



Ny skatteforvaltningslov

Noe nytt eller...?

Ny skatteforvaltningslov

Status og virkningstidspunkt

Lov 27. mai 2016 nr. 14

- Trådte i kraft 1. januar 2017
 - Får virkning for alle saker etter denne datoen
 - Overgangsregler i kapittel 16
- Alle forskrifter om skatteforvaltning er samlet i en samleforskrift
 - Forslaget var på høring sommeren 2016
 - Inkluderer også noen materielle endringer
 - Trådte i kraft 1. januar 2017

Hvorfor ny skatteforvaltningslov?

En viktig del av reformen for skatteforvaltningen

- Uoversiktlig og fragmentarisk regelverk
- Forvaltningsreglene omfatter blant annet regler om;
 - Organisering og saksbehandling
 - Habilitet
 - Taushetsplikt
 - Vedtaksprosedyrer
 - Klage og endring
 - Opplysnings- og oppgaveplikter
 - Kontrollhemler
 - Administrative sanksjoner
 - Saksanlegg mv.
- Hovedformålet med ny skatteforvaltningslov er å harmonisere og samordne regelverket
- I følge FIN; Ved utarbeidelse av felles regelverk er det lagt vekt på at løsningene som velges styrker skattyternes rettssikkerhet
- Omfatter også enkelte materielle endringer, herunder endringer i fastsettingsmodellen for formues- og inntektsskatt mv., klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, nye frister for endring av fastsetting og nye regler om administrative reaksjoner (tilleggsskatt mv.)

Virkeområdet for loven

Ny lov og forskrift vil gjøre rettskildebildet noe enklere...

Loven gjelder

- Formues og inntektsskatt mv
- Artistskatt
- MVA/innførselsmva
- Aga
- Særavgifter
- Motorkjøretøyavgifter
- Mvakompensasjon
- Petroleumsskatt
- Svalbardskatt
- Jan Mayen-skatt



Erstatter forvaltningsreglene i

Ligningsloven
Artistskatteloven og ligningsloven
Mval, fvl, tolloven
Folketrygdloven og ligningsloven
Særavgiftsloven, fvl og tolloven
Motorkjøretøy – og båtavgiftsloven, fvl
Mvakompl, fvl
Petroleumsskatteloven
Svalbardskatteloven
Jan-Mayen skatteloven

Ny skatteforvaltningslov vil gjelde for (nesten) all skatteforvaltning

En viktig del av reformen for skatteforvaltningen

- Formålet med loven er ønske om
 - Styrket rettssikkerhet for den skattepliktige
 - Oppdatert og modernisert lovverk
 - Harmonisert og samordnet regelverk
 - Økt tilgjengelighet for brukerne
- Den nye lovens vil erstatte ligningsloven og en rekke skatteforvaltningsregler i annet regelverk, samt forvaltningsloven der den gjelder på skatteområdet
 - Unntak for eiendomsskatt fordi kommunene «er vant til å forholde seg til» forvaltningsloven
- Ansvar for merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter er overført fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten
- Uttalelse fra Professor emeritus, dr. juris Frederik Zimmer i høringsrunden:
 1. Utkastet til ny skatteforvaltningslov gir inntrykk av å være godt gjennomarbeidet og i det vesentlige logisk utformet. Den endelige dom om slikt må imidlertid utstå til loven har vært praktisert en tid; som kjent sitter djevelen i detaljene, også i lovgivningen.

Noen endringer vil kunne bli vanskelige å forholde seg til...

Uttalelse fra Professor emeritus, dr. juris Frederik Zimmer i høringsrunden:

At termen «selvangivelse» foreslås ikke videreført, er vanskeligere å akseptere.



Skatteetaten

Postboks 4305, 8608 Mo i Rana

Nordmann Kari
Bolignr
Adresse
Kristiansand

Selvangivelse 2015

for lønnstakere og pensjonister mv. 1001

Fødselsnummer 01 01 00 000 00
Skatteklasse 1

Forklaringer til alle postene og informasjon om hvordan du endrer postene/beløpene, finner du på skatteetaten.no.

