



Skatteforvaltningslov

Dagens agenda

- Skatteforvaltningsloven – en gjennomgang
 - Hva var (er) nytt?
 - Aktuelle saksbehandlingsregler
 - Rekkevidden av skattesubjektets opplysningsplikt
 - Egenfastsetting og endringsadgang
 - Frister
 - Administrative reaksjoner
 - Søksmål
- Erfaringer fra året som er gått
 - Do's and dont's



Skatteforvaltningsloven - innledning

Skatteforvaltningsloven – innledning (I)

- Trådte i kraft **1.1.2017**
- Virkeområde:
 - Sktfvl. § 1-1 «*fastsetting*» av skattene og avgiftene som er inntatt i loven.
 - Loven gir forvaltningsregler, ikke øvrige regler av betydning for beskatning
- «Uttømmende» felles saksbehandlingslov for all skatt og avgift
- Tilhørende samleforskrift
- Lignings- og forvaltningslovens bestemmelser har utgått
 - Unntak sktfvl. § 1-3 om «elektronisk kommunikasjon»

Skatteforvaltningsloven – innledning (I)

- Kapittel 1-5: Skattemyndigheter, taushetsplikt, alminnelige saksbehandlingsregler
- Kapittel 6: Bindende forhåndsuttalelser (**BFU**)
- Kapittel 7: Opplysningsplikt for tredjeparter
- Kapittel 8: **Opplysningsplikt for skattepliktige**, trekkpliktige mv.
- Kapittel 9: **Fastsetting**
- Kapittel 10: **Kontroll**
- Kapittel 11: Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale
- Kapittel 12: **Endring uten klage**
- Kapittel 13: **Klage**
- Kapittel 14: **Administrative reaksjoner**
- Kapittel 15: **Søksmål** mv.

Hva er nytt i skatteforvaltningsloven? (I)

- Endret begrepsbruk
- Formues- og inntektsskatt
 - Ny modell for fastsetting av formue- og inntektsskatt
 - Nye frister for endring av skattefastsetninger
- Nye regler om tilleggsskatt
 - Tvangsmulkt ved oversittelse
 - Overtredelsesgebyr
 - Lavere satser og mindre bruk av tilleggsskatt og –avgift (?)
- Klageadgang for Bindende Forhåndsuttalelser (BFU)
- Betydningen om overføring av forvaltningsmyndighet fra Tolletaten til Skatteetaten for innførselsmerverdiavgift
 - Nye poster på Skattemelding for merverdiavgift

Ny begrepsbruk i skatteforvaltningsloven (I)

- Sktfvl. § 1-2 a) «*skatt: Skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1*»
 - Inntekt- og formueskatt
 - Merverdiavgift
 - Arbeidsgiveravgift
 - Trygdeavgift
 - Tonnasjeskatt
 - Grunnrenteskatt
 - Merverdiavgiftskompensasjon
- Sktfvl. § 1-2 b) «*skattepliktig: Fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt*»
 - Ikke lenger MVA-pliktig

Ny begrepsbruk i skatteforvaltningsloven (II)

- *Skatteleggingsperiode* istedenfor inntektsår
- *Skattemelding* istedenfor selvangivelse, omsetningsoppgave og kompensasjonsoppgave
- Endret begrepsbruk medfører ingen realitetsendring (prop.nr.38 L (2015-2016))



Skatteforvaltningsloven - Saksbehandlingsregler

Alminnelig saksbehandlingsregler

– endringer (I)

- Skatteetatens veiledningsplikt, § 5-1
 - Veiledning om skattyters rett til **ikke å gi opplysninger**
- Bruk av fullmektig, § 5-3
 - Fullmektig kan opptre på vegne av skattyter på alle trinn av saksbehandlingen
- Partsinnsyn i saksdokumenter, §§ 3-2 jf. 5-4
 - Begrensning ved forretningshemmeligheter jf. § 5-5 femte ledd
- Fristberegning, § 5-5
 - Samleforskrift
 - Fvl. § 15 a og eForvaltningsforskriften ved elektronisk kommunikasjon
- Forhåndsvarsel, § 5-6
 - Som tidligere, men også plikt til underretning om sakens utfall §5-6(6)

Alminnelig saksbehandlingsregler

– endringer (II)

