

Skatteforvaltnings- håndboken

1. utgave 2017

Gyldendal Norsk Forlag AS 2017
1. utgave, 1. opplag 2017
ISBN 978-82-05-50194-2

Utarbeidet av Skattedirektoratet
www.skatteetaten.no

Sats: Laboremus Oslo AS
Brødtekst: Plantin 10,2/12 pkt

www.gyldendal.no/juridisk
juridisk@gyldendal.no

Forord

Dette er den første utgaven av Skatteforvaltningshåndboken. Den omtaler alle bestemmelsene i skatteforvaltningsloven. Det er lagt særlig vekt på hva som er nytt innenfor de enkelte skatte- og avgiftsarter som omfattes av loven. Dersom bestemmelsene er en videreføring av gjeldende rett, opplyses dette. Boken referer ikke til alle relevante rettskilder i tidligere rett, selv om de fortsatt kan være relevante. I tidligere utgaver av Lignings-ABC og Merverdiavgiftshåndboken er det et stort utvalg av henvisninger til eldre rettskilder.

Målgruppen for håndboken er i første rekke de sentrale og regionale skattemyndighetene. Innholdet i enkelte retningslinjer/rutiner, meldinger og instruksjoner som Skattedirektoratet har utarbeidet er i sin helhet tatt inn i boken, mens andre er bearbeidet og har fortsatt en selvstendig funksjon. Det tas sikte på å innarbeide de fleste av disse rettskildene i senere utgaver av boken.

Formålet med boken er å styrke rettssikkerheten for skattepliktige. Boken skal bidra til økt likebehandling og en riktig og ensartet praksis i skatteforvaltningen. Skattedirektoratet anser hensynet til rettssikkerhet og god forvaltningsskikk som viktige. Det er tatt med et eget kapittel [Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper](#). Disse prinsippene er grunnleggende for all saksbehandling og kontakten med skattepliktige.

Boken finnes bare i elektronisk utgave, og er gjort tilgjengelig på skatteetaten.no. Innholdet vil bli revidert første gang i første halvår 2017.

Skatteforvaltningshåndboken er utarbeidet av Skattedirektoratet, med særskilt bistand fra Skatt vest, og med innspill fra hele Skatteetaten for øvrig.

Det er ønskelig med tilbakemeldinger fra brukerne på bokens form og innhold. Henvendelser kan rettes til Skattedirektoratet. E-post kan sendes til skatteforvaltningshåndboken@skatteetaten.no.

Om bruk av boken

Boken er ordnet etter paragrafene i skatteforvaltningsloven. Det er likevel ikke tale om en kommentarutgave i tradisjonell forstand. Stoff som ikke direkte kan tilordnes en enkelt bestemmelse er også med under egne overskrifter. Formålet med boken er å gi en oversikt over gjeldende rett. Siden skatteforvaltningsloven er ny, er det i noen grad også vist til rettskilder knyttet til eldre lovgivning, som fortsatt har relevans. Dette kan være Finansdepartementets og Skattedirektoratets uttalelser, avgjørelser og retningslinjer, klagenemndsavgjørelser og rettspraksis. På sikt er det en målsetting at innholdet i SKD-meldinger og ulike retningslinjer innarbeides i boken. Innholdet bygger hovedsakelig på Prop. 38L (2015-16) Lov om skatteforvaltning.

Hver bestemmelse har en rettskildeboks hvor de viktigste forarbeidene, forskriftene og andre rettskilder som omtales under bestemmelsen er samlet. En del av innholdet er lagt under klikkbare lenker for å øke brukervennligheten. Innholdet i boken gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Skattedirektoratet forutsetter at de anvisninger boken gir blir fulgt i etaten.

Forkortelser og begreper

Forkortelser

a-opplysningsloven	Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
BFU	Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker
EMK	Den Europeiske Menneskerettskonvensjon
F	Skattedirektoratets fellesskriv
FIN	Finansdepartementet
ftrl.	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
fvl.	Lov. 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningsaker (forvaltningsloven)
HR	Høyesterett
HRD	Høyesterettsdom
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
KMVA	Klagenemnda for merverdiavgift
LRD	Lagmannsrettsdom
lignl.	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
petroleums-skatteloven	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster
Prop. L	Proposisjon til Stortinget (lovvedtak)
Prop. LS	Proposisjon til Stortinget (lovvedtak og stortingsvedtak)
Prop. S	Proposisjon til Stortinget (stortingsvedtak)
Rt.	Norsk Retstidende
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter – Skatt øst
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker – Skatt vest
Skd. nr.	Melding fra Skattedirektoratet
sktbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SKD	Skattedirektoratet
svbsktl.	Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Utgitt av Ligningsutvalget

Begreper som brukes i boken

Enkeltvedtak: Skattemyndighetsvedtak som er bestemmende for plikter og rettigheter, jf. § 1-2

Fastsetting, jf. kap. 9

- Egenfastsetting: Skattepliktig fastsetter både grunnlaget og beregner skatten.
- Delvis egenfastsetting/egenfastsetting av grunnlaget: Skattepliktig fastsetter grunnlaget og myndighetene beregner skatten.
- Fastsetting ved trekk: Tredjepart fastsetter grunnlaget og beregner skatt ved trekket.
- Myndighetsfastsetting: Myndighetene fastsetter grunnlaget og beregner skatten. Dette gjelder for motorkjøretøyavgifter etter kap. 9, endringsvedtak og skjønnsvedtak etter kap. 12.
- Forhåndsfastsetting: Erstatte reglene om forhåndsligning. Fastsetting fra siste inntektsår og til opphør som skattepliktig. Foretas fortløpende og uavhengig av den ordinære fastsettingen.

Formuesverdi: Verdien av et formuesgode som legges til grunn ved formueskatt.

Meldinger, jf. kap.8

a) Skattemeldinger:

- Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt
- Skattemelding for merverdiavgift
- Skattemelding for særavgifter
- Skattemelding merverdiavgiftskompensasjon
- Skattemelding motorkjøretøyavgifter
- Skattemelding for arbeidsgiveravgift
- Melding om trekk
- Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting
- Melding om realisasjon av naturgass
- Melding om annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.
- Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter

b) Endringsmeldinger: Fellesbetegnelse på endringer av tidligere innleverte meldinger.

c) Tilleggsmeldinger: Supplerende, obligatoriske meldinger som skal følge en skattemelding

Opplysningspliktig: Fellesbetegnelse for alle som må levere egne opplysninger og tredjepartsopplysninger etter kap. 7 og 8.

Overtredelsesgebyr: En administrativ reaksjon som kan pålegges tredjeparter som ikke oppfyller sine plikter, den som ikke medvirker til

kontroll og den som ikke oppfyller sin plikt til å føre og oppbevare personallister, jf. § 14-7.

Registrert avgiftssubjekt: Skattepliktig som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Skatt: Skatter og avgifter og merverdiavgiftskompensasjon, jf. § 1-1.

Skattleggingsperiode: Den perioden inntekten opptjenes, og ikke nødvendigvis kalenderår.

Skattefastsettingsår: Det året skatten fastsettes og skattepliktige får skatteoppgjøret.

Skattemyndighet: Fellesbetegnelse for den myndighet som fastsetter skatten, jf. kap.2.

Skattepliktig: Fysisk eller juridisk person som skal svare for eller få kompensert skatt, jf. § 1-2.

Tilleggsskatt: En administrativ reaksjon som kan ilegges for å ha oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, jf. § 14-3.

Tvangsmulkt: En administrativ reaksjon i form av en daglig løpende mulkt for å skape et oppfyllelespress, jf. § 14-1.

Innhold

Forord	III
Om bruk av boken	IV
Forkortelser og begreper	V
Forkortelser	V
Begreper som brukes i boken	VI
Bakgrunnen for loven og kort sammendrag	1
Bakgrunnen for loven	1
Kort sammendrag av loven	2
Kapittel 1 Innledende bestemmelser	3
§ 1-1 Lovens virkeområde	4
Generelt	4
§ 1-1 første ledd bokstav a	4
§ 1-1 første ledd bokstav b	5
§ 1-1 første ledd bokstav c	5
§ 1-1 første ledd bokstav d	5
§ 1-1 første ledd bokstav e	5
§ 1-1 første ledd bokstav f	5
§ 1-1 første ledd bokstav g	5
§ 1-1 første ledd bokstav h	6
§ 1-1 første ledd bokstav i	6
§ 1-1 første ledd bokstav j	6
§ 1-2 Definisjoner	8
Generelt	8
§ 1-2 første ledd bokstav a	8
§ 1-2 første ledd bokstav b	8
§ 1-2 første ledd bokstav c	9
§ 1-2 første ledd bokstav d	9
§ 1-3 Forholdet til forvaltningsloven	13
Generelt	13
§ 1-3 første ledd bokstav a	13
§ 1-3 første ledd bokstav b	14

Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper	14
<i>Formålet med forvaltningsregler</i>	14
<i>Hvorfor egen skatteforvaltningslov?</i>	15
<i>Legalitetsprinsippet</i>	15
<i>Hva kan forvaltningen bestemme?</i>	16
<i>Forsvarlig saksbehandling</i>	16
Kapittel 2 Skattemyndigheter	18
§ 2-1 Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift	19
§ 2-2 Petroleumsskatt	21
§ 2-3 Svalbardskatt	22
§ 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon	23
§ 2-5 Særavgifter	24
§ 2-6 Motorkjøretøyavgifter	25
§ 2-7 Skattemyndighet i første instans	26
§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid	27
Generelt	27
§ 2-8 første ledd.	27
§ 2-8 annet ledd.	27
§ 2-8 tredje ledd.	28
§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling	30
Generelt	30
§ 2-9 første ledd.	30
§ 2-9 annet ledd.	30
§ 2-9 tredje ledd.	31
§ 2-10 Utelukkingsgrunner	32
Generelt	32
§ 2-10 første ledd bokstav a	32
§ 2-10 første ledd bokstav b	32
§ 2-10 første ledd bokstav c	33
§ 2-10 første ledd bokstav d	33
§ 2-11 Samtidige verv	34
§ 2-12 Engasjert hjelp	35
§ 2-13 Myndighet til andre organer	36
Kapittel 3 Taushetsplikt	39
§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt	40
Generelt	40
§ 3-1 første ledd	42

<i>Hvem som har taushetsplikt</i>	42
<i>Hvem taushetsplikten gjelder overfor.</i>	42
<i>Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter.</i>	45
§ 3-1 annet ledd.	46
§ 3-1 annet ledd bokstav a	46
§ 3-1 annet ledd bokstav b	46
§ 3-1 annet ledd bokstav c	47
§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter	48
§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.	49
Generelt	49
§ 3-3 bokstav a	50
§ 3-3 bokstav b	51
§ 3-3 bokstav c	52
§ 3-3 bokstav d	53
§ 3-3 bokstav e	53
§ 3-3 bokstav f	53
§ 3-3 bokstav g	54
§ 3-3 bokstav h	55
§ 3-3 bokstav i	58
§ 3-3 bokstav j	58
§ 3-3 bokstav k	58
§ 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.	60
§ 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet.	61
Generelt	61
§ 3-5 første ledd.	61
§ 3-5 annet ledd.	61
§ 3-6 Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon	63
Generelt	63
§ 3-6 første ledd.	63
§ 3-6 annet ledd.	64
§ 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse.	65
Generelt	65
§ 3-7 første ledd bokstav a	65
§ 3-7 første ledd bokstav b	67
§ 3-7 første ledd bokstav c	67
§ 3-8 Opplysninger til bruk for forskning.	69
§ 3-9 Overført taushetsplikt.	70
Kapittel 4 Habilitet.	71
§ 4-1 Habilitet.	72
Generelt	72
§ 4-1 første ledd	73

§ 4-1 første ledd bokstav a	73
§ 4-1 første ledd bokstav b	74
§ 4-1 første ledd bokstav c	74
§ 4-1 første ledd bokstav d	74
§ 4-1 første ledd bokstav e	75
§ 4-1 første ledd bokstav f	75
§ 4-1 første ledd bokstav g	75
§ 4-1 første ledd bokstav h	76
§ 4-1 første ledd bokstav i	76
§ 4-1 annet ledd	77
§ 4-1 tredje ledd	78
§ 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet.	79
Generelt	79
§ 4-2 første ledd.	79
§ 4-2 annet ledd.	80
§ 4-3 Foreløpig avgjørelse	81
§ 4-4 Stedfortreder	82
Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler	83
§ 5-1 Veiledningsplikt	84
Generelt	84
§ 5-1 første ledd.	85
§ 5-1 annet ledd.	86
§ 5-1 tredje ledd.	86
§ 5-1 fjerde ledd.	86
§ 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar	88
Generelt	88
§ 5-2 første ledd.	88
§ 5-2 annet ledd.	88
§ 5-3 Fullmektig	90
Generelt	90
§ 5-3 første ledd.	90
§ 5-3 annet ledd.	90
§ 5-3 tredje ledd.	91
§ 5-3 fjerde ledd.	92
§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter	93
Generelt	93
§ 5-4 første ledd.	94
<i>Saksdokumenter i sin egen sak</i>	94
<i>Hvem har rett til innsyn</i>	95
§ 5-4 annet ledd.	96
§ 5-4 annet ledd bokstav a	97

§ 5-4 annet ledd bokstav b	97
§ 5-4 tredje ledd.	98
§ 5-4 fjerde ledd.	99
§ 5-4 femte ledd.	99
§ 5-4 sjette ledd	100
§ 5-4 sjuende ledd	100
§ 5-4 åttende ledd	100
§ 5-5 Fristberegning mv.	102
Generelt	102
§ 5-5 første ledd	102
§ 5-5 annet ledd	102
§ 5-5 tredje ledd.	103
§ 5-6 Forhåndsvarsling.	105
Generelt	105
§ 5-6 første ledd.	106
§ 5-6 annet ledd.	107
§ 5-6 tredje ledd.	108
§ 5-6 tredje ledd bokstav a	108
§ 5-6 tredje ledd bokstav b	108
§ 5-6 tredje ledd bokstav c.	108
§ 5-6 fjerde ledd.	109
§ 5-6 femte ledd.	109
§ 5-6 sjette ledd	109
§ 5-7 Begrunnelse	111
Generelt	111
§ 5-7 første ledd	111
§ 5-7 annet ledd	112
§ 5-7 tredje ledd	113
§ 5-8 Melding om enkeltvedtak	114
Generelt	114
§ 5-8 første ledd.	114
§ 5-8 annet ledd.	114
§ 5-9 Sakskostnader	116
Generelt	116
§ 5-9 første ledd.	117
<i>Hovedregelen om dekning av sakskostnader</i>	117
<i>Unntak fra hovedregelen om kostnadsdekning</i>	119
§ 5-9 annet ledd.	120
§ 5-9 annet ledd bokstav a	120
§ 5-9 annet ledd bokstav b	120
§ 5-9 tredje ledd.	121
§ 5-9 fjerde ledd.	121

Dekning av sakskostnader etter andre regler.	121
§ 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil	123
Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser.	125
§ 6-1 Bindende forhåndsuttalelser	126
Generelt	126
§ 6-1 første ledd.	127
<i>Hvem som avgir BFU</i>	127
<i>Hvem som kan be om BFU</i>	127
<i>Anmodningens innhold.</i>	129
<i>Saksbehandlingstid</i>	129
<i>Avvisning</i>	129
<i>Uttalelsens innhold.</i>	130
<i>Publisering</i>	133
§ 6-1 annet ledd.	134
<i>Uttalelser om gasspris ved internsalg</i>	134
§ 6-1 tredje ledd	135
<i>Bindende virkning</i>	135
<i>Virkning for uttalelse om gasspris ved internsalg</i>	136
§ 6-2 Klage og domstolsprøving.	137
Generelt	137
§ 6-2 første ledd.	137
§ 6-2 annet ledd.	138
§ 6-3 Gebyr	139
Generelt	139
§ 6-3 første ledd.	139
§ 6-4 Forskrift	142
Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter	143
§ 7-1 Almennelige bestemmelser	144
§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.	145
Generelt	146
§ 7-2 første ledd.	146
§ 7-2 annet ledd.	152
§ 7-2 tredje ledd.	152
§ 7-3 Finansielle forhold og forsikringer	154
Generelt	155
§ 7-3 første ledd.	155
§ 7-3 annet ledd.	156
§ 7-3 tredje ledd.	157
§ 7-3 fjerde ledd.	157

§ 7-4 Fordringer og gjeld i selskapsforhold	159
§ 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.	160
Generelt	160
§ 7-5 første ledd.	160
§ 7-5 annet ledd.	161
§ 7-5 tredje ledd.	162
§ 7-5 fjerde ledd.	162
§ 7-5 femte ledd.	163
§ 7-5 sjette ledd.	163
§ 7-5 syvende ledd.	164
§ 7-5 åttende ledd.	165
§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere	166
Generelt	166
§ 7-6 første ledd.	166
§ 7-6 annet ledd.	168
§ 7-6 tredje ledd.	168
§ 7-6 fjerde ledd.	169
§ 7-7 Aksjonærer mv.	170
Generelt	170
§ 7-7 første ledd.	170
§ 7-7 annet ledd.	172
§ 7-7 tredje ledd.	172
§ 7-7 fjerde ledd.	173
§ 7-8 Arv	174
§ 7-9 Offentlige myndigheter.	176
Generelt	176
§ 7-9 første ledd.	176
§ 7-9 annet ledd.	178
§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart.	180
Generelt	180
§ 7-10 første ledd.	180
§ 7-10 første ledd bokstav a.	180
§ 7-10 første ledd bokstav b.	181
§ 7-10 første ledd bokstav c.	182
§ 7-10 første ledd bokstav d.	182
§ 7-10 første ledd bokstav e.	185
§ 7-10 første ledd bokstav f.	186
§ 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler.	188
Generelt	188
§ 7-11 første ledd.	188
§ 7-11 annet ledd.	188

§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger	190
§ 7-13 Forskrifter mv.	191
Generelt	191
§ 7-13 første ledd.	191
§ 7-13 annet ledd.	191
Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.	193
§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt	195
Generelt	195
§ 8-1 første ledd.	195
Levering og leveringsformer.	196
§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalgskatt og petroleumsskatt	199
Generelt	199
§ 8-2 første ledd.	200
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde.</i>	200
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i>	202
§ 8-2 annet ledd.	204
§ 8-2 tredje ledd.	204
§ 8-2 fjerde ledd.	204
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister.	206
<i>Forhåndsfastsetting</i>	208
§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift	209
Generelt	209
§ 8-3 første ledd.	210
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde.</i>	210
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i>	211
§ 8-3 annet ledd.	212
§ 8-3 tredje ledd.	213
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister.	213
Betaling av merverdiavgift	223
§ 8-4 Skattemelding for særavgifter	224
Generelt	224
§ 8-4 første ledd.	224
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde.</i>	225
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i>	225
§ 8-4 annet ledd.	225
§ 8-4 tredje ledd.	226
§ 8-4 fjerde ledd.	226
§ 8-4 femte ledd.	226
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister.	226

§ 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter	228
Generelt	228
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde.</i>	228
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i>	229
§ 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn	230
Generelt	230
§ 8-6 første ledd.	230
§ 8-6 annet ledd.	230
§ 8-6 tredje ledd.	231
Rapportering ved bruk av a-melding	231
Betaling av arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.	233
§ 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon	234
Generelt	234
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde.</i>	234
<i>Hvem kan levere skattemelding</i>	235
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister.	235
§ 8-8 Melding om trekk mv.	236
Generelt	236
§ 8-8 første ledd.	237
<i>Lønnstrekk etter Svalbardskatteloven</i>	237
§ 8-8 annet ledd.	238
<i>Lønnstrekk hos utenlandske artister</i>	238
§ 8-8 tredje ledd.	239
<i>Skatetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær</i>	239
Betaling av lønnstrekk	240
§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting	241
Generelt	241
§ 8-9 første ledd.	242
<i>Hvem har plikt til å levere selskapsmelding</i>	242
§ 8-9 annet ledd.	242
<i>Hva skal selskapsmeldingen innholde</i>	242
§ 8-9 tredje ledd.	242
§ 8-9 fjerde ledd.	243
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister	244
§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.	246
Generelt	246
§ 8-10 første ledd.	246
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i>	246
<i>Hva skal meldingen innholde</i>	247
§ 8-10 annet ledd.	247
§ 8-10 tredje ledd.	247
§ 8-10 fjerde ledd.	247

Dispensasjon	248
Leveringsfrister	248
Formkrav	249
§ 8-11 Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.	250
Generelt	251
<i>Definisjoner.</i>	251
§ 8-11 første ledd.	252
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i>	252
<i>Hva skal meldingen innholde</i>	253
§ 8-11 annet ledd.	253
<i>Dokumentasjonsplikt og leveringsfrist</i>	254
§ 8-11 tredje ledd.	257
§ 8-11 fjerde ledd.	257
§ 8-11 femte ledd.	258
§ 8-11 sjette ledd	259
Fritak fra meldeplikten	259
§ 8-12 Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.	261
Generelt	261
<i>Definisjoner.</i>	262
§ 8-12 første ledd.	263
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i>	263
<i>Hva skal meldingen innholde</i>	264
§ 8-12 annet ledd.	264
<i>Unntak fra meldeplikten.</i>	265
§ 8-12 tredje ledd.	266
§ 8-12 fjerde ledd.	266
§ 8-12 femte ledd.	266
§ 8-12 sjette ledd	267
Leveringsfrister	267
§ 8-13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter	268
Generelt	268
§ 8-13 første ledd.	268
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i>	269
<i>Hva skal meldingen innholde</i>	269
§ 8-13 annet ledd.	270
<i>Endringsmelding</i>	270
§ 8-13 tredje ledd.	271
<i>Konkursbo</i>	271
§ 8-13 fjerde ledd.	271
<i>Offentlig skifte av dødsbo</i>	271
Leveringsfrister	271
§ 8-14 Levering av skattemelding mv.	273
Generelt	273

§ 8-14 første ledd.	273
§ 8-14 annet ledd.	273
§ 8-14 tredje ledd.	274
§ 8-14 fjerde ledd.	274
§ 8-15 Forskrifter mv.	276
Kapittel 9 Fastsetting	277
§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget	280
Generelt	280
§ 9-1 første ledd.	280
<i>Egenfastsetting</i>	280
§ 9-1 annet ledd.	282
<i>Vedtaksfastsetting.</i>	282
§ 9-1 tredje ledd.	283
<i>Fastsetting ved trekk</i>	283
§ 9-2 Beregning av skatt.	285
Generelt	285
§ 9-2 første ledd.	285
§ 9-2 annet ledd	286
§ 9-2 tredje ledd	286
Feil i skatteberegningen	286
§ 9-3 Melding om skatteoppgjør mv.	287
Generelt	287
§ 9-3 første ledd.	287
§ 9-3 annet ledd.	288
§ 9-3 tredje ledd.	288
§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.	289
Generelt	289
§ 9-4 første ledd.	289
<i>Endringsmelding</i>	289
<i>Behandling av krav om endring</i>	291
§ 9-4 annet ledd.	292
<i>Leveringsfrist for endringsmelding</i>	292
§ 9-4 tredje ledd.	292
<i>Levering av endringsmelding.</i>	292
<i>Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift.</i>	293
§ 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.	296
Generelt	296
§ 9-5 første ledd.	296
<i>Levering av endringsmelding.</i>	296
<i>Leveringsfrist for endringsmelding</i>	296

§ 9-5 annet ledd.	297
§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk.	298
Generelt	298
§ 9-6 første ledd.	298
§ 9-6 annet ledd.	298
§ 9-6 tredje ledd.	299
§ 9-7 Skatteliste.	300
Generelt	301
§ 9-7 første ledd.	301
§ 9-7 annet ledd.	301
§ 9-7 tredje ledd.	301
§ 9-7 fjerde ledd.	302
§ 9-7 femte ledd	302
§ 9-7 sjette ledd	303
§ 9-7 syvende ledd	303
§ 9-8 Takseringsregler mv.	305
Generelt	305
§ 9-8 første ledd.	305
§ 9-8 annet ledd.	306
§ 9-8 tredje ledd.	306
§ 9-8 fjerde ledd.	307
§ 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning	308
Generelt	308
§ 9-9 første ledd.	309
<i>Vilkår for lempning</i>	<i>309</i>
<i>Typetifeller skatt</i>	<i>309</i>
<i>Typetifeller mva</i>	<i>311</i>
<i>Typetifeller særavgifter</i>	<i>311</i>
<i>Lempning av renter</i>	<i>311</i>
<i>Lempning av tilleggsskatt</i>	<i>312</i>
<i>Lempning av tvangsmulkt</i>	<i>312</i>
§ 9-9 annet ledd.	312
<i>Saksbehandlingsregler</i>	<i>312</i>
<i>Klage</i>	<i>312</i>
Kapittel 10 Kontroll	313
§ 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.	314
Generelt	314
§ 10-1 første ledd.	314
<i>Hvem plikten påligger</i>	<i>315</i>
<i>Hvilke opplysninger kan innhentes.</i>	<i>315</i>
<i>Når opplysningene kan kreves.</i>	<i>317</i>
<i>Krav til pålegget</i>	<i>317</i>

