

# Overgangsregler til skatteforvaltningsloven

Ny skatteforvaltningslov gjelder for alle saker som skattemyndighetene behandler etter 1.1.2017. Hva med de tilfellene hvor skattbare handlinger og/eller forvaltningsmessige plikter oppstod før 1.1.2017 og hva om skattyter ønsker å få rettet en feil i selvangivelsen for skatteåret 2015?



Advokat  
Øyvind Hjalmar Harila  
Rådgiver - Skatt

Noen av overgangsspørsmålene blir utvetydig regulert i loven eller skatteforvaltningsforskriften. De resterende spørsmålene må løses med tolkning av øvrige rettskilder, herunder forarbeidene, lovens system og uttalelser fra skatteetaten.

Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1.1.2017 og regulerer de fleste typer skatt og avgift. I loven blir alle de omfattede skattene og avgiftene betegnet som «skatt». Denne begrepsbruken vil også bli brukt i denne artikkelen. Fra samme dato ble de fleste forvaltningsreglene i de andre skatte- og avgiftsrettslige lovene opphevet. Blant annet ble hele ligningsloven opphevet.

Fra ikrafttredelsen er det klare utgangspunktet at skatteforvaltningsloven gjelder fullt ut for alle saker som skattemyndighetene behandler etter 1.1.2017, jf. Prop. 38 L (2015–2016) kapittel 23. Dette utgangspunktet er ikke problematisk for saker hvor både de skattbare handlingene og de forvaltningsmessige pliktene ble utført etter at loven trådte i kraft. F.eks. er det opplagt at loven gjelder fullt ut for avgiftspliktig omsetning i 2017.

Men hva med de tilfellene hvor de skattbare handlingene og/eller de forvaltningsmessige pliktene skjedde før 1.1.2017? Kan det f.eks. ilegges tvangsmulkt for

manglende innlevering av omsetningsopp-gave for 6. termin 2016? Og hva om skattyter oppdager en feil i selvangivelsen for skatteåret 2015 og ønsker å få denne rettet?

## Skatteforvaltningsloven

Skatteforvaltningslovens § 16–2 inneholder overgangsregler for skattemyndighetenes endring av fastsettelse for tidligere år, og for illeggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Bestemmelsen lyder slik:

«§ 16–2. Overgangsbestemmelser

1) § 12–6 gjelder for skattefastsetninger som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsetninger for skatteleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsetningen etter fristreglene i ligningsloven.

(2) §§ 14–3 til 14–7 får virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. For saker om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr med varsel før tidspunktet for lovens ikrafttredelse gjelder de tidligere reglene. Det samme gjelder i saker der opplysningsvik-

ten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de nye reglene.

3) Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.»

Det er altså gitt overgangsregler for to tilfeller. For det første for skattemyndighetenes endring av skattefastsettelse som skjedde før 1.1.2017, og for det andre for illeggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr der opplysningsplikten ble overtrådt før 1.1.2017.

## Frist for skattemyndighetenes endringer

Ut ifra lovens ordlyd er det klart at det er de nye endringsfristene i skatteforvaltningsloven som regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre tidligere skattefastsettelse. Den alminnelige endringsfristen har nå blitt fem år etter utløpet av skatteleggingsperioden. Dette har f.eks. den følgen at mens skattemyndighetene i 2016 kunne endre grunnlaget for merverdiavgift helt tilbake til 2006, så kan de i 2017 kun endre tilbake til 2012. Grunnlagene i perioden 2007–2011 ble dermed «låst» fra nyttår. Imidlertid gjelder det en tiårsfrist i de tilfellene skattyter ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for skattesvik.