- Krav til begrunnelse, § 5-7
 - Tilpasset vedtakets art og viktighet
 - Tilbakemelding også om vedtaket ikke oppfølges/fracfalles
- Skal alltid sendes melding om enkeltvedtak
- Sakskostnader «helt eller delvis»
 - «vesentlige»
 - Normalt full dekning, unntaksvis avkortning
 - Praksis, terskel på kr 3 000,-
 - **6 ukers frist (utvidelse)**
- Virkning av saksbehandlingsfeil
 - Som tidligere

Bindende forhåndsuttalelse (BFU)

- Sktfvl. § 6-1 «Bindende forhåndsuttalelser» gjelder «alle områder»
 - Nytt at det også kan bes om BFU for sær- og motorvognavgiftene
- Viderefører tidligere begrensinger:
 - Rettsanvendelse på **konkret faktum**
 - **Egne forhold**
 - **Ikke ren skatteplanlegging**
 - **Avskjærer** verdi-, skjønn- og bevisvurderingen
- BFU kan påklages
 - Dette er nytt!. Klage behandles av skatteklagenemda (lang saksbehandlingstid)
- Gebyr § 6-3 (som tidligere)



Skatteforvaltningsloven – Opplysningsplikten og oppfyllelse av denne

Skattesubjektets opplysningsplikt (I)

- Sktfvl. § 8-1 «Den som leverer skattemelding (...) skal gi **riktige og fullstendige opplysninger**, opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, **og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil**»
- Ny ordlyd «*riktig og fullstendig*»
- Endring fra positiv til negativ avgrensning

Skattesubjektets opplysningsplikt (II)

- Prop.nr.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning:

«Etter departementets forslag er det den samme normen som skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er riktig og fullstendig og hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger etter gjeldende rett»

- Protester i høringsrunder
- Opplysningsplikt skal fortsatt følge rettspraksis
 - Rt. 1992 s.1588 (**Loffland**) *«Skattyteren har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt»*

Oppfyllelse av opplysningsplikten – skattemelding for skatt (I)

- Sktfvl. § 8-2 «Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt»
 - Endret begrepsbruk «fastsetting av skattegrunnlaget»
- Unntak:
 - Utenlandsk aksjonær
 - Husk endring av praksis for fullmektig!
- **Nytt:** pensjonister har ikke lenger leveringsfritak

Oppfyllelse av opplysningsplikten – skattemelding for skatt (I)

- Tidligere: Ligningsloven hadde ingen detaljert regulering av fastsetting. Fastsetting skal gjøres av myndighetene ved vedtak basert på selvangivelse (SA)
- Nå: Sktfvl. § 8-2 første ledd «*Skattemelding med opplysninger ... som har betydning for **fastsetting av skattegrunnlaget***»
 - Fra levering av SA og vedtak til «egenfastsetting» av skattyter
- Hva betyr dette for skattyter?

Oppfyllelse av opplysningsplikten – skattemelding for skatt (I)

- Forhåndsligning - fra rett til plikt
- Medfører «plikten» økt ansvar for skattsubjektet?
 - Skattsubjektets plikt til å klargjøre relevant faktum og subsumere faktum etter skattereglene
 - Skattsubjektet må oppgi beløp for poster som beror på skjønn. Ligningslovens § 4-3 nr. 1 videreføres ikke
- Skatteberegning:
 - Skattemyndighetene beregner skatt direkte fra skattyters egenfastsetting

Oppfyllelse av opplysningsplikten – skattemelding for MVA (I)

- Sktfvl. § 8-3 «Skattemelding for merverdiavgift»
- Nye poster som følge av overføring av forvaltningsmyndighet for innførselsmerverdiavgift fra Tolletaten til Skatteetaten
- Innførselsavgift oppføres i skattemelding for merverdiavgift
 - Inngående innførselsavgift rapporteres direkte i egne nye poster
 - Medfører utsatt avgiftsoppgjør for skattesubjektet
 - Krav om mer kunnskap for å finne riktig beregningsgrunnlag av varens verdi
- Øvrige skattemeldinger for særavgifter, motorkjøretøy merverdiavgiftskompensasjon og melding om trekk, sktfvl. §§ 8-4 flg.

