 16-2 første ledd
§ 10-2 annet ledd	Lignl. § 6-2 nr. 2, mval. § 16-2 annet ledd
§ 10-2 tredje ledd	Lignl. § 6-2 nr. 4, mval. § 16-2 fjerde ledd
§ 10-2 fjerde ledd	Lignl. § 6-2 nr. 3, mval. § 16-2 tredje ledd
§ 10-2 femte ledd	Lignl. § 6-2 nr. 5, mval. § 16-2 femte ledd
§ 10-3	Mval. § 16-5
§ 10-4	Lignl. § 6-5, mval. § 16-6
§ 10-5 første ledd	Lignl. § 6-3 nr. 1, mval. § 16-3 første ledd
§ 10-5 annet ledd	Lignl. § 6-3 nr. 2, mval. § 16-3 annet ledd, særavgiftsforskr. § 5-3 femte ledd, forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. § 3-4
§ 10-6	Lignl. § 6-4, mval. § 16-4
§ 10-7	Lignl. § 6-1 nr. 2
§ 10-8	Særavgiftsforskr. § 5-13, forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15, forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2
§ 10-9	Lignl. § 6-9, mval. § 16-10
§ 10-10	Lignl. § 6-1 nr. 4, § 6-2 nr. 6, § 6-5 nr. 4, mval. § 16-1 fjerde ledd, § 16-2 sjettede ledd, § 16-6 fjerde ledd
§ 10-11	Lignl. § 3-5, mval. § 13-4
§ 10-12	Lignl. § 6-8, mval. § 16-9
§ 10-13	Lignl. § 3-6, fvl. §§ 14 og 15
§ 10-14	Lignl. § 6-10, mval. § 16-11, ftrl. § 24-5
§ 11-1	Lignl. § 6-6 nr. 1, mval. § 16-7 første og annet ledd, særavgiftsl. § 5a, motorkjøretøy- og båtavgiftsl. § 5a
§ 11-2	Lignl. § 7-6 nr. 1 til 4, mval. § 16-8 første til fjerde ledd
§ 11-3	Lignl. § 6-7a, mval. § 16-8a
§ 11-4	Lignl. § 3-6 og § 6-7 nr. 5, mval. § 16-7 tredje ledd, § 16-8 femte ledd og § 16-8a tredje ledd, særavgiftsl. § 5a, motorkjøretøy- og båtavgiftsl. § 5a
§ 12-1 første ledd	Lignl. § 9-1, artistsktl. § 8 tredje ledd, svalbardsktl. § 4-6 første ledd tredje punktum og annet ledd første punktum, mval. § 18-1 første ledd, ftrl. § 24-3 annet ledd, særavgiftsforskr. § 6-6, mvakompl. § 14
§ 12-1 annet ledd	Lignl. § 9-5 nr. 7

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 12-1 tredje ledd bokstav a	Lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a, mval. § 18-4 femte ledd
§ 12-1 tredje ledd bokstav b	Lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav b
§ 12-1 tredje ledd bokstav c	Lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav c
§ 12-1 fjerde ledd	Ny
§ 12-2 første ledd	Lignl. § 8-2 nr. 1 første punktum og nr. 3 første punktum (delvis)
§ 12-2 annet ledd	Ny
§ 12-3	Mval. § 18-4 første ledd annet punktum
§ 12-4 første ledd	Lignl. § 9-5 nr. 8 første ledd første punktum
§ 12-4 annet ledd	Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden § 9 nr. 2
§ 12-4 tredje ledd	Lignl. § 9-5 nr. 8 tredje ledd, delvis ny
§ 12-5	Mval. § 18-1 annet ledd
§ 12-6 første ledd	Ny
§ 12-6 annet ledd	Ny
§ 12-6 tredje ledd	Lignl. § 9-6 nr. 4
§ 12-6 fjerde ledd	Ny
§ 12-6 femte ledd	Lignl. § 9-6 nr. 6
§ 12-7	Lignl. § 9-6 nr. 7
§ 12-8 bokstav a	Lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c, mval. § 18-4 femte ledd
§ 12-8 bokstav b	Lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav d
§ 12-8 bokstav c	Ny
§ 12-9	Petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav d første ledd
§ 12-10	Ny
§ 12-11	Fvl. § 35 (delvis)
§ 13-1 første ledd første punktum	Fvl. § 28 første ledd (delvis), delvis ny
§ 13-1 første ledd annet punktum	Ny
§ 13-1 annet ledd første punktum	Fvl. § 28 tredje ledd første punktum
§ 13-1 annet ledd annet punktum	Fvl. § 28 tredje ledd annet punktum
§ 13-2 første til tredje ledd	Lignl. § 9-3 nr. 1 til 3
§ 13-2 fjerde ledd	Lignl. § 9-4
§ 13-3 første ledd	Fvl. § 28 første ledd (delvis)
§ 13-3 annet ledd første punktum	Lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b, mval. § 19-1 første ledd første punktum
§ 13-3 annet ledd annet punktum	Mval. § 19-1 første ledd annet punktum

