

Saksnr. 24/4991

9.10.2024

Høringsnotat - endringer i reglene om frivillig retting

Innhold

1	Innledning	3
2	Sammendrag	3
3	Bakgrunn	4
4	Gjeldende rett	6
4.1	Opplysningsplikt	6
4.2	Fastsetting	6
4.3	Egenendring	7
4.4	Tilleggsskatt	8
4.5	Frivillig retting	9
5	Vurderinger og forslag	11
5.1	Innledning	11
5.2	Frivillig retting	12
5.3	Unntak for tilleggsskatt ved egenendring	16
5.4	Særlig om merverdiavgift, særavgift, tollavgift mv.	22
6	Konsekvenser av forslaget	24
6.1	Økonomiske og administrative konsekvenser	24
6.2	Personvernkonsekvenser	24
7	Ikrafttredelse	24
8	Lovforslag	25

1 INNLEDNING

Med frivillig retting kan skattepliktige slippe tilleggsskatt og straff for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om formue og inntekt. Det er et vilkår at den skattepliktige gir opplysningene til skattemyndighetene frivillig. Rettingen må ikke være en følge av kontrolltiltak fra skattemyndighetene. Den skattepliktige må gi fullstendige opplysninger om formuen og inntekten og hvor den kommer fra. Ordningen er ikke avgrenset til utenlandsforhold eller skatt av en viss størrelse, men gjelder også norske forhold og mindre beløp. Den skattepliktige må betale den unndratte skatten med renter. Skattepliktige kan endre feilen for opptil ti år ved frivillig retting. Mye er endret siden ordningen ble innført på 1950-tallet, og det er grunn til å vurdere endringer i ordningen.

Skattedirektoratet har på eget initiativ vurdert ordningen med frivillig retting og oversendte sin rapport til departementet juni 2021. Skattedirektoratet foreslo at reglene om frivillig retting skulle videreføres, men med noen viktige endringer. De viktigste endringene de foreslo var justering av bevisreglene, reduksjon av antall år med frivillig retting, samt innføring av en ny fritaksregel der skattemyndighetene gis myndighet til å beslutte konkrete tidsbegrensede amnesti. Etter oversendelsen av rapporten har Skattedirektoratet i samarbeid med departementet kommet frem til en forenklet ordning, som tydeligere er knyttet til egenendringsadgangen på tre år.

2 SAMMENDRAG

Departementet foreslår å oppheve reglene om frivillig retting i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d og tollavgiftsloven § 12-4 bokstav b.

Departementet foreslår i stedet et unntak for tilleggsskatt som skal følge reglene om egenendring. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke skal ilegges tilleggsskatt når den skattepliktige endrer sin tidligere fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 9-4 om egenendring. Etter forslaget er det et tilleggsvilkår at opplysningssvikten ikke oppfyller vilkårene for skjerpet tilleggsskatt som nevnt i skatteforvaltningsloven § 14-6.

Dette innebærer at det skal kunne ilegges tilleggsskatt i de mest alvorlige tilfellene. Departementet foreslår tilsvarende endring i tollavgiftsloven § 9-4.

3 BAKGRUNN

Ordningen med frivillig retting ble innført rundt 1950 på bakgrunn av et forslag fra Skattelovutvalget av 1947. Utvalget mente det burde innføres en regel om straffebortfall når *«skattyter som har unndratt skatt eller søkt unndratt skatt frivillig meddeler ligningsmyndighetene opplysninger om den unndratte formue eller inntekt uten at ligningsvesenet normalt kunne påregne å oppdage forholdet eller få kjennskap hertil ...»*. Bakteppet var den gang gjenoppbyggingen av landet og ønsket om at inntekt og formue som var opptjent under krigen, skulle oppgis til myndighetene.

Ordningen fikk sin nåværende form i 2010. Opprinnelig ble tilleggsskatten satt ned, og størrelsen på den ble fastsatt ved skjønn. Etter hvert oppsto det en praksis hvor tilleggsskatt ble ilagt med én prosent. Grunnen til dette var at skattemyndighetene måtte fastsette tilleggsskatt for å kunne ilegge renter. Fra 2010 falt tilleggsskatten helt bort når vilkårene for frivillig retting er oppfylt. I denne forbindelse uttales det i Ot.prp nr. 82 (2008-2009) under punkt 8.4.3 blant annet:

«Det er både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at ligningen blir riktig. Regelverket bør derfor legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt. Departementet foreslår derfor et unntak fra tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt.».

Reglene om frivillig retting ble videreført i skatteforvaltningsloven som trådte i kraft 1. januar 2017. Ordningen ble da utvidet til også å gjelde blant annet merverdiavgift og særavgifter.

Mye har endret seg siden ordningen ble innført og siden den fikk sin nåværende form i 2010. Det internasjonale regelverket for informasjonsutveksling mellom

skattemyndigheter og samarbeidet mellom ulike lands skattemyndigheter er betydelig endret. Norske skattemyndigheter mottar nå en mengde opplysninger fra andre land om formuer og inntekter som norske skattepliktige har i utlandet. Opplysningene kommer både automatisk og etter krav. Det er derfor økt risiko for å bli oppdaget om en har skjult formue og inntekt. Med økt sjanse for at skattemyndighetene uansett får opplysningene, kan det i en del tilfeller reises spørsmål ved hvor frivillig rettingen vil være.