<i>Hvordan opplysningene skal gis</i>	317
<i>Særlig om kontroll av bokføringen</i>	317
§ 10-1 annet ledd.	318
<i>Forholdet til taushetsplikten</i>	318
<i>Forholdet til EMK og personopplysningsloven</i>	319
<i>Rett til respekt for privatliv m.m.</i>	319
<i>Værn mot selvinkriminering</i>	319
<i>Personopplysningsloven</i>	320
§ 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart	321
Generelt	322
§ 10-2 første ledd.	322
<i>Hvem plikten påligger</i>	322
<i>Hvilke opplysninger som kan innhentes</i>	322
<i>Når opplysningene kan kreves</i>	323
<i>Krav til pålegget</i>	323
§ 10-2 annet ledd.	324
<i>Hvem plikten gjelder for</i>	324
<i>Hvilke opplysninger som kan innhentes</i>	324
§ 10-2 tredje ledd.	325
<i>Når målrettede kontroller kan iverksettes</i>	325
<i>Retningslinjer for målretting av kontroller</i>	325
§ 10-2 fjerde ledd.	326
§ 10-2 fjerde ledd bokstav a	327
§ 10-2 fjerde ledd bokstav b.	327
§ 10-2 fjerde ledd bokstav c.	327
§ 10-2 fjerde ledd bokstav d	327
§ 10-2 fjerde ledd bokstav e.	328
§ 10-2 femte ledd.	328
§ 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo	329
§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige	330
Generelt	330
§ 10-4 første ledd.	330
<i>Generelt</i>	330
<i>Kontroll i private hjem</i>	331
<i>Kontroll av personalliste</i>	331
§ 10-4 annet ledd.	331
<i>Generelt</i>	331
<i>Gjennomsyn og kopiering av arkiv</i>	332
<i>Særlige regler om håndtering av kopiert elektronisk informasjon</i>	334
<i>Pålegg om utlevering</i>	335
§ 10-4 tredje ledd.	335
§ 10-4 fjerde ledd.	335
§ 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter	337
Generelt	337

§ 10-5 første ledd.	338
§ 10-5 annet ledd.	338
§ 10-5 annet ledd bokstav a	338
§ 10-5 annet ledd bokstav b	339
§ 10-5 annet ledd bokstav c	339
§ 10-5 annet ledd bokstav d	339
§ 10-5 annet ledd bokstav e	339
§ 10-5 annet ledd bokstav f.	340
§ 10-5 annet ledd bokstav g	340
§ 10-5 annet ledd bokstav h	340
§ 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste	341
§ 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.	343
§ 10-8 Kontroll av motorvogner	345
§ 10-9 Plikt til å framvise HMS-kort.	346
§ 10-10 Hvem pliktene påhviler i selskap mv.	347
§ 10-11 Framgangsmåten ved kontroll	348
Generelt	348
§ 10-11 første ledd.	348
§ 10-11 annet ledd	349
§ 10-12 Politiets bistandsplikt	350
§ 10-13 Klage	351
Generelt	351
§ 10-13 første ledd.	351
§ 10-13 annet ledd.	352
§ 10-13 tredje ledd.	352
§ 10-13 fjerde ledd.	352
§ 10-14 Forskrifter	354
 Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale	 355
§ 11-1 Pålegg om bokføring	356
Generelt	356
§ 11-1 første ledd	356
§ 11-1 annet ledd.	357
§ 11-2 Pålegg om revisjon	360
Generelt	360
§ 11-2 første ledd.	360
<i>Hvem kan gi pålegg om revisjon</i>	<i>361</i>
<i>Hvem kan få pålegg om revisjon</i>	<i>361</i>
<i>Vilkår for å gi pålegg</i>	<i>361</i>

<i>Formelle krav</i>	364
<i>Virkningen av fusjon/fusjon</i>	366
<i>Forholdet til bokføringspålegg og tvangsmulkt</i>	367
<i>Forholdet til straff for overtredelse av regnskapslovgivningen</i>	367
§ 11-2 annet ledd.	367
<i>Generelt</i>	367
<i>Hvilke år pålegget gjelder for</i>	367
§ 11-2 tredje ledd.	368
<i>Påleggets varighet</i>	368
§ 11-2 fjerde ledd	368
§ 11-2 femte ledd.	368
§ 11-3 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale	369
<i>Generelt</i>	369
§ 11-3 første ledd.	369
§ 11-3 annet ledd.	369
§ 11-4 Klage over pålegg	371
<i>Generelt</i>	371
§ 11-4 første ledd.	371
§ 11-4 annet ledd.	372
Kapittel 12 Endring uten klage	373
§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.	376
<i>Generelt</i>	376
§ 12-1 første ledd.	377
§ 12-1 annet ledd.	384
<i>Generelt om bestemmelsen</i>	384
<i>Vurderingsmomentene</i>	385
§ 12-1 tredje ledd	389
<i>§ 12-1 tredje ledd bokstav a</i>	389
<i>§ 12-1 tredje ledd bokstav b</i>	391
<i>§ 12-1 tredje ledd bokstav c</i>	392
§ 12-1 fjerde ledd.	392
§ 12-2 Skjønnsfastsetting	393
<i>Generelt</i>	393
§ 12-2 første ledd.	393
<i>Ikke fastsetting etter kap 9</i>	393
<i>Ikke forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på</i>	394
§ 12-2 annet ledd.	400
§ 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret	405
§ 12-4 Summarisk fellesoppgjør	406
<i>Generelt</i>	406
§ 12-4 første ledd.	407

§ 12-4 annet ledd.	408
§ 12-4 tredje ledd.	408
§ 12-5 Fastsetting for flere skatleggingsperioder under ett	412
§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.	413
Generelt	413
§ 12-6 første ledd.	415
§ 12-6 annet ledd.	418
§ 12-6 tredje ledd.	419
§ 12-6 fjerde ledd.	419
§ 12-7 Utsatt friststart	421
§ 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring	422
Generelt	422
§ 12-8 første ledd.	422
§ 12-8 første ledd bokstav a.	422
§ 12-8 første ledd bokstav b.	423
§ 12-8 første ledd bokstav c.	423
§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter	424
§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven	425
§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting	426
Generelt	426
§ 12-11 første ledd.	428
§ 12-11 første ledd bokstav a.	428
§ 12-11 første ledd bokstav b.	428
§ 12-11 første ledd bokstav c.	429
§ 12-11 annet ledd.	429
§ 12-11 tredje ledd.	429
§ 12-11 fjerde ledd.	430
Kapittel 13 Klage	431
§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett	432
Generelt	432
§ 13-1 første ledd.	432
§ 13-1 annet ledd.	438
§ 13-2 Klage fra andre	439
Generelt	439
§ 13-2 første ledd.	439
§ 13-2 annet ledd.	439
§ 13-2 tredje ledd.	440
§ 13-2 fjerde ledd.	440

§ 13-3 Klageinstans	441
Generelt	441
§ 13-3 første ledd.	442
§ 13-3 annet ledd.	443
§ 13-3 tredje ledd.	446
§ 13-3 fjerde ledd.	447
§ 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen	448
Generelt	448
§ 13-4 første ledd.	448
§ 13-4 annet ledd.	449
§ 13-4 tredje ledd.	450
§ 13-5 Klagens adressat, form og innhold	453
Generelt	453
§ 13-5 første ledd.	453
§ 13-5 annet ledd.	453
§ 13-5 tredje ledd.	454
§ 13-5 fjerde ledd.	455
§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak	456
Generelt	456
§ 13-6 første ledd.	457
§ 13-6 annet ledd.	457
§ 13-6 tredje ledd.	458
§ 13-6 fjerde ledd.	458
§ 13-6 femte ledd.	459
§ 13-7 Klageinstansens kompetanse	460
Generelt	460
§ 13-7 første ledd.	460
§ 13-7 annet ledd.	460
§ 13-7 tredje ledd.	462
§ 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter	463
§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser	464
Generelt	464
§ 13-9 første ledd.	464
§ 13-9 annet ledd.	465
Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff	466
§ 14-1 Tvangsmulkt	467
Generelt	467
§ 14-1 første ledd.	468
<i>Hvem kan ilegges tvangsmulkt</i>	468

Når tvangsmulkt kan ilegges	469
Hvem ilegger tvangsmulkt.	469
Klage	469
§ 14-1 annet ledd.	470
Tvangsmulktens størrelse	470
Avvik fra normalsatsene	470
§ 14-1 tredje ledd.	471
Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt	471
Momenter ved vurderingen	471
§ 14-1 fjerde ledd.	472
§ 14-1 femte ledd.	472
§ 14-2 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt	473
Generelt	473
§ 14-2 første ledd.	473
§ 14-2 annet ledd.	474
§ 14-3 Tilleggsskatt	475
Generelt	475
§ 14-3 første ledd.	475
Generelt	476
Uriktige eller ufullstendige opplysninger	476
Unnlatt levering	481
Ansvar for opplysningssvikten	481
Kan føre til skattemessige fordeler.	482
Beviskrav	484
§ 14-3 annet ledd.	484
Generelt	484
Unnskyldelege forhold.	485
Etterfølgende forhold.	488
Beviskrav	488
§ 14-3 tredje ledd.	488
Forholdet til EMK.	488
Generelt	488
Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4	489
Rett til rettferdig rettergang	492
Overføring av straffansvar	494
Bevisavskjæring	494
Konsekvens av krenkelse av skattepliktiges rettigheter.	494
§ 14-4 Unntak fra tilleggsskatt.	496
Generelt	496
§ 14-4 første ledd bokstav a.	496
§ 14-4 første ledd bokstav b.	497
§ 14-4 første ledd bokstav c.	498
§ 14-4 første ledd bokstav d.	498
Generelt	498

<i>Vilkår for frivillig retting</i>	499
<i>Tidligere skjønnsfastsetting og tilleggsskatt</i>	501
<i>Hvitvasking/kriminell opprinnelse</i>	501
<i>§ 14-4 første ledd bokstav e</i>	502
<i>§ 14-4 første ledd bokstav f</i>	502
§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt	503
Generelt	503
§ 14-5 første ledd	504
<i>Beregningsgrunnlag</i>	504
<i>Sats</i>	506
§ 14-5 annet ledd	508
§ 14-5 tredje ledd	508
§ 14-5 fjerde ledd	509
<i>§ 14-5 fjerde ledd bokstav a</i>	511
<i>§ 14-5 fjerde ledd bokstav b</i>	511
<i>§ 14-5 fjerde ledd bokstav c</i>	512
§ 14-5 femte ledd	512
§ 14-6 Skjerpet tilleggsskatt	513
Generelt	513
§ 14-6 første ledd	513
§ 14-6 annet ledd	516
§ 14-6 tredje ledd	516
§ 14-6 fjerde ledd	518
§ 14-7 Overtredelsesgebyr	519
Generelt	519
§ 14-7 første ledd	519
<i>§ 14-7 første ledd bokstav a</i>	520
<i>§ 14-7 første ledd bokstav b</i>	520
<i>§ 14-7 første ledd bokstav c</i>	521
§ 14-7 annet ledd	521
§ 14-7 tredje ledd	521
§ 14-7 fjerde ledd	521
§ 14-7 femte ledd	522
§ 14-7 sjette ledd	522
§ 14-7 syvende ledd	522
§ 14-8 Varsel	523
§ 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.	525
§ 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon	526
Generelt	526
§ 14-10 første ledd	526
§ 14-10 annet ledd	527

§ 14-11 Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner	528
§ 14-12 Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.	529
Generelt	529
§ 14-12 første ledd.	529
§ 14-12 annet ledd.	529
§ 14-13 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.	530
 Kapittel 15 Søksmål mv.	 531
§ 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.	532
Generelt	532
§ 15-1 første ledd	532
<i>Generelt</i>	532
<i>Søksmålgjenstand og klageadgang</i>	532
<i>Værneting</i>	533
<i>Hva domstolen kan prøve</i>	533
§ 15-1 annet ledd.	534
§ 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune.	535
Generelt	535
§ 15-2 første ledd.	535
§ 15-2 annet ledd.	536
§ 15-2 tredje ledd.	537
§ 15-2 fjerde ledd.	537
§ 15-3 Partsstilling	538
Generelt	538
§ 15-3 første ledd.	538
§ 15-3 annet ledd.	539
§ 15-3 tredje ledd.	539
§ 15-4 Søksmålsfrist	540
Generelt	540
§ 15-4 første ledd.	540
§ 15-4 annet ledd.	542
§ 15-4 tredje ledd.	542
§ 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål	544
Generelt	544
§ 15-5 første ledd.	544
§ 15-5 annet ledd.	545
§ 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.	546
Generelt	546
§ 15-6 første ledd.	546
§ 15-6 annet ledd.	547

§ 15-6 tredje ledd.	548
§ 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist	549
Generelt	549
§ 15-7 første ledd.	549
§ 15-7 annet ledd.	549
Kapittel 16 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	550
§ 16-1 Ikrafttredelse	551
§ 16-2 Overgangsbestemmelser	552
Generelt	552
§ 16-2 første ledd.	552
§ 16-2 annet ledd.	553
§ 16-2 tredje ledd.	553

Bakgrunnen for loven og kort sammendrag

Bakgrunnen for loven

Alle skatte- og avgiftsarter er regulert gjennom tre regelsett: materielle regler, forvaltningsregler og innkrevingsregler. Forvaltningsregler gir formelle rammer for fastsetting av skatter og avgifter. Området er omfattende, og handler om organisering, saksbehandling, habilitet, taushetsplikt, vedtaksprosedyrer, klage og endring, opplysnings- og oppgaveplikter, kontrollhemler, administrative sanksjoner, saksanlegg mv.

Det har de senere år vært foretatt omfattende lovrevisjoner som har samlet og modernisert det materielle regelverket. I 1999 ble det gitt ny skattelov, i 2005 ny skattebetalingslov, i 2007 ny tolllov og i 2009 ny merverdiavgiftslov. I Norge har det ikke vært noen større gjennomgang av skatteforvaltningsreglene siden ligningsloven ble vedtatt i 1980.

Skatteforvaltningsreglene har tidligere i stor grad vært regulert særskilt for de enkelte skatte- og avgiftsarter. Forvaltningsreglene for formues- og inntektsskatt har vært uttømmende regulert i ligningsloven. Merverdiavgiftsloven har hatt en rekke særskilte forvaltningsregler, mens forvaltningsloven har vært gjeldende der det ikke har vært særskilt regulering i loven. For særavgiftene har det vært gitt enkelte forvaltningsregler i særavgiftsloven, men sentrale forvaltningsbestemmelser har vært inntatt i særavgiftsforskriften. Tilsvarende har det for motorkjøretøyavgiftene vært gitt forvaltningsregler i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og i forskriftene til den enkelte motorkjøreavgift. I tillegg gjaldt forvaltningsloven tidligere også på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Også for andre skatter og avgifter har forvaltningsreglene vært spredt.

Dette har medført at reglene i liten grad har vært sett i sammenheng på tvers av de ulike områdene. Utsiktede forskjeller har bidratt til å gjøre regelverket omfattende, komplisert og uoversiktlig. Det er også eksempler på at lovbestemmelser har vært forskjellig utformet, selv om de har tilnærmet samme innhold.

Skatteforvaltningsloven harmoniserer og samler forvaltningsreglene for skatt og avgift og er en betydelig regelverksforenkling. Ved valg av systematikk har hensynet til brukerne stått sentralt. Sentrale brukergrupper for loven er skatte- og avgiftspliktige og deres rådgivere (advokater, regnskapsførere, revisorer mv.), skatte- og avgiftsmyndighetene og domstolene.

Etter at forvaltningsreglene for de ulike skatte- og avgiftsartene nå er samordnet, vil det i liten grad være nødvendig å gjøre seg kjent med forskjellige forvaltningsregler fra område til område.

Kort sammendrag av loven

Hovedformålet med én uttømmende skatteforvaltningslov er å øke forvaltningsreglenes tilgjengelighet for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Dette vil styrke de skattepliktiges rettssikkerhet.

De viktigste endringene

De viktigste endringene er ny fastsetningsmodell for formues- og inntektsskatt mv., klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, nye frister for endring av fastsetting og delvis nye regler om administrative reaksjoner (tilleggsskatt, tvangsmulkt mv.). Endringene er i stor grad en videreføring av gjeldende rett for noen skatte- og avgiftsarter, mens de kan innebære en større omlegging for andre skatte- og avgiftsarter.

Forvaltningen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige og motorkjøretøyavgifter er overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2016. I tillegg overføres forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler gjelder også for innførselsmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige. Det er imidlertid også noen særlige bestemmelser knyttet til disse områdene.

Erstatning av andre lover

Skatteforvaltningsloven erstatter ligningsloven. I tillegg erstatter den en rekke skatteforvaltningsregler i annet regelverk, blant annet i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, svalbardskatteloven og artistskatteloven. Den erstatter i hovedsak også forvaltningsloven der den gjaldt på skatteområdet.

Tidsakse

Loven er inndelt i 16 kapitler og er utformet kronologisk etter en tenkt tidsakse som en skattesak følger.

Kapittel 1 Innledende bestemmelser

I kapittel 1 finnes bestemmelser om lovens virkeområde, forholdet til forvaltningsloven og elektronisk kommunikasjon, samt definisjoner av viktige begreper i loven.

Loven omfatter formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, petroleumsskatt, svalbardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøy- og båtavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Det er en målsetting at skatteforvaltningsloven skal omfatte forvaltningsreglene for flest mulig skatter og avgifter. Loven omfatter alle skatter og avgifter på Skatteetatens område. Forvaltningen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige og motorkjøretøyavgifter ble overført til Skatteetaten fra 1. januar 2016. Samtidig med lovens ikrafttredelse overføres også forvaltningen av innførselsesmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige fra Tolletaten til Skatteetaten.

Fra 1. januar 2017 skal alle virksomheter som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d, oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Registrerte avgiftspliktige får dermed én etat å forholde seg til for så vidt gjelder merverdiavgift.

For innførselsesmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige, skal avgiftsgrunnlaget innberettes i tolldeklarasjonen og betales som tidligere. Tollmyndighetene tildeles derfor en begrenset kompetanse som avgiftsmyndighet. Skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler skal imidlertid også gjelde for innførselsesmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige. Det er derfor gitt enkelte særlige bestemmelser i de tilfeller Tolletaten er gitt myndighet til å treffe vedtak om avgiftsgrunnlaget, herunder regler om hvordan klager på slike vedtak skal behandles.

Skatteetaten har overtatt de oppgavene Toll- og avgiftsdirektoratet tidligere hadde med dokumentavgiften, mens Kartverket sine forvaltningsoppgaver per dags dato ikke er overført til Skatteetaten. Loven er ikke gjort gjeldende for dokumentavgiften. Den er heller ikke gjort gjeldende for eiendomsskatten som fastsettes av kommunene.

Nye oppgaver til Skatteetaten

Begrenset kompetanse til Tolletaten

Ikke dokumentavgift og eiendomsskatt

§ 1-1 Lovens virkeområde

Loven gjelder for fastsetting av

- a) skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt)
- b) skatt på formue og inntekt etter Svalbardskatteloven (svalbardskatt)
- c) skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (Jan Mayen-skatt)
- d) skatt på inntekt etter artistskatteloven (artistskatt)
- e) skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (petroleumsskatt)
- f) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift)
- g) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23 (arbeidsgiveravgift)
- h) særavgifter etter særavgiftsloven (særavgifter)
- i) avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter)
- j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon)
- k) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23 (finansskatt på lønn)

Generelt

Bestemmelsen regulerer virkeområdet for skatteforvaltningsloven. Loven gjelder for fastsetting av de skatteartene som er oppregnet i bestemmelsen. At loven gjelder for «fastsetting av» skattene og avgiftene, er tatt inn for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler, men ikke øvrige regler av betydning for beskatningen. Oppregningen er også ment å fungere som definisjoner av hva som menes med de ulike betegnelsene på skatteartene i loven. Loven gjelder ikke for betaling av skatte- og avgiftskrav da dette er regulert i skattebetalingsloven. Loven gjelder heller ikke for arveavgift. Arveavgiftssaker må derfor fortsatt behandles etter Lov 19.06.1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven), og de rettskilder som knytter seg til de aktuelle bestemmelser.

§ 1-1 første ledd bokstav a

Lovtekst

Loven gjelder for fastsetting av

- a) skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 (formues- og inntektsskatt)

Forvaltningsreglene for disse skattene var tidligere regulert i ligningsloven 1980.

§ 1-1 første ledd bokstav b**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

b) skatt på formue og inntekt etter Svalbardskatteloven (svalbardskatt)

Forvaltningsreglene for svalbardskatt var tidligere regulert i svalbardskatteloven og ligningsloven 1980.

§ 1-1 første ledd bokstav c**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

c) skatt på inntekt etter Jan Mayen-skatteloven (Jan Mayen-skatt)

Jan Mayen-skatt nevnes i en egen bestemmelse fordi forvaltningsreglene for denne skattearten avviker noe både fra reglene for svalbardskatt og reglene for formues- og inntektsskatt.

§ 1-1 første ledd bokstav d**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

d) skatt på inntekt etter artistskatteloven (artistskatt)

Forvaltningsreglene for artistskatt var tidligere regulert i artistskatteloven og ligningsloven 1980.

§ 1-1 første ledd bokstav e**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

e) skatt på formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (petroleumsskatt)

Forvaltningsreglene for petroleumsskatt var tidligere regulert i petroleumsskatteloven og ligningsloven 1980.

§ 1-1 første ledd bokstav f**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

f) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift)

Skatteforvaltningsloven gjelder for fastsetting av både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Forvaltningsreglene for merverdiavgift var tidligere regulert i merverdiavgiftsloven, forvaltningsloven og tolloven.

§ 1-1 første ledd bokstav g**Lovtekst**

Loven gjelder for fastsetting av

g) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23 (arbeidsgiveravgift)

Forvaltningsreglene for arbeidsgiveravgift var tidligere regulert i folkestrygdloven og ligningsloven 1980.

§ 1-1 første ledd bokstav h

Lovtekst

Loven gjelder for fastsetting av
h) særavgifter etter særavgiftsloven (særavgifter)

Loven omfatter forvaltningsreglene for både registrerte og uregistrerte særavgiftspliktige. Forvaltningsreglene for særavgiftene var tidligere regulert i særavgiftsloven med forskrifter, forvaltningsloven og tolloven.

§ 1-1 første ledd bokstav i

Lovtekst

Loven gjelder for fastsetting av
i) avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter)

Forvaltningsreglene for motorkjøretøyavgiftene var tidligere regulert i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven med forskrifter, og i forvaltningsloven.

Med motorkjøretøyavgifter forstås:

- Engangsavgift
- Årsavgift
- Vektårsavgift
- Omregistreringsavgift

Ikke vrakpant

Skatteetatens arbeidsoppgaver knyttet til vraking av kjøretøy og utbetaling av vrakpant, som er regulert i Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften) kapittel 4, omfattes ikke av virkeområdet til skatteforvaltningsloven, og behandles som tidligere etter forvaltningsloven.

§ 1-1 første ledd bokstav j

Lovtekst

Loven gjelder for fastsetting av
j) kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon)

Forvaltningsreglene for merverdiavgiftskompensasjon var tidligere regulert i merverdiavgiftskompensasjonsloven og forvaltningsloven. Skatteforvaltningsloven er gjort gjeldende også for merverdiavgiftskompensasjon, selv om det er en utbetalingsordning. Rent språklig kan det synes noe unaturlig at merverdiavgiftskompensasjon i loven betegnes som «skatt», se nærmere under [§ 1-2 første ledd bokstav a](#), men det legges til grunn at fordelene med et felles regelverk vil veie opp for ulempene.

§ 1-1 første ledd bokstav k

Lovtekst

Loven gjelder for fastsetting av

k) finansskatt på lønn etter folketrygdloven kapittel 23 (finansskatt på lønn)

I folketrygdloven § 23-2 a er det innført finansskatt på lønn for arbeidsgivere med ansatte som utfører finansielle aktiviteter. Loven er gitt anvendelse på fastsettingen av slik finansskatt.