Guidelines to the tax return, see www.taxnorway.no

2.1 Lønn og tilsvarende ytelser

2.1.1	Lønn	000 000	
2.1.1	Lønn	000 000	
2.1.1	Skattepliktig del av forsikringer	000	
2.1.1	Skattepliktig del av forsikringer	000	

Inntekt / Fradrag	Rettet til	Formue / Gjeld	Rettet til
000 000			
000 000			
000 000			
000			
000			

P 01
1707476



Ny fastsettingsmodell for inntekts- og formueskatt mv

Begrepet «ligning» utgår også...

Prinsipp	Grunnlag	Skatt	Skatteart
Myndighetsfastsetting	Myndighetene fastsetter grunnlaget	Myndighetene beregner skatt	Motorkjøretøyavgifter
Delvis egenfastsetting	Skattepliktig fastsetter grunnlaget	Myndighetene beregner skatt	Inntekts- og formueskatt og petroleumsskatt
Egenfastsetting	Skattepliktig fastsetter grunnlaget	Skattepliktig beregner skatt	MVA, AGA, særavgifter, kompensasjon for MVA
Tredjepartsfastsetting	Tredjepart fastsetter grunnlaget	Tredjepart beregner skatt ved trekket	Artistskatt, kildeskatt på aksjeutbytte, svalbardskatt



Endring av egenfastsetting

Ingen «ligning» som kan påklages

- Egenfastsettelsesmodellen kan medføre større krav til enkelte skattytere
 - Plikten til å levere skattemelding gjelder alle skattytere som er skattepliktig til Norge etter norsk intern rett
 - Unntak fra norsk beskatning i henhold til skatteavtale skal spesifiseres i skattemeldingen
- Skattepliktige kan fastsette nytt grunnlag i 3 år
 - Ny skatteberegning – men ellers ingen medvirkning fra skattemyndighetene
- Endringsadgang videreføres for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, Svalbardskatt og artistskatt
- Endringsadgang innføres for inntekts- og formuesskatt og kildeskatt på aksjeutbytte
- Hvor står de særskattepliktige...?
 - Petroleumsskatt anses ikke som «inntektsskatt» i denne sammenhengen – og dermed ingen adgang til å endre på egenhånd
 - FIN i Prop. 38 L (2015-2016); «Adgangen skal gjelde for formues- og inntektsskatt, men ikke for petroleumsskatt...»
 - Hva med endring av landinntekt som ikke påvirker sokkelinntekt?
- Skattepliktige kan ikke egenfastsette på nytt et forhold som har vært myndighetsfastsatt eller hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll

Frister for endring

Gir utvidet endringsadgang forbedret rettssikkerhet?

- Generell frist på fem år for å endre skattefastsettelser
 - Fristen skal regnes fra utgangen av beskatningsperioden, og avbrytes ved at skattemyndighetene «tar opp» saken
 - Loven er taus om hva som skal til for at saken skal anses tatt opp
 - Anmodning om ytterligere informasjon medfører ikke at saken er «tatt opp»
- For endringer til ugunst for skattyteren hadde ligningsloven en kortere frist på to år som gjelder dersom skattyteren ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger
- Før saken tas opp skal det vurderes om det er grunn til å endre
 - «Den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning»
- 4 måneders frist for endring av fastsettelsesvedtak til ugunst
- Fristen utvides til ti år dersom det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelse for skatte- og/eller avgiftssvik
 - Men likevel ikke forlenget frist dersom det ikke blir ilagt skjerpet tilleggsskatt eller straff
 - Øker risikoen for bruk av skjerpet tilleggsskatt?