Digitaliseringen av samfunnet, mulighetene for sammenstilling av data og utvikling av skattemyndighetenes systemer har også gitt bedre muligheter til å kontrollere at skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt. Det har også gjort det mulig å gi skattepliktige stadig mer og bedre hjelp til å overholde opplysningsplikten. I tillegg til tradisjonell kontroll, benytter skattemyndighetene flere virkemidler for å bidra til at opplysningsplikten overholdes og at rett skatt blir fastsatt. Dette skjer blant annet ved at skattemyndighetene gjør det enklere å fylle ut korrekte skattemeldinger. Det kan også skje ved at skattemyndighetene gjør skattepliktige oppmerksom på feil som de ikke er klar over. De skattepliktige kan da selv endre opplysningene. Dette er vesentlig mindre ressurskrevende enn om skattemyndighetene skulle fatte vedtak om endring av fastsettingen.

Det har over tid vært en endring i hvem som får innvilget frivillig retting. Tidligere gjaldt sakene om frivillig retting i stor grad betydelige formuer og inntekter. Det er også først og fremst slike saker som har vært omtalt i forbindelse med frivillig retting. Utviklingen har gått i retning av at det nå i større grad er personer uten større formuer som retter. Det kan for eksempel være skattepliktige som har flyttet til Norge, men som ikke er klar over at de er skattepliktig til Norge også for inntekter eller formue de har i andre land. Eller det kan dreie seg om nordmenn som har fritidseiendom i utlandet og ikke er klar over hvilke regler som gjelder.

Samlet sett gjør denne utviklingen at det etter departementets oppfatning er grunn til å vurdere endringer i ordningen med frivillig retting, slik at den samsvarer bedre med det behovet som er i dag.

4 GJELDENE RETT

4.1 Opplysningsplikt

Etter skatteforvaltningsloven § 8-1 skal skattepliktige 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.

Utgangspunktet for vurderingen er hva en lojal skattepliktig skal gi av opplysninger etter en objektiv standard.

Den alminnelige opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-1 suppleres av mer detaljerte regler i skatteforvaltningsloven kapittel 8 om skattemeldinger og andre meldinger. Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-15 at departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 8. Denne myndigheten er delegert til Skattedirektoratet. 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. I slike tilfeller kan den skattepliktige oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen eller som vedlegg.

4.2 Fastsetting

Fastsetting av skatt innebærer å bestemme grunnlaget for skatten og beregne skatten på dette grunnlaget. Etter skatteforvaltningsloven kapittel 9 kan fastsetting skje etter tre ulike modeller; egenfastsetting, fastsetting ved trekk og fastsetting ved vedtak.

Hovedregelen er at fastsettingen skjer gjennom egenfastsetting.

Etter egenfastsettingsmodellen skjer fastsettingen direkte på grunnlag av opplysningene den skattepliktige har rapportert inn til skattemyndighetene. Man kan

skille mellom fullstendig egenfastsetting og delvis egenfastsetting. Ved fullstendig egenfastsetting fastsetter den skattepliktige både grunnlaget for skatten og beregner skatten selv. Fastsetting av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon skjer ved fullstendig egenfastsetting. Ved delvis egenfastsetting fastsetter den skattepliktige kun grunnlaget for skatten. For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, og den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og rapportere det inn. Fastsetting av blant annet formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-2 skjer ved delvis egenfastsetting.

Skattemyndighetenes hovedoppgave ved egenfastsetting er å bistå de skattepliktige og kontrollere fastsettingene. Dersom skattemyndighetene finner grunn til å endre skattepliktiges fastsetting, skjer endringen ved at myndighetene fatter vedtak om dette.

4.3 Egenendring

Som hovedregel kan skattepliktige og trekkpliktige endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4. Slik endring omtales ofte som egenendring. Egenendringsadgangen gjelder ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll. Skattepliktige som ikke har levert skattemelding tidligere, kan ikke kreve endring med grunnlag i denne bestemmelsen. Melding om egenendring må være kommet frem til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.

Egenendringsadgangen er avskåret når skattekontoret har sendt et konkret varsel om at området er under kontroll. Dette innebærer at adgangen til å egenendre er avskåret for det området av skattegrunnlaget som varselet gjelder. Det er ellers bare det konkrete forhold som er myndighetsfastsatt eller varslet kontrollert, som er stengt for egenendring.

4.4 Tilleggsskatt

Etter skatteforvaltningsloven § 14-3 kan tilleggsskatt ilegges skattepliktig som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, er hva en lojal skattyter vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer blant annet at klart illojale tilpasninger vil innebære et brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig.

Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig. Det er i utgangspunktet ingen begrensninger i hva som kan regnes som unnskyldelig forhold etter skatteforvaltningsloven § 14-3 annet ledd. I Prop. 38 L (2015-2016) fremhever departementet at det skal mindre til enn etter det som da var gjeldende rett, for å anse et forhold som unnskyldelig. Det vil i utgangspunktet være opp til den skattepliktige selv å påberope seg unnskyldelige forhold. Skattemyndighetene bør likevel 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.

Det er også enkelte andre unntak fra tilleggsskatt, blant annet når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d. 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.

Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelen som er eller kunne ha vært oppnådd, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5. 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 skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

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, jf. skatteforvaltningsloven § 14-6. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

Det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 14-3 første ledd er oppfylt for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt. I tillegg må skattemyndighetene bevise med klar sannsynlighetsovervekt at opplysningssvikten har ført til eller kan føre til skattemessige fordeler. Beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelen. For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt, må skattemyndighetene bevise ut over enhver rimelig tvil at skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere pliktige opplysninger som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

4.5 Frivillig retting

Det følger av skatteforvaltningsloven § 14-4 første ledd bokstav d at tilleggsskatt ikke fastsettes når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn 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.