§ 1-2 Definisjoner

I denne loven menes med

- a) **skatt:** skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1
- b) **skattepliktig:** fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt
- c) **skattemyndigheter:** myndigheter som nevnt i kapittel 2
- d) **enkeltvedtak:** avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av denne loven og som er bestemmende for rettinger eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

Generelt

Bestemmelsen definerer sentrale begreper i loven. Der det er behov for å skille mellom de ulike skatteartene i loven, brukes begrepene slik de er definert i § 1-1 [Lovens virkeområde](#).

§ 1-2 første ledd bokstav a

Lovtekst

I denne loven menes med

- a) skatt: skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som nevnt i § 1-1

Etter bokstav a skal begrepet skatt omfatte alle skatter og avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som er nevnt i § 1-1 [første ledd bokstav a](#).

§ 1-2 første ledd bokstav b

Lovtekst

I denne loven menes med

- b) skattepliktig: fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt

Etter bokstav b skal begrepet «skattepliktig» i loven bety fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert «skatt» som definert i bokstav a. Dette omfatter alle som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skatteartene, samt de som er kompensasjonsberettiget etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, jf. § 1-1 [Lovens virkeområde](#).

Merverdiavgift

Et avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d, er «skattepliktig» etter skatteforvaltningsloven. Begrepet omfatter næringsdrivende og offentlig virksomhet samt øvrige subjekter som er eller skal være registrert etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 2 - Registreringsplikt og -rett, inklusive de som feilaktig har unnlatt å la seg registrere. Begrepet inkluderer de frivillig registrerte etter mval. § 2-3. I tillegg omfatter begrepet kommisjonærer og kommittenter i kommisjonsforhold, jf. § 3-1 annet ledd, og subjekter som oppfører bygg eller anlegg for egen regning etter § 3-26. Representanter for næringsdrivende i utlandet som nevnt i mval. § 2-1 sjette ledd, jf. § 11-1 fjerde ledd, er også avgiftssubjekter. Tilbyder som leverer

elektroniske tjenester omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, er også avgiftssubjekt. Tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, er ikke avgiftssubjekt dersom de velger forenklet registreringsordning etter mval. §§ 14-4 flg. Personer som innfører varer og næringsdrivende eller offentlig virksomhet som kjøper fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet, anses ikke som avgiftssubjekter, men er pliktig til å beregne og betale merverdiavgift etter mval. §§ 11-2 og 11-3 første ledd.

Trekkpliktige som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovens § 8-8 [Melding om trekk mv.](#) i utbetalinger til skattepliktige, omfattes ikke. Det samme gjelder andre som kan gjøres ansvarlige for betaling av den skattepliktiges skatt, for eksempel etter skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50 og merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

**Ikke trekkpliktige
og andre
betalingsansvarlige**

§ 1-2 første ledd bokstav c

Lovtekst

I denne loven menes med

c) skattemyndigheter: myndigheter som nevnt i kapittel 2

Med «skattemyndigheter» menes myndigheter som nevnt i lovens kapittel 2. Når begrepet anvendes ellers i loven, vil det framgå av kapittel 2 hvem som er myndighet for den enkelte skatteart. Definisjonen regulerer bare betydningen av dette begrepet i skatteforvaltningsloven. «Skattemyndigheter» brukes ellers i mange sammenhenger og med ulik betydning, og ofte i en videre betydning enn det som menes her.

§ 1-2 første ledd bokstav d

Lovtekst

I denne loven menes med

d) enkeltvedtak: avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig

Bokstav d definerer begrepet «enkeltsvedtak» i skatteforvaltningsloven. Begrepet er ment å ha samme innhold som tilsvarende begrep i forvaltningsloven. I likhet med forvaltningsloven angir begrepet anvendelsesområdet til flere av lovens bestemmelser. Definisjonen er tilpasset skatteforvaltningsområdet. Vilkåret om at avgjørelsen må gjelde rettigheter eller plikter til «en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig» har den samme avgrensingsfunksjonen som vilkåret «en eller flere bestemte personer» i forvaltningsloven.

Skatteforvaltningsloven regulerer to typer myndighetsavgjørelser. Den ene er avgjørelser som er bestemmende for rettigheter og plikter for den avgjørelsen berører (skattefastsettelsesvedtak og andre enkeltvedtak), og den andre typen er såkalte prosessledende avgjørelser. Enkeltsvedtak

kan igjen deles opp i vedtak som gjelder skattefastsetting og andre vedtak, f.eks. vedtak om overtredelsesgebyr. Se nærmere om skillet under.

Hvilke bestemmelser gjelder?

Mange av bestemmelsene i skatteforvaltningsloven gjelder ved behandlingen av alle saker etter loven, uavhengig av om det fattes avgjørelser som er enkeltvedtak. Eksempler på dette er reglene om habilitet og taushetsplikt. En del av lovens bestemmelser gjelder imidlertid bare bestemte grupper av saker. Anvendelsesområdet fremgår i disse tilfellene uttrykkelig av ordlyden. Det følger for eksempel av enkelte saksbehandlingsregler og klageregler at de bare gjelder for saker som er enkeltvedtak i lovens forstand, se [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) og [Kapittel 13 Klage](#). Videre er det slik at enkelte regler bare skal gjelde for utvalgte typer enkeltvedtak. Eksempler på dette er at §§ 12-1 til 12-10 bare gjelder vedtak om skattefastsetting, mens § 12-11 bare regulerer andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting. Se [Kapittel 12 Endring uten klage](#)

Myndighetsvedtak

Bare avgjørelser som treffes av skattemyndighetene kan være enkeltvedtak. Vilkåret om at en avgjørelse må være truffet av skattemyndighetene innebærer blant annet at det ikke fattes enkeltvedtak når skatt fastsettes av noen som ikke er offentlige myndigheter. Dette betyr at det ikke fattes enkeltvedtak når den skattepliktige selv eller trekkpliktige fastsetter grunnlaget for- eller beregner skatt etter [§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget](#) og [§ 9-2 Beregning av skatt](#).

Skattefastsettingsvedtak

Med vedtak om skattefastsetting menes i utgangspunktet det samme som vedtak om ligning etter ligningsloven 1980, vedtak om fastsetting av avgiftsoppgjør etter tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven og tilsvarende fastsetting av særavgifter etter særavgiftslovgivningen osv. Vedtak om skattefastsetting har det til felles at de regulerer det materielle innholdet i en skatteforpliktelse. Vedtakene påvirker dermed etter sin art omfanget av skatteforpliktelsen.

Både grunnlaget og skatteberegningen

Vedtak om skattefastsetting kan både gjelde myndighetsfastsettelsen av grunnlaget for beregning av skatt og den påfølgende skatteberegningen. Eksempler på den første gruppen vedtak er myndighetsvedtak om fastsetting av alminnelig inntekt, personinntekt eller grunnlaget for beregning av særavgifter eller merverdiavgift (beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift). Vedtak om hvilke skatte- og avgiftssatser som skal anvendes på grunnlaget for beregning av skatt, er eksempler på vedtak som gjelder skatteberegningen.

Hele fastsettingen eller deler av den

Vedtak om skattefastsetting kan videre gjelde hele fastsettingen som sådan eller bare enkeltposter som inngår som en del av den samlede fastsettingen. Et eksempel på vedtak som gjelder hele fastsettingen, er et vedtak der skattemyndighetene fastsetter samlet merverdiavgiftspliktig beløp for en termin ved skjønn som følge av at den skattepliktige ikke har levert skattemelding for terminen. Vedtak som gjelder enkeltposter

om skattepliktig formue, inntekt eller fradrag, er eksempler på avgjørelser som bare dreier seg om deler av fastsettingen.

Vedtak om skattefastsetting kan påvirke skatteforpliktelsen i positiv eller negativ retning sammenlignet med den fastsettingen som foreligger fra tidligere (være til fordel eller ulempe for den skattepliktige). Vedtak om skattefastsetting kan også fattes uten at det foreligger noen fastsetting fra tidligere. Dette gjelder på motorkjøretøyavgiftsområdet, hvor det er skattemyndighetene som gjennomfører den ordinære fastsettingen etter § 9-1 annet ledd. Vedtak om skattefastsetting kan fattes uten at det foreligger noen tidligere fastsetting også for skattearter hvor det er den skattepliktige som skal fastsette grunnlaget for skatten etter § 9-1 første ledd. Det typiske eksemplet på dette er når skattemyndighetene fastsetter den skattepliktiges inntekt, formue eller omsetning ved skjønn fordi den skattepliktige ikke har levert skattemelding, se [Kapittel 12 Endring uten klage](#). I tillegg til fastsetting av alminnelig skatt på det aktuelle skattegrunnlaget, er vedtak om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt også vedtak om skattefastsetting, se § 14-3 Tilleggsskatt og § 14-6 Skjerpet tilleggsskatt.

Ikke tidligere fastsettelse

Avgjørelser etter § 14-1 Tvangsmulkt eller etter § 14-7 Overtredelsesgebyr er «enkelvedtak» etter § 1-2 første ledd bokstav d, men er ikke vedtak om skattefastsetting. Et varsel om tvangsmulkt etter § 14-1 første ledd er et enkelvedtak fordi tvangsmulkten begynner å løpe umiddelbart dersom opplysningene ikke er gitt innen den nye fristen. Det treffes ikke et nytt vedtak fra skattemyndighetenes side og vedtaket er dermed et såkalt betinget vedtak.

Andre enkelvedtak enn skattefastsetningsvedtak

Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr kan rette seg mot tredjeparter, noe som i seg selv medfører at det ikke dreier seg om vedtak om fastsetting. Også når slike avgjørelser retter seg mot skattepliktige, følger det imidlertid av avgjørelsens art at de ikke er fastsetningsvedtak. Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr regulerer ikke det materielle innholdet i en skatteforpliktelse. De er administrative reaksjonsformer mot skattepliktige og tredjeparter for blant annet manglende levering av opplysninger eller unnlattelse av å medvirke til kontroll.

Vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er ikke vedtak om skattefastsetting, ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for den enkelte termin. Vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret skal likevel behandles etter bestemmelsene som gjelder for fastsetningsvedtak når det samtidig er truffet vedtak om endring av fastsettingen etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv., se § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret.

I forvaltningsloven § 2 tredje ledd er det presisert at avgjørelser som gjelder avvising av en sak eller bruk av særlige tvangsmidler for å få

Avvisningsvedtak

gjennomført et vedtak, også skal regnes som enkeltvedtak. Slike avgjørelser er også ment å være enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven.

Prosessledende avgjørelser er ikke enkeltvedtak

Det at avgjørelsen må være «bestemmende for rettigheter eller plikter» for å være et enkeltvedtak etter § 1-2 første ledd bokstav d, er ment å ha samme betydning som det likelydende begrepet i forvaltningsloven § 2. Dette vilkåret innebærer eksempelvis at prosessledende avgjørelser som hovedregel ikke er enkeltvedtak etter loven. I forvaltningsloven er det gitt egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om innsyn i saksdokumenter, pålegg om å gi opplysninger, gransking mv. Ligningsloven 1980 hadde også egne saksbehandlings- og klageregler for avgjørelser om blant annet innsyn i saksdokumenter og pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll.

Selv om prosessledende avgjørelser ikke er enkeltvedtak, gjelder de ulovfestede prinsippene om forsvarlig saksbehandling også på disse saksområdene, og kravet til saksbehandlingen skjerpes når det f.eks. er tale om utlevering av sensitive opplysninger. Se sak 2007/1796 hos Sivilombudsmannen, som er omtalt under § 3-3 [Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.](#)

Prosessledende avgjørelser

Det er egne klage- og saksbehandlingsregler for innsyn i saksdokumenter og kontroll, se nærmere om dette i [Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale](#) og [Kapittel 10 Kontroll](#).

§ 1-3 Forholdet til forvaltningsloven

Forvaltningsloven gjelder ikke for behandling av saker etter denne loven, med følgende unntak:

- a) **Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen gjelder for behandlingen av saker etter denne loven. Departementet kan gi forskrift som angitt i forvaltningsloven § 15 a tredje ledd for behandlingen av saker etter loven her.**
- b) **Forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelder for behandlingen av saker etter denne loven.**

Generelt

Forvaltningsloven gjelder ikke med mindre annet er bestemt. Skatteforvaltningsloven er uttømmende for sitt område. Dette er likevel ikke til hinder for at det fremgår direkte av § 12-11 fjerde ledd at en endringsadgang kan følge av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Disse prinsippene ligger da også til grunn for lovens bestemmelser, og det er redegjort kortfattet for disse i dette kapitlet. Selv om forvaltningsloven ikke gjelder, er det gjort et unntak for dette når det gjelder forvaltningslovens regler om elektronisk kommunikasjon og forskrifter. Disse gjelder direkte. Det er forøvrig et formål at reglene på skatteforvaltningsområdet i størst mulig grad skal være lik de som gjelder etter forvaltningsloven.

§ 1-3 første ledd bokstav a

Lovtekst

Forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen gjelder for behandlingen av saker etter denne lov. Departementet kan her gi forskrift som angitt i forvaltningsloven § 15 a tredje ledd for behandlingen av saker etter loven.

Reglene om elektronisk kommunikasjon gitt i og i medhold av forvaltningsloven skal gjelde for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Det er således ikke gitt forskrifter med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 1-3 første ledd bokstav a. På ligningsområdet var det tidligere gitt en egen forskrift med tilsvarende regler som i forvaltningsloven § 15 a første og annet ledd. Videre var eForvaltningsforskriften som hovedregel gjort gjeldende på ligningsområdet med visse unntak, og den gjaldt også for andre skattearter som ble omfattet av ligningsloven.

I forvaltningsloven er elektronisk kommunikasjon mellom forvaltningen og borgerne regulert i § 15 a og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen. Forvaltningen har som hovedregel adgang til å kommunisere elektronisk med borgerne. Det åpnes imidlertid for at privatpersoner kan reservere seg mot elektronisk kommunikasjon og i stedet motta tradisjonell post fra forvaltningen. I tillegg til å regulere kommunikasjon fra forvaltningen til borgerne, fastslår forvaltningsloven

§ 15 a annet ledd at alle som henvender seg til et forvaltningsorgan kan benytte elektronisk kommunikasjon dersom forvaltningsorganet har lagt til rette for dette og det skjer på den anviste måten, om ikke annet følger av lov eller forskrift. Bestemmelsen berører ikke særlov-givning som pålegger enkeltpersoner en plikt til å sende informasjon elektronisk til et forvaltningsorgan. Regler om plikt til å levere enkelte opplysninger elektronisk til myndighetene kan ikke gis med hjemmel i bestemmelsen, men i skatteforvaltningsloven § 7-13 *Forskrifter mv.* og § 8-15 *Forskrifter mv.* er det gitt hjemler til å gi forskriftsbestemmelser om hvordan opplysninger skal gis. Det er gitt slike forskrifter.

Skatteforvaltningsloven § 1-3 bokstav a med henvisning til forvaltningsloven § 15 a gir tilstrekkelig behandlingsgrunnlag for skattemyndighetenes elektroniske kommunikasjon. Nærmere regler om elektronisk kommunikasjon er gitt i forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften).

§ 1-3 første ledd bokstav b

Lovtekst

Forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelder for behandlingen av saker etter denne loven.

Ligningsloven 1980 § 1-2 bestemte at forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter skulle gjelde for behandlingen av saker etter loven, selv om forvaltningsloven for øvrig ikke kom til anvendelse. Bestemmelsen er derfor en videreføring av gjeldende rett når det gjelder skatt på inntekt og formue.

Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper

Det følger av skatteforvaltningsloven § 1-3 at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter loven. Det er likevel klart at man ved anvendelsen av loven må kunne legge både prinsipper som kommer til uttrykk i forvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper til grunn. I § 12-11 *fjerde ledd*, som gjelder myndighetenes endringsadgang, vises det også til alminnelige forvaltningsrettslige regler.

Formålet med forvaltningsregler

Formålet med forvaltningsregler er å legge til rette for en betryggende saksbehandling som kan sikre materielt sett riktige avgjørelser og den enkeltes rettssikkerhet. Dette må også ses i sammenheng med universelle menneskerettigheter. Prinsippet er nedfelt både i Grunnloven §§ 2 og 92, og i EMK art. 6 om retten til rettferdig rettergang. Det er et formål å sikre forutberegnelighet gjennom forståelige materielle regler og regler om forhåndsvarsling og kontradiksjon. Effektiv og forsvarlig saksbehandling skal sikres ved regler om frister for saksbehandling, veiledning, innsyn og begrunnede avgjørelser. Regler om habilitet skal

sørge for upartisk, uhildet saksbehandling, at det ikke tas utenforliggende hensyn og tillit til forvaltningen. Regler om taushetsplikt må ses i sammenheng med at borgerne har en omfattende opplysningsplikt. Alle krav som stilles må veies opp mot hverandre. Kravene til rask og effektiv saksbehandling vil f.eks. lett kunne komme i konflikt med kravene til grundig og forsvarlig saksbehandling. Forvaltningsreglene sier stort sett ingenting om hvilke av flere motstridende hensyn som skal veie tyngst.

Hvorfor egen skatteforvaltningslov?

I forvaltningsretten skilles det mellom alminnelig og spesiell forvaltningsrett. Forvaltningsloven er en del av den almennelige forvaltningsretten, mens skatteforvaltningsloven er en del av den spesielle forvaltningsretten. En viktig forskjell mellom forvaltningsloven og skatteforvaltningsloven knytter seg til hvem som har hovedansvaret for sakens opplysning. Etter forvaltningsloven har forvaltningen i større grad en veilednings- og utredningsplikt enn det skattemyndighetene har etter skatteforvaltningsloven. Det følger av forvaltningsloven at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Skatteforvaltningsloven bygger på et egenfastsetningsprinsipp, der skattepliktige fastsetter grunnlaget selv, eller skattemyndighetene bygger på skattepliktiges egne opplysninger når de fatter vedtak. Begrunnelsen for anvendelsen av et slikt prinsipp er at det er de skattepliktige som er antatt å kjenne sine egne forhold best. Antallet saker på skatteområdet er svært høyt, slik at en utredningsplikt i praksis ikke ville latt seg gjennomføre. Etter forvaltningsloven behandles klager av overordnet forvaltningsorgan, mens det er nemnder som er klageinstans ved fastsetting av skatter.

Det kan også nevnes at det er strengere regler om taushetsplikt på skatteområdet enn etter forvaltningsloven. Etersom opplysningsplikten i skattesaker er omfattende, er det svært viktig at de opplysningspliktige kan stole på at de kan gi opplysningene uten fare for at de kommer på avveie.

Det er også strengere regler om habilitet. Bruk av skjønn ved fastsetting av skattegrunnlag, endringsbestemmelsene og sanksjonsbestemmelsene er også særbestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Legalitetsprinsippet

Det at avgjørelser krever hjemmel i lov, omtales som legalitetsprinsippet. Dette er lovfestet i Grunnloven § 113. Hjemmelsgrunnlaget sikrer at det foreligger et grunnlag for Skatteetatens myndighetsutøvelse. Inngrep i private forhold forutsetter hjemmel i lov. Det samme gjelder bruk av fysisk makt og tvangsmidler. Det kreves hjemmel i lov for å pålegge private parter plikter som ikke kan bygges på avtale. Forvaltningen må derfor ha hjemmel i lov for å pålegge skattepliktige å legge frem dokumenter o.l.. Hvorvidt det foreligger tilstrekkelig hjemmel, må avklares gjennom en tolking av den enkelte bestemmelse. Ved tolkingen må alminnelig rettsskildelære anvendes.

Hva kan forvaltningen bestemme?

Mens forvaltningsretten beskriver hvordan saksbehandlingen skal foregå, er det i den materielle lovgivningen vi finner hva forvaltningen kan bestemme. Både skatteloven, merverdiavgiftsloven og særavgiftsloven er eksempler på materiell lovgivning. Forvaltningen må alltid ha et rettslig grunnlag for å kunne fatte avgjørelser. Når det gjelder selve organiseringen av forvaltningen finnes ofte hjemmelen i den generelle organisasjons- og instruksjonsmyndigheten som et overordnet organ har overfor underordnede organer, jf. Grunnloven § 3, som bestemmer at den utøvende makt tilligger Kongen. Privat autonomi er et annet grunnlag som forvaltningsorganer kan påberope seg. Dette vil f.eks. gjelde rådigheten over eiendom og kompetansen til å inngå avtaler. Et eksempel på utøvelse av slik rådighet er i tilfeller hvor skattepliktige reiser erstatningskrav mot Skatteetaten på erstatningsrettslig grunnlag, jf. skadeserstatningsloven § 2-1. I disse sakene opptrer Skatteetaten som en hvilken som helst privat part, og kan dermed nekte erstatning uavhengig av saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven.

Forsvarlig saksbehandling

Forsvarlig saksbehandling sikres ved regler om foreløpig svar, taushetsplikt, habilitet, partsinnsyn, forhåndsvarsling, forutberegnelighet, veiledningsplikt, krav til begrunnelser, omgjøringsregler og klageregler. I tillegg kommer interne retningslinjer og rutiner som også skal ivareta disse kravene. Formålet med reglene er at det skal treffes materielt riktige avgjørelser. De skal dessuten underbygge tilliten til forvaltningen. Imidlertid finnes ikke alle kravene som stilles til forsvarlig saksbehandling i forvaltningslovene. I tillegg til at avgjørelsene skal være materielt riktige og at saksbehandlingsreglene følges, stilles det strenge krav til likebehandling, at det ikke tas utenforliggende hensyn og at det ikke fattes vilkårlige avgjørelser.

Likebehandling

Med likebehandling menes at like tilfeller skal behandles likt. Prinsippet er nedfelt i Grunnloven § 98. De fleste saksbehandlingsreglene støtter opp under dette formålet, uten at prinsippet er uttrykt eksplisitt i en lovbestemmelse. Spesielt klagereglene og reglene om omgjøring av eget tiltak står sentralt her. I tillegg vil domstolenes kontroll med forvaltningen være en viktig garantist for dette formålet. Det er i vurderingen av om kravet om likebehandling er oppfylt viktig å sonde mellom saklig- og usaklig forskjellsbehandling. Det er den usaklige forskjellsbehandlingen som rammes av forbudet som utledes av blant annet Grunnloven. Saklig forskjellsbehandling, f.eks. at det treffes ulik avgjørelse i to tilsynelatende like klagesaker fordi faktum ikke er helt likt, er tillatt. Det samme kan være tilfellet dersom fristene for endring er oversittet for skattepliktig A, men ikke for skattepliktig B. Da vil skattemyndigheten kunne endre hos B uten at han kan få medhold i at dette er usaklig forskjellsbehandling. Skatteetatens kontroll av enkelte skattepliktige, men ikke alle, vil heller ikke være usaklig forskjellsbehandling.

Med forbudet mot å ta utenforliggende hensyn menes at en avgjørelse må bygge på saklige og relevante hensyn. Noen ganger fremgår det av en lovbestemmelse hvilke hensyn som skal tillegges vekt. Se f.eks. skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd, hvor de viktigste hensynene ved vurderingen om en sak skal tas opp til endring er opplistet i lovteksten. Når hensynene ikke går klart frem av loven, vil lovens eller bestemmelsens formål kunne gi svar på hvilke hensyn som er saklige og relevante. Det vil som hovedregel alltid være forbudt å legge vekt personlige kjennetegn ved en part, f.eks. kjønn, etnisitet, politisk syn, organisasjonsmedlemskap o.l..

**Utenforliggende
hensyn**

Rent tilfeldige avgjørelser kan ikke godtas. Dersom forvaltningen verken har utøvd skjønn eller lagt en rettsregel til grunn for sitt vedtak, kan avgjørelsen være ugyldig. Det gjelder for forvaltningen et generelt forbud mot vilkårlig og urimelig myndighetsutøvelse. Det er sjelden at domstolene opphever vedtak på dette grunnlaget alene, men det kombineres ofte med brudd på andre hensyn eller regler.

**Vilkårlige og
urimelig avgjørelser**

Uten hensyn til saksbehandlingen for øvrig, er det klart at avgjørelser må basere seg på korrekte fakta. Regler om innsyn, krav til dokumentasjon og kontradiksjon skal bidra til å sikre et korrekt beslutningsgrunnlag.

Korrekt faktum

Kapittel 2

Skattemyndigheter

Kapitlet regulerer hvilke organer som er skattemyndigheter for henholdsvis formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, se § 2-1. Videre reguleres hvem som er skattemyndigheter for henholdsvis petroleumsskatt, Svalbardskatt, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter, se nærmere i §§ 2-2 til 2-6. Den nærmere oppgavefordelingen internt i Skatteetaten fremgår av Skattedirektoratets beslutninger om organisering av oppgaver i skatteetaten.

Skattemyndigheten i første instans er fordelt mellom skattekontoret og oljeskattekontoret, se [§ 2-7 Skattemyndighet i første instans](#).