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 13-3 annet ledd tredje punktum	Ny
§ 13-3 annet ledd fjerde punktum	Lignl. § 2-4a nr. 3 første punktum (tilføyes ved lov 19. desember 2014 nr. 77)
§ 13-3 tredje ledd	Svalbsktl. § 4-2 annet ledd, forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1
§ 13-3 fjerde ledd første punktum	Petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav b første ledd første punktum
§ 13-3 fjerde ledd annet punktum	Petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav e første punktum
§ 13-4 første ledd	Ny
§ 13-4 annet ledd	Lignl. § 9-2 nr. 6
§ 13-4 tredje ledd	Fvl. § 31 tredje ledd, lignl. § 9-2 nr. 8
§ 13-5 første ledd	Fvl. § 32 første ledd bokstav a (delvis)
§ 13-5 annet ledd	Lignl. § 9-2 nr. 2 første punktum
§ 13-5 tredje ledd første punktum	Fvl. § 32 første ledd bokstav c
§ 13-5 tredje ledd annet punktum	Lignl. § 9-2 nr. 2 annet punktum
§ 13-5 tredje ledd tredje punktum	Mval. § 19-1 tredje ledd
§ 13-5 fjerde ledd	Fvl. § 32 tredje ledd
§ 13-6 første ledd	Fvl. § 33 første ledd
§ 13-6 annet ledd	Fvl. § 33 annet ledd tredje punktum
§ 13-6 tredje ledd	Fvl. § 33 annet ledd annet punktum, lignl. § 9-8 nr. 1 annet punktum
§ 13-6 fjerde ledd første punktum	Fvl. § 33 fjerde ledd første punktum
§ 13-6 fjerde ledd annet punktum	Fvl. § 33 fjerde ledd annet punktum (delvis)
§ 13-6 femte ledd	Fvl. § 33 fjerde ledd annet punktum, delvis ny
§ 13-7 første ledd	Fvl. § 34 første ledd
§ 13-7 annet ledd	Fvl. § 34 annet ledd første og annet punktum
§ 13-7 tredje ledd	Fvl. § 34 fjerde ledd
§ 13-8	Petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav d første ledd
§ 13-9	Ny
§ 14-1	Lignl. § 10-6 nr. 1 og 2, mval. § 21-1 første og annet ledd, særavgiftsl. § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsl. § 5a jf. toll. § 16-16 første ledd
§ 14-2 første ledd	Ny
§ 14-2 annet ledd	Lignl. § 10-6 nr. 5
§ 14-3 første ledd	Lignl. § 10-2 nr. 1, mval. § 21-3 første ledd, særavgiftsl. § 3 første ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsl. § 3 første ledd
§ 14-3 annet ledd	Lignl. § 10-3 nr. 1

Tabell 1.1 Skatteforvaltningsloven til gjeldende skattelover

Skatteforvaltningsloven	Gjeldende skattelover
§ 14-3 tredje ledd	Lignl. § 10-2 nr. 3
§ 14-4	Lignl. § 10-3 nr. 2
§ 14-5	Lignl. § 10-4
§ 14-6	Lignl. § 10-5
§ 14-7	Lignl. § 10-9, delvis ny
§ 14-8	Lignl. § 10-2 nr. 2
§ 14-9	Ny
§ 14-10	Ny
§ 14-11	Ny
§ 14-12	Lignl. § 12-1, mval. § 21-4 første og annet ledd
§ 14-13	Lignl. § 12-2, mval. § 21-4 tredje ledd, særavgiftsl. § 2, motorkjøretøy- og båtavgiftsl. § 2
§ 15-1 første ledd	Lignl. § 11-1 nr. 1 første punktum, petrsktl. § 6 nr. 3 første ledd første punktum
§ 15-1 annet ledd	Ny
§ 15-2 første ledd	Lignl. § 11-2 nr. 1, mval. § 20-2 første ledd
§ 15-2 annet ledd første punktum	Ny
§ 15-2 annet ledd annet punktum	Lignl. § 11-2 nr. 3
§ 15-2 tredje ledd	Ny
§ 15-2 fjerde ledd	Mval. § 20-2 tredje ledd
§ 15-3 første ledd	Ny
§ 15-3 annet ledd	Lignl. § 11-1 nr. 3 tredje punktum, mval. § 20-1 første ledd tredje punktum, petrsktl. § 6 nr. 3
§ 15-3 tredje ledd	Lignl. § 11-2 nr. 3, mval. § 20-2 første ledd
§ 15-4 første ledd første punktum	Lignl. § 11-1 nr. 4 første punktum, mval. § 20-1 tredje ledd første punktum, petrsktl. § 6 nr. 3
§ 15-4 første ledd annet punktum	Lignl. § 11-1 nr. 4 fjerde punktum, mval. § 20-1 tredje ledd annet punktum
§ 15-4 annet ledd	Ny
§ 15-4 tredje ledd	Ny
§ 15-5	Fvl. § 27 b
§ 15-6 første ledd	Lignl. § 11-1 nr. 5 første punktum, mval. § 20-1 annet ledd første punktum
§ 15-6 annet ledd	Lignl. § 11-1 nr. 5 annet punktum, mval. § 20-1 annet ledd annet punktum
§ 15-6 tredje ledd	Lignl. § 11-1 nr. 3 første punktum
§ 15-7	Lignl. § 11-3