Skattesubjektets egenfastsetting

- Hovedregel om fastsetting av skattegrunnlaget i § 9-1 flg.
- Skattekravet blir stiftet ved oppfyllelse av opplysningsplikten. Endring for formue- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt ved at grunnlaget fastsettes ved en form for egenfastsetting, § 9-2 første ledd
- Unntak for motorkjøretøyavgift. Fastsettes av skattemyndighetene, § 9-1 annet ledd

Kontrollopplysninger fra skattepliktige til skattemyndighetene

- Hovedregel i sktfvl. § 10-1
- Kan omfatte opplysninger som kan ha betydning for vedkommende bokføring eller skatteplikt og kontroll av denne (oppbevaringsplikt)
- Erstatte tidligere ligningsl § 6-1 og mval. § 16-1
- Sktfvl. § 10-1 annet ledd unntak fra kontrollopplysningsplikten kun for forhold som berører «rikets sikkerhet»
 - Prop.nr.38 L(2015-2016) har Advokatforeningen etterspurt omtale av forholdet til EMK artikkel 8 «retten til privatliv»



Skatteforvaltningsloven – Endringsadgang

Skattesubjektets endringsadgang ved egenfastsetting (I)

- Sktfvl. § 9-4 «Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.»
 - Skattyter «**kan**» selv endre skatteoppgjør i tre år etter leveringsfrist for skattemelding.
 - Endringsadgangen gjelder ikke når skattemyndighetene har fastsatt grunnlaget ved vedtak
 - Utover treårsfristen må skattyter anmode endringssak
- «kan»-regel, foreligger det da plikt til retting til skattesubjektets ugunst?
 - Ordlyden taler samlet for at feilen kun skal varsles til skattemyndighetene og at skattesubjektet ikke skal sende endringsmelding selv jf. sktfvl. § 8-1 «...og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil»

Skattesubjektets endringsadgang ved egenfastsetting (II)

- Når kan skattesubjektet foreta endring?
 - Fastsettingen er «uriktig» altså til fordel eller til ugunst
- Objektivt vilkår
- Rett til endring av «*uriktige opplysninger*» uavhengig av om feilen skyldes:
 - Skattesubjektet
 - Trekkpliktig
 - Vedtak fattet av skattemyndighetene

Skattesubjektets endringsadgang ved egenfastsetting (III)

- Endringsadgangen skal følge gamle lign. § 9-5 nr. 7
- Forholdet av betydning:
 - Skattepliktiges forhold, tiden som er gått, spørsmålets betydning
- Ikke uttømmende oppregning
- Forarbeider: uten betydning om endring er til skattyters gunst eller ugunst

Skattemyndighetenes endringsadgang - felles regler

- Sktfvl. kapittel 12 og skattemyndighetenes rett til selv å endre enhver skattefastsetting som er «uriktig»
 - **5 år** etter utløpet av skatteperioden
 - Gjelder uavhengig om endring er til skattyters gunst eller ugunst
 - Endringsadgang samsvarer med bokføringslovens dokumentasjon og oppbevaringsplikt, jf. bokføringsl. § 13
- Formålet ved skjønnet er å beregne skatt etter «*det som fremstår som riktig*»
 - OBS, tidligere spesialregel om at formues- og inntekt normalt ikke skal settes lavere enn foregående år, er ikke videreført
- Er satt en begrensning til 4 måneder for endring til ugunst dersom det ikke foreligger nye opplysninger

Utvidet endringsfrist til ugunst?

- Prop. nr. 38 L (2015 – 2016) Lov om skatteforvaltning

«I saken 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 fastsetting 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.»



Skatteforvaltningsloven – Fristene

Skatteforvaltningslovens frister (I)

- Rett til å foreta endringer i skattefastsettingen flere ganger innen samme periode (fristperiode)
- Unntak: endring av vedtak til skattsubjektets ugunst må fattes innen 4 måneder
 - Skattsubjektets forutberegnelighet
- Begrensinger i endringsadgangen gjelder bare for forhold som var til behandling i vedtaket som omgjøres.
 - Konsekvens, andre uberørte deler av vedtaket kan endres senere

Skatteforvaltningslovens frister (II)

- Spesialfrister i skatteforvaltningsloven
 - For tilfeller hvor skjerpet tilleggsskatt kan ilegges er endringsadgangen for skattemyndighetene 10 år, jf. sktfvl. § 12-6 annet ledd. Tilsvarende 10 års frist gjelder ved frivillig retting.
 - Skattemyndighetens adgang til å foreta endring etter skattyters død er begrenset til 2 år beregnet fra skattyters død, jf. sktfvl. § 12-6 tredje ledd.