Det er den skattepliktiges frivillighet som er grunnlaget for unntaket fra tilleggsskatt. Det er derfor et vilkår at rettingen eller utfyllingen ikke er fremkalt av undersøkelser som skattemyndighetene har satt i verk, eller ved opplysninger som

skattemyndighetene har fått fra andre. Hvis den skattepliktige har grunn til å tro at det kan bli satt i verk kontrolltiltak, vil det ikke være frivillig retting når den skattepliktige forsøker å komme dette «i forkjøpet» ved å kontakte skattemyndighetene.

For at unntaket skal få anvendelse, må den skattepliktige samarbeide og medvirke til at opplysningene blir riktige og fullstendige, slik at det kan fastsettes riktig skatt.

Unntaket får ikke anvendelse hvis skattemyndighetene selv må foreta en del undersøkelser og fremskaffe opplysninger før riktig skatt kan fastsettes. For å kunne danne grunnlaget for å beregne riktig skatt må opplysningene være av tilstrekkelig kvalitet.

En forutsetning for beregning av riktig skatt er at opplysningene er fullstendige og omfatter all tidligere uoppgitt formue og inntekt. Opplysningene er fullstendige når de danner et tilstrekkelig grunnlag for korrekt fastsetting av formue og inntekt.

Fullstendigheten må være oppfylt for hvert inntektsår. Som en del av kravet til fullstendige opplysninger, må den skattepliktige redegjøre for formuens eller inntektens opprinnelse. Dette gjelder også der inntekten var skattefri eller der formuen har sitt utspring mer enn ti år tilbake. Hvis formuen er arvet, må dette opplyses.

Dersom det avdekkes at den skattepliktiges opplysninger er uriktige, eller det foreligger betydelig tvil om opplysningene er korrekte, er ikke vilkårene for frivillig retting oppfylt. Det samme vil i utgangspunktet være tilfelle dersom opplysningene resulterer i betydelig etterarbeid, og ender opp med skjønnsfastsettinger.

Frivillig retting kan innebære at det kan fremkomme opplysninger om at midler er eller kan være opptjent ved en straffbar handling. Fremkommer det opplysninger som gir skattemyndighetene grunnlag for å konstatere rimelig grunn til slik mistanke, skal forholdet rapporteres til politiet eller påtalemyndigheten.

Straffeloven § 378 gjelder skattesvik. 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, kan straffes med fengsel inntil to år. Grovt skattesvik kan straffes med bot eller fengsel inntil seks år, jf. straffeloven § 379. Grovt uaktsomt skattesvik kan straffes med bot eller fengsel inntil ett år, jf. straffeloven § 380.

I straffesaker om skattesvik hvor den skattepliktige oppfylder vilkårene for frivillig retting i skatteforvaltningsloven, følger det av rettspraksis at det skal reageres med straffutmålingsutsettelse som nevnt i straffeloven § 60. Dette innebærer at selv om straffeskyld anses bevist, kan retten utsette å utmåle straff i en prøvetid. Dette får bare betydning for skattesviket og ikke andre lovbrudd, som for eksempel regnskapsovertredelser.

5 VURDERINGER OG FORSLAG

5.1 Innledning

Alle de norske skattesystemene er basert på høy grad av tillit til at de skattepliktige gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid. Det er ikke praktisk mulig for skattemyndighetene på eget initiativ og ved egen innsats å innhente all nødvendig informasjon om hver enkelt skattepliktig. Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at de skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Det følger videre at de skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten til rett tid blir klarlagt og oppfylt, og at de skal varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.

Skattepliktiges opplysningsplikt er en grunnleggende forutsetning for korrekt fastsetting og et velfungerende skattesystem. Skattesystemet kan likevel ikke baseres utelukkende på at den skattepliktige oppfylder sin opplysningsplikt. Sanksjonsmidler mot brudd på opplysningsplikten er derfor nødvendig, både av allmennpreventive og individualpreventive grunner. Den viktigste sanksjonen ved brudd på opplysningsplikten er tilleggs-skatt. Den skattepliktige kan unngå tilleggs-skatt ved frivillig å rette feilen.

5.2 Frivillig retting

Frivillig retting har blitt sett på som en praktisk ordning som balanserer ulike hensyn. Ordningen har gjort det mulig for skattepliktige med inntekter og formue som de ikke har opplyst om, å gjøre opp for seg uten at det har vært nødvendig for skattemyndighetene å bruke ressurser på å avdekke disse forholdene. Gjeldende regelverk om frivillig retting er utformet med bakgrunn i at skattemyndighetene skal få opplysninger de ellers ikke ville fått. Mye har imidlertid endret seg siden ordningen med frivillig retting ble innført på 1950-tallet.

Av særlig betydning er den internasjonale utviklingen knyttet til økt åpenhet og informasjonsutveksling på skatteområdet de siste årene. Åpenhet og administrativt samarbeid på tvers av landegrenser er viktig for å avdekke skjult formue og inntekt i utlandet. Norge har i dag et omfattende avtalenettverk som gir norske skattemyndigheter tilgang til skatteopplysninger i utlandet. En viktig milepæl for økt åpenhet var det nordiske samarbeidsprosjektet som ble startet i 2006. Gjennom dette arbeidet ble det inngått egne informasjonsutvekslingsavtaler med 45 jurisdiksjoner som tidligere ble ansett som skatteparadiser.