Tabell 1.2 Ligningsloven til skatteforvaltningsloven

Ligningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 2-1 første punktum	§ 2-7
§ 2-1	§ 2-1
§ 2-2	§ 2-1
§ 2-3	§ 2-1
§ 2-4	§ 2-2
§ 2-4a nr. 1	§ 2-9 første ledd
§ 2-4 a nr. 2	§ 2-9 annet ledd
§ 2-4b nr. 1 første punktum	§ 2-8 første ledd
§ 2-4b nr. 5	§ 2-8 tredje ledd
§ 2-5	§ 2-10
§ 2-7	§ 2-11
§ 2-9 nr. 2	§ 2-12
§ 3-1	§ 5-1 første ledd
§ 3-2 nr. 1	§ 5-1 annet ledd første punktum
§ 3-3	§ 5-3
§ 3-4 nr. 1	§ 5-4 første ledd
§ 3-4 nr. 2 bokstav c	§5-4 annet ledd bokstav a
§ 3-4 nr. 2 bokstav e	§5-4 annet ledd bokstav b
§ 3-4 nr. 3	§ 5-4 sjettede ledd
§ 3-5	§ 10-11
§ 3-6	§§ 10-13, 11-4
§ 3-7 nr. 1	§ 5-5 første ledd
§ 3-8 nr. 1 bokstav a	§ 4-1 første ledd bokstav a
§ 3-8 nr. 1 bokstav b første og annet alternativ	§ 4-1 første ledd bokstav b
§ 3-8 nr. 1 bokstav b siste alternativ	§ 4-1 første ledd bokstav d
§ 3-8 nr. 1 bokstav b tredje alternativ	§ 4-1 første ledd bokstav c
§ 3-8 nr. 1 bokstav c	§ 4-1 første ledd bokstav e
§ 3-8 nr. 1 bokstav d	§ 4-1 første ledd bokstav f
§ 3-8 nr. 1 bokstav e	§ 4-1 første ledd bokstav g
§ 3-8 nr. 1 bokstav f	§ 4-1 første ledd bokstav h
§ 3-8 nr. 1 bokstav g	§ 4-1 første ledd bokstav i
§ 3-8 nr. 2	§ 4-1 annet ledd
§ 3-8 nr. 3	§ 4-1 tredje ledd
§ 3-8 nr. 4	§ 4-2 første ledd

Tabell 1.2 Ligningsloven til skatteforvaltningsloven

Ligningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 3-8 nr. 5	§ 4-3
§ 3-8 nr. 6	§ 4-2 annet ledd
§ 3-12	§ 5-10
§ 3-13 nr. 1	§ 3-1 første ledd
§ 3-13 nr. 2 bokstav a	§ 3-3 bokstav a
§ 3-13 nr. 2 bokstav b	§ 3-3 bokstav b
§ 3-13 nr. 2 bokstav c	§ 3-3 bokstav c
§ 3-13 nr. 2 bokstav d	§ 3-3 bokstav d
§ 3-13 nr. 2 bokstav e	§ 3-3 bokstav e
§ 3-13 nr. 2 bokstav f	§ 3-3 bokstav f
§ 3-13 nr. 2 bokstav g	§ 3-3 bokstav g
§ 3-13 nr. 2 bokstav h	§ 3-3 bokstav h
§ 3-13 nr. 2 bokstav i	§ 3-3 bokstav i
§ 3-13 nr. 2 bokstav j	§ 3-3 bokstav j
§ 3-13 nr. 2 bokstav k	§ 3-3 bokstav k
§ 3-13 nr. 3	§ 3-8
§ 3-13 nr. 4	§ 3-9 bokstav a
§ 3-13 nr. 5	§ 3-1 annet ledd, bokstav a
§ 3-13 nr. 6	§ 3-4
§ 3-13 nr. 7	§ 3-6 første ledd
§ 3-13 nr. 8	§ 3-6 annet ledd
§ 3A-1 nr. 1	§ 6-1 første ledd
§ 3A-1 nr. 2	§ 6-1 tredje ledd
§ 3A-2	§ 6-3
§ 3A-3 nr.2 og 3	§ 6-2 annet ledd
§ 3A-4	§ 6-4
§ 4-1	§ 8-1
§ 4-2 nr. 1 bokstav a	§ 8-2 første ledd bokstav a
§ 4-2 nr. 3	§ 8-2 tredje ledd
§ 4-3 nr. 1 første punktum	§ 8-2 første ledd første punktum
§ 4-5 nr. 1	§ 8-13 første ledd
§ 4-5 nr. 2	§ 8-13 annet ledd
§ 4-5 nr. 3 siste del	§ 8-13 fjerde ledd
§ 4-9 nr. 1 første punktum	§ 8-9 første ledd