Skattemyndigheten i annen instans er fordelt mellom Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda, sekretariatet for skatteklagenemnda, Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard.

Det åpnes også opp for i [§ 2-13 Myndighet til andre organer](#), at myndighet kan legges til andre organer som ikke er skattemyndigheter etter kapittel 2.

Når betegnelsen «skattemyndigheter» brukes ellers i loven uten at det er nærmere spesifisert, vil det framgå av kapittel 2 hvilke organer som er myndigheter for den enkelte skattearten som omfattes av skatteforvaltningsloven.

Klagenemndenes uavhengige stilling er lovfestet i [§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling](#) ved at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere nemndene, verken generelt eller i enkeltsaker.

Det lovreguleres i § 2-8 at det er Finansdepartementet som oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt, og at det er Longyearbyen lokalstyre som oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard. Se [§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid](#). Videre gis det en forskriftshjemmel for å gi nærmere bestemmelser om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. Kapitlet har også regler om utelukkingsgrunner og om samtidige verv for nemndsmedlemmer i henholdsvis [§ 2-10 Utelukkingsgrunner](#) og [§ 2-11 Samtidige verv](#).

§ 2-1 Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift

Skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift.

Bestemmelsen regulerer hvilke organer som er myndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Myndigheter for disse skatteartene er skattekontoret, Skattedirektoratet, sekretariatet for Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda. Med formues- og inntektsskatt regnes også tonnasjeavgift, naturressursskatt og grunnrenteskatt etter skatteloven, samt trygdeavgift etter folketrygdloven, se [§ 1-1 første ledd bokstav a](#). Skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda er myndigheter for all merverdiavgift, dvs. både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift.

Generelt

Med myndigheter menes både myndigheter i første og annen instans. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke type avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte.

Skattekontoret er myndighet i første instans, jf. [§ 2-7 Skattemyndighet i første instans](#). Skattekontorets kompetanse og hovedoppgaver er å kontrollere, eventuelt endre skattepliktiges (trekkpliktiges) fastsetting for de nevnte skattarter, vurdere eventuelle klager over endringen og oversende redegjørelse av klagesaken til sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Skattekontoret

Skattedirektoratet er overordnet myndighet for skattekontorene. At Skattedirektoratet er overordnet skattekontorene innebærer at Skattedirektoratet har organisasjons- og instruksjonsmyndighet over skattekontorene, og dessuten kompetanse til å omgjøre deres avgjørelser. Instruksjonsmyndigheten innebærer at det kan gis instruksjoner om saksbehandling og lovtolkning og generelle retningslinjer om hvilke hensyn som skal tillegges vekt ved skjønnsutøvelsen. Skattedirektoratet er klageinstans i alle saker som ikke skal behandles av en av de tre klagenemndene; Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Skatteklagenemnda for petroleumsskatt (§ 13-3 annet til fjerde ledd). Se [Kapittel 13 Klage](#). Dette vil blant annet gjelde merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Skattedirektoratet er også klageinstans for andre enkeltvedtak enn skattefastsetting.

Skattedirektoratet

- Sekretariatet for Skatteklagenemnda** Sekretariatet for Skatteklagenemnda har som hovedoppgave å forberede klagesaker for Skatteklagenemnda. Selv om sekretariatet er å anse som skattemyndighet etter bestemmelsen, har sekretariatet f.eks. ikke kompetanse til å treffe vedtak om fastsetting. Forøvrig skal saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven gjelde så langt de passer. Les mer om sekretariatets kompetanse i [§ 13-3 annet ledd](#).
- Skatteklagenemnda** Skatteklagenemnda er en landsdekkende nemnd og har fra 1. juli 2016 erstattet de fem regionale skatteklagenemndene; Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift.

§ 2-2 Petroleumsskatt

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

Bestemmelsen angir at Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for petroleumsskatt etter skatteforvaltningsloven. Dette er en videreføring av gjeldende ordning etter oppheving av Oljeskattenemnda fra og med 1. juli 2015, jf. endring i petroleumsskatteloven ved lov 19. juni 2015 nr. 48. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke type avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte.

Se om fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret, Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter i henholdsvis skatteforvaltningsloven [§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter](#) og [§ 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter](#). Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

§ 2-3 Svalbardskatt

Skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard er myndigheter for svalbardskatt.

Bestemmelsen angir at skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda for Svalbard er myndigheter for svalbardskatt. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke typer avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte.

Skattedirektoratet kan f.eks. ikke fatte vedtak i første instans, se [§ 2-7 Skattemyndighet i første instans](#). Skatt til Svalbard fastsettes etter svalbardskatteloven av 1996. Personer som er bosatt på Svalbard skal svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt, jf. svalbardskatteloven § 2-1. Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven, jf. [§ 13-3 tredje ledd](#). Nærmere regler om Skatteklagenemnda er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 2-8 bokstav D.

§ 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon.

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon etter L 12.12.2003 nr. 108 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Ordningen gjelder kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskap, barnehager, kirkelig fellelsråd, menigheter og ideelle organisasjoner. De som omfattes av kompensasjonsordningen vil kunne søke om å få tilbakebetalt merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester.

Dette er en videreføring av tidligere ordning. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke typer avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte. Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for skattefastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd. Skattedirektoratet kan ikke fatte vedtak i første instans, se § 2-7 Skattemyndighet i første instans.

§ 2-5 Særagifter

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særagifter.

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særagifter. Dette gjelder både for registrerte og uregistrerte særagiftspliktige virksomheter. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke typer avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte.

Skattedirektoratet er klageinstans for vedtak om skattefastsetting av særagifter, se [§ 13-3 første ledd](#). Skattedirektoratet kan ikke fatte vedtak i første instans, [§ 2-7 Skattemyndighet i første instans](#).

§ 2-6 Motorkjøretøyavgifter

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter.

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgiftene; årsavgift, omregistreringsavgift og vektårsavgift. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke typer avgjørelser den enkelte myndighet kan fatte.

For motorkjøretøyavgifter gjelder ikke egenfastsetting. På dette området skal skattemyndighetene fastsette avgiften, se [§ 9-1 annet ledd](#).

Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for vedtak om fastsetting av avgiftene. Skattedirektoratet kan ikke fatte vedtak i første instans, se [§ 2-7 Skattemyndighet i første instans](#).

§ 2-7 Skattemyndighet i første instans

Skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndigheter i første instans.

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndigheter i første instans. Tilsvarende bestemmelser fulgte tidligere av ligningsloven 1980 § 2-1 første punktum og merverdiavgiftsloven § 12-1 første ledd.

Skattemyndighet i første instans

Skattemyndighet i første instans innebærer at det er skattekontoret og Oljeskattekontoret som i første omgang endrer skattepliktiges egenfastsetting eller foretar skjønnsfastsettinger og beregner skatten. Det er også den instansen som treffer andre typer enkeltvedtak enn skattefastsetningsvedtak og prosessledende avgjørelser.

Skattemyndighet i annen instans

Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda, sekretariatet og de øvrige klagenemndene har som hovedregel ikke kompetanse til å treffe vedtak i første instans. Når myndigheten etter bestemmelsen er lagt til skattekontoret og Oljeskattekontoret i første instans, vil avvik fra dette utgangspunktet fremgå av skatteforvaltningslovens øvrige bestemmelser. Se som eksempel [§ 5-9 Sakskostnader](#), hvor spørsmålet om dekning av sakskostnader skal avgjøres av den myndighet som endrer vedtaket. Dersom Skattedirektoratet gir medhold i en klagesak om f.eks. særavgifter, er det dermed Skattedirektoratet i første instans som behandler et eventuelt krav om sakskostnader.

Skattedirektoratet har organisasjons- og instruksjonsmyndighet over skattekontorene. Instruksjonsmyndigheten innebærer at det blant annet kan gis instruksjoner om saksbehandling og lovtolkning og generelle retningslinjer om hvilke hensyn som skal tillegges vekt ved skjønnsutøvelsen. Skattedirektoratet har ingen instruksjonsmyndighet over Skatteklagenemnda, sekretariatet eller de øvrige skatteklagenemndene.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er å anse som skattemyndighet når det gjelder saksbehandlingsreglene, men har ikke kompetanse til å treffe vedtak om fastsetting. Se mer om dette i [§ 13-3 annet ledd](#).

Finansdepartementet er overordnet myndighet for skattemyndighetene (Skatteetaten). Som overordnet myndighet er det Finansdepartementet som er klageinstans i saker som avgjøres av Skattedirektoratet i første instans.

§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid

(1) Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

(2) Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.

(3) Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

Generelt

Det er gitt forskrifter til § 2-8. Forskriften har generelle bestemmelser for alle de tre klagenemndene om funksjonstid og vilkår for fritak som nemndsmedlemmer. Videre har den spesielle bestemmelser om oppnevning av medlemmer, organisering, krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring, organisering av stor avdeling og skriftlig eller muntlig behandling, og beslutningsdyktighet for de tre klagenemndene. Forskriftene er for en stor del en videreføring av de bestemmelsene som ble tatt inn i ligningsloven 1980 ved lov 19. desember 2014 nr 77 om Skatteklagenemnda, bestemmelser om Skatteklagenemnda for Svalbard i forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 til lov om skatt til Svalbard 29 november 1996 nr. 68, og bestemmelser i petroleumsskatteloven 13. juni 1975 nr. 35 § 6 nr. 1 bokstav d første til fjerde ledd, om organisering av de ulike klagenemndene.

§ 2-8 første ledd

Lovtekst

Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

Etter første ledd oppnevner departementet medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Tidligere særbestemmelser for Klagenemnda for petroleumsskatt i petroleumsskatteloven er videreført i egen forskrift med hjemmel i § 2-8 tredje ledd.

§ 2-8 annet ledd

Lovtekst

Longyearbyen lokalstyre oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard.

Etter annet ledd oppnevner Longyearbyen lokalstyre medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard. Tidligere særbestemmelser for Skat-

teklagenemnda for Svalbard i svalbardskatteloven er videreført i egen forskrift med hjemmel i § 2-8 tredje ledd.

§ 2-8 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

Tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler i forskrift om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. Dette er gjort i skatteforvaltningsforskriften § 2-8(1-15).

Skatteforvaltningsforskriften § 2-8

§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.

A Funksjonstid og fritak fra verv

§ 2-8-1 Funksjonstid

Medlemmer og varamedlemmer i Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt oppnevnes for fire år. De skal gjøre tjeneste til ny oppnevning har funnet sted, selv om funksjonstiden utløper.

§ 2-8-2 Fritak fra vervet som nemndsmedlem

(1) Departementet kan frita oppnevnt medlem eller varamedlem av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt fra vervet. Longyearbyen lokalstyre kan frita oppnevnt medlem eller varamedlem av Skatteklagenemnda for Svalbard.

(2) Fritak etter første ledd kan gjelde for resten av funksjonstiden eller for en viss tid.

B Skatteklagenemnda

§ 2-8-3 Oppnevning av medlemmer

Nemnda skal ha en leder og en nestleder. Departementet fastsetter hvor mange øvrige medlemmer og varamedlemmer som skal oppnevnes til nemnda.

§ 2-8-4 Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring

(1) Nemndas medlemmer og varamedlemmer skal ha utdanning og yrkeserfaring som

- a) jurist (cand. jur. eller mastergrad i rettsvitenskap),
- b) økonom (mastergrad) eller
- c) revisor (statsautorisert eller registrert).

(2) Nemndas leder og nestleder skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer i domstolloven § 54.

§ 2-8-5 Organisering

(1) Nemndas leder organiserer nemnda i avdelinger. Det skal være flere avdelinger med tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst én avdeling med fem medlemmer (stor avdeling).

(2) Nemndas leder og nestleder skal delta i stor avdeling. De øvrige nemndsmedlemmene skal delta i stor avdeling og alminnelig avdeling.

(3) Nemndas leder fordeler saker mellom avdelingene. Alle saker skal behandles i alminnelig avdeling. Dersom alminnelig avdeling ikke avgjør saken ved enighet, eller dersom minst ett av medlemmene krever det, skal saken gå videre til behandling i

stor avdeling. Nemndas leder kan beslutte at saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling.

§ 2-8-6 Ledelse av stor avdeling

(1) Stor avdeling ledes av nemndas leder eller nestleder.

(2) Nemndas leder og nestleder avgjør om den skattepliktige skal ha adgang til å møte i stor avdeling. Avgjørelsen kan ikke påklages.

§ 2-8-7 Skriftlig eller muntlig behandlingsform

Alminnelig avdeling avgjør saker etter skriftlig behandling. Stor avdeling avgjør saker i møte.

§ 2-8-8 Skriftlig behandling

Når nemnda behandler saker skriftlig skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. Medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen.

§ 2-8-9 Muntlig behandling

(1) Når nemnda behandler saker i møte, skal det føres møteprotokoll. Protokollen skal vise voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen i protokollen.

(2) Sekretariatet skal møte når nemnda avgjør saker i møte.

§ 2-8-10 Avgjørelser i nemnda

(1) Alminnelig avdeling er beslutningsdyktig når alle tre medlemmer deltar i voteringen. Alminnelig avdeling treffer avgjørelser ved enighet.

(2) Stor avdeling er beslutningsdyktig når minst tre medlemmer inkludert nemndas leder eller nestleder er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall. Ved stemmelikhet har leder eller nestleder dobbeltstemme.

C Klagenemnda for petroleumsskatt

§ 2-8-11 Oppnevning av medlemmer

Nemnda skal ha inntil syv medlemmer, inkludert leder og nestleder.

§ 2-8-12 Krav til utdanning og yrkeserfaring

Nemndas leder og nestleder skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer i domstoloven § 54.

§ 2-8-13 Organisering

Nemnda kan beslutte å dele seg i to avdelinger, hver på tre medlemmer. Nemndas leder og nestleder skal etter slik beslutning lede hver sin avdeling. Nemnda beslutter hvilke saker som skal bli avgjort i avdelingene.

§ 2-8-14 (se lovdata)

D Skatteklagenemnda for Svalbard

§ 2-8-15 Oppnevning av medlemmer og valg av leder

Nemnda skal ha tre medlemmer og varamedlemmer. Leder velges av nemnda.

§ 2-8-16 Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring

To tredjedeler av nemndsmedlemmene skal ha utdanning og yrkeserfaring innen regnskap, økonomi eller jus.

§ 2-8-17 Avgjørelser i nemnda

Nemnda treffer avgjørelse skriftlig eller i fulltallig møte.

§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling

(1) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.

(2) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt. Første punktum gjelder ikke endringer i skattefastsettingen etter § 12-1 tredje ledd.

(3) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Generelt

Uavhengige nemnder

Nemndenes uavhengige stilling lovfestes ved at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere nemndene, verken generelt eller i enkeltsaker. Sekretariatet for Skatteklagenemnda kan heller ikke instrueres. Det lovfestes også at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan endre vedtak fra nemndene, bortsett fra når endringen følger av en domstolsavgjørelse eller avtale med fremmed stat om forebygging av dobbeltbeskatning. Hvorvidt et forvaltningsorgan er uavhengig beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan de skal behandle saker, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. Reglene om nemndenes uavhengighet er en videreføring av ligningsloven 1980 § 2-4 a som kom inn med virkning fra 1. juli 2016.

§ 2-9 første ledd

Lovtekst

Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.

Første ledd slår fast at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere nemndene på skatteområdet. Forbudet mot å instruere nemndene gjelder både generelt og i enkeltsaker.

§ 2-9 annet ledd

Lovtekst

Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt. Første punktum gjelder ikke endringer i skattefastsettingen etter § 12-1 tredje ledd.

Annet ledd slår fast at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan endre vedtak fra nemndene på skatteområdet. Annet ledd annet punktum oppstiller et unntak fra forbudet mot å endre et nemndsvedtak i saker der skattemyndighetene har plikt til å gjennomføre endringssak etter § 12-1 tredje ledd. Dette gjelder saker der endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål, eller endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven. Det er ikke tilstrekkelig at det faktiske grunnlaget for nemndsvedtaket var uriktig eller ufullstendig. Det er da nemnda selv som må gjøre om sitt vedtak.

Unntak**§ 2-9 tredje ledd****Lovtekst**

Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkeltsaker instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda skal være faglig uavhengig av Skatteetaten. Det følger derfor av tredje ledd at verken departementet, Skattedirektoratet eller skattekontoret kan instruere sekretariatet. Forbudet gjelder både generelt og i enkeltsaker.

§ 2-10 Utelukkingsgrunner

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er

- a) Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger
- b) ansatte i Finansdepartementet, tjenestemenn i Skattedirektoratet, ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda
- c) enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven
- d) enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerpet tilleggsatt etter § 14-6.

Generelt

Bestemmelsen utelukker nærmere angitte personer fra å gjøre tjeneste som medlem av en av de tre nemndene; Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for svalbardskatt og Klagenemnda for petroleumsskatt. Den viderefører ligningsloven 1980 § 2-5 med enkelte endringer. Etter ligningslovens bestemmelser kunne heller ikke skatteoppkrevere og tjenestemenn ved deres kontorer gjøre tjeneste som nemndsmedlem. Dette er ikke videreført i skatteforvaltningsloven.

§ 2-10 første ledd bokstav a

Lovtekst

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 2-5 bokstav a. Stillingbetegnelsen politiadjutant er nå erstattet med politiadvokat.

§ 2-10 første ledd bokstav b

Lovtekst

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er ansatte i Finansdepartementet, tjenestemenn i Skattedirektoratet, ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 2-5 bokstav c). Det er i tillegg kommet en tilføyelse om at heller ikke ansatte i Finansdepartementet og i sekretariatet for Skatteklagenemnda kan gjøre tjeneste som nemndsmedlem.

§ 2-10 første ledd bokstav c

Lovtekst

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven, skattebetalingsloven, straffeloven §§ 378, 379 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 2-5 bokstav d, men med noen endringer og oppdateringer. Reglene om utelukkelse på grunn av fradømt tap av stemmerett er ikke videreført. Med straff menes at det må foreligge rettskraftig dom eller vedtatt forelegg.

§ 2-10 første ledd bokstav d

Lovtekst

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3 er enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerpet tilleggsatt etter § 14-6.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 2-5 bokstav f. Det er bare § 14-6 **Skjerpet tilleggsatt** som anses som utelukkelsesgrunn. Det samme gjelder for skjerpet tilleggsatt som er ilagt etter ligningsloven 1980 § 10-5. Tilleggsattreglene ble betydelig endret med virkning fra 1. januar 2010. For tilleggsatt ilagt før dette tidspunkt må bestemmelsen gjelde tilsvarende for forhøyet tilleggsatt (45 % eller 60 %) etter tidligere ligningslov 1980 § 10-4 nr. 1 annet punktum.

§ 2-11 Samtidige verv

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn én nemnd som nevnt i §§ 2-1 til 2-3.

Bestemmelsen slår fast at ingen kan være medlem eller varamedlem av mer enn én av de tre nemndene på skatte- og avgiftsområdet. Den viderefører ligningsloven 1980 § 2-7.

§ 2-12 Engasjert hjelp

Skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand til saksforberedelse på alle trinn. Engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd. Den sakkyndige kan også gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter kapittel 10.

Bestemmelsen åpner for at skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand på alle trinn i saksforberedelsen. En engasjert sakkyndig kan gis adgang til å møte i nemnd og treffe avgjørelser etter [Kapittel 10 Kontroll](#). Engasjert sakkyndig kan ved slik fullmakt få den myndighet som ellers ligger til skattemyndighetene etter dette kapitlet. Bestemmelsen viderefører reglene om engasjert hjelp i ligningsloven 1980 § 2-9 nr. 2. Bestemmelsen om stedfortreder i ligningsloven 1980 § 2-9 nr. 1 er ikke videreført, ettersom skatteforvaltningsloven ikke pålegger bestemte tjenestepersoner møterett eller møteplikt.

§ 2-13 Myndighet til andre organer

Departementet kan gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i dette kapitlet, kan utøve myndighet etter denne loven.

Etter denne bestemmelsen kan Finansdepartementet i forskrift legge myndighet til andre organer som ikke er skattemyndigheter etter kapittel 2. Bakgrunnen for denne forskriftshjemmelen, er at det for visse sakstyper er mer praktisk at utøvelsen av offentlig myndighet gjøres av andre forvaltningsorgan enn skattemyndighetene.

Det er i skatteforvaltningsforskriften § 2-13 gitt myndighet til Fylkesmannen, Arbeids- og velferdsetaten, Garantikassen for fiskere, Statens vegvesen og Tollregionen på avgrensede sakstyper.

Fylkesmannen

Fylkesmannen har myndighet til å vurdere visse spørsmål i sak om særfradrag etter skatteloven §§ 6-82 og 6-83 ved behandling mv. utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen. Dette gjelder spørsmål om behandlingen er foretatt innenfor eller utenfor det offentlige helsevesen, om det offentlige har tilsvarende tilbud som det oppsøkte og om behandlingen kan anses faglig forsvarlig. Det er Helsedirektoratet som er klageinstans for vedtak som er behandlet av Fylkesmannen.

Arbeids- og velferdsetaten

Trygdeavgift skal myndighetsfastsettes etter § 9-3 tredje ledd. Arbeids- og velferdsetaten (NAV) har myndighet til å fastsette trygdeavgift for visse grupper av skattepliktige. For disse sakene behandles en eventuell klage etter reglene i folketrygdlovens § 12-21.

Garantikassen for fiskere

Garantikassen for fiskere har myndighet til å behandle søknader om refusjon av særavgifter (CO₂-avgift på naturgass og LPG og grunnavgift på mineralolje). Skattedirektoratet er klageinstans, jf. § 13-3 første ledd.

Statens vegvesen

Statens vegvesen har myndighet til å fatte vedtak om avgiftsklassifisering av motorkjøretøy og innvilge fritak fra omregistreringsavgiften. Skattedirektoratet er klageinstans for vedtak om avgiftsklassifisering.

Tollregionene

Merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Det samme gjelder ved innførsel av særavgiftspliktige varer. Avgiftene skal fastsettes ved levering av tolldeklarasjon som skattemelding, og tollregionene har myndighet til å kontrollere riktigheten av skattemeldingen og eventuelt endre fastsettingen. Tollregionene har også myndighet til å fastsette der hvor det ikke foreligger ordinær fastsetting.

Skattedirektoratet skal gjennom nærmere bestemmelser avgjøre hvilken myndighet tollregionene skal ha i saker hvor den skattepliktige endrer sin tidligere fastsetting av avgiftsgrunnlaget.

Skattedirektoratet er klageinstans i saker om særavgifter, mens det er Skatteklagenemnda som er klageinstans for saker om merverdiavgift, jf. § 13-3 første ledd og § 13-3 annet ledd.

Klageinstans

Skatteforvaltningsforskriften § 2-13

§ 2-13-1 Fylkesmannens myndighet i saker om særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83

(1) Når den skattepliktige i skattemeldingen har fastsatt særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83, kan skattekontoret be fylkesmannen avgjøre

- a) om en behandling mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesen,
- b) om det offentlige har tilsvarende tilbud som det oppsøkte
- c) om behandlingen mv. kan anses faglig forsvarlig.

(2) Dersom fylkesmannen ikke tidligere har vurdert om behandlingen mv. oppfyller vilkårene for særfradrag etter skatteloven § 6-83 annet ledd, avgjør fylkesmannen, etter krav fra den skattepliktige, om vilkårene er oppfylt i forbindelse med endrings- og klagesaker.

(3) Klage over fylkesmannens vedtak skal sendes fylkesmannen.

(4) Klageinstans ved klage over fylkesmannens vedtak er Helsedirektoratet.

§ 2-13-2 Arbeids- og velferdsetatens myndighet til å fastsette trygdeavgift

(1) Arbeids- og velferdsetaten fastsetter grunnlaget for og beregner trygdeavgift for

a) medlemmer i folketrygden som ikke er skattepliktige til Norge ved arbeid eller opphold i Norge, på norsk kontinentalsokkel og norskregistrerte skip. Dette gjelder både når inntekten ikke er skattepliktig etter norsk intern rett, og når norsk beskatningsrett er begrenset i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Dette omfatter følgende medlemmer i folketrygden

1. gjesteforelesere, forskere, lærere og studenter i Norge
2. personer ansatt ved internasjonale organisasjoner eller skoler i Norge
3. personer ansatt ved utenlandske ambassader i Norge
4. personer som utøver næringsvirksomhet i Norge
5. arbeidstakere som ikke oppholder seg mer enn 183 dager i Norge og som er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som ikke har fast driftssted i Norge.

b) personer som ikke er skattepliktige som bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1, og som enten er medlem av folketrygden eller er pensjonister bosatt i annet EØS-land hvor Norge er kompetent stat for fastsetting av trygdeavgift etter EØS-retten. Arbeids- og velferdsetaten fastsetter trygdeavgift fra og med det tidspunkt skatteplikten som bosatt etter skatteloven opphører.

c) personer som er frivillige medlemmer av norsk folketrygd og som arbeider i Malaysia eller i internasjonale organisasjoner, uavhengig av om de er skattepliktig som bosatt i Norge.