I 2010 innførte USA sin FATCA-lovgivning, som la til rette for gjensidig rapportering av kontoopplysninger. Amerikanske skattemyndigheter rapporterer nå til norske myndigheter om norske skattepliktiges innskudd i amerikanske finansinstitusjoner, og vice versa. I motsetning til utveksling etter de generelle informasjonsutvekslingsbestemmelsene, skjer utveksling av FATCA-opplysninger automatisk.

Den amerikanske FATCA-lovgivningen banet vei for OECDs Common Reporting Standard (CRS), som ble vedtatt i 2014 etter anmodning av G20. CRS er en felles standard for automatisk rapportering av finansielle kontoopplysninger mellom de land som har tiltrådt. Norge var med fra første utveksling i 2017. I dag mottar vi opplysninger fra rundt 100 land om norske skattepliktiges kontoforhold verden over.

I november 2022 signerte Norge en multilateral avtale om å gjennomføre OECDs internasjonale standard for automatisk utveksling av opplysninger for inntekter opptjent gjennom digitale plattformer (DPI). EU har tilsvarende regler i direktiv DAC7. Departementet sendte 28. juni 2024 på høring et forslag om å innføre standarden i norsk rett. Høringsfristen var 1. oktober 2024.

For å imøtekomme de nye skattemessige utfordringene kryptoeiendeler skaper, har OECD utarbeidet Crypto-Asset Reporting Framework (CARF). Standarden ble publisert 10. oktober 2022 og legger til rette for innhenting og automatisk utveksling av informasjon om transaksjoner som involverer kryptoeiendeler. En rekke land, inkludert Norge, signerte 10. november 2023 en intensjonsavtale om å gjennomføre CARF og revidert CRS i nasjonal rett med virkning fra 2026. Departementet arbeider med et høringsnotat om forslag til nye regler i skatteforvaltningsloven om opplysningsplikt for tilbydere av tjenester knyttet til kryptoeiendeler.

De nye standardene knyttet til kryptoverdier og digitale plattformer vil ytterligere styrke norske skattemyndigheters tilgang til opplysninger om norske skattepliktiges formue og inntekt. Økt internasjonalt samarbeid og automatisk utveksling av informasjon gjør det vanskeligere å skjule finansielle verdier og etter hvert også inntekter.

Det har også vært en betydelig utvikling i skattemyndighetenes informasjonstilgang når det gjelder rene norske forhold. Da frivillig retting ble innført på 1950-tallet, måtte de skattepliktige selv fylle ut alle opplysninger i selvangivelsen. Skattemyndighetene mottok i mindre grad tredjepartsopplysninger. I dag mottar de en rekke opplysninger fra tredjeparter.

Bestemmelser om tredjeparts plikt til uoppfordret å gi opplysninger til skattemyndighetene fremgår av skatteforvaltningsloven kapittel 7. Tredjeparter som

har opplysningsplikt etter kapittel 7, har etter § 7-1 en alminnelig plikt til å innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Etter lovens § 7-2 har arbeidsgivere med videre plikt til å gi opplysninger om utbetalinger, herunder lønn pensjon og trygd som er ytt til den enkelte. Etter § 7-3 og § 7-4 skal nærmere angitte finansielle institusjoner og selskaper gi opplysninger om finansielle forhold, forsikringer fordringer og gjeld mv. Etter skatteforvaltningsloven § 7-5 skal det gis opplysninger om kjøp, salg og leie mv., mens næringsdrivende og offentlige myndigheter etter lovens § 7-6 skal gi opplysninger om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Etter lovens § 7-7 skal aksjeselskap og allmennaksjeselskap gi opplysninger om forhold som har betydning for skattlegging av aksjonærer. Offentlige myndigheter som forestår skifte og testamentfullbyrdere skal etter lovens § 7-8 blant annet gi opplysninger om forhold som gir grunn til å tro at arvtakers grunnlag for skatt er fastsatt for lavt. Offentlige myndigheter skal gi skattemyndighetene opplysninger etter § 7-9, mens § 7-10 regulerer annen opplysningsplikt for tredjeparter, herunder opplysningsplikt om fradragsberettigede tilskudd til forskning og betalinger for pass og stell av barn. Opplysninger som skal gis uoppfordret til skattemyndighetene etter lovens §§ 7-2 til 7-10, brukes til blant annet forhåndsutfylling av skattemeldinger, veiledning av skattepliktige, kontroll og eventuell myndighetsfastsetting.

I tillegg til kontrollopplysninger som Skatteetaten får uoppfordret gjennom reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 7, kan skattemyndighetene kreve kontrollopplysninger i henhold til skatteforvaltningsloven §§ 10-1 til 10-3 fra skattepliktig og tredjeparter i etterkant av den skattepliktiges fastsetting. Utviklingen i skattemyndighetenes innhenting av tredjepartsopplysninger har medført en betydelig endring for både de skattepliktige og skattemyndighetene. Skattemyndighetene har i dag vesentlig bedre oversikt over de skattepliktiges skattemessige forhold.

