

## Ny skatteforvaltningslov:

# Vanskelige forenklinger

Den nye skatteforvaltningsloven som vil gjelde fra 1. januar 2017, er et solid arbeid fra departementets side, men noen av forenklingene i regelverket består dessverre i å fjerne skattyteres rettigheter. Skattyter som samvittighetsfullt fyller ut sin selvangivelse, er for eksempel ikke lenger beskyttet av ligningslovens toårsfrist mot endring i vedkommendes disfavør.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Einar Harboe  
Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokat  
Øystein Andai  
Advokatfirmaet Harboe & Co

### Samler saksbehandlingsreglene

Formålet med skatteforvaltningsloven er først og fremst å samle saksbehandlingsreglene for både skatter og avgifter. I dette ligger et mål om kontinuitet i forhold til dagens saksbehandlingsregler, noe som avdramatiserer lovprosessen.

Tanken er at skattyternes rettssikkerhet skal styrkes ved at regelverket blir mer tilgjengelig. Dette er utvilsomt tilfellet for så vidt gjelder forskriftene, som det pr. i dag er vanskelig å få oversikt over. Her ligger det et reelt forbedringspotensial. Når det gjelder selve loven, er det ikke til å komme forbi at en bruker som ønsker å få oversikt over saksbehandlingsreglene som gjelder for formues- og inntektsskatt, vil slite. Det er vanskelig å orientere seg i en lov som ikke bare gjelder formues- og inntektsskatt, men som omfatter høyst forskjellige skatter og avgifter.

### Bruken av IT

Sammenlignet med den virkeligheten som forelå da ligningsloven ble vedtatt i 1980, er skatteetatens – og skattyternes – situasjon dramatisk endret. Endringen, som sikkert ikke oppleves så sterkt ettersom den egentlig består av en rekke store og små endringer over tid, gjelder bruken av

IT i skatteforvaltningen. Det store flertallet av skattytere lignes nå på grunnlag av forhåndsutfylte selvangivelser, altså selvangivelser som inneholder opplysninger som skatteetaten har samlet inn, der skattyters bidrag typisk er begrenset til å bekrefte at selvangivelsen er fullstendig og korrekt. Det siste skjer ved passivitet. Denne prosessen reguleres av et fåtall av bestemmelsene i ligningsloven, og slik er det også i skatteforvaltningsloven. For det store flertallet av skattytere er skatteforvaltningsloven uten praktisk interesse fordi alt er automatisert og fordi systemene er pålitelige. Skatteetaten har all ære av systemene som er bygget opp. Det ene spørsmålet av praktisk interesse for det store flertall av skattyterne er hvorvidt det blir restskatt å betale eller penger tilbake.

Det blir en stadig større avstand mellom de fleste skattyterne og skattefastsettelsen

for hver av dem. Hvilke konsekvenser vil denne fremmedgjøringen få?

### Skattyterne pålegges et eneansvar

Når skatteforvaltningsloven trer i kraft, skal skattytere ikke lenger «lignes», men dette er rent terminologisk. Skatten skal fastsettes, nå som før. Ved at skattytere nå pålegges et eneansvar for fastlegging av faktiske forhold ved vedtak i første instans om skatteplikt, er det imidlertid ikke lenger skattemyndighetene som ligner.

Også etter skatteforvaltningsloven er skattyter ansvarlig for at det faktiske grunnlaget for fastsetting av skatt er riktig. Det nye ved skattefastsetting i første instans er at skatteetatens ansvar stort sett er begrenset til å stille til disposisjon for skattyterne en elektronisk portal for kommunikasjon om skattegrunnlaget, alternativt en post-adresse, samt deretter å foreta en korrekt

## Nær identisk med forslagene i høringsnotatet

Finansdepartementets høringsutkast er datert 21. november 2014. Høringsuttalelsene var gjennomgående positive – de er tilgjengelige på Finansdepartementets web-side ([regjeringen.no/no/dep/fin/id216/](http://regjeringen.no/no/dep/fin/id216/)). En del kritikk av enkelte regelforslag fremkom likevel. Departementet utarbeidet deretter Prop. 38 L (2015–2016) som ble fulgt opp av Innst. 231 L (2015–2016), med Stortingets første og andre gangs behandling hhv. 28. april og 3. mai 2016.

Loven er nokså identisk med forslagene i høringsnotatet. Finanskomiteens behandling resulterte i bare to sider med bemerkninger, tilnærmet frie for prinsipielle overveielser og uten kritikk av departementets forslag på noe punkt.