(2) Ved frivillig medlemskap i folketrygden fastsetter skattemyndighetene trygdeavgift etter ordinære satser. Har et medlemskap en sats som overstiger de ordinære satsene for trygdeavgift, fastsetter Arbeids- og velferdsetaten differansen mellom den frivillige og den ordinære satsen.

(3) Klage over vedtak etter første og annet ledd behandles etter reglene i folketrygdloven § 21-12.

§ 2-13-3 Garantikassen for fiskeres myndighet i saker om refusjon etter særavgiftsforskriften kapittel 4-2

(1) Garantikassen for fiskere fatter vedtak om refusjon etter særavgiftsforskriften kapittel 4-2.

(2) Klage over Garantikassens vedtak skal sendes Garantikassen.

(3) Klageinstans ved klage over Garantikassens vedtak er Skattedirektoratet.

§ 2-13-4 Statens vegvesens myndighet i saker om motorkjøretøyavgifter

(1) Regionvegkontoret kan

a) fatte vedtak om avgiftsklassifisering av motorkjøretøy i henhold til engangsavgiftsforskriften § 2-1 til § 2-6

b) frita fra omregistreringsavgift etter omregistreringsavgiftsforskriften § 6 nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11 og 12.

(2) Klage over regionvegkontorets vedtak etter første ledd bokstav a skal sendes regionvegkontoret.

(3) Klageinstans ved klage over regionvegkontorets vedtak etter første ledd bokstav a er Skattedirektoratet.

§ 2-13-5 Tollregionens myndighet i saker om merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

(1) Tollregionen kan, for skattepliktige som skal levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 tredje ledd eller § 8-4 femte ledd, endre den skattepliktiges fastsetting av merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel, når denne er uriktig. Tilsvarende gjelder dersom det ikke foreligger en skattefastsetting.

(2) Skattedirektoratet bestemmer hvilken myndighet tollregionen skal ha når skattepliktige som nevnt i første ledd leverer endringsmelding etter skatteforvaltningsloven § 9-4 med endring av opplysninger i tidligere levert skattemelding.

(3) Klage over tollregionens vedtak om fastsetting av merverdiavgift og særavgifter skal sendes skattekontoret.

(4) Klageinstans ved klage over tollregionens vedtak om fastsetting av merverdiavgift og særavgifter er henholdsvis Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet.

(5) Ved søksmål til prøving av avgjørelser truffet etter første og annet ledd utøves statens partsstilling av skattekontoret.

(6) Tollregionen kan kreve sikkerhetsstillelse etter merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd.

Kapittel 3 Taushetsplikt

Reglene om taushetsplikt regulerer skattemyndighetenes taushetsplikt. Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Det er avgjørende at de som gir opplysninger til skattemyndighetene har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. Skattemyndighetenes taushetsplikt bidrar til å sikre skattepliktiges rettssikkerhet og personvern ved å legge begrensinger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Reglene bygger på tidligere regler i ligningsloven 1980, merverdiavgiftsloven og tolloven. Bestemmelsene har også elementer fra forvaltningsloven. Taushetspliktsreglene gjelder for alle som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt

(1) Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag, skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.

(2) Taushetsplikten omfatter ikke

- a) innholdet i skattelister som etter § 9-7 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse
- b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven
- c) registreringspliktig statsstøtte etter lov 27. november 1992 nr. 117 om offentlig støtte § 2 a.

Generelt

Bestemmelsen angir hovedregelen for skattemyndighetenes taushetsplikt, og viderefører tidligere rett etter ligningsloven 1980 § 3-13 nr 1, merverdiavgiftsloven § 13-2(1) og tolloven. Sistnevnte gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter.

Formål

Bestemmelsen har til formål å verne de skattepliktige og andre mot at opplysninger skattemyndighetene får om deres individuelle forhold blir kjent av uvedkommende. Den foreslåtte bestemmelsen skal dermed bidra til at tillitsforholdet mellom myndighetene og de opplysningspliktige ivaretas.

Personer som er knyttet til Skattetaten som ansatt, innehaver av verv eller som oppdragstaker, har som utgangspunkt taushetsplikt om det de i sin stilling, sitt oppdrag eller verv får vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Sivilombudsmannen

De ulovfestede prinsipper om forsvarlig saksbehandling gjelder også for Skatteetaten. Sivilombudsmannen har i sak 2007/1796 (NAV) uttalt følgende: «En beslutning om å utlevere dokumenter er ikke et «enkeltvedtak» etter forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b) jf. a). De særlige krav til saksbehandlingen som følger av forvaltningsloven kapittel IV-VI får derfor ikke direkte anvendelse. De ulovfestede alminnelige prinsipper om forsvarlig saksbehandling gjelder imidlertid generelt, og følgelig også ved behandlingen av anmodning om utlevering/utlån av dokumenter. Dette innebærer blant annet at spørsmålet om taushetsplikt må være tilstrekkelig opplyst før dokumentene leveres ut. Kravet til sakens opplysning skjerpes når det er tale om å utlevere svært sensitive personopplysninger.»

Taushetsplikten innebærer for det første at det ikke aktivt kan gis taushetsbelagte opplysninger til uvedkommende. For det annet må taushetsbelagte opplysninger behandles og oppbevares på forsvarlig måte, slik at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får tilgang til dem. Ved oversendelse av dokumenter med taushetsbelagte opplysninger, skal dette skje på godkjent måte, jf. etatens sikkerhetspolicy og eForvaltningsforskriften § 15 om internkontroll på informasjonssikkerhetsområdet. Kravene innebærer bl.a. at usikret e-post ikke skal brukes.

Hvordan taushetsbelagte opplysninger skal håndteres

Skal dokumenter, herunder kladdemark og andre interne notater med taushetsbelagte opplysninger kastes, må det påses at det skjer på en slik måte at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får anledning til å plukke dem opp.

Videre må det vises stor forsiktighet når taushetsbelagte opplysninger omtales muntlig. Det må påses at utenforstående ikke blir gitt anledning til å overhøre samtaler, f.eks. ved samtale i ekspedisjonen. Skal taushetsbelagte opplysninger omtales i en telefonsamtale, må en først forsikre seg om at en snakker med rette vedkommende.

Hvis det skal gis opplysninger til aviser og andre utenforstående, f.eks. gjennom foredrag og artikler, må opplysningene gis på en slik måte at skattepliktige ikke kan identifiseres. Foreligger det tvil om at opplysningene omfattes av taushetsplikten, må opplysninger ikke gis før forholdet er avklart. Se for øvrig [§ 3-7 første ledd bokstav a](#) om samtykke til fritak fra taushetsplikten.

Skattedirektoratet har utarbeidet skjema for taushetserklæring, men taushetsplikten gjelder uavhengig av om slik erklæring er gitt.

Bestemmelsene om taushetsplikt må ses i sammenheng med bestemmelsene om parterers innsynsrett i [§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter](#). Se også [§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter](#).

Forholdet til innsynsretten

Dersom en tjenestemann bryter taushetsplikten som følger av lov eller forskrift, eller utnytter taushetsbelagte opplysninger for egen eller andres vinning, kan dette medføre straff med bot eller fengsel inntil ett år. Dersom det foreligger grovt brudd på taushetspliktbestemmelsene, kan det straffes med fengsel inntil tre år. Se straffeloven av 2005 §§ 209 og 210. I henhold til tjenestemannsloven §§ 14-15 kan brudd på taushetsplikten medføre ordensstraff og avskjed.

Sanksjoner

Den som lider tap på grunn av uaktsomt brudd på taushetsplikten, kan etter forholdene ha krav på erstatning. Erstatningsansvar vil her kunne rettes så vel mot tjenestemannen personlig eller mot Skatteetaten etter arbeidsgiveransvaret, jf. skadeserstatningsloven § 2-1.

§ 3-1 første ledd

Lovtekst

Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det vedkommende i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag, skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.

Hvem som har taushetsplikt

Taushetsplikten gjelder for enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene.

Taushetsplikt har

- tjenestemenn i skatteforvaltningen
- medlemmer av nemnder
- engasjerte revisorer
- særskilt oppnevnte takstmenn, og
- andre personer som medvirker ved skattefastsettingen og den dertil knyttede kontroll.

Som «tjenestemenn» anses også ekstrahjelp, vikarer og andre midlertidige ansatte. Også rengjøringspersonell, vaktmestere og andre som mer tilfeldig kan få kjennskap til skatteopplysninger omfattes av taushetsplikten, og skal undertegne taushetserklæring. Dessuten gjelder taushetsplikten for alle personer og institusjoner som får taushetsbelagte opplysninger, forutsatt at de ansees som «uvedkommende». Se [§ 3-9 Overført taushetsplikt](#). Bestemmelsene om taushetsplikt gjelder også etter at man har fratrudd stillingen eller utført vervet/oppdraget. Det spiller ingen rolle for taushetsplikten at vervet/oppdraget er eller har vært av kortvarig karakter.

Hvem taushetsplikten gjelder overfor

Taushetsbelagte opplysninger må som hovedregel ikke gis til «uvedkommende». Unntak vil fremgå av de øvrige bestemmelser i kapitlet om taushetsplikt.

Uvedkommende

Som et utgangspunkt er alle personer uvedkommende, med unntak av skattepliktig personlig og dennes representanter samt de personer innen Skatteetaten som er involvert i saken. Ordet uvedkommende begrenser imidlertid taushetsplikten slik at den ikke hindrer at skattemyndighetene bruker opplysningene til det de ble innhentet for.

Enkelte andre kan også ha en så nær tilknytning til skattepliktig i en konkret sak at de ikke anses som uvedkommende. Dette gjelder både for privatpersoner og for juridiske personer. Skattepliktig kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattepliktigs forhold. Unntak gjelder der opplysninger om andre skattepliktige mv. er anvendt i vedkommendes egen sak. Her er utgangspunktet at

skattepliktig likevel skal ha innsynsrett. Se § 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter og § 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter.

I saker hvor skattemyndighetene bruker opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag ved fastsetting av armlengdepris etter skatteloven § 13-1, kan det være aktuelt å nekte en part innsyn i sammenligningsgrunnlaget etter reglene om taushetsplikt, jf. § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter mv.

Som et utgangspunkt er også andre offentlige etater uvedkommende. I relasjon til reglene om taushetsplikt skal for eksempel skattemyndighet og folkeregistermyndighet anses som to atskilte myndighetsområder. Om unntak fra dette utgangspunkt, se nedenfor.

Likeledes kan en advokat som opptrer på det offentliges vegne i skattesaker kreve å få fremlagt alle dokumenter som har betydning for saken.

Eksemplene nedenfor omhandler i hovedsak de som ikke ansees for å være «uvedkommende».

Daglig leder og styremedlemmer i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets skattemelding, herunder grunnlaget for verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer bare fordi de er aksjonærer i selskapet.

Aksjeselskap og aksjonærer mv.

Opplysninger om alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre.

Aksjeverdsetting for ikke børsnoterte aksjeselskaper kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre, f.eks. banker.

Daglig leder/styret i selskap med deltakerfastsetting har krav på opplysninger som gjelder fastsetting av selskapets formue og inntekt, og fordelingen mellom deltakerne. Ansvarlige deltakere i slike selskap har krav på innsyn i dokumenter som vedrører fastsetting og fordeling av alminnelig inntekt, inntekt ved utdeling (deltakermodellen) og formue fra selskapet.

Selskap med deltakerfastsetting

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder fastsettingen. Taushetsplikten er derfor ikke til hinder for at tjenestemenn i Skatteetaten forklarer seg for retten om det de i sitt arbeid har fått vite om skattepliktiges formues- og inntektsforhold, samt om skattepliktiges øvrige økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre enn skattepliktige personlig, for eksempel fra bokettersyn hos skattepliktig medkontrahent, oppdragsgiver eller lignende, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/463. Det kan bare gis opplysninger som er relevante for saken.

Domstolene

Det kan også gis opplysninger om tredjemann som ikke er part i saken, så sant det foreligger en fastsetningsrelevant forbindelse mellom skattepliktig og tredjemann. Dette gjelder for eksempel opplysninger om et selskap hvor partene i saken er deltakere, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/462. Opplysningene må i alle tilfeller være relevante for saken.

Adgangen til å legge frem opplysninger om tredjemann er den samme selv om vedkommende er død.

Det kan ikke legges frem opplysninger om helt utenforstående tredjemann, f.eks. til sammenligning, med mindre tredjemann personlig eller Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, samtykker etter lov 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) § 22-3 annet ledd eller lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 118. Opplysningene kan også legges frem dersom de anonymiseres slik at de ikke kan tilbakeføres til bestemte skattepliktige. Se FIN 20. desember 2001 i Utv. 2002/182.

I saker som ikke omhandler skatt, gjelder taushetsplikten som utgangspunkt fullt ut i forhold til domstolene. Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, kan imidlertid samtykke til at det gis opplysninger som vitneprov eller dokumentfremlegging under rettergang, jf. tvisteloven § 22-3 annet ledd og straffeprosessloven § 118. Før direktoratet vurderer om samtykke skal gis, bør skattekontoret anmode om samtykke fra den som har krav på beskyttelse. Et samtykke bør utformes slik at det gjelder både forutgående forberedende behandling og etterfølgende ankesaker. Et samtykke medfører at en tjenestemann både kan forklare seg muntlig og at skriftlige dokumenter kan fremlegges. I straffesaker hvor opplysningene er utlevert til politiet under etterforskning, kan opplysningene legges frem under forhandlingene uten innhenting av samtykke. I straffesaker om andre forhold enn skatt må det som hovedregel innhentes samtykke.

- Eiendomsmeglere** Eiendomsmeglere kan ikke få oppgitt formuesverdien på en fast eiendom med mindre de har fullmakt fra eieren. Dette gjelder selv om eiendomsmeglere ved lov er pålagt å oppgi formuesverdien til kjøper.
- Foreldre** Foreldre som har foreldreansvar kan gis opplysninger vedrørende egne barn som er under 18 år (umyndige) på det tidspunktet opplysningene gis. Dette gjelder uansett om skatten beregnes særskilt eller under ett med foreldrene.
- Forening** Medlemmer av en forenings hovedstyre og forretningsfører kan gis opplysninger om skattegrunnlaget og skatteberegningen av skatten for foreningens skattepliktige virksomhet og andre forhold som vedrører foreningen.
- Fullmektig** En fullmektig kan gis opplysninger innenfor rammen av fullmakten. Det kan f.eks. gjelde rettshjelpsvirksomhet, revisorer og advokater og andre som bistår den skattepliktige. Se § 5-3 **Fullmektig**, om retten til å la seg bistå eller representere av fullmektig.

Tingrett (skifterett), eller bostyrer/bostyre i gjeldsforhandlingsbo har ikke rett til å få se skyldnerens skattemelding med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om skyldnerens forhold, uten samtykke fra skyldneren.

**Gjelds-
forhandlingsbo**

Bostyremedlemmer som av andre grunner har tilgang til fastsettingsmaterialet (f.eks. skatteoppkreveren) kan ikke benytte opplysninger fra dette i bostyrearbeidet.

Som hovedregel er det ikke anledning til å gi opplysninger om den ene samboeren til den andre samboeren. Dette gjelder også for meldepliktige samboere. Om ektefeller se § 3-3 bokstav h. Om unntak for gjenlevende samboer som har rett til å sitte i uskifte, se § 3-3 bokstav k.

**Samboere og
ektefeller**

Etter uttalelse av Skattedirektoratet 5.desember 2003 er Statens landbruksforvaltning ansett som «uvedkommende» til å få opplysninger fra merverdiavgiftssystemet om hvilke enheter i landbruket som leverer melding for primærnæring og om størrelsen på omsetningen.

**Statens landbruks-
forvaltning**

Utenlandske skattemyndigheter har rett til opplysninger fra skattemeldingene til bruk ved utskrivning av offentlige skatter og avgifter for så vidt dette måtte være bestemt i overenskomst med vedkommende land, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbelbeskatningsloven). Alle anmodninger om opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter og svar på slike anmodninger, må sendes gjennom kompetent myndighet, dvs. Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Skattedirektoratet. Dette gjelder også oversendelse av opplysninger til utenlandske skattemyndigheter uten at det foreligger en anmodning (spontane opplysninger).

**Utenlandske
skattemyndigheter**

Når det gjelder opplysninger vi *mottar* fra utenlandske myndigheter, vil det i mange tilfeller være skranker for bruken av disse. Skrankene fremgår av de enkelte avtalene. I mange tilfeller kan opplysningene kun benyttes til *skatteformål*.

Skattepliktiges verge er ikke uvedkommende der tilgang til opplysningene omfattes av vergemålsoppdraget.

Verge

Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter

Taushetsplikten omfatter opplysninger som man får kjennskap til under utførelsen av sitt arbeid for skattemyndighetene og som ellers ikke er offentlig kjent, så som opplysninger om noens

- formues- eller inntektsforhold, f.eks. om hvem som er eier av en eiendom
- økonomiske eller bedriftsmessige forhold (f.eks. opplysning om produksjons- eller salgsmetoder, rabattordninger, kundekrets osv.)
- personlige forhold, (f.eks. opplysninger om familieforhold, sykdom, alkoholmisbruk, vandel osv.).

Som «personlige forhold» regnes ikke opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted med mindre opplysningene røper et klientforhold e.l. som må anses personlig, se FIN 28. april 1986 i Utv. 1986/313. Det samme vil gjelde for D-nummer. Etter folkeregisterloven § 13 annet ledd kan opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, bopel og i særlige tilfeller sivilstand, bare gis til personer som har et begrunnet behov for opplysningene for å ivareta sine lovmessige rettigheter og plikter. Opplysninger om statsborgerforhold er etter folke-registerloven underlagt taushetsplikt.

Taushetsplikten må for privatpersoner sees i forhold til personopp-lysningsloven, som regulerer adgang og gir vilkår for behandling av personopplysninger. Ved utveksling av personopplysninger eller bruk av slike opplysninger på nye områder, må også personopplysningslovens krav til behandlingsgrunnlag være oppfylt. Vi viser her til personopp-lysningsloven § 11, jf. §§ 8 og 9.

§ 3-1 annet ledd

Bestemmelsen gjør unntak fra taushetsplikten for innholdet i skattelister og registrering i Merverdiavgiftsregisteret etter nærmere kriterier.

§ 3-1 annet ledd bokstav a

Lovtekst

Taushetsplikten omfatter ikke

- a) innholdet i skattelister som etter § 9-7 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse

Unntak for skattelister

Regelen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 5. Uten hinder av taushetsplikten kan det gis opplysning om skattefastsetting slik det fremgår av utlagte skattelister og senere endringer i disse. Innholdet i skattelisten er underlagt taushetsplikt inntil listen er utlagt. Skattelister oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelister i utleggsperioden på 12 måneder. I tillegg kan det gis innsyn i det siste registrerte resultatet selv om dette kommer etter utleggsperioden. Det skal således tas hensyn til endring i fastsettingene som er foretatt selv om disse endringene ikke kommer til uttrykk i offentlige utlagte skattelister. Øvrige endringer omfattes av hovedregelen om taushetsplikt i [§ 3-1 første ledd](#). Se også [§ 9-7 Skatteliste](#).

§ 3-1 annet ledd bokstav b

Lovtekst

Taushetsplikten omfatter ikke

- b) opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter forenklet registreringsordning for merverdiavgift eller i medhold av særavgiftsloven

Bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd og sier uttrykkelig at skattemyndighetene, uavhengig av taushetsplikten, kan gi opplysninger om hvorvidt en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning. Det samme gjelder registrering etter særavgiftslovgivningen. Slike opplysninger er ansett som alminnelig kjent.

Unntak for registeropplysninger

Det er kun dagens registreringsstatus som kan gis uhindret av taushetsplikten, ikke hvorvidt vedkommende virksomhet har vært registrert eller var registrert på et bestemt tidspunkt.

§ 3-1 annet ledd bokstav c

Lovtekst

Taushetsplikten omfatter ikke

- c) registreringspliktig statsstøtte etter lov 27. november 1992 nr. 117 om offentlig støtte § 2 a

Etter lov om offentlig støtte § 2 a må støttegeber føre opplysninger om offentlig støtte som omfattes av EØS-avtalen artikkel 61 (1) i registeret for offentlig støtte. Fra Prop. 1 LS (2016-2017) hitsettes følgende om bestemmelsen: «Ved lov 10. juni 2016 nr. 24 om endringer i lov om offentlig støtte m.m. (opprettelse av nasjonalt register for offentlig støtte) er det gjort tilpasninger i taushetspliktsbestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, som åpner for at opplysninger kan gis til registeret for offentlig støtte uten hinder av lovbestemt taushetsplikt. I Prop. 57 L (2015-2016) er det i punkt 4.4 vist til at det i en ny skatteforvaltningslov vil være naturlig å gi en samlet regulering av unntak fra taushetsplikt for opplysninger om registreringspliktig statsstøtte på området for skatt og avgift.»

§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent etter § 5-4.

Etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#) kan skattepliktig ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattepliktigs forhold. Bestemmelsen i § 3-2 går ut på at taushetsplikten for skattemyndighetene etter § 3-1 ikke er til hinder for at opplysninger gjøres kjent for skattepliktig eller tredjepart etter reglene om partsinnsyn i skatteforvaltningsloven § 5-4 [Partsinnnsyn i saksdokumenter](#). Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 1 og tolloven § 12-1 første ledd annet punktum. Regelen begrenses av § 5-4 [femte ledd](#) om forretningshemmeligheter mv.

Skatteforvaltningsloven § 3-2 gir skattepliktige mulighet til å sikre sin egen rettsstilling. Skattepliktige som mottar taushetsbelagte opplysninger på denne måten vil selv få taushetsplikt etter § 3-9 [Overført taushetsplikt](#).

Rettsstilstanden slik den er beskrevet i dommen inntatt i Rt. 2015 side 353 videreføres. I dommen slås det fast at lovbestemt taushetsplikt ikke er til hinder for partsinnsyn etter ligningsloven, men at retten til innsyn ikke omfatter saksdokumenter som inneholder forretningshemmeligheter. Sistnevnte begrensning fremkommer nå av § 5-4 femte ledd.

§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler
- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål
- c) til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål
- d) til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger
- e) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon
- f) til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.
- g) til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven
- h) til andre ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene
- i) til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest
- j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven
- k) til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbeğjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

Generelt

Taushetsplikten etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#), er ikke til hinder for å gi ut opplysninger til ulike offentlige myndigheter. Bestemmelsen omhandler skattemyndighetenes adgang til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til ulike offentlige myndigheter.

Det må i hvert enkelt tilfelle vurderes om vilkårene i den aktuelle unntaksregelen er oppfylt. For eksempel om mottakeren har bruk for opplysningene i sitt arbeid, om opplysningene skal benyttes til statistikkformål, tilsynsformål osv. Opplysninger utover dette, skal ikke gis.

Rutiner for utlevering

Det er viktig med rutiner som sikrer at utleveringen skjer i samsvar med lovens unntaksregler og at det er sikret dokumentasjon for at utleveringen har skjedd i samsvar med loven. Slike rutiner er viktig av hensyn til den opplysningene gjelder, men også av hensyn til å skjerme saksbehandlere mot påstand om brudd på taushetsplikten. Er det tvil om opplysninger kan utleveres og til hvem, skal Skattedirektoratet kontaktes for avklaring. Avgjørelsen kan også overlates til Skattedirektoratet dersom temaets omfang eller andre spesielle hensyn tilsier det.

Intern utveksling av opplysninger

Skatteetatens taushetspliktsregler er strenge og innebærer en plikt for etaten til å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til bestemte opplysninger. Dette innebærer blant annet at alle i etaten som ikke har et aktuelt behov for opplysningene i forbindelse med saksbehandling normalt vil anses som uvedkommende. Den enkelte ansatte i etaten skal ikke gjøre seg kjent med flere taushetsbelagte opplysninger enn det er behov for av hensyn til oppgaveløsningen. Når saksbehandlere arbeider med oppgaver på tvers av forvaltningsområder, må det følgelig sørges for at saksbehandlerne ikke benytter taushetsbelagte opplysninger som de har fått ved arbeid for et forvaltningsområde i forbindelse med arbeid på et annet forvaltningsområde. Se mer om hvem som ansees som uvedkommende under [Hvem taushetsplikten gjelder overfor](#) i § 3-1, første ledd.