I tillegg har digitaliseringen av samfunnet, nye regler om sammenstilling av data og utvikling av Skatteetatens systemer gjort det mulig både å gi skattepliktige stadig mer og bedre hjelp til å fylle ut korrekte skattemeldinger, og å gjøre dem oppmerksomme

på feil som er gjort som de ikke var klar over. Skatteetaten har tatt i bruk ulike virkemidler som hjelper skattepliktige til å fastsette korrekt skatt. At Skatteetaten har tatt i bruk slike virkemidler, gjør det enklere for de skattepliktige å gi riktige opplysninger på et tidlig tidspunkt og bidrar til at det er mindre behov for regler om frivillig retting.

Tradisjonelt har frivillig retting vært rettet mot skattepliktige med mer alvorlige skatteunndragelser som gjelder større beløp. Skatteetatens erfaringer med saker om frivillig retting viser at gruppen av skattepliktige som benytter ordningen har endret seg de senere år. Skatteetatens analyse i 2017 viste at det var flere saker om frivillig retting som gjaldt betydelige formuer og inntekter. De fleste sakene dreide seg om inntekter og formue fra Sveits, Luxembourg, Storbritannia og Isle of Man. Dette stadfestet inntrykket av at ordningen i stor grad ble benyttet av personer med relativt betydelig formue og i stor grad gjaldt land med liten informasjonsutveksling.

Den økte mobiliteten av arbeidskraft internasjonalt og økt innvandring, har medført en endring av hvem som får frivillig retting. I Prop. 38 L (2015-2016), særlig punkt 18.8.3.3, forutsettes det at de som får innvilget frivillig retting, normalt ville vært i posisjon for skjerpet tilleggsskatt dersom vilkårene for frivillig retting ikke hadde vært oppfylt. Skatteetatens erfaringer viser at det ikke lenger er slik at de som får innvilget frivillig retting, normalt er de med de mest alvorlige skatteunndragelsene. Praksis viser at en betydelig andel av de som i dag ber om frivillig retting, er skattepliktige som har flyttet til Norge og ikke var klar over globalskatteplikten. I tillegg er det en del norske borgere som flytter til utlandet, eller har fritidseiendom der.

Gjeldende regelverk om frivillig retting er utformet på bakgrunn av at skattemyndighetene skal få opplysninger de ellers ikke ville fått, og at skattepliktige skal ha en mulighet til å ordne opp i sine tidligere skatteforhold. Forbedring av Skatteetatens systemer har gjort det mulig både å gi skattepliktige stadig mer og bedre hjelp til å fylle ut korrekte skattemeldinger og å gjøre dem oppmerksomme på feil som

er gjort for tidligere skatteleggingsperioder som de ikke var klar over. Behovet for regler om frivillig retting er derfor ikke det samme som tidligere. Det kan også stilles spørsmål ved rimeligheten ved at de som melder seg, slipper sanksjon når skattekontoret ikke lenger er like avhengig av skattepliktiges retting for å fastsette riktig skatt.

Departementet foreslår å oppheve reglene om frivillig retting.

5.3 Unntak for tilleggsskatt ved egenendring

Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 kan skattepliktige endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for blant annet formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og særavgifter. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll. Kravet om egenendring må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding.

Avgrensningen til «områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll» innebærer at egenendringsadgangen faller bort når skattemyndighetene har sendt ut et formelt varsel om at en konkret fastsetting er under kontroll. Egenendring kan derfor bare skje der skattepliktig selv oppdager feil enten på egen hånd eller etter å ha mottatt veiledning fra skattemyndighetene.

Egenendringsinstituttet kan ikke brukes mens skattemyndighetene kontrollerer fastsettingen med sikte på endringssak og skattepliktig har fått et formelt varsel om dette. Et formelt varsel om kontroll kan for eksempel sendes i en henvendelse til skattepliktige der det innhentes opplysninger. I de tilfellene skattemyndighetene går rett på varsel om endring etter skatteforvaltningsloven § 5-6, vil dette også stenge for egenendringsadgangen. Vilkårene for egenendring og frivillig retting har klare likhetstrekk, men er ikke sammenfallende. En egenendring etter § 9-4 innenfor fristen, innebærer derfor ikke automatisk en frivillig retting, selv om det i praksis er slik at vilkårene for frivillig retting i all hovedsak er oppfylt når skattepliktige egenendrer.

Forslaget om å oppheve reglene om frivillig retting innebærer at de objektive vilkårene for tilleggsskatt vil være oppfylt for skattepliktige som egenendrer til sin ugunst. Skattepliktige har da gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Dersom den skattepliktige risikerer at det ilegges tilleggsskatt ved egenendring, er det grunn til å tro at flere skattepliktige vil vegre seg for å rette eller melde fra om feil de selv har oppdaget. Dette kan medføre at skattepliktige unnlater å egenendre, noe som kan ha negative konsekvenser for etterlevelsen av skatte- og avgiftsreglene.

Forventningene om en ressurseffektiv offentlig forvaltning som tilrettelegger for at det skal være enkelt for borgerne å overholde sine forpliktelser, gjør skattepliktiges egenendringsadgang i skatteforvaltningsloven § 9-4 sentral. Det er av stor betydning at skattepliktige benytter denne adgangen både når den skattepliktige øker skattegrunnlaget, og der det blir redusert. Adgangen til egenendring bidrar til at skatte- og avgiftsreglene etterleves og at riktig skatt blir fastsatt.