Tabell 1.2 Ligningsloven til skatteforvaltningsloven

Ligningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 4-9 nr. 2 første punktum	§ 8-9 annet ledd
§ 4-9 nr. 3	§ 8-9 tredje ledd
§ 4-9 nr. 7	§ 8-9 fjerde ledd
§ 4-12	§ 8-11
§ 5-1	§ 7-1
§ 5-2	§ 7-2
§ 5-3	§ 7-3
§ 5-4	§ 7-4
§ 5-5	§ 7-5
§ 5-6	§ 7-6
§ 5-7	§ 7-7
§ 5-8	§ 7-8
§ 5-9	§ 7-10
§ 5-10	§ 7-11
§ 5-11	§ 7-12
§ 5-12 nr. 1 til 3	§ 7-13
§ 6-1 nr. 1	§ 10-1 første ledd
§ 6-1 nr. 2	§ 10-7
§ 6-1 nr. 3	§ 10-1 annet ledd
§ 6-1 nr. 4	§ 10-10
§ 6-2 nr. 1	§ 10-2 første ledd
§ 6-2 nr. 2	§ 10-2 annet ledd
§ 6-2 nr. 3	§ 10-2 fjerde ledd
§ 6-2 nr. 4	§ 10-2 tredje ledd
§ 6-2 nr. 5	§ 10-2 femte ledd
§ 6-2 nr. 6	§ 10-10
§ 6-3 nr. 1	§ 10-5 første ledd
§ 6-3 nr. 2	§ 10-5 annet ledd bokstav a til d
§ 6-3 nr. 3	§ 7-9 første ledd
§ 6-3 nr. 4	§ 7-9 annet ledd
§ 6-4	§ 10-6
§ 6-5 nr. 1	§ 10-4 første ledd
§ 6-5 nr. 2	§ 10-4 annet ledd
§ 6-5 nr. 3	§ 10-4 tredje ledd

Tabell 1.2 Ligningsloven til skatteforvaltningsloven

Ligningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6-5 nr. 4	§ 10-10
§ 6-5 nr. 5	§ 10-4 fjerde ledd
§ 6-6 nr. 1	§ 11-1
§ 6-7 nr. 1 til 4	§ 11-2 første til fjerde ledd
§ 6-7 nr. 5	§ 11-4
§ 6-7 nr. 6	§ 11-2 femte ledd
§ 6-7a	§ 11-3
§ 6-8	§ 10-12
§ 6-9	§ 10-9
§ 6-10	§ 10-14
§ 7-6 nr. 1 til 4	§ 11-2
§ 8-2 nr. 1 første punktum og nr. 3 første punktum (delvis)	§ 12-2 første ledd
§ 8-8	§ 9-7
§ 8-9 nr. 1 første punktum	§ 9-3 første ledd
§ 8-9 nr. 1 annet punktum	§ 9-3 annet ledd
§ 9-1	§ 12-1 første ledd
§ 9-2 nr. 1 bokstav b	§ 13-3 annet ledd første punktum
§ 9-2 nr. 2 første punktum	§ 13-5 annet ledd
§ 9-2 nr. 2 annet punktum	§ 13-5 tredje ledd annet punktum
§ 9-2 nr. 4 første punktum	§ 13-4 første ledd
§ 9-2 nr. 4 fjerde punktum	§ 13-4 annet ledd annet punktum
§ 9-2 nr. 6	§ 13-4 annet ledd
§ 9-2 nr. 8	§ 13-4 tredje ledd
§ 9-3 nr. 1 til 3	§ 13-2 første til tredje ledd
§ 9-4	§ 13-2 fjerde ledd
§ 9-5 nr. 2 bokstav a	§ 12-1 tredje ledd bokstav a
§ 9-5 nr. 2 bokstav b	§ 12-1 tredje ledd bokstav b
§ 9-5 nr. 2 bokstav c	§ 12-1 tredje ledd bokstav c
§ 9-5 nr. 7	§ 12-1 annet ledd
§ 9-5 nr. 8 første ledd første punktum	§ 12-4 første ledd
§ 9-5 nr. 8 tredje ledd	§ 12-4 tredje ledd
§ 9-6 nr. 4	§ 12-6 tredje ledd
§ 9-6 nr. 5 bokstav c	§ 12-8 bokstav a
§ 9-6 nr. 5 bokstav d	§ 12-8 bokstav b