Skatteforvaltningslovens frister (III)

- Skatteforvaltningslovens friststart
 - Frister beregnes fra utgangen av skatteleggingsperioden (tidligere inntektsåret)
 - Fristavbrytende handling hvor skattemyndighetene tar fastsetting opp til endring
 - OBS: Det anses ikke som en fristavbrytende handling at skattemyndigheten ber om skattyter redegjør for forhold
 - Tilsvarende krav gjelder også hvor skattemyndighetene skal sende ut varsel og spørsmål om varselet er sendt



Skatteforvaltningsloven – Klagerett

Skatteforvaltningsloven – klage (I)

- Alle «enkeltvedtak» kan påklages, §§ 13-1 og 13-2 (kapittel 13)
- Vedtak om skattefastsetting er et enkeltvedtak

Skatteforvaltningsloven – klage (II)

- Hvem har klagerett?
 - Den som vedtaket retter seg mot
 - Andre som har endelig ansvar for den skattepliktiges skatt
- Regressituasjoner
- Deltakerlignet selskap (DA) som følge av ansvaret
- Særregler av praktiske hensyn
 - AS, DA og Boligsameie har klagerett på bestemte vedtak vedrørende verdi på aksjer, formue og inntekt i selskapene.

Skatteforvaltningsloven – klage (III)

- Krav til klagens innhold:
 - Klage skal sendes til organet som traff vedtaket
 - Dersom fattet av skattekontor kan klagen sendes til ethvert skattekontor i regionen
 - Krav om skriftlighet
 - Skattyter må legge ned påstand om endring og en redegjørelse for endringen som kreves

Skatteforvaltningsloven – klage (VI)

- Klageorgan:
 - Overordnet organ
 - Nemd ved klage over vedtak om formues- eller inntektsskatt
- Klagefrist er 6 uker
- Friststart beregnes fra vedtaket er kommet frem til skattyter
- Dispensasjon fra 6 ukers klagefrist hvor skattyter har behov for opplysninger fra skattemyndighetene

Skatteforvaltningsloven – klage (V)

- Klageorganet er ikke bundet av klagens omfang
 - Konsekvens: rett til å ta opp sider ved vedtaket som ikke er påklaget
 - Eks: Klage som omfatter endring for ett år, klageorganet kan ta opp flere år opp til endring
- Begrensning: kun underinstansens vedtak som utgjør «saken»
 - Konsekvens: klage på fastsetningsvedtak vedrørende formue og inntekt tilknyttet fast eiendom kan spørsmål om skattyters arbeidsinntekt ikke tas opp til behandling

Skatteforvaltningsloven – klage (VII)

- Klageinstitusjonens vedtak kan ikke påklages med unntak av vedtak om at klagen avvises
- Klageretten prekluderes når opprinnelig klage fremmes ett år for sent
- Ikke klagerett ved egenfastsetting → endringsadgang



Skatteforvaltningsloven – Administrative reaksjoner

Administrative reaksjoner (I)

- Ulike typer administrative reaksjoner:
 - Tvangsmulkt istedenfor forsinkelsesrente
 - Overtredelsesgebyr
 - Tilleggsskatt
- Straff
 - Straff for skattevik, tidligere straffeloven §§ 378 – 380 er inntatt i sktfvl. § 14-12
 - Straff for medvirkning er inntatt i sktfvl. § 14-13

Administrative reaksjoner (II)

- Tvangsmulkt § 14-1 første ledd:

«For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge ... en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister [eller] den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring ...»