En del egenendringer skjer på bakgrunn av forhold som den skattepliktige ikke var oppmerksom på ved egenfastsettingen. Skattemyndighetene og de skattepliktige kan motta korrigeringer eller forsinkede grunnlagsdata basert på innrapportering fra tredjeparter. Dette kan for eksempel dreie seg om mindre beløp i form av lønnsinntekt som den skattepliktige ikke oppga i skattemeldingen. At den skattepliktige kan følge opp og endre slike opplysninger er særlig ressurseffektivt.

En del egenendringer er også et resultat av at skattemyndighetene aktivt bruker veiledning for å få fastsatt korrekt skatt. Veiledning i forkant av innlevering av årets skattemelding knyttet til bestemte inntekts- eller formuesposter kan for eksempel medføre at den skattepliktige blir oppmerksom på at det er gjort feil i tidligere år. I andre tilfeller kan det være at Skatteetaten avdekker feil som kan gjelde mange skattepliktige, der de skattepliktige tilskrives med oppfordring om å kontrollere og

eventuelt endre tidligere egenfastsetting. Dette kan for eksempel gjelde feil i tredjepartsopplysninger som korrigeres etter innlevering av skattemeldingen. Selv om skattemyndighetene i stadig større grad kan gjennomføre maskinelt varsel og vedtak, er det likevel svært ressursbesparende at den skattepliktige selv endrer fastsettingen. En myndighetsfastsetting er mer ressurskrevende, med krav til varsel, behandling av skattepliktiges eventuelle innsigelser og vedtak.

Egenendringsadgangen er en ressurseffektiv måte å oppnå målsetningen om korrekt skattefastsetting. Skattemyndighetenes veiledning av de skattepliktige til egenendring, gjør at myndighetene kan nå ut til et langt større antall skattepliktige enn de kunne ha gjort ved tradisjonelle kontroller.

I Riksrevisjonens rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområdet, rapportert i Dokument 1 (2022–2023) står det i punkt 4.1.2:

«Det har vært en stor nedgang i antall klager på skatteområdet i perioden 2016–2021. En oversikt fra Skatteetaten viser at det i 2016 ble behandlet vel 50 000 klager på skattekontorene, mens det i perioden 2019–2021 årlig ble behandlet mellom 8 000 og 11 000 klager. En viktig årsak til denne nedgangen er skatteforvaltningsloven som ble innført fra 1. januar 2017. I denne loven ble prinsippet om egenfastsettelse og muligheter for egenretting innført. Dette medfører at de skattepliktige selv kan endre skattefastsettelsen i inntil tre år etter levering av skattemeldingen. Det er derfor ikke nødvendig å klage for å få endret fastsettelsen, noe som var eneste muligheten før ny skatteforvaltningslov trådte i kraft.»

Etter departementets oppfatning er det lite hensiktsmessig å videreføre en ordning med egenendring dersom de skattepliktige risikerer tilleggsskatt dersom endringen retter opp en tidligere opplysningssvikt.

Oppheves egenendringsadgangen må en sikre at skattepliktige gis mulighet til å få rettet opp feil i tilstrekkelig grad. Etter departementets oppfatning vil egenfastsetting uten en adgang til å egenendre eller klage ikke ivareta rettsikkerheten for skattepliktige i tilstrekkelig grad. Skattepliktige vil da være avhengige av at vilkårene for å ta opp en

sak i skatteforvaltningsloven § 12-1 er oppfylt. Slik departementet ser det, er det også lite hensiktsmessig at den skattepliktige skal klage på sin egen fastsetting.

Departementet foreslår på denne bakgrunn et unntak fra tilleggsskatt som følger reglene om egenendring. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke skal ilegges tilleggsskatt når den skattepliktige egenendrer, det vil si endrer sin tidligere fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 9-4.

Etter gjeldende ordning er det et vilkår for straffriende frivillig retting at rettingen ikke kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. I tillegg har bestemmelsen et grunnvilkår om at rettingen må være «frivillig». Gjeldende regler om frivillig retting omfatter både opplysninger som er gitt tidligere, og opplysninger som er lagt til grunn tidligere. Fristen for frivillig retting er ti år.

Egenendringsadgangen gjelder ikke for grunnlag som er fastsatt av myndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll. Den gjelder bare når den skattepliktige retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere. Fristen for egenendring er tre år.

Det kan reises spørsmål ved om vilkårene som gjelder for frivillig retting etter gjeldende rett, bør videreføres i forslaget til nye regler om unntak fra tilleggsskatt ved egenendring.

Gjeldende frivillighetsvilkår tolkes i lys av skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d annet punktum. Det vil si at unntaket fra tilleggsskatt ikke gjelder «hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre.» Det følger av Høyesterettsdom, HR-2018-875-A, avsnitt 46 at; *«forholdet mellom første og andre punktum innebærer ikke at enhver trussel fra andre om å rapportere om unndragelser, fratår skattyteren retten til*

skatteamnesti. Vurderingen vil kunne bero på hvem som eventuelt vil varsle skattemyndighetene, og hvor sikkert det er at varsel vil bli sendt av andre.» Det må derfor foretas en individuell vurdering av om rettingen var frivillig eller skyldes kunnskapen om at skattemyndighetene sannsynligvis vil få opplysninger fra andre eller at det igangsettes kontroll mot den skattepliktige. En eventuell videreføring av frivillighetsvilkåret vil innebære at skattemyndighetene kan ilegge tilleggsskatt, eventuelt at forholdet kan straffeforfølges, for egenendringer som gjennomføres når det er klart for skattepliktige at forholdet sannsynligvis uansett vil bli avdekket. Der skattemyndighetene har fått opplysninger fra andre uten at den skattepliktige har kjennskap til at myndighetene allerede har eller vil kunne få opplysningene, kan det derimot ikke ilegges tilleggsskatt. Praktiseringen av gjeldende regelverk viser at det er flere utfordringer med et frivillighetsvilkår.