Tabell 1.2 Ligningsloven til skatteforvaltningsloven

Ligningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 9-6 nr. 6	§ 12-6 femte ledd
§ 9-6 nr. 7	§ 12-7
§ 9-8 nr. 1 annet punktum	§ 13-6 tredje ledd
§ 9-12 nr. 2	§ 9-9 annet ledd
§ 10-1	§ 14-1
§ 10-2 nr. 1	§ 14-3 første ledd
§ 10-2 nr. 2	§ 14-8
§ 10-2 nr. 3	§ 14-3 tredje ledd
§ 10-3 nr. 1	§ 14-3 annet ledd
§ 10-3 nr. 2	§ 14-4
§ 10-4	§ 14-5
§ 10-5	§ 14-6
§ 10-6	§ 14-1
§ 10-9	§ 14-7
§ 11-1 nr. 1 første punktum	§ 15-1 første ledd
§ 11-1 nr. 2 annet punktum	§ 15-2 nr. 1.
§ 11-1 nr. 3 første punktum	§ 15-6 tredje ledd
§ 11-1 nr. 3 tredje punktum	§ 15-3 annet ledd
§ 11-1 nr. 4 første punktum	§ 15-4 første ledd første punktum
§ 11-1 nr. 4 fjerde punktum	§ 15-4 første ledd annet punktum
§ 11-1 nr. 5 første punktum	§ 15-6 første ledd
§ 11-1 nr. 5 annet punktum	§ 15-6 annet ledd
§ 11-2 nr. 1	§ 15-2 første ledd
§ 11-2 nr. 3 første punktum	§ 15-3 første ledd første punktum og tredje ledd
§ 11-2 nr. 3 annet punktum	§ 15-2 annet ledd annet punktum
§ 11-2 nr. 4 annet punktum	§ 15-2 fjerde ledd
§ 11-3 første punktum	§ 15-7 første ledd
§ 11-3 annet punktum	§ 15-7 annet ledd
§ 12-1	§ 14-12
§ 12-2	§ 14-13

Tabell 1.3 Merverdiavgiftsloven til skatteforvaltningsloven

Merverdiavgiftsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 12-1 første ledd	§ 2-7
§ 12-1 tredje ledd	§ 2-1
§ 12-2 første punktum	§ 2-1
§ 13-2 første ledd første og annet punktum	§ 3-1 første ledd
§ 13-2 annet ledd bokstav a	§ 3-3 bokstav a
§ 13-2 annet ledd bokstav b	§ 3-3 bokstav b
§ 13-2 annet ledd bokstav c	§ 3-3 bokstav c
§ 13-2 annet ledd bokstav d	§ 3-3 bokstav d
§ 13-2 annet ledd bokstav e	§ 3-3 bokstav e
§ 13-2 annet ledd bokstav f	§ 3-3 bokstav f første og annet punktum
§ 13-2 annet ledd bokstav g	§ 3-3 bokstav g
§ 13-2 annet ledd bokstav h	§ 3-3 bokstav h
§ 13-2 annet ledd bokstav i	§ 3-3 bokstav i
§ 13-2 annet ledd bokstav j	§ 3-3 bokstav j
§ 13-2 tredje ledd	§ 3-8
§ 13-2 fjerde ledd	§ 3-9 bokstav a
§ 13-2 femte ledd	§ 3-1 annet ledd bokstav b
§ 14-1 første ledd	§ 8-12 første ledd
§ 14-2 første ledd annet punktum	§ 8-12 tredje ledd
§ 14-2 annet ledd annet punktum	§ 8-12 fjerde ledd
§ 14-3 første og fjerde ledd	§ 8-12 annet ledd
§ 14-5 første ledd	§ 8-12 første og annet ledd
§ 15-1 første ledd	§ 8-3 første ledd bokstav a
§ 15-1 annet ledd	§ 8-3 første ledd første punktum
§ 15-1 syvende ledd	§ 8-14 annet ledd
§ 15-1 åttende ledd	§ 8-1
§ 15-6 første ledd	§ 8-3 første ledd bokstav b
§ 15-6 annet ledd	§ 8-3 første ledd bokstav c
§ 15-6 annet ledd	§ 8-3 første ledd bokstav d
§ 15-6 tredje ledd	§ 8-3 første ledd bokstav e
§ 15-7 første ledd	§ 8-3 annet ledd første til tredje punktum
§ 15-7 annet ledd	§ 8-3 første ledd bokstav f
§ 16-1 første ledd	§ 10-1 første ledd
§ 16-1 tredje ledd	§ 10-1 annet ledd