- Ikke oppgir opplysninger innen fastsatt frist
 - Tilsvarende ved åpenbare feil ved opplysningene
 - Mot den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring
 - Ilegges istedenfor forsinkelsesrente
- Tvangsmulktbeløpet kan *«ikke overstige 50 ganger rettsgebyret»* eller være høyere enn MNOK 1 jf. § 14-1 annet ledd

Administrative reaksjoner (III)

- Tilleggsskatt kan ilegges etter sktfvl. § 14-3 første ledd

«skattepliktig og trekkpliktig ... som gir uriktig eller ufullstendig opplysning ... eller unnlater å gi opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler»

- Unntak hvor skattyters forhold er unnskyldelig
 - Mildere unntak enn tidligere praksis

Administrative reaksjoner (IV)

- Satser
 - Ordinære satsen for tilleggsskatt skal være 20 prosent
 - Reduksjon på 10 prosent for ligningsloven
 - Satsen skal være 10 prosent når opplysning er gitt av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 7
 - Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt skal være den del av skattemessige fordelen som er eller kunne vært oppnådd
 - Ved tidfestingsfeil skal tilleggsskatten beregnes av nettofordelen av den utsatte fastsettingen (tidfestingen)
 - Ilagt tvangsmulkt skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt

Administrative reaksjoner (V)

- Skjerpet tilleggsskatt

«Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig ... som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller burde forstå at det kan føre til skattemessige fordeler»

- Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt

Administrative reaksjoner (VI)

- Etter sktfvl. § 14-4 bokstav a til f skal det ikke beregnes tilleggsskatt ved:
 - Uriktige forhåndsutfylte opplysninger i skattemeldingen for lønnstakere og pensjonister
 - Åpenbare regne- eller skrivefeil
 - Tilleggsskatt utgjør mindre enn kr 1 000,-
 - Skattyter er død
 - Skattyter har foretatt frivillig retting
 - For merverdiavgift hvor kjøper har hatt full fradragsrett eller krav på kompensasjon av merverdiavgift

Administrative reaksjoner (VII)

- Overtredelsesgebyr ilegges hvor:
 - skattesubjektet ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter sktfvl. kapittel 7,
 - Ikke medvirket til kontroll etter skatteforvaltningsloven, eller
 - Ikke har ført / oppbevart personalliste etter bokføringsloven
- Overtredelsesgebyr ilegges ikke overfor tredjeperson som er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningssvikt
- Overtredelsesgebyret kan maksimalt utgjøre 50 ganger rettsgebyret

Administrative reaksjoner (VIII)

- Det ulovfestede beviskravet for sannsynlighet gjelder ved ordinær tilleggsskatt
- Skattesubjektet skal normalt varsles om at tilleggsskatt/overtredelsesgebyr vurderes ilagt
- Skattesubjektet skal gis en uttalelsesfrist på minst 3 uker
- Dersom skattemyndighetene kommer til at sanksjonen ikke skal etterleves skal skattesubjektet meddeles sakens utfall (nytt)

Administrative reaksjoner (VIV)

- Veiledningsplikt etter sktfvl. § 14-9

«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»

- Oppsettende virkning for tilleggsskatt og overtredelsesgebyr før klagebehandling er avgjort, jf. sktfvl. § 14-10.
- Domstolens prøvingsrett over administrative reaksjoner gjelder «alle sider av saken» jf. sktfvl. § 14-11



Skatteforvaltningsloven – Søksmål

Søksmål (I)

- Sktfvl. § 15-1 «Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet»
 - Enkeltvedtak
 - Avgjørelse
- Tvistelovens regler gjelder ellers, jf. tvistelovens § 1-3 om søksmålskompetanse

Søksmål (II)

- 6 mnd for enkeltvedtak om skattefastsettelse
- Fra meld om vedtak er sendt
- Skattemyndighetene kan sette som krav at klageadgangen m være uttømt og avgjort før det tas ut søksmål
- Søksmål kan uansett fremmes 1 år etter at klagen er sendt



Skatteforvaltningsloven – Erfaringer fra året som er gått

Do's and dont's?

- Plikt til Skattesubjektets endringsadgang ved egenretting?
 - Kan-regel i § 9-4 (endringsadgang)
 - Varslingsregel i § 8-1 (opplysningsplikt)
 - Opplysningsplikt ivaretatt, og vilkår for tilleggsskatt
- Egenretting, bruken av nulloppgaver og periodiseringsfeil
 - Risiko for tilleggsskatt
- Nye tall fra SKD på klager/endringer

Spørsmål?

Takk for oppmerksomheten!

Kontakt detaljer:

Navn: Charlotte Holmedal Gjelstad

Web: www.braekhus.no

Epost: gjelstad@braekhus.no

Mobil: 480 40 032