Da ligningsloven ble vedtatt i 1980, hadde vi et Storting som forsterket skattyternes rettsstilling med utgangspunkt i Finansdepartementets forslag. Det skjedde ikke denne gangen.

Skatteforvaltningsloven er et solid arbeid fra departementets side – loven er gjennomgående velskrevet. Departementet kan ikke klandres for sviktende håndverk, tvert imot. Så får vi heller leve med at Stortinget velger å innnta en passiv rolle.



*BRA FOR DE FLESTE: For det store flertallet av skattytere er skatteforvaltningsloven uten praktisk interesse fordi alt er automatisert og fordi systemene er pålitelige.*

skatteberegning på grunnlag av den utfyllingen som skattyter selv har foretatt. Selv ikke gjennomføringen av skatteberegningen er skatteetatens eneansvar – også her plikter skattyter å gjøre oppmerksom på feil, jf. skatteforvaltningslovens § 8–1.

## Skiller ikke lenger mellom lojale og illojale skattytere

En saksbehandling i tradisjonell forstand som grunnlag for skattevedtak i første instans, der skatteetaten foretar en vurdering av de opplysningene som skattyter selv har innlevert, er altså eliminert. Heller ikke i dag er det slik at skatteetaten rutinemessig vurderer alle selvangivelser. Førstegangsbehandlingen har preg av stikkprøver, om enn slik at selvangivelser som fordrer oppfølging på dette stadiet, et stykke på vei kan skiller ut via maskinelle rutiner. Takket være disse rutinene kan kontrollarbeidet effektiviseres, men dette kontrollarbeidet skal altså ikke lenger ses som saksbehandling som grunnlag for vedtak.

Man kan gjerne si at ligningsloven har bygget på en fiksjon om at alle skattyteres selvangivelser skal kontrolleres, før skatteetaten deretter fastsetter skattepliktig formue og inntekt. Denne fiksjonen har hatt en viktig rettslig konsekvens i ligningsloven: Den skattyteren som samvittighetsfullt fyller ut sin selvangivelse og som gir de opplysningene som er nødvendige for at skattekontoret kan peile seg inn

på relevante problemstillinger, er vernet av toårsfristen i ligningsloven § 9–6 tredje ledds bokstav a. Ligningsloven skiller altså mellom lojale og illojale skattytere. Det gjør ikke skatteforvaltningsloven – her er det en generell femårsfrist for endring, jf. § 12–6 første ledd. Det er en kraftig svekkelse av lojale skattyteres rettsstilling. Vi er visst alle syndere i myndighetenes øyne.

Finanskomiteens oppsummering (Innst. på s. 12) går ut på at det ved utarbeidelsen av regelverket er lagt vekt på løsninger som styrker de skattepliktiges rettsikkerhet. Den trøsten vi får av Finanskomiteen for bortfallet av toårsfristen er at «... det er en forutsetning at jo lengre tid det går, desto høyere bør terskelen være for å ta opp forhold.» Men tidsforløpet er ikke mer enn ett av de forholdene som er listet opp i skatteforvaltningsloven § 12–1 annet ledd, som tilsvarer forjengeren i ligningsloven § 9–5 nr. 7. Vår erfaring er at slik vilkårene i § 9–5 nr. 7 har vært praktisert, kan de best beskrives som en referanse til et fritt skjønn – og slik vil det nok fortsatt være.

Når Finanskomiteen på samme sted skriver at det «skal være en felles frist på 5 år for endring av fastsetting av skatten», er det naturligvis ikke riktig. Det er en femårsfrist for å ta opp en sak, ikke for å foreta en endring. Når en sak først er tatt opp, er skatteetaten ikke undergitt bestemte frister

før vedtak treffes. Det kan gå mange år fra en sak tas opp til skattemyndighetene konkluderer. Vi får tro at dette bare er en språklig unøyaktighet fra komiteens side.

Det er ikke vanskelig å forenkle et regelverk når forenklingen består i å fjerne skattyteres rettigheter. Det er hva Stortinget har gjort, i tråd med Finansdepartementets forslag, hva angår det grunnleggende spørsmålet om skatteetatens endringsadgang i skattyters disfavør.

## Vanskelig for skattyter å fange opp feil

Etter skatteforvaltningsloven § 9–1 første ledd er det de skattepliktige som fastsetter skattegrunnlaget. En betydelig utfordring er at de tallstørrelsene som skattyterne møter i de ferdigutfylte selvangivelsene, ikke reflekterer med særlig presisjon skattyters reelle økonomi. På formuessiden er det ikke minst ligningsverdien av egen bolig som fortsatt er nokså tilfeldig, selv om presisjonen kanskje har økt noe. På inntektssiden er det nok ikke mange skattytere som får så detaljerte lønnsoppgaver fra arbeidsgiveren, at det er gitt utførlig forklaring på hvordan netto skattepliktig inntekt er beregnet. Dermed blir skattyternes mulighet for å fange opp mindre feil gjennom egen kontroll av den ferdigutfylte selvangivelse nokså illusorisk. Man står naturligvis igjen med de grove feilene og utelatelsetene, f.eks. at det ved en feil ikke er

produsert noen ferdigutfylt selvangivelse, men dette er de absolutte unntakene.