Noen av eksemplene nevnt nedenfor vil passe under flere av bokstavene a) til k). Særlig vil det være flere tilfeller som passer under enten a) eller b) og bokstav h) om lovhjemmel i annen lovgivning.

§ 3-3 bokstav a

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler

Etter bokstav a kan opplysninger gis til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 bokstav a, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav a og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a.

Arbeids- og velferdsetatens innkrevingssentral

Arbeids- og velferdsetatens innkrevingssentral kan i sitt arbeid med innkreving av underholdsbidrag kreve spesifiserte opplysninger om en bidragsyters formues- og inntektsfastsettinger så vel for tidligere skat-

tefastsettinger som etter siste skattemelding, jf. lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. § 21 første ledd.

Finansdepartementet kan gis alle opplysninger som det har behov for i sitt arbeid. Finansdepartementet har taushetsplikt etter skatteforvaltningsloven og ikke forvaltningsloven, jf. § 3-9 [Overført taushetsplikt](#).

**Finans-
departementet**

Helse- og sosialstyret, samt sosialtjenesten, kan gis taushetsbelagte opplysninger i den utstrekning de trenger opplysningene i arbeidet med tildeling av offentlige midler eller i forbindelse med fastsetting av egenandel etter sosialtjenesteloven og helse- og omsorgstjenesteloven. Se sosialtjenesteloven § 43.

**Helse- og sosial-
styret, sosial-
tjenesten**

Husbanken kan få opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med å yte bidrag eller tilskudd.

Husbanken

Skatteoppkreveren i kommunen og innkreivingsmyndigheten på skattekontoret, har i forbindelse med innkreving av skatt på formue og inntekt, særavgifter (herunder motorvognavgifter), trygdeavgift og arbeidsgiveravgift rett til å få alle opplysninger som fremgår av fastsettingen og som det er behov for i innkreivingsaken. Innfordringsmyndigheten på skattekontoret kan gis alle opplysninger det er behov for ved innkreving av merverdiavgift. Tilsvarende gjelder for ordinær namsmann ved tvangsfullbyrdelse. Innkreivingsmyndighetene har en korresponderende taushetsplikt i skattebetalingsloven § 3-2.

**Innkreivings-
myndighet for
skatter og avgifter**

Justisdepartementet kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp.

**Justis-
departementet**

Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkreivingsentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest, jmfør Lov om statens innkreivingsentral (SI-loven) § 5 første ledd.

**Statens
innkreivingsentral**

§ 3-3 bokstav b

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

- b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål

Opplysninger kan etter bokstav b gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen eller aksjeselskaper og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Bokstav b viderefører ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 bokstav b, merverdiavgiftsloven § 13-2

annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd. Oppregningen av lovgivning er imidlertid noe ulik i de tre lovene. Alle alternativene er tatt med i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b og vil derfor gjelde generelt for alle skattemyndigheter.

Arbeidstilsynet	Direktoratet for arbeidstilsynet har rett til de opplysninger som er nødvendige for behandling av saker etter lov 14. desember 1973 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs (lønnsgarantiloven § 5) og for behandling av saker om arbeidsmiljø.
Finanstilsynet	Finanstilsynet kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid.
Fylkesrevisjon	Fylkesrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av fylkeskommunens virksomhet i fylket.
Riksrevisjonen	Riksrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved revisjon av offentlig virksomhet, se lov 7. mai 2004 nr. 21 om Riksrevisjonen § 12.
Stiftelser og lotteri	Opplysninger kan gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om stiftelser og for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om lotteri. Dette er nytt sammenlignet med tidligere rett. Bakgrunnen er et begrunnet behov for at skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med Stiftelsestilsynet og Lotteritilsynet.

I Prop.38L (2015-2016) er dette begrunnet med at det i stiftelser ikke skjer noen eierkontroll som i for eksempel selskaper og at en utvidet adgang til å utveksle opplysninger vil muliggjøre et mer effektivt samarbeid i kontrollsammenheng. Se nærmere Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning side 45.

§ 3-3 bokstav c

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis
c) til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål

Etter bokstav c, kan opplysninger gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål. Bestemmelsene viderefører tidligere rett etter ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 bokstav c, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

Adgangen til utlevering for dette formålet gjelder også opplysninger som kan føres tilbake til en konkret skattepliktig. Utlevering av opplysninger i statistisk form og opplysninger der individualiserende kjennetegn er utelatt omfattes av § 3-7 første ledd bokstav b om «statistisk form» mv.

§ 3-3 bokstav d

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

d) til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger

Etter bokstav d kan opplysninger gis til offentlig myndighet når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger. Bestemmelsen viderefører tidligere rett etter ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 bokstav d, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

Det må i forbindelse med anmodningen gis *tilstrekkelig* med informasjon slik at mottaker kan vurdere henvendelsen på en god måte. For lite informasjon kan medføre at anmodet myndighet leverer ut for mye, for lite eller feil informasjon. Dersom det gis for mye informasjon kan dette lett komme i konflikt med § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt.

§ 3-3 bokstav e

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

e) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon

Etter bokstav e kan opplysninger gis til offentlig oppnevnt granskningskommisjon. Bestemmelsene viderefører tidligere rett etter ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 bokstav e, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tolloven § 12-1 annet ledd.

Granskningskommisjon, kontrollutvalg eller annet særskilt organ som er oppnevnt av Kongen, Stortinget, et departement eller en fylkesmann for å granske faktiske forhold med sikte på å avdekke lovbrudd eller kritikkverdige forhold, kan få utlevert opplysninger som er nødvendige for å utføre slikt arbeid.

§ 3-3 bokstav f

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis

f) til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.

Etter bokstav f første punktum kan opplysninger gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak innenfor Skatteetatens eget forvaltningsområde, herunder regnskaps- og revisjonslovgivningen, jf. Innst. O. nr. 46 (1991-92) s. 20.

Innenfor
Skatteetatens
forvaltningsområde

Opplysningene må i utgangspunktet knytte seg til skattepliktig som er mistenkt i straffesaken. For å belyse den mistenkte skattepliktiges straffbare forhold kan det også kreves opplysninger om andre skattepliktige enn den mistenkte.

**Utenfor Skatte-
etatens
forvaltningsområde**

Ved overtredelse utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Hvorvidt det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om et straffbart forhold vil bero på en konkret sannsynlighetsvurdering. I vurderingen inngår en bedømming av graden av mulighet/sannsynlighet for at det foreligger et straffbart forhold. Skattemyndighetene bør som et utgangspunkt ha opplysninger av en viss troverdighet om arten og omfanget av det straffbare forholdet, og helst noen avgrensninger knyttet til når og hvor det straffbare forhold har funnet sted, før det gis opplysninger til politi eller påtalemyndighet. Det kreves ikke at mistanken retter seg mot en bestemt person. Hvilken sannsynlighetsgrad som bør kreves vil særlig variere med hvor alvorlig det mulige straffbare forholdet er. Ved et mulig alvorlig straffbart forhold kreves det mindre grad av sannsynlighet enn ved et forhold av alminnelig karakter, se Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 8.3.4.2. Også «rimelig grunn til mistanke» om planlegging eller forberedelser til en svært alvorlig straffbar handling kan videreformidles til politi eller påtalemyndighet. Uavhengig av strafferamme kan det gis opplysninger om samlet bruttobeløp og nettobeløp i alminnelig inntekt, bruttoformue og gjeld til bruk under utmåling av straff eller erstatning i alle straffesaker.

Påtalemyndigheten kan som ledd i etterforskning av sak om skatteunndragelse overlevere beslaglagte dokumenter til skattemyndighetene for vurdering av endringsfastsetting og tilleggsatt når dette skjer i påtalemyndighetens interesse. Dette gjelder også korrespondanse mellom advokat og klient der begge er mistenkt for samme forhold, se Høyesteretts dom inntatt i Utv. 2008/402 (Rt. 2008/158).

Skatteavtaler

I skatteavtalene kan det være fastsatt at opplysninger som er mottatt eller innhentet gjennom skatteavtalene bare skal kunne brukes i skattesaker. I så fall kan de ikke utleveres til politi eller påtalemyndighet i annet enn skattesak. Hvordan opplysninger mottatt gjennom skatteavtale kan brukes vil bero på en konkret tolkning av den enkelte skatteavtale, se Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 8.3.4.1.

§ 3-3 bokstav g

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til

- g) Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven

Bokstav g regulerer adgangen til å gi opplysninger til Økokrim, når Økokrim framsetter anmodning om dette grunnet i en melding om mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Skattemyndighetene behøver i disse tilfellene ikke foreta noen vurdering av om det foreligger en rimelig grunn til mistanke eller ikke. Opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale kan ikke utleveres til Økokrim i medhold av denne bestemmelsen med mindre avtalen åpner for dette.

§ 3-3 bokstav h

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til

- h) andre ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene

Bokstav h omhandler tilfeller der lovbestemmelser pålegger skattemyndighetene en opplysningsplikt overfor andre, men hvor de aktuelle opplysningene er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 første ledd. I slike tilfeller kan taushetsbelagte opplysninger gis ut dersom den aktuelle lovbestemmelsen fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene.

Reglene om ektefeller gjelder tilsvarende for registrerte partnere, men ikke for meldepliktige samboere. En ektefelle har rett til opplysninger om, eller kopi av den annen ektefelles skattemelding, dersom det anses nødvendig for å vurdere den annen ektefelles økonomiske stilling, se lov 4. juli 1991 nr. 47 (ekteskapsloven) § 39.

Ektefeller/samboere

En ektefelle har rett til opplysninger som nevnt ovenfor selv om det gjelder fastsetninger fra år før ekteskapsinngåelsen. Forutsetningen er at ektefellen sannsynliggjør at de opplysninger som ønskes innhentet er nødvendige for vurderingen av ektefellenes økonomiske stilling og for underholdsplikten.

Er ektefellene skilt kan det ikke gis opplysning om forhold som gjelder årene etter skilsmisseåret, men derimot kan det gis opplysninger om tidligere år, se ovenfor.

Skattemyndighetene plikter å gi manntallsfører for fiskarmanntalet, dvs. regionkontorene i Fiskeridirektoratet, nødvendige opplysninger for føring av manntall for fiskere og fangstmenn, jf. forskrift 18. desember 2008 nr. 1436 om føring av manntal for fiskarar og fangstmenn gitt med hjemmel i lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 4.

Fiskarmanntalet

Folkeregistermyndigheten har krav på alle opplysninger som anses nødvendig for folkeregistreringen, jf. lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 12.

**Folkeregister-
myndigheten**

Forsvaret	Skattemyndighetene plikter å gi vernepliktsverket og heimevernsdistriktene de opplysninger, oppgaver og attestasjoner som de har bruk for i forbindelse med utskriving, rulleføring og innkalling av mannskaper, jf. lov 17. juli 1953 nr. 29 (vernepliktsloven) § 46 og lov 17. juli 1953 nr. 28 (heimevernloven) § 29.
Forsynings- og beredskapsmyndighetene	Skattemyndighetene plikter å gi forsynings- og beredskapsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for deres virksomhet etter L 16.12.2011 nr. 65 lov om næringsberedskap § 15.
Fylkesmannen	<p>Fylkesmannen skal gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol iht. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven).</p> <p>Fylkesmannen kan etter samtykke fra skattepliktig få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp. Fylkesmannen har rett til innsyn i opplysninger om personer under vergemål og om personer begjært satt under vergemål, når slikt innsyn er nødvendig for at fylkesmannen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.</p>
Garantikassen for fiskere	Garantikassen for fiskere kan gis opplysninger som er nødvendige for kontroll i forbindelse med utbetaling av arbeidsledighetstrygd og garantilott, jf. lov om pensjonstrygd for fiskere § 29.
Helse- og omsorgsdepartementet	Helse- og omsorgsdepartementet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholloven).
Kommunen og dens organer	Det kan gis opplysninger som er nødvendig for at skatteutvalget kan ta standpunkt til en søknad om betalingsutsettelse, betalingsnedsettelse eller ettergivelse av skatt, jf. sktbl. § 15-1. Kommunen kan gis opplysninger den kan ha bruk for i sitt arbeid med skatt, avgift, tilskudd eller bidrag. Skattekontoret skal gi eiendomsskattekontoret alle opplysninger det har og som er nødvendig for utskriving av eiendomsskatten (se lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunene § 18 og § 33).
Konkurransemyndighetene	Konkurransemyndighetene har rett til nødvendige skatteopplysninger for å kunne utføre sine oppgaver, jf. lov 5. mars 2004 nr. 12 (konkurranseloven) § 24. Konkurransemyndighetene omfatter vedkommende departement og Konkurransetilsynet.
Konkursbo	Under behandling av et konkursbo, har bostyreren eller tingretten rett til å få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold uten hinder av taushetsplikten. Se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 101. Det er ikke anledning til å gi opplysninger om konkursskyldnerens ektefelle.

Bostyreren eller tingretten har ikke rett til å få opplysninger om de personlige inntekts- eller formuesforhold til selskapets forretningsfører eller styremedlemmer ved et aksjeselskaps konkurs, se også FIN 23. juni 2004 i Utv. 2004/806.

Taushetsplikten er videre til hinder for å utlevere gamle boketter-synsrapporter vedrørende en konkursdebitors virksomhet, når det er på det rene at de gjelder avsluttede forhold som ikke har noen forbindelse med aktuelle avgiftskrav overfor konkursboet. I slike tilfeller må bostyrer innhente samtykke fra konkursdebitor.

Lånekassen kan gis opplysninger, som den har bruk for i sitt arbeid, om søker/låntagers inntekt med eventuelt særfradrag, samt spesifisering av formue. Det kan også gis nødvendige opplysninger om ektefelles inntekt, samt foreldres inntekt og formue. Se lov 3. juni 2005 nr 37 om utdanningsstøtte § 23 og forskrift 8. juli 2005 nr 826 om innhenting av opplysninger punkt 4.

Lånekassen

Mattilsynet kan gis taushetsbelagte opplysninger som er nødvendig for utøvelsen av sitt virke, se lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 23.

Mattilsynet

NAV har med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 19 annet ledd, jf. ftrl. § 21-4, rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige i forbindelse med behandling av søknader om stønad under arbeidsløshet. NAV kan kreve alle opplysninger som finnes nødvendig for at de kan gjennomføre sine oppgaver, jf. ftrl. § 21-4, lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 29 og lov 3. desember 1948 nr. 7 om pensjonstrygd for sjømenn § 21. Trygderetten har ved anke den samme rett til opplysninger som folketrygdens organer.

NAV/Trygderetten

Registrerte partnere har krav på opplysninger om den annen partners inntekts- og formuesforhold på samme måte som for ektefeller.

Registrerte partnere

Bevillingsmyndigheten skal gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholoven) § 1-15.

Salgs- og skjenkebevillingssaker

Sivilombudsmannen kan kreve de opplysninger han måtte ha behov for under utførelsen av sitt verv, jf. lov 22. juni 1962 nr. 8 (sivilombudsmannsloven) § 7.

Sivilombudsmannen

Tolletaten kan gis alle opplysninger som de kan ha bruk for i sitt arbeid med sin kontrollvirksomheten. Se tolloven § 12-2.

Tollmyndighetene

Vergen har rett til innsyn i opplysninger om de personer han er verge for, når slikt innsyn er nødvendig for at vergen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.

Verge

§ 3-3 bokstav i

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til
i) namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest

Etter bokstav i kan opplysninger gis til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest.

Namsmyndighetene	Opplysninger skal på anmodning gis til namsmyndighetene (jf. tvangsfullbyrdsloven kapittel 2 i saker om utlegg og arrest.
Statens innkrevings-sentral	Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkrevingsentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest, jf SI-loven § 5 første ledd.
Gjeldsordning for privatpersoner	Privatperson som søker namsmyndighetene om gjeldsordning skal avgi erklæring om at namsmyndighetene kan gis opplysninger som er av betydning for en gjeldsordning. Skattekontoret skal derfor gi nødvendige opplysninger til dette formål.

Namsmyndighetene kan ikke gis opplysning om skyldners ektefelle uten særskilt erklæring fra denne.

§ 3-3 bokstav j

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis
j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven

Etter bokstav j kan opplysninger gis i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsatt etter oppgaveregisterloven.

§ 3-3 bokstav k

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis
k) til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

Innsynsadgangen gjelder for eksempel utskrift av sist foretatte fastsetting, skattemelding med vedlegg, grunnlag for årets fastsetting, endringsvedtak mv., og også eldre skatteoppgjør. Det samme gjelder for avdødes ektefelle. Innsynsretten gjelder også for samboer som har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 28 g tredje ledd, og arving (som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd) når de kan vise til et «saklig behov» for innsyn. Om det foreligger et «saklig behov» må vur-

deres konkret av skattemyndighetene, for eksempel på grunnlag av at vedkommende legger frem kopi av testament eller attestasjon fra tingretten. Saklig behov kan for eksempel også foreligge i forbindelse med søknad om stønad til begravelse. En samboer som krever innsyn vil her ha bevisbyrden for at det forelå et samboerskap som gir rett til innsyn, se Ot.prp. nr 73 (2007-2008) pkt. 10.4.

Det er ikke adgang til å gi ut avdødes skatteopplysninger til representant for utenlandske dødsbo etter bokstav k. Utleveringsadgang må i slike tilfeller vurderes etter [§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt](#).

§ 3-4 Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger om fødselsnummer og d-nummer for personlig skattepliktig eller organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, navn, adresse, skatteklasse, fastsatt nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter kan gis til finansinstitusjoner (jf. finansieringsvirksomhetsloven), forsikringsvirksomhet (jf. forsikringsvirksomhetsloven) og kredittopplysningsvirksomhet. Med kredittopplysningsvirksomhet menes virksomhet som består i å gi meddelelse som belyser kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Disse virksomhetenes bruk av opplysningene skal følge reglene i personopplysningsloven.

Bestemmelsen er en videreføring av en tilsvarende bestemmelse i ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 6.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at finansinstitusjoner mv. fortsatt skal ha tilgang til opplysninger om skattepliktige etter at tilgangen til skatelistene ble snevret inn, forutsatt at opplysningene blir sikret trygg behandling, jf. Ot.prp. nr. 34 (2003-2004) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. Det fremkommer i punkt 2.9.7.3 at: « *Bruken av opplysningane skal følgje føresegnene i personopplysningslova. Opplysningar som er henta inn av kredittopplysningsverksemdar kan derfor berre brukast ved kredittvurdering.* »

Henvelser om distribusjon skal rettes direkte til det foretak som etter avtale med Skattedirektoratet skal effektuere bestillingen.

§ 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet

(1) Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

(2) Opplysninger som skattemyndighetene får i henhold til § 8-10, kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

Generelt

Bestemmelsen omhandler unntak fra taushetsplikten ved utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet. Den er en videreføring av regelen i petroleumsskatteloven § 6 a (lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster).

§ 3-5 første ledd

Lovtekst

Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikt gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå framtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

Opplysninger som skattemyndighetene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikten gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet, f.eks. Olje- og energidepartementet. Dette gjelder i den utstrekning det er nødvendig for arbeid med å anslå fremtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

§ 3-5 annet ledd

Lovtekst

Opplysninger som skattemyndighetene får i henhold til § 8-10, kan gis til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

Dette er en videreføring av regelen i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 om at opplysninger som gis myndighetene i henhold til [§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.](#), kan utleveres til Olje- og energidepartementet uten hinder av taushetsplikt. Bestemmelsen går lenger enn

regelen i første ledd da opplysningene Olje- og energidepartementet får, knytter seg til arbeidsoppgaver utover arbeid med skatt. Bakgrunnen for unntaket er å unngå dobbelrapportering for den skattepliktige. Tidligere var selskapene pålagt samme rapporteringsplikt til Olje- og energidepartementet som de har til skattemyndighetene. For å unngå dobbelrapportering, har Olje- og energidepartementet fått tilgang til opplysningene som går inn i skattemyndighetenes gassdatabase, mens den særskilte rapporteringsplikten til departementet ble opphevet.

§ 3-6 Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon

(1) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

(2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenstepensjon eller tjenstepensjon etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven, gis tilgang til opplysninger om pensjonsgivende inntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

Generelt

Bestemmelsen omhandler unntak fra taushetsplikten ved utlevering av opplysninger til fellesorganet etter AFP-tilskottsloven og pensjonsinnretninger som har offentlig tjenstepensjon.

§ 3-6 første ledd

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at fellesorganet etter AFP-tilskottsloven § 18 gis tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

Unntaket gjelder tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon (AFP). Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 3-13 nr.7. Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene, se § 3-9 [Overført taushetsplikt](#). Det er et vilkår at arbeidstakerne det søkes opplysninger om, er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

Om Fellesorganets oppgaver mv står følgende i Ot.prp. nr 111 (2008-2009) til § 32 endring i andre lover: «Fellesorganet etter § 18 (AFP-tilskottsloven) er blant annet tillagt oppgaven med å fastsette premien som arbeidsgiverne skal betale, og skal også kontrollere om den enkelte arbeidstaker fyller de individuelle tariffmessige vilkår for pensjon. Lovforslaget innebærer at det etableres (...) tilgang til skatteetatens lønns- og trekkoppgaverregister for å muliggjøre utførelsen av disse oppgavene. Adgangen er begrenset til opplysninger om arbeidstakere hos arbeidsgivere som er omfattet av en AFP-avtale. Opplysningene skal bare kunne brukes av den som trenger opplysningene, og bare til det formålet de er innhentet for. Taushetsplikten etter ligningsloven § 3-13 skal gjelde for fellesorganet i relasjon til opplysningene, som også er underlagt personopplysningslovens regler om behandling og oppbevaring av opplysningene.»

§ 3-6 annet ledd

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenstepensjon eller tjenstepensjon etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven, gis tilgang til opplysninger om pensjonsgivende inntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen.

Unntaket gjelder elektronisk tilgang til opplysninger om pensjonsgivende inntekt for personer som mottar uførepensjon fra innretningen. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 3-13 nr.8. Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene, se [§ 3-9 Overført taushetsplikt](#). Det er et vilkår at personer det søkes opplysninger om, mottar uførepensjon fra pensjonsinnretningen.

§ 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- a) opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker
- b) opplysninger brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte
- c) opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

Generelt

Bestemmelsen presiserer at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger utleveres i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Slik bestemmelsen er formulert – som en «kan-regel» («ikke til hinder for») – gir den ikke allmenheten noe krav på opplysninger. Skatteetaten vil fortsatt ha en rett til å forholde seg taus og må vurdere i hvilken utstrekning denne skal brukes.

§ 3-7 første ledd bokstav a

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- a) opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker

Bestemmelsen lovfester adgangen til å fravike taushetsplikt når den saken gjelder samtykker. Tilsvarende regel følger av forvaltningsloven § 13 a.

Samtykke kan være aktuelt i flere tilfeller. Et eksempel kan være samtykke til utlevering til en bestemt mottaker som alternativ til at skattepliktige innhenter opplysningene og selv sender disse til mottakeren. Et samtykke må oppfylle visse krav for å være gyldig.

Skattepliktiges samtykke

Fra forarbeidene Prop. 38L uttales følgende om kravet til samtykke: «Bestemmelsen går ut på at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysninger gis ut i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. (...) Ved vurderingen av når det foreligger et samtykke i lovens forstand er det naturlig å ta utgangspunkt i personopplysningslovens definisjon av samtykke. Dette innebærer at et samtykke må være «frivillig, uttrykkelig og informert» for å være gyldig.»

Forarbeider

Fra Datatilsynets hjemmesider er følgende kopiert om behandling av personopplysninger som er basert på samtykke:

Krav til samtykke

«Samtykket skal være informert

For at eit samtykke skal vere gyldig, må det vere informert. Det inneber at du har fått informasjon som gjer at du kan forstå kva du samtykker til, og kva for konsekvensar det vil få for deg. Informasjonen du får om handsaminga skal minst omfatte:

- namn og adresse på verksemda som er ansvarleg (behandlingsansvarleg)
- kva opplysingane skal brukast til
- om opplysingane skal leverast ut til andre, og eventuelt til kven
- om det er frivillig å gje frå seg opplysingane
- informasjon som set deg i stand til å bruke rettane dine, slik som å krevje innsyn i eller å få retta eller sletta opplysingane som er lagra
- kor lenge personopplysingane vil bli handsama eller tekne vare på
- at du når som helst kan trekkje samtykket ditt tilbake

Samtykket skal vere frivillig

Det skal vere frivillig for deg å samtykke.

Nokre gonger kan det vere vanskeleg å vite om samtykket er frivillig eller ikkje. Eit døme på dette er når ei verksemd krev samtykke til å handsame opplysingar om deg for å tilby deg ei teneste, eller å tilsetje deg. Om du vil ha tilbudet - til dømes forsikringa eller stillinga - så må du gi samtykke til at personopplysingar blir handsama.