Tabell 1.3 Merverdiavgiftsloven til skatteforvaltningsloven

Merverdiavgiftsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 16-1 fjerde ledd	§ 10-10
§ 16-2 første ledd	§ 10-2 første ledd
§ 16-2 annet ledd	§ 10-2 annet ledd
§ 16-2 tredje ledd	§ 10-2 fjerde ledd bokstav a og e
§ 16-2 fjerde ledd	§ 10-2 tredje ledd
§ 16-2 femte ledd	§ 10-2 femte ledd
§ 16-2 sjette ledd	§ 10-10
§ 16-3 første ledd	§ 10-5 første ledd
§ 16-3 annet ledd	§ 10-5 annet ledd bokstav a til d
§ 16-3 tredje ledd	§ 7-9 første ledd
§ 16-4	§ 10-6
§ 16-5	§ 10-3
§ 16-6 første ledd	§ 10-4 første ledd
§ 16-6 annet ledd	§ 10-4 annet ledd
§ 16-6 tredje ledd	§ 10-4 tredje ledd
§ 16-6 fjerde ledd	§ 10-10
§ 16-7 første og annet ledd	§ 11-1
§ 16-7 tredje ledd	§ 11-4
§ 16-8 første til fjerde ledd	§ 11-2 første til fjerde ledd
§ 16-8 femte ledd	§ 11-4
§ 16-8 sjette ledd	§ 11-2 femte ledd
§ 16-8a første og annet ledd	§ 11-3
§ 16-8a tredje ledd	§ 11-4
§ 16-9	§ 10-12
§ 16-10	§ 10-9
§ 16-11	§ 10-14
§ 18-1 første ledd	§ 12-1 første ledd
§ 18-1 annet ledd	§ 12-5
§ 18-3 første ledd	§ 9-4 første ledd
§ 18-4 første ledd annet punktum	§ 12-3
§ 18-4 femte ledd	§ 12-1 tredje ledd bokstav a, § 12-8 bokstav a
§ 19-1 første ledd	§ 13-3 annet ledd første og annet punktum
§ 19-1 tredje ledd	§ 13-5 tredje ledd tredje punktum

Tabell 1.3 Merverdiavgiftsloven til skatteforvaltningsloven

Merverdiavgiftsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 20-1 første ledd annet punktum	§ 15-3 første ledd
§ 20-1 første ledd fjerde punktum	§ 15-3 annet ledd
§ 20-1 annet ledd første punktum	§ 15-6 første ledd
§ 20-1 annet ledd annet punktum	§ 15-6 annet ledd
§ 20-1 tredje ledd første punktum	§ 15-4 første ledd første punktum
§ 20-1 tredje ledd annet punktum	§ 15-4 første ledd annet punktum
§ 20-2 første ledd	§ 15-2 første ledd
§ 20-2 annet ledd	§ 15-3 tredje ledd
§ 20-2 tredje ledd annet punktum	§ 15-2 fjerde ledd
§ 21-1 første og annet ledd	§ 14-1
§ 21-3 første ledd	§ 14-3
§ 21-4 første og annet ledd	§ 14-12
§ 21-4 tredje ledd	§ 14-13

Tabell 1.4 Særagiftsloven/særagiftsforskriften til skatteforvaltningsloven

Særagiftsloven/særagiftsforskriften (<i>f</i>)	Skatteforvaltningsloven
§ 2	§ 14-13
§ 3 første ledd	§ 14-3
§ 4 tredje punktum	§ 9-9 første ledd
§ 5-15 (<i>f</i>)	§ 8-1
§ 5a	§§ 11-1, 11-4 og 14-1
§ 6-1 første ledd første punktum (<i>f</i>)	§ 8-4 første ledd
§ 6-1 femte ledd (<i>f</i>)	§ 8-4 annet ledd bokstav a
§ 6-1 sjettede ledd (<i>f</i>)	§ 8-4 annet ledd bokstav b
§ 6-1 første ledd annet punktum (<i>f</i>)	§ 8-4 tredje ledd
§ 7	§ 3-1
§ 5-3 femte ledd (<i>f</i>)	§ 10-5 annet ledd bokstav e
§ 5-5 første ledd (<i>f</i>)	§ 8-12 første ledd
§ 5-5 tredje ledd (<i>f</i>)	§ 8-12 annet ledd
§ 5-13 (<i>f</i>)	§ 10-9
§ 6-6 (<i>f</i>)	§ 12-1 første ledd