*Skattemyndighetene har nå tre typer sanksjoner de kan pålegge skattytere og andre som ikke oppfyller sine plikter etter skatteforvaltningsloven.*

Fristen gjelder for å «ta opp saker til endring». Loven regulerer ikke når en sak er tatt opp for endring. Tar skattemyndighetene opp saken, er det antagelig tilstrekkelig at det er sendt varsel om endringssak, jf. skatteforvaltningsloven § 5–6. Hvis det ble sendt varsel om endringssak før 2017, er det altså de gamle reglene som gjelder.

Det er oppstilt ett særskilt unntak for skatt på inntekt, formue, trygdeavgift og tonnasjeskatt. Kort sagt får skattyter fordelen av å bruke det regelsettet som er mest fordelaktig.

De nye reglene gjelder fullt ut for årene før 2012 og årene fra og med 2015. På grunn av den nye femårsfristen kan det bare foretas én endring av årene før 2012 hvis skattyter ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for skattesvik.

For årene 2012 til 2014 må man skille mellom endring som er fordelaktig eller ufordelaktig for skattyter. Hvis det skal endres til skattyters gunst, er det kun de nye reglene som gjelder. Er det

imidlertid snakk om å foreta endringer som er ugunstig for skattyter, så gjelder begrensningene i både de nye og de gamle reglene. Dette medfører at dersom skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger, eller endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som skattyter ikke burde ha vært klar over, så kan ikke skattemyndighetene foreta en endring av grunnlaget, jf. ligningsloven § 9–6 tredje ledd. På den andre siden, hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er endringsfristen i utgangspunktet fem år, og altså ikke ti år slik den var etter ligningsloven.

#### **Kan skattyter endre skattegrunnlagene for årene før 2017?**

Iht. skatteforvaltningsloven § 9–4 har også skattyter rett til å endre skattefastsettelse. De samme reglene gjelder for de som er trekkpliktige etter Jan Mayen-, Svalbard- og artistskatteoven. Skattyter endrer fastsettelsen ved å sende inn såkalt endringsmelding. Det løper en treårsfrist for skattyters endring, regnet fra utløpet av fristen til å levere den opprinnelige skattemeldingen. Endringsadgangen gjelder likevel ikke når skattemyndighetene har varslet om kontroll eller allerede har fastsatt skattegrunnlaget. Begrensningen i den skattepliktiges adgang til å kreve endring gjelder bare den delen av fastsettingen som skattemyndighetene har endret eller har varslet kontroll om. En annen begrensning er at endringsadgangen ikke gjelder for motorkjøretøyavgifter, kilde-skatt på utbytte og merverdiavgiftskompensasjon.

De ovennevnte overgangsreglene i skatteforvaltningsloven § 16–2 regulerer kun skattemyndighetenes endringer, og altså ikke skattyters egne endringer. Hvilke overgangsregler gjelder så for skattyters endringer?

I praksis hadde man også tidligere en endringsadgang for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgifter. Det er ikke tvil om at man for disse skattene kan sende endringsmelding også for perioder før 2017. Endringsfristen har likevel blitt noen uker lengre, siden treårsfristen tidligere startet ved utløpet av den aktuelle terminen, mens den nå starter ved utløpet av leveringsfristen.

Men hva med inntektsskatten, hvor endringsadgangen er noe helt nytt? Svaret er at skattyter ikke har rett til ensidig å endre fastsettelsen for 2015 eller tidligere. Grunnen er kort og godt at etter de gamle reglene var det skattemyndighetene som fastsatte grunnlaget for skatt. Som nevnt ovenfor kan ikke skattyter endre grunnlaget hvis skattemyndighetene allerede har fastsatt dette.

En annen sak er at skattyter fortsatt har adgang til å anmode om at skattemyndighetene foretar en endring, men han har ikke krav på at det faktisk blir foretatt en endring. Merk også at den nye fastsettelsesmetoden gjelder for fastsettelse av skattegrunnlaget for 2016. Det er derfor ikke tvil om at skattyter kan endre fastsettelsen av inntekts- og formueskatten for 2016.