Når det rent faktisk er skatteetaten som forestår fastleggingen av skattegrunnlaget ved å innhente relevante data, introduserer skatteforvaltningsloven en ny fiksjon: at det er skattyteren som gjør det. Denne nye fiksjonen er begrunnelsen for at skattekontoret ikke lenger skal foreta en saksbehandling ved skattefastsetting i første instans. Og uten saksbehandling, heller ingen krav til saksbehandling.

### Femårsfrist erstatter toårsfristen

For de skattyterne som ikke kan basere seg på ferdigutfylte selvangivelser, f.eks. selskaper og personlige næringsdrivende, er livet langt på vei som før: Regnskaper må utarbeides og selvangivelser innleveres. Mens den skattyteren som samvittighetsfullt fylte ut sin selvangivelse, tidligere var beskyttet av ligningslovens toårsfrist (jf. § 9–6 nr. 3 a) mot endring i vedkommendes disfavør, er imidlertid fristen som nevnt utvidet til fem år i skatteforvaltningsloven. Dermed har lovgiver eliminert et sterkt incitament til å levere fullstendige og korrekte opplysninger.

Det er dessuten et viktig unntak fra denne generelle femårsfristen, jf. skatteforvaltningsloven § 12–6 annet ledd: Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 og 379. Her er vi altså tilbake til tiårsfristen, dersom det etter skatteetatens oppfatning er grunnlag for kvalifisert tilleggsskatt eller straffansvar.

Femårsfristen kommer likevel til anvendelse dersom skatteetatens oppfølging ikke resulterer i skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene.

Den valgte løsningen er ikke uten betenkeligheter. Vi ser en betydelig risiko for at skatteetaten, hvis den først tar opp en sak etter utløpet av femårsfristen, vil illegge skjerpet tilleggsskatt selv om saken etter nærmere undersøkelser neppe kvalifiserer for en slik reaksjon. Problemet som vi ser det, er at kriteriene for de nevnte reaksjonene er svært skjønsmessige, se nedenfor. Når en endringssak er igangsatt etter at femårsfristen er utløpt, skal man ikke ha noen illusjoner om at skattekontoret etter hvert kommer til at femårsfristen likevel kommer til anvendelse.

Enten det er femårsfristen eller tiårsfristen som kommer til anvendelse, er dette bare frister for skattemyndighetene til å ta opp saken, jf. ovenfor. Deretter kan det gå lang tid før myndighetene trekker en konklusjon. I noen tilfeller er naturligvis skattyteren selv å laste fordi saksbehandlingen trekker ut, ved at skattyter ikke fremskaffer relevant dokumentasjon innen rimelig tid. Men det er nok av eksempler på at skattemyndighetene selv bruker svært lang tid på saksbehandlingen, også slik at tidsforbruket åpenbart inkluderer lange perioder uten aktivt arbeid med saken.

Når skattemyndighetene henlegger saker som de har tatt opp, uten å fatte endringsvedtak, kan skattyteren i mellomtiden ha pådratt seg betydelige sakskostnader. Fortsatt kan slike kostnader ikke kreves dekket, se skatteforvaltningsloven § 5–9.

### Tilleggsskatten lever videre

Reglene for tilleggsskatt er inntatt i skatteforvaltningslovens kapittel 14, med reglene for alminnelig tilleggsskatt i § 14–3 og reglene for skjerpet tilleggsskatt i § 14–6.

I kortversjon: Tilleggsskatt kan ilegges ved opplysningssvikt som kunne lede til skattefordeler, dersom det ikke foreligger unnskyldelige forhold. Skjerpet tilleggsskatt kan ilegges dersom skattyter i tillegg har vært grovt uaktsom ved avgivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller det foreligger forsett. I loven er ikke inntatt noen referanse til størrelsen av den aktuelle skattefordelen.