Etter departementets oppfatning vil tilleggsvilkår om frivillighet medføre stor kompleksitet i regelverket. Et slikt tilleggsvilkår vil også innebære at det ikke vil være samsvar med vilkårene for egenendring. Dette vil både gjøre unntaksregelen mindre forutsigbar og mer ressurskrevende å forvalte. Departementet går derfor ikke inn for å ha et ytterligere tilleggsvilkår om frivillighet.

Etter gjeldende regler om frivillig retting er det et vilkår om at skattepliktige retter eller utfyller opplysninger «slik at det kan fastsettes riktig skatt». Dette vilkåret forutsetter at rettingen er fullstendig. Det vil si at den skattepliktige både korrigerer alle feil i fastsettingen, og gir all nødvendig dokumentasjon som skattemyndighetene trenger for å foreta en korrekt fastsetting for de aktuelle skattleggingsperiodene. Som en del av kravet til fullstendige opplysninger må den skattepliktige redegjøre for formuens eller inntektens opprinnelse. Dersom det gjennom rettingen ikke blir fastsatt riktig skatt, er vilkåret ikke oppfylt. Dette innebærer i praksis at det bare er anledning til å foreta én retting. Blir det en påfølgende korrigerende fastsetting, enten fra skattemyndighetene eller etter ny korrigerende fastsetting fra den skattepliktige, var vilkårene for den tidligere sanksjonsfrie rettingen ikke oppfylt. Fullstendighetsvilkåret kan være

krevende for den skattepliktige å oppfylle, særlig der inntekten eller formuen er i utlandet og gjelder flere år tilbake. Dette medfører mye merarbeid, også for skattemyndighetene, gjennom omfattende saksutredning og skjønnsvurderinger. Skattemyndighetene bruker mye ressurser på å kontrollere og vurdere dette vilkåret. På den annen side er fullstendighetsvilkåret en viktig forutsetning for å få nødvendig dokumentasjon.

Departementet foreslår ikke å videreføre dette vilkåret. Departementet viser særlig til at hensynet bak en ny unntaksregel er knyttet til en effektiv egenendringsadgang. Vilåårene for egenendring og unntaket for tilleggsskatt bør derfor i størst mulig utstrekning være like.

Etter departementets oppfatning bør ikke unntaket for tilleggsskatt ved egenendring omfatte skatteunndragelser som kvalifiserer for skjerpet tilleggsskatt. Skattepliktige som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan ilegges skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-6. Ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt gjelder de strafferettslige beviskravene. Skjerpet tilleggsskatt er den strengeste administrative sanksjonen for opplysningssvikt på skatteområdet og et alternativ til straffeforfølging.

Eksempler på tilfeller hvor skjerpet tilleggsskatt er aktuelt, er der det er gjennomfårt spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, det er gjort fradrag i skattemeldingen for kostnader som ikke eksisterer eller skattepliktig omsetning eller inntekt er holdt utenfor regnskapet/skattemeldingen. Et eksempel på et forhold som kan kvalifisere til skjerpet tilleggsskatt, er der store ubeskattede inntekter eller formue er plassert i land som ikke har informasjonsutvekslingsavtaler med Norge.

Et tilleggsvilkår om at opplysningssvikten ikke kvalifiserer til skjerpet tilleggsskatt, gjør at det i noen tilfeller kan bli vanskeligere for de skattepliktige å forutse hvorvidt egenendringen vil kunne utløse skjerpet tilleggsskatt eller ikke. Ettersom det er

strengt vilkår for skjerpet tilleggsskatt, herunder at det dreier seg om grovt uaktsom eller forsettlig opplysningssvikt, er det rimelig å anta at den skattepliktige kun unntaksvis vil være i tvil om den tidligere opplysningssvikten kvalifiserer til skjerpet tilleggsskatt. Innføring av et tilleggsvilkår om at opplysningssvikten ikke kvalifiserte til skjerpet tilleggsskatt, betyr at de mest alvorlige tilfellene av opplysningssvikt kan sanksjoneres med skjerpet tilleggsskatt eller ved en eventuell straffesak, uavhengig av adgangen til egenendring. Den skattepliktige mister dermed muligheten til «å gjøre opp for seg» uten å bli ilagt tilleggsskatt, slik reglene om frivillig retting legger opp til i dag. Forslaget om at unntaket for tilleggsskatt ved egenendring ikke skal omfatte tilfeller hvor det kan ilegges skjerpet tilleggsskatt, medfører at den skattepliktige også kan straffefølges for skattesvik etter bestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Politiet vil dermed kunne fortsette eller igangsette straffefølgning uavhengig av om skattepliktige har egenendret eller ikke.

Etter departementets oppfatning bør unntaket for tilleggsskatt ved egenendring være begrenset til tre år, tilsvarende det som gjelder for egenendring. At skattepliktige får tre år på seg til å rette feil sanksjonsfritt, anses som såpass lang tid at de ellers lojale skattepliktige har tid til å oppdage og rette feil de har gjort, noe de også plikter å gjøre i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-1.