#### **Ileggelse av tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr**

Skattemyndighetene har nå tre typer sanksjoner de kan pålegge skattytere og andre som ikke oppfyller sine plikter etter skatteforvaltningsloven. Sanksjonene (tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr) er ikke nye, men har til dels fått nytt innhold og virkeområde. Det er derfor viktig å vite hvilket regelsett som gjelder for gamle forhold.

Det følger direkte av loven at de nye reglene for **tilleggsskatt** og **overtredelsesgebyr** i utgangspunktet gjelder i alle tilfeller hvor

varsel om sanksjonene er sendt etter 31.12.2016. Og motsatt, de gamle reglene gjelder i utgangspunktet i alle saker hvor det er sendt varsel før 1.1.2017. Men dette gjelder likevel ikke helt ubetinget. I de tilfellene opplysningssvikten skjedde før 1.1.2017, mens varselet ble sendt etter, så gjelder det regelverket som samlet sett gir lavest overtredelsesgebyr og tilleggs-skatt.

### Tvangsmulkt for tidligere år

De ovennevnte overgangsreglene for tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr gjelder ikke for tvangsmulkt. Det er ikke lovfestet overgangsregler for tvangsmulkt. Betyr dette at det kan ilegges tvangsmulkt også for overtredelser som skjedde før loven trådte i kraft? Og hva med de tilfellene hvor de skattepliktige forholdene er fra 2016 og det kun er opplysningsplikten som skal utføres i 2017?

For å ta det siste spørsmålet først. Den opplysningspliktige skal følge de til enhver tid gjeldende reglene om opplysningsplikt, noe som i 2017 betyr reglene i skatteforvaltningsloven. Det klare utgangspunktet er at skatteforvaltningslovens regler gjelder fullt ut fra og med 2017. Det synes derfor som at tvangsmulkt kan ilegges i de tilfellene hvor leveringsfristen utløper etter at loven trådte i kraft. Dette er også i tråd med hva skatteetaten har opplyst, se blant annet: [skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Om-oss/Prosjekter/ny-skatteforvaltningslov/tvangsmulkt/tvangsmulkt-innfores/](http://skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Om-oss/Prosjekter/ny-skatteforvaltningslov/tvangsmulkt/tvangsmulkt-innfores/) hvor det opplyses om at det kan ilegges tvangsmulkt for manglende innlevering av mva-melding for 6. termin 2016. En slik tolkning av regelverket harmonerer godt med overgangsreglene for tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr, hvor det avgjørende er hvilket tidspunkt det ble varslet om sanksjonene. Reglene kan heller ikke sies å ha tilbakevirkende kraft, siden opplysningsplikten utløp etter at loven trådte i kraft. Alt i alt er det etter undertegnedes vurdering liten tvil om at det kan ilegges tvangsmulkt i disse tilfellene.

Men hva hvis opplysningene skulle ha blitt gitt i 2016? Kan det for eksempel ilegges tvangsmulkt for å fremtvinge innlevering av mva-melding (omsetningsoppgave) for femte termin 2016?

Meg bekjent er spørsmålet verken drøftet i forarbeidene, i uttalelser fra skattemyndighetene eller i juridisk teori. Imidlertid har Skatteetaten opplyst at for de fleste næringsdrivende vil mva-melding for 6. termin 2016 være den første innleveringen

som kan gi tvangsmulkt. Motsetningsvis betyr dette kanskje at skatteetaten er av den oppfatningen at man ikke kan ilegges tvangsmulkt for 5. termin 2016?

Det er et spørsmål om slik tvangsmulkt er i strid med grunnlovens regel om at ingen lov må ha tilbakevirkende kraft, jf. grunnloven § 97. Siden den opplysningspliktige har krav på en ny og realistisk frist til oppfyllelse av opplysningsplikten, jf. sktflv. § 14–1, så kan det hevdes at loven ikke har tilbakevirkende kraft.