Men når foreligger uaktsomhet og når foreligger grov uaktsomhet? Grensedragningen er og blir svært skjønsmessig. Beskrivelsen av skattyters forhold vil være avgjørende for hvor skattyter skal plasseres i forhold til denne grensen og nyanseforskjeller kan være avgjørende. Ettersom det her dreier seg om en straffereaksjon, skal det knapt foreligge tvil om den forståelse av faktiske forhold som skattekontoret bygger på. Vårt inntrykk er at dette beviskravet er i ferd med å bli innarbeidet på skattekontorene, men noen henger fortsatt etter.

Bruken av tilleggsskatt skal trappes ned, jf. skatteforvaltningsloven § 14–3 annet ledd om at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyters forhold er unnskyldelig og § 14–4 som lovfester forskjellige unntak. Et litt pussig unntak er bestemmelsen i § 14–4 bokstav a som presiserer at det

ikke skal fastsettes tilleggsskatt av «*riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen*». Mener lovgiver at det også her har vært en risiko for en uberegtiget skattefordel, selv om det er gitt riktige og fullstendige opplysninger? Og hva med den skattyteren som selv fyller ut sin selvangivelse, og som tar med riktige og fullstendige opplysninger? Trøsten får være at skattyter i det sistnevnte tilfellet formodentlig redde av § 14–3 annet ledd.

Reglene om frivillig retting er videreført i § 14–4 bokstav d.

### Skattesvik og straff

Skatteforvaltningsloven inneholder ikke et særskilt straffekapittel slik det finnes i ligningsloven kapittel 12. Skatteforvaltningslovens referanse i kapittel 14 til administrative reaksjoner og straff gjelder kun reaksjoner som kan ilegges av skatteetaten, og disse reaksjonene har til dels status som straff i forhold til EMK. Ovenfor, under punktet om fem- og tiårsfrist, har vi vist til straffeloven §§ 378 og 379 i forbindelse med fristene for skattemyndighetenes adgang til å ta opp endringspørsmål. Disse bestemmelsene lyder som følger:

«§ 378. Skattesvik

Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler.

§ 379. Grovt skattesvik

Grovt skattesvik straffes med bot eller fengsel inntil 6 år. Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt skal det særlig legges vekt på om det

- har ledet til eller kunne ha ledet til unndragelse av et betydelig beløp,
- er utført på en måte som i særlig grad har gjort det vanskelig å oppdage,
- er begått ved flere anledninger eller over lengre tid,
- er begått av flere i fellesskap eller har et planmessig eller organisert preg,
- er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold, eller
- foreligger medvirkning under utøvelse av næring.

Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt, kan flere overtredelser ses i sammenheng.

Denne paragrafen kommer til anvendelse også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom.»

Bestemmelsene er sterkt inspirert av for-gjengerne i ligningsloven §§ 12–1 og 12–2. I straffeloven § 378 er det ikke satt noen beløpsmessig grense – enhver opplysningssvikt som kan karakteriseres som grovt uaktsom, er straffbar etter loven. Selv om kravene til aktsomhet kan ha en sammenheng med størrelsen av den aktuelle skattefordelen, er det lite tilfredsstillende at det ikke er satt noen nedre beløpsgrense i loven for de skatteunndragelsene som kan kvalifisere for straff. Her får vi trøste oss med at det i anmeldelsesinstruksen er vist til beløp. Men et så viktig kriterium burde ha vært lovfestet eller i det minste fastsatt i forskrift. Heller ikke i § 379 er det nå vist til et «*betydelig beløp*», ikke lenger til et «*meget betydelig beløp*», slik ligningsloven § 12–2 lød.

Terminologien «*skattesvik*» ble introdusert i ligningsloven. Det er en terminologi som etter vår erfaring ikke har vunnet gjengklang, og den burde vært erstattet med den tradisjonelle «*skatteunndragelse*». Svik er et ord som kan brukes i ulike sammenhenger, men i dagligtale er landssvik en nærliggende assosiasjon. Vi mener ikke å skape tvil om hvorvidt skatteforvaltningslovens regler skal respekteres fullt ut, men for oss er det mer enn en gradforskjell mellom manglende etterlevelse av skatteforvaltningsloven og landssvik i den form som ble konkretisert under den annen verdenskrig.

## Avgifter

Skatteforvaltningsloven dekker altså ikke bare ligningslovens virkeområde – nå skal også merverdiavgiften og en rekke andre avgifter inn. De avgiftene som skatteforvaltningsloven omfatter, er av nokså forskjellig karakter. De fleste avgiftene påvirker næringsdrivende, og de næringsdrivende er utvilsomt nærmest til å foreslå grunnlaget for de ulike avgiftene, men nå skal de altså også fastsette det. Skatteetaten kommer bare inn på et etterfølgende kontrollstadium. Dette gjelder både merverdiavgiften og diverse særavgifter.