Tabell 1.5 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven til skatteforvaltningsloven

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 2	§ 14-13
§ 3 første ledd	§ 14-3
§ 5	§ 8-1
§ 5a	§§ 11-1, 11-4 og 14-1
§ 10	§ 3-1
Forskrift om årsavgift for motorvogn § 10, forskrift om vektårsavgift § 15, forskrift om engangsavgift på motorvogner § 9-2	§ 10-8

Tabell 1.6 Forvaltningsloven til skatteforvaltningsloven

Forvaltningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6 første ledd	§ 4-1 første ledd første punktum
§ 6 første ledd bokstav c første og annet alternativ	§ 4-1 første ledd bokstav b
§ 6 første ledd bokstav c siste alternativ	§ 4-1 første ledd bokstav c
§ 6 første ledd bokstav d	§ 4-1 første ledd bokstav d
§ 6 fjerde ledd	§ 4-1 tredje ledd
§ 7	§ 4-3
§ 8 første ledd	§ 4-2 første ledd
§ 9	§ 4-4
§ 10 første punktum	§ 4-1 første ledd første punktum
§ 11 fjerde ledd første punktum	§ 5-1 tredje ledd
§ 11 fjerde ledd annet og tredje punktum	§ 5-1 fjerde ledd
§ 11 a første og annet ledd	§ 5-2
§ 11 d annet ledd	§ 5-1 annet ledd, annet punktum
§ 13 b første ledd nr. 1	§ 3-2
§ 13 f annet ledd	§ 3-3 bokstav h
§ 13 a nr. 1 til 3	§ 3-7
§ 14	§ 10-13
§ 15 fjerde ledd	§ 10-13
§ 16 første ledd første punktum	§ 5-6 første ledd første punktum
§ 16 annet ledd første punktum	§ 5-6 annet ledd
§ 16 tredje ledd	§ 5-6 tredje ledd
§ 18 første ledd første punktum	§ 5-4 første ledd
§ 18 annet ledd	§ 5-4 fjerde ledd

Tabell 1.6 Forvaltningsloven til skatteforvaltningsloven

Forvaltningsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 18 c	§ 5-4 tredje ledd
§ 19 første ledd bokstav b	§ 5-4 femte ledd
§ 20	§ 5-4 sjette ledd
§ 21 første ledd	§ 5-4 syvende ledd
§ 24 første ledd	§ 5-7 første ledd
§ 24 tredje ledd første punktum	§ 5-7 tredje ledd
§ 25 (delvis)	§ 5-7 annet ledd
§ 27 (delvis)	§ 5-8
§ 27 b	§ 15-5
§ 28 første ledd	§ 13-1 første ledd første punktum, § 13-3 første ledd
§ 28 tredje ledd første punktum	§ 13-1 annet ledd første punktum
§ 28 tredje ledd annet punktum	§ 13-1 annet ledd annet punktum
§ 29 første ledd første punktum	§ 5-5 første ledd
§ 30 siste punktum	§ 5-5 annet ledd
§ 31 tredje ledd	§ 13-4 tredje ledd
§ 32 første ledd bokstav a (delvis)	§ 13-5 første ledd
§ 32 første ledd bokstav c	§ 13-5 tredje ledd første punktum
§ 32 tredje ledd	§ 13-5 fjerde ledd
§ 33 første ledd	§ 13-6 første ledd
§ 33 annet ledd annet punktum	§ 13-6 tredje ledd
§ 33 annet ledd tredje punktum	§ 13-6 annet ledd
§ 33 fjerde ledd første punktum	§ 13-6 fjerde ledd første punktum
§ 33 fjerde ledd annet punktum	§ 13-6 femte ledd første og tredje punktum
§ 34 første ledd	§ 13-7 første ledd
§ 34 annet ledd første og annet punktum	§ 13-7 annet ledd
§ 34 fjerde ledd	§ 13-7 tredje ledd
§ 35 (delvis)	§ 12-11
§ 36 første ledd	§ 5-9 første ledd
§ 41	§ 5-10