Departementet foreslår derfor at unntaket for tilleggsskatt skal følge reglene om egenendring. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke skal ilegges tilleggsskatt når den skattepliktige endrer sin tidligere fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 9-4 om egenendring. Det foreslås likevel at det skal kunne ilegges tilleggsskatt i de mest alvorlige tilfellene. Det foreslås et tilleggsvilkår om at opplysningssvikten ikke må oppfylle vilkårene for skjerpet tilleggsskatt skatteforvaltningsloven § 14-6.

5.4 Særlig om merverdiavgift, særavgift, tollavgift mv.

Drøftelsen foran viser til endringene som er skjedd siden ordningen med frivillig endring ble innført. Ordningen gjaldt da for formues- og inntektsskatt. Etter

vedtakelsen av skatteforvaltningsloven gjelder reglene også blant annet for merverdiavgift og særavgifter. Den økte informasjonstilgangen som begrunner endringene i ordningen med frivillig retting, gjør seg ikke gjeldende i samme grad for merverdiavgift og særavgifter. Etter departementets oppfatning er det likevel ikke grunn til å ha forskjellige regler for skatter og avgifter som omfattes av egenendringsadgangen i skatteforvaltningsloven § 9-4.

Departementet foreslår derfor at forslaget om opphevelse av reglene om frivillig retting og innføringen av unntak for tilleggsskatt ved egenendring skal gjelde alle skattearter som omfattes av egenendringsadgangen.

Det følger av tollavgiftsloven § 12-3 første ledd at tilleggsavgift ilegges tollavgiftspliktig som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til tollmyndighetene eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten eller pliktbruddet kan føre til avgiftsmessige fordeler. Etter tollavgiftsloven § 12-4 første ledd bokstav b skal det ikke fastsettes tilleggsavgift når den tollavgiftspliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig tollavgift. Det fremgår av Prop. 237 L (2020-2021) punkt 10.12 at bestemmelsene er utformet etter mønster av reglene i skatteforvaltningsloven.

I tollavgiftsloven § 9-4 er det en bestemmelse om egenendring. Også den er utformet etter mønster av den tilsvarende bestemmelsen i skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 237 L (2020-2021) punkt 10.9.

Etter departementets oppfatning er det ikke grunn til at regelverket om frivillig retting i skatteforvaltningsloven og i tollavgiftsloven skal være forskjellige. Departementet foreslår derfor at reglene om frivillig retting i tollavgiftsloven oppheves, og at det innføres et unntak fra tilleggsavgift som skal følge reglene om egenendring.

Departementet viser til forslag til endring av tollavgiftsloven § 11-2 annet ledd tredje punktum og § 12-4 første ledd bokstav b.

6 KONSEKVENSER AV FORSLAGET

6.1 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å oppheve reglene om frivillig retting kan medføre at færre skattepliktige retter uriktige og ufullstendige opplysninger. Isolert sett kan dette innebære noe tapt skatteproveny. Departementet antar at forslaget om unntak fra tilleggsskatt ved egenendring i stor grad vil motvirke dette. De nye reglene som foreslås, gjør at unntaket fra tilleggsskatt gjelder tre år tilbake i tid, i motsetning til ti år etter gjeldende rett. Dette vil være en oppfordring til skattepliktige om å komme med rettingene så tidlig som mulig. Skattepliktige med opplysningssvikt som ligger lenger tilbake enn tre år, risikerer tilleggsskatt for forholdene som ligger innenfor endringsfristen på fem år, eller ti år dersom opplysningssvikten kvalifiserer til skjerpet tilleggsskatt. Det kan derfor ikke utelukkes at det kan være skattepliktige som unnlater å egenendring dersom de også har forhold som ligger lenger tilbake enn det egenendringsadgangen rekker. Det er vanskelig å beregne hvordan dette vil påvirke provenyet.

For skattemyndighetene og tollmyndighetene vil forslaget medføre en forenkling av regelverket og vil kreve mindre systemtilpasninger.

6.2 Personvernkonsekvenser

Forslaget har ikke personvernkonsekvenser av betydning.

7 IKRAFTTREDELSE

Tidspunktet for ikrafttredelse vil bli vurdert etter høringen. Det nye unntaket fra tilleggsskatt får virkning for egenendringer som foretas etter ikrafttredelsen. Samtidig oppheves gjeldende regler om frivillig retting. Anmodninger om frivillig retting som er fremmet før ikrafttredelsen, behandles etter gjeldende regler. Det vil blant annet si at rettingen kan gjennomføres sanksjonsfritt ti år tilbake i tid, dersom vilkårene for frivillig retting etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b er oppfylt.

8 LOVFORSLAG

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-6 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 14-4 bokstav d skal lyde:

d) når den skatte- eller trekkpliktige som nevnt i § 8-8 første og annet ledd endrer tidligere leverte opplysninger etter § 9-4. Dette gjelder ikke hvis endringen gjelder opplysningssvikt som kvalifiserer til skjerpet tilleggsskatt etter § 14-6.

I lov 11. mars 2022 nr. 8 om tollavgift (tollavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 11-2 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 12-4 første ledd bokstav b skal lyde:

b) når den som har levert melding for tollavgift etter § 9-2, og den som kan bli tollavgiftspliktig etter § 2-6, endrer tidligere leverte opplysninger etter § 9-4. Dette gjelder ikke hvis endringen gjelder opplysningssvikt som kvalifiserer til skjerpet tilleggssavgift etter § 12-5.