Tilleggsskatt

Redusert tilleggsskatt ved feil fra skattyter

- Tilleggsskatt innføres for alle skatte-/avgiftsarter
- Tilleggsskatten («standardstraffen») for feil i forhold til skatt redusert fra 30% til 20%
 - «Objektiv modell med unnskyldningsgrunner»
 - Fortsatt høy marginalsatt ved feil; $78\% + (78\% * 20\%) = 93,6\%$
- Vilkår; Uriktig eller ufullstendig informasjon som kan føre til skattemessige fordeler
 - Beviskrav; Kvalifisert sannsynlighetsovervekt for de objektive vilkårene
- På avgiftsområdet; Ikke lenger noe krav om subjektiv skyld
- Unntak fra tilleggsskatt dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig
 - Ingen eksemplifisering som i dag i ligningsloven
- Skjerpet tilleggsskatt på 40% og 60% for grovt uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt
 - Beviskrav; Både de objektive og subjektive vilkårene skal være bevist utover enhver rimelig tvil
- Effektueringen av tilleggsskatt (og overtredelsesgebyr) utsettes til det foreligger rettskraftig avgjørelse
 - Men selve skattekravet (og renter) må fortsatt betales selv om det klages over ligningen

Tvangsmulkt

Enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger hvis opplysningsplikt ikke oppfylles innen en fastsatt frist

- Tvangsmulkt kan ilegges den som ikke innen fastsatt frist
 - Leverer tredjepartsopplysninger
 - Leverer opplysninger om egne forhold
 - Gir kontrollopplysninger
 - Retter seg etter bokføringspålegg
- Normalsats
 - 2 rettsgebyr pr dag ved tredjepartsopplysninger (for eks. aksjonærregisteroppgave)
 - ½ rettsgebyr pr dag ved egne opplysninger (for eks. skattemeldinger)
 - 1 rettsgebyr pr dag ved bokføringspålegg
 - Eget regime for a-meldinger
 - Individuell fastsettelse ved manglende fremleggelse av kontrollopplysninger
- Maksimal tvangsmulkt
 - 1 million kroner ved bokføringspålegg og 50 rettsgebyr i andre tilfeller

Overtredelsesgebyr

Sanksjon for manglende medvirkning

- Overtredelsesgebyr kan ilegges den som
 - Ikke har gitt tredjepartsopplysninger
 - Ikke medvirker til kontroll
 - Ikke oppfyller plikt til å føre og oppbevare personalliste
- Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for samme forhold
- Ved manglende tredjepartsopplysninger eller personalliste utgjør overtredelsesgebyret 10 rettsgebyr
 - Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder utgjøre gebyret 20 rettsgebyr
 - Tilleggsgebyr kan ilegges med inntil 2 rettsgebyr pr person eller selskapet det ikke er gitt opplysninger om eller ført personalliste for
- Ved manglende medvirkning til kontroll fastsettes gebyret individuelt og kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr
- Ikke overtredelsesgebyr dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige

Og noen andre relevante endringer

Saksbehandling og klage

- Saksbehandlingen
 - Saker skal avgjøres uten ugrunnet opphold – men uklart hva som ligger i dette
 - Ved fravikelser og andre enkeltvedtak skal den vedtaket retter seg mot varsles
 - Det skal gis en «passende frist» for uttalelse
- Klagefrist på seks uker
 - Utvidelse fra tre uker
- Bindende forhåndsuttalelser avgis av OSK (virkning fra 1. juli 2015)
 - Klagerett innføres – men ikke for avgjørelser om prising for (konserninternt) gassalg
 - Beslutning om å ikke avgi en bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages
- Sakskostnader
 - Sakskostnader kan bli tilkjent helt eller delvis

Og noen andre relevante endringer

Søksmål kan fortsatt være aktuelt

- Søksmålsfrist: Seks måneder fra vedtaket er kommet frem til den skattepliktige
- Klagemulighet må være uttømt?
 - Kan settes som vilkår
 - Uansett adgang til å reise søksmål når det er gått ett år fra klage ble fremsatt
- FIN kan også gå til søksmål mot avgjørelser i Klagenemnda (og andre nemnder)

Noen overgangsregler

Endringsfrister og tilleggsskatt

- Overgangsregler inntatt i lovens kapittel 16
- Endringsadgang
 - Utgangspunkt: De nye fristreglene gjelder
 - Årene 2012 – 2014 kan ikke endres til ugunst dersom ligningslovens regler ville vært til hinder for endring
- Tilleggsskatt
 - De nye reglene (og satsene) gjelder for saker som er tatt opp ved varsel etter 1. januar 2017
 - De tidligere reglene gjelder:
 - For saker om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr med varsel før 1. januar 2017
 - Saker der opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse – dersom samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ville blitt høyere etter de nye reglene