Når det f.eks. gjelder årsavgiften på motorvogn, blir det hele litt pussig. Vi må innrømme at når vi mottar innbetalingsblankettene for årsavgiften for egne biler, har vi bare betalt, uten nærmere analyser.

Men nå som vi etter skatteforvaltningsloven selv har ansvaret for å fastsette det faktiske grunnlaget for avgiften, burde vi vel lese Stortingets avgiftsvedtak nøye og kontrollere tidspunktet for bilenes første-gangsregistrering samt det som ellers måtte være av betydning for årsavgiften. Kan vi stole på vekten slik den fremgår av vognkortet?

## Den nye Skatteklagenemnda

I skrivende stund har vi fortsatt skatteklagenemnder tilknyttet hvert skattekontor, og en riksskattenemnd. Det er allerede lovfestet at vi skal ha en sentral klagenemnd, med eget sekretariat. Den nye nemnda trer i kraft allerede ved halvårsskiftet. Når skatteforvaltningsloven trer i kraft et halvt år senere, vil den sentrale Skatteklagenemnda knapt ha rukket å etablere seg.

Det er ikke til å komme forbi at dagens skatteklagenemnder ikke innfridde de forventningene man hadde til deres arbeid – det er årsaken til omorganiseringen av nemndsarbeidet. For oss er det et åpent spørsmål om den nye, sentrale nemnda vil greie å heve kvaliteten på klagevedtakene. Det vil ikke minst være en krevende utfordring å etablere et sekretariat med de nødvendige kvalitetene.

En særskilt utfordring ligger i håndteringen av kompliserte spørsmål vedrørende næringsbeskatning. Etter vår vurdering burde Klagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter ha vært videreført. Nå skal Sentralskattekontorets klagesaker spres på de rundt 50 medlemmene av Skatteklagenemnda, der naturligvis kun et

mindre antall medlemmer involveres i behandlingen av den enkelte sak. Dermed vil det enkelte nemndsmedlem – hvis disse klagesakene fordeles jevnt på samtlige nemndsmedlemmer – vanskelig kunne opparbeide seg tilstrekkelig kompetanse i forhold til disse mest krevende sakene.

## Større avstand mellom skattyter og skattemyndighet

Frem til etableringen av skattekontorene kunne skattyterne ta kontakt med ligningskontoret for å få hjelp til skattespørsmål, og det fantes i adskillig grad et tillitsforhold mellom ligningskontoret og skattyterne, basert på skattyternes opplevelse av nærhet og tilgjengelighet. Enkelte ligningssjefer utmerket seg spesielt i denne sammenheng. På ligningskontorene hadde de ansatte, som ofte bodde i kommunen, betydelig kunnskap om skattytermassen i kommunen. Den samlede erfaringen innebar at ligningskontorene i adskillig grad visste hvor kontrollarbeidet burde settes inn. Situasjonen var også kjent for skattyterne, som derved ble ekstra motivert til å følge reglene.

Med etableringen av skattekontorene i 2008 ble situasjonen dramatisk endret. Avstanden mellom skattyter og skattemyndighet ble langt større, med den utfordringen det innebærer for skattekontrollen. Skatteforvaltningsloven endrer ikke på denne situasjonen ettersom den innebærer en videreføring av reglene i ligningsloven, med dagens skattekontorer.

Svaret på den utfordringen som ligger i overgangen fra lokale ligningskontorer til regionale skattekontorer, ser ut til å være kontroll, kontroll og mer kontroll, helst basert på maskinelle rutiner. Vi synes det er et tankekors at lovgiver og forvaltning ikke er mer opptatt av behovet for tillits-skapende virksomhet. Kontrollarbeid er nødvendig og viktig – man skal ikke ha noen illusjoner om frivillig etterlevelse av reglene, men hvis skattyterne ikke opplever skattereglene som rimelige eller hvis de ikke har tillit til myndighetenes forvaltning av regelverket, er det bare å konstatere at kontrollarbeid har sine begrensninger. Skattedirektør Erling Ree-Pedersen var opptatt av dette, men etter hans tid har det stort sett bare gått i kontroll, kontroll og mer kontroll, og stadige utvidelser av skatteetatens fullmakter, med korresponderende utvidelser av borgernes plikter. Dette er knapt en bærekraftig utvikling, selv om «alt» kan ordnes bare man får nye maskinelle rutiner på plass.



*SVEKKER RETTSSTILLINGEN: Mens ligningsloven skiller mellom lojale og illojale skattytere, gjør skatteforvaltningsloven ikke det. Det er en kraftig svekkelse av lojale skattyteres rettsstilling.*