Overgangsreglene for overtredelsesgebyr og tilleggs-skatt synes å hvile på den forutsetningen at uten overgangsregler ville det ha vært full adgang til å legge overtredelsesgebyr og tilleggs-skatt, også i de tilfellene hvor opplysningsvikten skjedde før skatteforvaltningsloven trådte i kraft. Dette trekker i retning av at man kan ilegges tvangsmulkt også i de tilfellene hvor opplysningsvikten skjedde i 2016.

Etter undertegnedes vurdering kan det ilegges tvangsmulkt i disse tilfellene, men standpunktet er absolutt diskutabelt.

På den andre siden kan det diskuteres om dette er et særlig praktisk spørsmål. Tvangsmulkt kan ikke ilegges etter at skattemyndighetene har foretatt skjønnsfastsettelse, jf. skatteforvaltningshåndboken kapittel 14–1. Antageligvis har skattemyndighetene allerede skjønnsfastsatt i de fleste tilfellene hvor det kunne ha vært aktuelt med tvangsmulkt. Imidlertid er det en rekke meldinger som kun skal leveres i forbindelse med bestemte hendelser. Et eksempel på en slik melding er mva-melding fra mottakere av gull, klimavoter eller fjernleverbare tjenester. Så fremt disse ikke er registreringspliktige på annet grunnlag, så skal de kun levere mva-melding de terminer de er pliktige til å beregne merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsloven § 8–3 andre ledd. Det er ikke utenkelig at slike opplysningsvikter blir oppdaget lang tid etter at loven har trådt i kraft og at det i slike tilfeller vil kunne bli aktuelt å legge tvangsmulkt for å fremtvinge levering av skattemeldingen.

### Skatteforvaltningsforskriften

I skatteforvaltningsforskriften § 16–2–1 er det overgangsregler som avklarer visse spørsmål vedrørende søksmål. Etter undertegnedes vurdering har disse overgangsreglene stort sett liten praktisk betydning for skattyterne.

For det første er det fastsatt overgangsregler om hvem som skal utøve statens partsstilling ved eventuelle søksmål. Disse reglene vil ikke bli gjennomgått her.

For det andre er det fastsatt overgangsregler om søksmålsfristen for vedtak som ble truffet med hjemmel i de gamle forvaltningsbestemmelsene. Skatteforvaltningslovens regler om søksmålsfrister er i praksis en videreføring av søksmålsfristene som gjaldt for inntekts-skatt, merverdiavgift og petroleumsskatt, og overgangsreglene er derfor ikke av særlig stor interesse.

Til gjengjeld har søksmålsfristene blitt vesentlig endret for særavgiftene, merverdiavgiftskompensasjon og motorkjøretøy- og båtavgiftene. Her bestemmer forskriften at det er de gamle reglene som gjelder for avgjørelser som ble truffet før skatteforvaltningsloven trådte i kraft. Etter de gamle reglene var det kun tvistelovens regler om såkalt rettslig interesse som satte en begrensning i søksmålsadgangen. Grovt sagt var det kun der saksøkeren ikke kunne påvise et reelt behov for å få kravet avgjort, f.eks. fordi kravet åpenbart var foreldet, at saken kunne avvises. Dette til forskjell fra de nye reglene i skatteforvaltningsloven § 15–4 hvor det er oppstilt en seks måneders frist for søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsettelse. Uten overgangsregler ville derfor søksmålsadgangen ha blitt vesentlig redusert.

I tillegg til overgangsreglene i § 16–2–1, er det også gitt overgangsregler i §§ 16–2–2 og 16–2–3. Disse bestemmelsene fastslår hvilke organ som skal behandle henholdsvis endringsmelding for merverdiavgift på innførsel som ble foretatt før 1.1.2017 og klage på ligning som kom frem til skattemyndighetene før 1.1.2017. Reglene antas å ha liten praktisk betydning for skattyterne, og de vil derfor ikke bli gjennomgått her.