Om samtykket er frivillig eller ikkje, må avgjerast i kvart enkelt tilfelle: Kva blir det spurt etter? Kor belastande vil eit samtykke vere for deg? Er konsekvensane uforholdsmessige om du ikkje samtykker?

Samtykket skal vere uttrykkeleg

«Uttrykkeleg samtykke» inneber at du skal gjere ei aktiv handling for å gje samtykke. Eit døme er at du må sende inn ein svarslipp, setje eit kryss i eit skjema, eller gjere eit tasteval.

Du kan gje samtykke munnleg eller skriftleg, elektronisk eller på papir. Verksemda som mottek samtykket ditt må klart og tydeleg kunne vise:

- at du har gitt samtykke
- kva for handsamingar du har gitt samtykke til
- kva for nokre verksemdar samtykket er gitt til

Det er, naturleg nok, lettare for verksemda å sannsynleggjere at du har gitt samtykket, om du har gjort det skriftleg, enn om samtykket berre er gitt munnleg.

Kravene til et samtykke innebærer at de skattepliktige må forstå hva de samtykker til og hvilke konsekvenser det har å gi sitt samtykke. Den skattepliktiges samtykkekompetanse må således vurderes i det konkrete tilfelle, og det bør etter forholdene avgis en skriftlig samtykkeerklæring.

Media

Bestemmelsene om taushetsplikt tilsier at alle som har verv, stilling eller oppdrag i Skatteetaten, generelt skal unngå å kommentere konkrete

saker overfor pressen. Henvendelser fra media skal kanaliseres til den som har ansvaret for kontakt med pressen i den enkelte region.

§ 3-7 første ledd bokstav b

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- b) opplysninger brukes når behovet for beskyttelse må anses varetatt ved at de gis i statistisk form eller ved at individualiserende kjennetegn utelates på annen måte

Dersom opplysningene som skal anvendes ikke kan knyttes til bestemte personer – enten ved at de gis i statistisk form eller anonymisert på annen måte – antas det at behovet for beskyttelse er ivaretatt. Opplysningene må ikke direkte eller indirekte røpe forhold som er taushetsbelagt etter § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt. Se også § 3-3 bokstav c.

Med «brukes» må forstås enhver bruk, slik som f.eks. innsamling, registrering, sammenstilling, lagring og utlevering eller en kombinasjon av slike bruksmåter. Se til sammenligning personopplysningslovens definisjon i § 2 nr. 2.

§ 3-7 første ledd bokstav c

Lovtekst

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at

- c) opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

Bestemmelsen sier at taushetsplikten etter § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt ikke er til hinder for at opplysningene *brukes* når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder. Med «brukes» må forstås enhver bruk, jf § 3-7 første ledd bokstav b.

I henhold til Prop. 38 L er unntaket i bokstav c noe snevrere enn det tilsvarende unntaket i forvaltningsloven § 13 a nr. 3 som lyder:

«Taushetsplikten er ikke til hinder for ... 3. at opplysningene brukes når ingen berettiget interesse tilsier at de holdes hemmelig, f.eks. når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.»

Det må vurderes konkret om en opplysning er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder. Forutsatt at dette er tilfellet, vil det ligge innenfor Skatteetatens taushetsrett å vurdere om slike opplysninger skal kunne brukes. Selv om opplysningene er allment tilgjengelig andre steder, innebærer følgelig ikke dette at noen har krav på slike opplysninger. I henhold til Prop. 38 L punkt 9.4.8 bør det i vurderingen av beskyttelsesbehovet *«legges vekt på at Skatteetaten i det daglige virket er helt avhengig av informasjon fra skattepliktig selv og fra tredjeparter. Det er derfor viktig at tilliten til at Skatteetaten overholder taushetsplikten ikke svekkes.»*

**Skatteetatens
taushetsrett**

**Sivilombuds-
mannen**

Selv om bestemmelsen er ny i skatteforvaltningsloven, kan tidligere praksis rundt allment tilgjengelige opplysninger fortsatt ha betydning. Ombudsmannen kom i sak 2015/905 til at opplysninger som skal være eller skulle ha vært offentlig tilgjengelig i det enkelte selskaps aksjeeierbok, ikke kunne sies å være underlagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13. Dette ble begrunnet med at allmennheten ikke kunne anses å være «uvedkommende» i relasjon til opplysninger som det er lovbestemt at skal være offentlig tilgjengelig. Etter skatteforvaltningsloven skal inn-syn i slike alminnelig tilgjengelige opplysninger i utgangspunktet vurderes etter helhetsvurderingen i § 3-7, og ikke etter hovedregelen om «uvedkommende» etter [§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt](#)

§ 3-8 Opplysninger til bruk for forskning

Skattedirektoratet kan uten hinder av taushetsplikt etter § 3-1 godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål i samsvar med forvaltningsloven § 13 d.

Skattedirektoratet kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål.

Godkjenningen skal være i samsvar med de kriterier som følger av forvaltningsloven § 13 bokstav d. Det kan knyttes vilkår til slikt vedtak. Blant annet kan det gis bestemmelser om hvem som skal være ansvarlig for opplysningene, hvem som skal ha adgang til dem og krav som stilles til oppbevaringen av utlånt materiale.

Det kan også gis bestemmelser om hvorvidt forskerne skal ha adgang til å henvende seg til eller innhente nærmere opplysninger om dem det er gitt opplysninger om, og om bruken av opplysningene for øvrig.

Forskere får taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13 bokstav e.

Øvrig informasjon om forskning er tilgjengelig på nettsiden til Skatteetaten: <http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Forskning/>

§ 3-9 Overført taushetsplikt

Hvis opplysninger gis i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6 eller 3-8, til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov, eller til Finansdepartementet, gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene, skal samtidig gjøre oppmerksom på dette. Opplysningene kan likevel brukes til det formålet som begrunnet at de ble gitt.

Bestemmelsen er dels en videreføring av Skatteetatens praksis og dels en videreføring av blant annet ligningsloven 1980 § 3-13 nr 4. Bestemmelsen innebærer en presisering av at mottakeren av de taushetsbelagte opplysningene også får taushetsplikt etter denne bestemmelsen bare når mottakeren ikke er pålagt taushetsplikt etter annet regelverk. Der mottaker har taushetsplikt etter f.eks. forvaltningsloven, vil det være denne som skal gjelde også for opplysninger som mottas fra skattemyndighetene. Dette kan innebære at mottakeren av opplysningene får en mindre omfattende taushetsplikt enn det som følger av skatteforvaltningsloven. Når det gjelder opplysninger utlevert til Finansdepartementet, er det reglene om taushetsplikt etter skatteforvaltningsloven som skal gjelde.

Reglene gjelder ikke hvor det utleveres taushetsbelagte opplysninger til finansinstitusjoner mv., jf skatteforvaltningsloven § 3-4 [Utlevering av opplysninger til finansinstitusjoner mv.](#). Bestemmelsen kommer heller ikke til anvendelse i situasjoner som beskrevet i § 3-7 [Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse](#).

Videre pålegges ingen taushetsplikt som mottar opplysninger etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#), fordi de ikke er «uvedkommende». Der mottaker har krav på opplysningene både etter hovedregelen i § 3-1 og etter en spesialbestemmelse, vil mottakers taushetsplikt reguleres av § 3-9.

Kapittel 4 Habilitet

Regler om habilitet skal sikre at forvaltningen treffer avgjørelser på et mest mulig objektivt grunnlag og ikke påvirkes av tjenestemannens særlige forhold til saken. Reglene skal ikke bare bidra til at tjenestemenn faktisk opptrer upartisk, men skal også sørge for å opprettholde allmennhetens tillit til at forvaltningen er objektiv og upartisk. I tillegg er det et formål med habilitetsreglene å beskytte tjenestemannen selv mot interessekonflikter og at tilliten til arbeidet svekkes. Reglene gjelder ikke bare der hvor tjenestemannen treffer avgjørelse i en sak, men også i forbindelse med tilretteleggingen av grunnlaget for en avgjørelse.

Bestemmelsene er utformet etter mønster fra tidligere ligningslov § 3-8. De absolutte habilitetsgrunnene er noe strengere enn i forvaltningsloven. I tillegg er det ved skatteforvaltningsloven foretatt noen språklige oppdateringer som ikke er ment å ha materiell betydning. Begrepet habilitet, eller (in)habilitet, erstatter begrepet ugildhet.

§ 4-1 Habilitet

(1) Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- a) saken gjelder vedkommende selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i sidelinjen til og med søskenbarn
- b) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller saken gjelder barn til noen som vedkommende er gift, forlovet eller samboer med
- c) saken gjelder vedkommendes fosterfar, fostermor eller fosterbarn
- d) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært verge eller fullmektig for
- e) saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen som nevnt i bokstav a til d, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der vedkommende selv, ektefelle eller samboer er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling
- f) saken gjelder vedkommendes klient, arbeidsgiver, noen som er vedkommendes direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i vedkommendes egen tjeneste, eller noen som vedkommende står i direkte konkurranseforhold til
- g) en direkte overordnet tjenestemann er inhabil i saken
- h) vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd eller
- i) andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet.

(2) Første ledd bokstav g er ikke til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene forbereder saken.

(3) Første ledd gjelder ikke dersom det er åpenbart at tilknytningen til saken eller dem den angår, ikke vil kunne påvirke vedkommendes standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at vedkommende viker sete.

Generelt

Bestemmelsen angir hvem habilitetsreglene gjelder for, og i hvilke tilfeller det foreligger inhabilitet.

Automatisk inhabilitet

Inhabilitetsgrunnene i bokstav a til h er absolutte. Når slike forhold foreligger, fører det automatisk til inhabilitet.

Ugyldighet

Inhabilitet kan føre til at et vedtak blir ugyldig hvis det er grunn til å regne med at inhabiliteten har hatt betydning for resultatet, jf. [§ 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil](#).

§ 4-1 første ledd

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når(...)

Etter første ledd gjelder habilitetsreglene for tjenestemenn og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene. Habilitetsreglene kommer til anvendelse ved tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og avgjørelse av en sak. Etter den tidligere ligningslovens regler var bestemmelsen avgrenset ved at en inhabil tjenestemann ikke kunne delta i «forberedelsen» av en sak. Ved at uttrykket «tilrettelegging av grunnlaget» nå anvendes er meningen å sikre at utredning, rådgivning mv. som klart vil kunne påvirke utfallet av en sak, skal omfattes av habilitetsreglene selv om det ikke er naturlig å karakterisere arbeidet som «forberedelse» av saken. Det er ikke med dette tilsiktet noen større realitetsendring.

§ 4-1 første ledd bokstav a

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- a) saken gjelder vedkommende selv eller noen som vedkommende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i sidelinjen til og med søskenbarn

Bokstav a gjelder tilfeller der saken gjelder tjenestemannen selv eller noen som tjenestemannen er i slekt med eller svogerskap med.

Slektskap

Slektninger i oppstigende linje er foreldre, besteforeldre osv. Som slektninger i nedstigende linje regnes barn, barnebarn osv. Svogerskap omfatter de som er gift med tjenestemannens slektninger og de som er i slekt med tjenestemannens ektefelle på de aktuelle måter. Svogerskap etter denne bestemmelsen etableres ikke ved forlovelse eller samboerskap. Generelt anses svogerskap for å foreligge når ett ekteskap og ett slektskapsforhold utgjør bindeleddene mellom to personer, men ikke når to ekteskap eller slektskap utgjør bindeleddene.

Opp- og nedstigende linje

I tillegg omfattes slekt eller svogerskap i første og annen sidelinje. Etter bestemmelsen medregnes annen sidelinje til og med søskenbarn (fetter og kusine). Dette betyr at bestemmelsen omfatter søsken, onkler, tanter, nieser, nevøer og søskenbarn, men ikke søskenbarns barn.

Første og annen sidelinje

§ 4-1 første ledd bokstav b

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- b) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller saken gjelder barn til noen som vedkommende er gift, forlovet eller samboer med

Er eller har vært gift, forlovet eller samboer med den saken gjelder

En tjenestemann er inhabil dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært gift, forlovet eller samboer med, eller barn til noen av disse. Nytt sammenlignet med ligningsloven 1980 og forvaltningsloven er at nåværende og tidligere samboerskap, samt barn til nåværende ektefelle, forlovede eller samboer, omfattes av de absolutte inhabilitetsgrunnene. Det er også nytt at tidligere forlovede omfattes. Samboerbegrepet er ment å ha samme betydning som i arveloven § 28 a. Samboerskap etter arvelova § 28 a foreligger når personer over 18 år som verken er gift, registrert partner eller samboer med andre, lever sammen i et ekteskapslignende forhold. Et samboerskap kan foreligge selv om partene for en tid bor fra hverandre på grunn av utdanning, arbeid, sykdom, opphold på institusjon eller andre lignende omstendigheter. Det regnes ikke som samboerskap når to personer som etter ekteskapslova § 3 ikke kan inngå ekteskap, lever sammen.

§ 4-1 første ledd bokstav c

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- c) saken gjelder vedkommendes fosterfar, fostermor eller fosterbarn

Bokstav c angir at en tjenestemann er inhabil dersom saken gjelder tjenestemannens fosterfar, fostermor eller fosterbarn.

§ 4-1 første ledd bokstav d

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- d) saken gjelder noen som vedkommende er eller har vært verge eller fullmektig for

Dersom saken gjelder noen som tjenestemannen er eller har vært verge eller fullmektig for, er tjenestemannen inhabil etter bokstav d.

§ 4-1 første ledd bokstav e

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- e) saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen som nevnt i bokstav a til d, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der vedkommende selv, ektefelle eller samboer er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling

Bokstav e gjelder tjenestemannens forhold til selskaper mv. Tjenestemannen er inhabil dersom saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der vedkommende selv eller noen av hans eller hennes nærstående har en ikke uvesentlig økonomisk interesse. Det foreligger også inhabilitet dersom tjenestemannen selv, eller hans eller hennes ektefelle eller samboer er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling til slikt selskap mv. Nytt i forhold til ligningsloven 1980 er at samboerskap likestilles med ekteskap. Etter denne bestemmelsen vil fjernere tilknytning til selskap mv. føre til inhabilitet for tjenestemannen enn etter forvaltningsloven.

Forhold til selskaper mv

§ 4-1 første ledd bokstav f

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- f) saken gjelder vedkommendes klient, arbeidsgiver, noen som er vedkommendes direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i vedkommendes egen tjeneste, eller noen som vedkommende står i direkte konkurranseforhold til

Tjenestemann mv. er inhabile dersom den aktuelle saken gjelder deres klient, arbeidsgiver, noen som er tjenestemannens direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor skatteforvaltningen, noen som er ansatt i tjenestemannens tjenesteforhold eller noen som tjenestemannen står i direkte konkurranseforhold til.

§ 4-1 første ledd bokstav g

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

- g) en direkte overordnet tjenestemann er inhabil i saken

Bokstav g omhandler tilfeller hvor en overordnet tjenestemann er inhabil. I slike saker blir også den underordnede tjenestemannen som skal behandle saken inhabil. Se likevel § 4-1 annet ledd, hvor slik inhabilitet likevel ikke er til hinder for at tjenestemannen forbereder saken.

§ 4-1 første ledd bokstav h

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

h) vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd

Dersom tjenestemannen har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av en nemnd, er vedkommende inhabil etter bokstav h.

§ 4-1 første ledd bokstav i

Lovtekst

Inhabil til å delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak er en tjenestemann og enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene når

i) andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet.

Andre særegne forhold

Under bokstav i angis de skjønnsmessige habilitetsreglene. En tjenestemann er inhabil dersom det foreligger andre særegne forhold enn de som fremgår av bokstavene a til g. Disse forholdene må være egnet til å svekke tilliten til at tjenestemannen vil opptre upartisk. De skjønnsmessige habilitetsbestemmelsene skal fange opp tilfeller som faller utenfor de absolutte inhabilitetsgrunnene, men som likevel bør rammes på grunn av tjenestemannens tilknytning til saken.

At det må foreligge «særegne forhold» innebærer at situasjoner som svært mange er i, ikke fører til inhabilitet. De særegne forholdene kan være av samme art som de absolutte inhabilitetsgrunnene, men det må da tas hensyn til de valg lovgiver har tatt ved å trekke grensene for de absolutte grunnene.

Dette kan bl.a. omfatte familiemessige, personlige, økonomiske og ideelle relasjoner. Relasjonene kan gjelde skattepliktige selv eller for eksempel personer som har ledende stillinger eller verv hos en juridisk person som er part i saken. Det må vurderes om det foreligger forhold som gjør at det objektivt sett er rimelig og saklig grunn til å trekke vedkommendes upartiskhet i tvil. I grensetilfeller kan det ha betydning om spørsmålet om habilitet er reist av en part.

Ektefelle/samboer

For egne og ektefelles/samboers slektninger som ikke er nevnt i bokstav a og b, må det vurderes om den aktuelle tilknytningen gjør at det lett kan være grunn til å stille spørsmål ved vedkommendes upartiskhet.

Vennskap

Andre personlige tilknytningsforhold, for eksempel vennskap, kan også føre til at tilliten til upartiskheten svekkes.

Etter omstendighetene kan en samhörighet føre til inhabilitet. Det samme gjelder et personlig motsetningsforhold. Et påstått motsetningsforhold mellom skattepliktig og en saksbehandler på grunn av saksbehandlingen, vil normalt ikke medføre inhabilitet. Det betyr for eksempel at ulike beskyldninger fra skattepliktiges side som for eksempel at saksbehandler står for lekkasjer til pressen, ikke vil lede til inhabilitet med mindre det er hold i skattepliktig sine anførsler overfor denne saksbehandleren. Sivilombudsmannen uttaler i sak 2006/787 (inntatt i Utvalget 2008 side 1524), at det i utgangspunktet må kunne kreves et «[...]nokså direkte og sterkt motsetningsforhold før det er aktuelt å tale om inhabilitet etter ligningsloven § 3-8 første ledd bokstav g, og motsetningsforholdet må nødvendigvis vurderes konkret i den enkelte sak ut fra ytre og konstaterbare forhold.»

Samhörighet eller motsetningsforhold

Det samme kan være tilfelle hvor det foreligger eller har foreligget et kollegialt forhold eller et direkte klientforhold.

Kollega eller klientforhold

En saksbehandler er normalt ikke inhabil i saksforberedelsen av vedtak selv om vedkommende tidligere har hatt befatning med saken, for eksempel hvis saksbehandler har bistått politiet i deres etterforskning. Dette gjelder selv om saksbehandler tidligere har anmeldt skattepliktig eller dennes nærstående. En saksbehandler blir normalt heller ikke inhabil ved å ha deltatt i et forutgående bokettersyn hos skattepliktige, se ovennevnte sak hos Sivilombudsmannen (2006/787).

Tidligere befatning med saken

For å unngå at en tjenestemann kommer i grenseland for hva som anses som inhabilitet, skal en ny saksbehandler som hovedregel behandle saken på ethvert nytt trinn i saksbehandlingen. Dette vil være aktuelt hvor den skattepliktige påklager skattekontorets vedtak og skattekontoret skal forberede klagesaken for Skattedirektoratet etter reglene i [§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak](#). For saker som skal behandles av Skatteklagenemnda er det ikke et krav om at klagen behandles av ny saksbehandler på skattekontoret.

Bytte av saksbehandler

§ 4-1 annet ledd

Lovtekst

Første ledd bokstav g er ikke til hinder for at tjenestemenn hos skattemyndighetene forbereder saken.

Regelen i annet ledd går ut på at en tjenestemann som er inhabil på grunn av inhabilitet hos overordnet tjenestemann etter [§ 4-1 første ledd bokstav g](#), likevel kan forberede saken.

I Skatteetaten vil fastsettingsområdet, kontroll- og rettsanvendelsesområdet og Skattekrim ha samme type faglige kompetanse. Det må derfor kunne legges til grunn at dersom funksjonslederen for fastsettingsområdet er inhabil, kan saken saksforberedes der og oversendes til kontroll- og rettsanvendelsesområdet for avgjørelse. Er en seksjonssjef

inhabil, kan seksjonen saksforberede saken, mens avgjørelsen treffes av en annen seksjon innen samme funksjonsområde.

§ 4-1 tredje ledd

Lovtekst

Første ledd gjelder ikke dersom det er åpenbart at tilknytningen til saken eller dem den angår, ikke vil kunne påvirke vedkommendes standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at vedkommende viker sete.

Tredje ledd gjør unntak fra første ledd for tilfeller hvor det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete.

Dette får særlig betydning hvis det er snakk om lovbundne vedtak uten rom for vurderinger. Selv om en tjenestemann er inhabil, kan han behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsettelse ville bety en vesentlig ulempe eller medføre vesentlig skadevirkning. I slike tilfeller bør saken forelegges den som kan treffe den endelige avgjørelse så raskt som mulig.

§ 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

(1) Tjenestemannen mv. avgjør habilitetsspørsmålet selv. Vedkommende skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det, og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

(2) Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabil, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke kan treffe vedtak, skal likevel alle medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål. Et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil. Før spørsmålet avgjøres, bør vararepresentant eller annen stedfortreder innkalles og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

Generelt

Bestemmelsen gir regler om hvordan habilitetsspørsmålet skal avgjøres. Første ledd gjelder alminnelig saksbehandling i skatteforvaltningen, mens annet ledd gir særregler for nemnder.

Det som her er nevnt om hvem som avgjør spørsmålet om inhabilitet, gjelder bare saksbehandlingen og hvem innen skatteforvaltningen som har avgjørelsesmyndighet i habilitetssaken. Kommer det til rettsak hvor habilitetsspørsmål reises, vil ikke vedkommende tjenestemanns/nemnds standpunkt være avgjørende.

§ 4-2 første ledd

Lovtekst

Tjenestemannen mv. avgjør habilitetsspørsmålet selv. Vedkommende skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det, og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

Saksbehandler plikter selv å avgjøre om han er inhabil. I de tilfellene saksbehandleren finner grunn til det, skal spørsmålet om inhabilitet forelegges nærmeste overordnede. Selv om den skattepliktige ikke har bedt om en vurdering av saksbehandlerens habilitet, bør saksbehandleren legge frem spørsmålet for sine overordnede dersom han/hun mener at det kan være tvil om dette. En slik avklaring kan bidra til at man unngår at det blir stilt spørsmål ved gyldigheten av avgjørelsen. Hvis den saken angår krever det, skal det samme gjøres dersom dette kan skje uten vesentlig tidsspille. Overordnet tjenestemann kan instruere underordnet i habilitetsspørsmål.

**Skal selv avgjøre
habiliteten**

Overordnet tjenestemann avgjør ved uenighet	Ved uenighet kan overordnet tjenestemann instruere underordnet, selv om ordlyden i bestemmelsen kan tilsi det motsatte. Dette følger av alminnelig instruksjonsmyndighet og at ingen som vurderes som inhabil skal delta i saken ved «tilrettelegging av grunnlaget» eller ved «avgjørelse» etter lovens § 4-1 Habilitet.
Prosessledende avgjørelse	En avgjørelse av hvorvidt en tjenestemann er inhabil er en prosessledende beslutning, og ikke et enkeltvedtak. At en beslutning er prosessledende innebærer at ikke alle saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 5 kommer til anvendelse ved en avgjørelse om habilitet, f.eks. vil bestemmelsene i § 5-6 Forhåndsvarsling, § 5-7 Begrunnelse og reglene i Kapittel 13 Klage, ikke gjelde.

§ 4-2 annet ledd

Lovtekst

Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabil, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om inhabilitet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke kan treffe vedtak, skal likevel alle medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål. Et medlem skal si ifra i god tid om forhold som gjør eller kan gjøre vedkommende inhabil. Før spørsmålet avgjøres, bør vararepresentant eller annen stedfortreder innkalles og delta ved avgjørelsen dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille eller kostnad.

Nemnder og utvalg	Nemnder og utvalg avgjør selv om et medlem er inhabil. Med «nemnd» menes eventuelt den enkelte avdeling i en nemnd. Medlemmet kan være til stede når det redegjøres for de særlige forhold som reiser habilitetsspørsmålet. Vedkommende deltar derimot ikke i avgjørelsen, og heller ikke i drøftelsen forut for avstemningen. Fører dette til at organet ikke blir beslutningsdyktig, deltar likevel alle møtende medlemmer i avgjørelsen av habilitetsspørsmålet. Fratrer et medlem på grunn av manglende habilitet, skal dette protokolleres. Det må påses at nemnda fortsatt er beslutningsdyktig.
--------------------------	--

Hvis det oppstår inhabilitetsspørsmål for flere medlemmer deltar ingen av medlemmene i avgjørelsene av hvorvidt inhabilitet foreligger. Dette gjelder selv om grunnlaget for inhabilitetsspørsmålet er ulikt for de enkelte medlemmene.