Tabell 1.7 Svalbardskatteloven til skatteforvaltningsloven

Svalbardskatteloven	Skatteforvaltningsloven
§ 4-2 første ledd	§ 2-3
§ 4-2 annet ledd	§ 2-8 tredje ledd
§ 4-2 tredje ledd første punktum	§ 2-9 første ledd
§ 4-2 tredje ledd annet punktum	§ 2-9 annet ledd
§ 4-2 annet ledd	§ 13-3 tredje ledd
§ 4-4 første ledd	§ 8-2 første ledd bokstav b
§ 4-6 første ledd tredje punktum og annet ledd første punktum	§ 12-1 første ledd
§ 4-6 tredje ledd første punktum	§ 9-7

Tabell 1.8 Artistskatteloven til skatteforvaltningsloven

Artistskatteloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6 første til fjerde ledd	§ 8-8 annet ledd
§ 8 tredje ledd	§ 12-1 første ledd
§ 11 første ledd annet punktum	§ 8-8 annet ledd sjette punktum
§ 12 annet ledd	§ 2-1

Tabell 1.9 Petroleumsskatteloven til skatteforvaltningsloven

Petroleumsskatteloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6 nr. 1 bokstav b første ledd første punktum	§ 13-3 fjerde ledd første punktum
§ 6 nr. 1 bokstav c første ledd annet punktum	§ 2-8 første ledd
§ 6 nr. 1 bokstav c femte ledd	§ 2-8 tredje ledd
§ 6 nr. 1 bokstav d første ledd	§§ 12-9, 13-8
§ 6 nr. 1 bokstav e første punktum	§ 13-3 fjerde ledd annet punktum
§ 6 nr. 3 første ledd første punktum	§ 15-1 første ledd første punktum
§ 6 nr. 3 første ledd annet punktum	§ 15-3 første ledd første punktum
§ 6 nr. 3 første ledd tredje punktum	§ 15-3 annet ledd
§ 6 nr. 3 første ledd femte punktum	§ 15-4 første ledd første punktum
§ 6 nr. 3 annet ledd	§ 15-5 annet ledd første punktum
§ 6 nr. 5	§ 6-1 annet og tredje ledd
§ 6 nr. 6 første ledd første punktum	§ 8-10 første ledd

Tabell 1.9 Petroleumsskatteloven til skatteforvaltningsloven

Petroleumsskatteloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6 nr. 6 første ledd tredje punktum	§ 8-10 annet ledd
§ 6 nr. 6 første ledd fjerde punktum	§ 8-10 tredje ledd
§ 6 nr. 6 fjerde ledd	§ 8-10 fjerde punktum
§ 6 nr. 6 annet ledd fjerde punktum	§ 3-5 annet ledd
§ 6 a	§ 3-5

Tabell 1.10 Tolloven til skatteforvaltningsloven

Tolloven	Skatteforvaltningsloven
§ 12-1 første ledd	§ 3-1 første ledd, § 3-2
§ 12-1 annet ledd bokstav a	§ 3-3 bokstav a
§ 12-1 annet ledd bokstav b	§ 3-3 bokstav b
§ 12-1 annet ledd bokstav c	§ 3-3 bokstav c
§ 12-1 annet ledd bokstav d	§ 3-3 bokstav d
§ 12-1 annet ledd bokstav e	§ 3-3 bokstav e
§ 12-1 annet ledd bokstav g	§ 3-3 bokstav g
§ 12-1 annet ledd bokstav h	§ 3-3 bokstav h
§ 12-1 annet ledd bokstav i	§ 3-3 bokstav j
§ 12-1 tredje ledd	§ 3-8

Tabell 1.11 Merverdiavgiftskompensasjonsloven til skatteforvaltningsloven

Merverdiavgiftskompensasjonsloven	Skatteforvaltningsloven
§ 6 første ledd	§ 8-7 første punktum
§ 8	§ 8-7 annet punktum
§ 10 første og annet ledd	§ 9-4 annet ledd annet og tredje punktum, § 12-6 første ledd siste punktum
§ 12 annet ledd	§ 10-1
§ 12 tredje ledd første punktum	§ 10-4 tredje ledd
§ 14	§ 12-1 første ledd, § 12-6
§ 17	§ 2-4

Tabell 1.12 Folketrygdloven til skatteforvaltningsloven

Folketrygdloven	Skatteforvaltningsloven
§ 24-2 første ledd annet punktum	§ 8-6 første ledd
§ 24-2 annet ledd	§ 8-6 annet ledd
§ 24-2 tredje ledd	§ 8-1
§ 24-2 fjerde ledd	§ 6-1
§ 24-3 første ledd	§ 8-1
§ 24-3 annet ledd	§ 12-1 første ledd
§ 24-3 femte ledd	§ 9-9

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Xpress AS – 12/2015