Forholdet mellom innsynsrett og taushetsplikt

Høyaktuelt i TP-saker og behandlet av Høyesterett (Rt 2015 s 353, Total)

- Ingen regler i ligningsloven som begrenset innsynsretten i dokumenter som er innhentet fra andre, men som er brukt i skattyters egen sak (typisk i internprising og skjønnsmessige fastsettelse)
- Forslaget fra FIN: «Etter departementets syn er det også etter skatteforvaltningsloven behov for kunne skjerme visse forretningshemmeligheter fra innsyn, og bestemmelsen i forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b anses å gi en hensiktsmessig regulering...»
 - Ny bestemmelse: «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»
- Og i Total sin sak mente nok Høyesterett at den regelen burde vært på plass allerede...
 - «(65) Det er dessuten vanskelig å begrunne hvorfor partsinnsyn etter ligningsloven skal kunne gis til tross for at den som krever innsyn er den taushetsplikten skal beskytte mot, mens det samme ikke vil være tillatt i en tilsvarende sak på forvaltningslovens område, jf. forvaltningsloven § 19 første ledd bokstav b om unntak fra innsynsretten for opplysninger som kan utnyttes i andres næringsvirksomhet»

«Høyesterettsdom om Total: Prinsippløs dom om grunnleggende prinsipper

Hemmelig sammenligningsgrunnlag er greit, og kontradiksjon kan du glemme!

Høyesterettsdom 27. mars 2015 om Total E&P Norge AS er kanskje en av de mer prinsippløse høyesterettsdommer om et prinsipielt, grunnleggende rettssikkerhetsspørsmål jeg har lest... Man kan forstå at dommere, også i Høyesterett, kan velge å hoppe over gjerder der det er lavest. Men kripe under det, går ikke! Det er rimelig å forvente at Høyesterett, selv i en sak om hemmelig sammenligningsgrunnlag, utformer domspremisser der de sentrale spørsmål ikke skyves under teppet eller holdes «hemmelige».

(Domskommentar av Ole Gjems-Onstad, professor i skatterett ved Handelshøyskolen BI, publisert på Norsk Rettsdata april 2015)

Klageprosessen

Nemndsreform og uavhengig saksforberedelse

- Klagerett på alle fastsetningsvedtak
- Alle klager over fastsetningsvedtak går til nemnd
 - Skattekontoret kan gi helt eller delvis medhold
- Det er opprettet én landsdekkende klagenemnd for skatt og merverdiavgift; Skatteklagenemnda som skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemdene for de to sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift – men ikke Klagenemnda for petroleumsskatt
- Lovfestet at Skatteklagenemnda er uavhengig og ikke kan instrueres Kravene til nemndmedlemmenes kompetanse skjerpes
- Opprettet et eget sekretariat som skal forberede sakene som skal fremlegges for klagenemnda, lokalisert i Stavanger



Klageprosessen

Hva med en uavhengig saksforberedelse?

- Men det er fortsatt slik (i hvert fall foreløpig...) at Oljeskattekontoret skal forberede saker som skal fremlegges for Klagenemnda for petroleumsskatt
- OSK ikke bare forbereder saken men gis også anledning til å delta i Klagenemndas møter
 - I Klagesaker utenfor petroleumsskatt er det sekretariatet som kan møte, ikke skattekontoret
- Pressemelding fra FIN 8. oktober 2014:

Regjeringen foreslår at det opprettes et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet som skal forberede sakene for nemnda. Det vil sikre at klagesakene blir vurdert av nye saksbehandlere i et sekretariat som har distanse til tidligere avgjørelser. Sekretariatet skal ta stilling til alle sakene som legges fram for nemnda. - For å sikre at nemndas reelle uavhengighet ikke skal kunne trekkes i tvil, foreslår vi å lovfeste at departementet og Skatteetaten ikke skal kunne instruere sekretariatet i faglige spørsmål, sier finansminister Siv Jensen.



Per Christian Ask
partner / advokat
M: +47 982 06 691
E: pcask@deloitte.no



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 245,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.