§ 4-3 Foreløpig avgjørelse

Selv om en tjenestemann er inhabil, kan vedkommende behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsettning ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

Virkingen av at en tjenestemann er inhabil er at han ikke kan delta i tilretteleggingen eller treffe avgjørelse i saken. Paragraf 4-3 åpner for at en tjenestemann som er inhabil i en sak, likevel kan treffe en foreløpig avgjørelse i saken dersom avgjørelse ikke kan utsettes uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

Unntak for foreløpig avgjørelse

Ettersom avgjørelsen i saken som kan treffes må være foreløpig, betyr dette at avgjørelsen senere må erstattes av en endelig avgjørelse. Dette innebærer at det må treffes en ny formell avgjørelse, det er ikke tilstrekkelig at det bare gis en stilltiende aksept eller stadfestelse av den tidligere avgjørelse i saken av en som ikke er inhabil.

Må erstattes av endelig avgjørelse

Det bør fremgå av avgjørelsen at den er foreløpig. Hvor den inhabile tjenestemannen (også) har tilrettelagt grunnlaget for selve avgjørelsen i saken, må det forsikres om at saksforberedelsen ikke er påvirket av den inhabile tjenestemannen.

Beslutninger som den inhabile foretar med hensyn til f.eks. varsling av parter, beramning av møter, innhenting av opplysninger er ikke avgjørelser i en sak og omfattes ikke av bestemmelsen.

Dersom en inhabil tjenestemann mottar klage i en sak som gjelder tilleggsatt, kan han be innkrevingsmyndighetene om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsatt og overtredelsesgebyr etter § 14-10, uten at anmodningen må stadfestes av en habil tjenestemann. Det samme gjelder behandling av anmodning om utsatt klagefrist. Saken må imidlertid så snart som mulig overføres til en annen saksbehandler, eller det må oppnevnes en stedfortreder etter [§ 4-4 Stedfortreder](#).

Utsatt iverksetting av vedtak

§ 4-4 Stedfortreder

Når en tjenestemann er inhabil, skal det om nødvendig oppnevnes eller velges en stedfortreder for vedkommende. Dersom det er forbundet med særlig ulempe å få oppnevnt en stedfortreder, kan departementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet skattemyndighet.

Bestemmelsen regulerer hvem som skal kunne behandle en sak hvor det er slått fast at den opprinnelige tjenestemannen er inhabil. Regelen er utformet etter mønster av forvaltningsloven § 9.

Er saksbehandleren inhabil, er utgangspunktet at saken behandles av en annen saksbehandler ved samme avdeling eller av overordnet tjenestemann.

Overordnet saksbehandler inhabil

Hvor overordnet saksbehandler er inhabil, kan saken overføres for behandling hos sideordnet avdeling innenfor samme skattemyndighet. I Skatteetaten har fastsettingsområdet, kontroll- og rettsanvendelsesområdet samme type faglige kompetanse. I de tilfeller hvor funksjonslederen for fastsettingsområdet er inhabil, kan saken forberedes der og oversendes til kontroll- og rettsanvendelsesområdet for avgjørelse. Er en seksjonssjef inhabil, kan seksjonen saksforberede saken og overlate avgjørelsen til en annen seksjon innen samme funksjonsområde.

Varamedlem

I tilfeller hvor den inhabile tjenestemann har et varamedlem, vil det ikke være aktuelt å oppnevne/velge stedfortreder. I slike tilfeller vil varamedlemmet tre inn i den inhabile tjenestemannens sted. I kollegiale organ vil det heller ikke være aktuelt å oppnevne/velge stedfortreder, så lenge organet er beslutningsdyktig. Bare når så mange medlemmer eller varamedlemmer er inhabile at organet ikke lenger er beslutningsdyktig vil det være aktuelt å oppnevne/velge stedfortreder.

Særlig ulempe

Dersom oppnevning eller valg av stedfortreder er forbundet med «særlig ulempe», kan Finansdepartementet for det enkelte tilfelle beslutte at saken skal overføres til sideordnet eller overordnet skattemyndighet, jf. annet punktum. Det er forutsatt at denne unntaksregelen bare skal brukes i særlige tilfelle. Forvaltningskomiteen 1958, s. 434 erklærte ved behandlingen av den samsvarende regelen i forvaltningsloven § 9, at det var «klart» at bestemmelsen måtte nyttes «med stor forsiktighet».

Å overlate saken til behandling hos overordnet organ vil for Skatteetatens vedkommende bety at saken avgjøres av Skattedirektoratet i første instans.

Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

Alminnelige saksbehandlingsregler gir regler om saksbehandlingen i skattesaker, slik som regler om fristberegning, sakskostnader, bruk av fullmektig og virkning av saksbehandlingsfeil. Reglene i skatteforvaltningsloven er en videreføring av reglene i ligningsloven 1980 og gjeldende saksbehandlingsregler i forvaltningsloven. I tillegg gjelder krav om god forvaltningsskikk. Se nærmere [Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper](#).

Når det gjelder virkeområde kan saksbehandlingsreglene i kapitlet deles inn i to grupper. Noen av bestemmelsene gjelder for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven, blant annet regler om veiledningsplikt og partsinnsyn i saksdokumenter. Andre saksbehandlingsbestemmelser gjelder bare de sakene som gjelder «enkeltvedtak» etter [§ 1-2 første ledd bokstav d](#). I denne kategorien finnes blant annet regler om forhåndsvarsling og begrunnelse. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene framgår av den enkelte bestemmelse.

§ 5-1 Veiledningsplikt

(1) Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

(2) Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Gir skattepliktig ved slike samtaler nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.

(3) Dersom noen henvender seg til et annet organ enn det som skal behandle saken, skal organet som mottar henvendelsen, om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.

(4) Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres.

Generelt

Bestemmelsen gir rettigheter som den enkelte skattepliktige eller tredjepart kan påberope seg, og hvor det vil innebære lovbrudd dersom myndighetene ikke gir veiledning som beskrevet. Bestemmelsen begrenser ikke hva skattemyndighetene kan gi av informasjon ellers.

Forholdet til utredningsplikt

Tidligere gjaldt forvaltningsloven § 17 om utredningsplikt for saker etter merverdiavgiftsloven og for særavgifter. Skatteforvaltningsloven har ikke videreført bestemmelsen om utredningsplikt i skattesaker. Dette har sin bakgrunn i at de skattepliktige selv har hovedansvaret for at saker om deres egne skatteforhold blir tilstrekkelig opplyst. Departementet har imidlertid uttalt i Prop. 38 L (2015–2016) side 57–58, at den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter tidligere rett slik den har utviklet seg i praksis, fortsatt vil gjelde. Det betyr at skattemyndighetene etter omstendighetene kan ha plikt til/behov for utredning eller nærmere undersøkelser. Dette gjelder f.eks. i saker om skjønnsfastsetting eller ved gjennomføringen av endringsvedtak hvor den skattepliktige har misligholdt sin opplysningsplikt (for eksempel ved at skattepliktige unnlater å levere eller leverer en svært mangelfull skattemelding eller registreringsmelding i Merverdiavgiftsregisteret og Særavgiftsregisteret). Se [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

§ 5-1 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av meldinger mv. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

Bestemmelsen går ut på at skattepliktige, og andre som henvender seg til skattemyndighetene for å få bistand til utfylling av meldinger mv., har rett til veiledning fra vedkommende skattemyndighet. Dette er ment å omfatte både skattepliktige og tredjeparter som skal gi opplysninger til skattemyndighetene og de som ber om veiledning. For eksempel gjelder det skattepliktige som skal fylle ut skattemelding etter [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#), eller etter reglene i [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#).

**Bistand til utfylling
av meldinger mv**

Skatteforvaltningsloven § 5-1 første ledd første punktum går lenger enn forvaltningsloven § 11, da regelen ikke er knyttet til myndighetenes arbeidssituasjon. Formuleringen «veiledning om utfylling av meldinger mv.» er ment å omfatte en ikke ubetydelig grad av veiledning. Veiledning om utfylling av meldingene kan omfatte veiledning om sentrale sider ved skatteforvaltningen. Grensen for hvilke spørsmål skattemyndighetene har en ubetinget plikt å gi veiledning om, må løses ut fra hva som naturlig kan anses som en del av veiledning om utfylling av melding. Det må også ses hen til annet punktum om den mer betingede plikten til å yte generell veiledning.

Første punktum går noe lenger enn ligningsloven 1980 § 3-1, da veiledningsplikten skal gjelde for alle skattemyndigheter, ikke bare skattekontoret. Veiledningsplikten gjelder likevel bare innenfor hvert organ sitt myndighetsområde, jf. [§ 5-1 tredje ledd](#), om at skattepliktig skal henvises til det organ som skal behandle saken. Skattemyndighetene står fritt til å organisere hvem innenfor det enkelte organ som skal bistå skattepliktig, trekkpliktig og tredjeparter mv. med veiledningen.

Etter første ledd annet punktum har skattemyndighetene plikt til å gi mer generell veiledning om lover og forskrifter og praksis som har betydning for vedkommendes rettigheter og plikter. Denne veiledningsplikten gjelder i den utstrekning skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det. Det er lagt til grunn at skattemyndighetene vil veilede skattepliktige og andre utover minstekravene som følger av loven, jf. Prop. 38 L (2015-2016) p. 24.5. Begrensningen i den mer generelle veiledningsplikten er ikke helt ulik begrensningen i forvaltningsloven om at omfanget av veiledningen skal tilpasses det enkelte forvaltningsorgans situasjon og kapasitet til å påta seg slik virksomhet. I vurderingen av omfanget av veiledningsplikten er det også av betydning hvor profesjonell den skattepliktige/tredjepart kan antas å være. En skattepliktig som er lønnstaker eller pensjonist vil kunne ha krav på mer utfyllende

**Veiledning om lover
og forskrifter**

veiledning enn det for eksempel et større selskap med egen regnskaps- og skatteavdeling vil ha.

§ 5-1 annet ledd

Lovtekst

Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det, gis anledning til å samtale om sin skatteplikt eller sin plikt til å gi opplysninger med en tilsatt hos skattemyndighetene. Gir skattepliktig ved slike samtaler nye opplysninger av betydning for saken, skal opplysningene så vidt mulig nedtegnes.

Samtale

Annet ledd er utformet etter mønster av ligningsloven 1980 § 3-2 nr. 1. Adgangen til å samtale med skattemyndighetene skal gjelde konkrete foreliggende spørsmål om egen skatteplikt eller egen plikt til å gi opplysninger om andres forhold. Adgangen omfatter ikke samtale om hypotetiske spørsmål og innebærer heller ingen rett for skattepliktig til veiledning som har preg av skatteplanlegging.

Nedtegnelse av samtale

Dersom det fremkommer nye og relevante opplysninger av betydning for saken skal så vidt mulig disse nedtegnes, på samme måte som etter forvaltningsloven § 11 d. Råd og veiledning som gis ved muntlige henvendelser skal være så gode og korrekte som mulig. Veiledning er likevel ikke en fullstendig gjennomgang av alle sider ved saken, og råd som gis ved slike henvendelser er heller ikke formelt bindende for myndighetene. Motstykket til den ikke-bindende veiledningsplikten er anledningen for skattepliktige mv. til å be om bindende forhåndsuttalelse. Se [Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser](#), som er et viktig supplement til myndighetenes veiledningsplikt.

§ 5-1 tredje ledd

Lovtekst

Dersom noen henvender seg til et annet organ enn det som skal behandle saken, skal organet som mottar henvendelsen, om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes.

Henvise til rett organ

Tredje ledd oppstiller en plikt for myndighetene til å bistå den som henvender seg til uliktig myndighet. I disse tilfellene skal det myndighetsorgan som mottar en henvendelse det ikke har kompetanse til å behandle, vise til riktig myndighetsorgan eller videresende henvendelsen til riktig organ av eget initiativ.

§ 5-1 fjerde ledd

Lovtekst

Inneholder en henvendelse feil, misforståelser, unøyaktigheter eller andre mangler som avsenderen bør rette, skal skattemyndighetene om nødvendig gi beskjed om dette. Skattemyndighetene bør samtidig gi frist til å rette opp mangelen og eventuelt gi veiledning om hvordan dette kan gjøres.

I fjerde ledd oppstilles det en plikt for myndighetene til å varsle om og bistå ved rettingen av åpenbare feil og mangler som de oppdager.

Åpenbare feil og mangler

At det dreier seg om feil og mangler som er «åpenbare» fremkommer ikke direkte av lovens ordlyd. Omfanget av plikten må imidlertid ses i sammenheng med at saken på dette tidspunktet ikke undergis en nærmere saksbehandling og at faktum i saken kan være ufullstendig. Følgelig vil det kun være åpenbare feil og mangler som kan forventes oppdaget. En slik begrensning er også i samsvar med forutsetningene i forarbeidene. Bestemmelsen er en videreføring av forvaltningsloven § 11 fjerde ledd annet punktum som har samme ordlyd og forutsetning.

§ 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar

(1) Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.

(2) Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar. I svaret skal det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere, og så vidt mulig angi når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig.

Generelt

Av hensyn til de skattepliktiges og tredjeparters rettssikkerhet er det krav til skattemyndighetenes saksbehandlingstid og en plikt til å sende foreløpig svar i saker hvor det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares.

§ 5-2 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.

Ugrunnet opphold

Skattemyndighetene skal etter bestemmelsen forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. På grunn av de svært ulikeartede sakene som skattemyndighetene behandler er det ikke hensiktsmessig med en felles frist. Det er likevel viktig at saker ferdigbehandles innen rimelig tid og ikke blir liggende ubehandlet, slik at forutberegneligheten for partene ivaretas. Hva som kan sies å utgjøre ugrunnet opphold vil variere sterkt ut fra sakens art, størrelse, kompleksitet og i hvilken grad parten selv bidrar til sakens opplysning. For eksempel skal et krav om partsinnsyn i saksdokumenter behandles og avgjøres innen én til tre dager. Se § 5-4 under [Generelt](#).

Skattepliktig som er varslet om tilleggsatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1. Se mer om dette under [Rett til rettferdig rettergang](#).

Begrunnet opphold

Interne instruksjoner som skal sikre nødvendig fremdrift i (andre) prioriterte saker, må til en viss grad være forhold som anses for begrunnet. Et begrunnet opphold kan i sak som er tatt under behandling være at saksbehandleren venter på svar fra skattepliktig eller avventer opplysninger fra tredjeparter.

§ 5-2 annet ledd

Lovtekst

Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar. I svaret skal det gjøres rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles

tidligere, og så vidt mulig angi når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig.

Foreløpig svar skal sendes dersom det kan antas å ta «uforholdsmessig lang tid» før en henvendelse kan besvares. Av samme grunn som det er vanskelig å angi en bestemt frist for skattemyndighetenes saksbehandling etter første ledd, angir loven heller ikke nærmere hva som anses som uforholdsmessig lang tid. Hva som anses som «uforholdsmessig lang tid» beror på en konkret vurdering av den aktuelle saken.

Uforholdsmessig lang tid = foreløpig svar

I større kompliserte saker er det særlig viktig at det foretas en konkret vurdering ved angivelse av forventet saksbehandlingstid slik at denne reflekterer realistisk saksbehandlingstid. Sivilombudsmannen har i en konkret skattesak som gjaldt kompliserte spørsmål, uttalt følgende:

«Generelt bør det kunne stilles krav om at den angitte forventede saksbehandlingstid i foreløpig svar til skattyteren skal bygge på en konkret vurdering blant annet av den aktuelle sakens karakter, omfang og vanskelighetsgrad, saksmengden og ressursituasjonen på kontoret mv.»

Sivilombudsmannen

Blir behandlingstiden lenger enn først meddelt, skal det sendes ny orientering til skattepliktige.

Ny orientering

Skattemyndighetene skal alltid sende foreløpig svar til klageren, hvor det gis en kort anvisning over hvordan saksgangen er. Dersom en allerede på det tidspunkt klagen innkommer må forvente at saken vil ta uforholdsmessig lang tid å behandle, skal forventet saksbehandlingstid angis mest mulig konkret med en kort begrunnelse. Dersom skattemyndighetene under sin behandling av saken ser at fristen ikke kan holdes, skal det sendes nytt foreløpig svar med ny angivelse av når det kan forventes at saken blir avgjort.

Foreløpig svar ved klage

Ved klage følger det imidlertid av Skatteetatens serviceerklæring at foreløpig svar skal sendes innen tre uker etter at klagen er mottatt med opplysninger om forventet behandlingstid.

Skatteetatens serviceerklæring ved klage = tre uker

§ 5-3 Fullmektig

(1) Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene, har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.

(2) Fullmektig skal legge fram fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

(3) Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen når forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier det, kan meldinger og henvendelser rettes til denne direkte. Fullmektigen skal gjøres kjent med slike henvendelser når det kan ha betydning for vedkommende.

(4) Tredje ledd er ikke til hinder for at skattemeldinger, skattetrekkmeldinger, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattepliktig som har fullmektig.

Generelt

Bestemmelsen regulerer retten til å la seg representere av en fullmektig på alle trinn i saksbehandlingen og at det gjelder alle som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene. Den gir nærmere regler for saksbehandlingen der fullmektig blir benyttet.

§ 5-3 første ledd

Lovtekst

Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene, har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.

Hvem kan benytte fullmektig

Alle som har rettigheter og plikter overfor skattemyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen.

Hvem kan opptre som fullmektig

Skattemyndighetene kan ikke stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig. En skattepliktig har ikke rett til å få utsatt behandlingen av saken sin eller avvente med å svare på henvendelser fra skattemyndighetene til han har fått skaffet eller tilkalt sin advokat. En annen sak er at skattemyndighetene etter en konkret vurdering kan imøtekomme en slik henvendelse.

§ 5-3 annet ledd

Lovtekst

Fullmektig skal legge fram fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

Det er i alminnelighet ikke nødvendig å kreve fullmakt fremlagt når fullmektigen er:

- advokat, herunder utenlandsk advokat når vedkommende foreviser dokumentasjon for adgang til å yte rettshjelp i Norge, jf. Kgl.res. 10.12.1993 og FIN 6. mars 1996 i Utv. 1996/813. Skattekontoret

kan i visse tilfeller tilbakevise noen som uten å være advokat søker erverv ved å opptre for andre i skatteforvaltningssaker.

- statsautorisert revisor
- registrert revisor
- autorisert regnskapsfører
- person med juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap som ikke har advokatbevilling, men som driver rettshjelpvirksomhet (domstolsloven § 218 nr. 1).

Som hovedregel bør skattemyndighetene kreve skriftlig fullmakt der skattepliktige lar seg representere av andre enn de som er nevnt over.

§ 5-3 tredje ledd

Lovtekst

Meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene skal rettes til fullmektigen når forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til fullmaktsgiveren tilsier det, kan meldinger og henvendelser rettes til denne direkte. Fullmektigen skal gjøres kjent med slike henvendelser når det kan ha betydning for vedkommende.

Henvendelser fra skattemyndighetene til skattepliktig skal normalt rettes til fullmektigen når forholdet klart dekkes av fullmakten og det ikke er forhold som tyder på at fullmakten har falt bort. Dersom skattekontoret rent unntaksvis henvender seg til skattepliktig, skal fullmektigen ha gjenpart av brevet. Vedtak i endringssak skal oversendes fullmektigen. Vedtaket bør også oversendes skattepliktig.

Det utgjør ikke brudd på bestemmelsen om skattemyndighetene ikke har forholdt seg til en fullmektig hvis parten eller dennes fullmektig ikke har klargjort overfor skattemyndighetene at det foreligger et fullmaktsforhold.

**Fullmaktens
eksistens og
omfang**

En fullmakt vil i noen tilfeller bare omfatte deler av skattepliktiges forhold til skattemyndighetene eller bare enkelte inntektsår. I andre tilfeller kan fullmakten være ubegrenset.

Fullmakten faller bort når fullmaktsgiveren har bestemt at fullmakten ikke lenger skal gjelde eller hvor fullmektigen har frasagt seg oppdraget. Har vedkommende latt seg representere av en fullmektig i en bestemt sak, må en gå ut fra at fullmakten gjelder inntil saken er avsluttet, med mindre det er forhold som tilsier noe annet.

Har en fullmektig representert skattepliktig i en sak, kan en ikke uten videre gå ut fra at vedkommende er skattepliktigs fullmektig i en annen sak som skattemyndighetene tar opp.

Oppstår det tvil med hensyn til fullmaktens rekkevidde og varighet, bør det normalt overlates til fullmektigen å avklare forholdet, eventuelt ved at det innhentes erklæring fra skattepliktige. Fullmektigens adgang til

å representere en skattepliktig går ikke lenger enn den gitte fullmakten beskriver. Er det i den skriftlige fullmakten ikke sagt annet enn at vedkommende er skattepliktiges fullmektig, bør det normalt legges til grunn at fullmakten er ubegrenset.

Dør skattepliktig, må det som utgangspunkt legges til grunn at fullmakten er falt bort. Etter et dødsfall må det avklares om vedkommende er fullmektig for boet, før det eventuelt rettes henvendelser til vedkommende.

Fremtidsfullmakt etter vergemålsloven

Vergemålsloven kapittel 10 har regler om fremtidsfullmakt. En fremtidsfullmakt er en fullmakt til én eller flere personer om å representere fullmaktsgiveren etter at fullmaktsgiveren på grunn av sinnslidelse, herunder demens eller alvorlig svekket helbred ikke lenger er i stand til å ivareta sine interesser innen de områdene som omfattes av fullmakten, jf. vergemålsloven § 78. Fremtidsfullmakten trer i kraft når slike forhold foreligger, jf. vergemålsloven § 83. En fremtidsfullmakt kan omfatte økonomiske og personlige forhold. Den kan begrenses til å gjelde bestemte områder, jf. vergemålsloven § 80.

Den som er gitt slik fremtidsfullmakt kan ha rett til å opptre overfor skattemyndighetene på vegne av skattepliktig, herunder inngi skattemelding og klage. En forutsetning er at forholdet omfattes av fullmakten og at fullmakten har trådt i kraft.

Fremtidsfullmakt kan gjelde uavhengig av offentlig oppnevnt verge. I tilfeller hvor det samtidig med fremtidsfullmakt er oppnevnt en verge, vil fullmakten og vergemålet gjelde på ulike forhold.

Legalfullmakt

Legalfullmakt etter vergemålsloven § 94 gir i visse tilfeller nærstående anledning til å opptre på en annen persons vegne. Slik fullmakt gir imidlertid ikke rett til å representere skattepliktig overfor skattemyndighetene, se Ot.prp. nr. 110 (2008-2009) kap. 13 (til § 94).

§ 5-3 fjerde ledd

Lovtekst

Tredje ledd er ikke til hinder for at skattemeldinger, skattetreksmeldinger, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattepliktig som har fullmektig.

Fjerde ledd presiserer unntak fra tredje ledd ved at skattemeldinger, skattetreksmeldinger, melding om skatteoppgjør og lignende masseutstedelser likevel kan sendes direkte til skattepliktig uten gjenpart til fullmektigen.

§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter

(1) Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak.

- (2) Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument
- a) som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig eller
 - b) når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.

(3) Selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter annet ledd bokstav a, har vedkommende rett til å gjøre seg kjent med de deler av det som inneholder faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som den som ber om innsyn, har tilgang til.

(4) Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak.

(5) 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.

(6) Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. På anmodning skal det gis kopi av dokument. Har vedkommende krav på innsyn i deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.

(7) Blir krav om å få gjøre seg kjent med et bestemt dokument eller en bestemt opplysning avslått, skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i. Avslaget skal opplyse om retten til å klage etter åttende ledd og klagefristen.

(8) Avslag på krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i kapittel 13. Klagefristen er likevel tre uker.

Generelt

Formålet med reglene om partsinnsyn er at en part skal kunne ivareta sine interesser i saken, herunder imøtegå Skatteetatens rettslige og faktiske grunnlag og at saken skal bli tilstrekkelig opplyst.

Formål med reglene

Etter hovedregelen i § 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt, kan en part ikke få taushetsbelagte opplysninger om andre. Unntak gjelder for opplysninger i saksdokument som er relevant for egen sak, se skatteforvaltningsloven § 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumen-

Forholdet til taushetsplikten

ter. Taushetsplikten for skattemyndighetene etter § 3-1 er derfor ikke til hinder for at opplysninger gjøres kjent for parten etter reglene om partsinnsyn i § 5-4. Her er utgangspunktet at skattepliktig likevel skal ha innsynsrett. Se for eksempel Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484. Se også FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52 hvor en oppdragsgiver i forbindelse med tvist om fastsetting av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, kunne kreve å få vite om det utbetalte beløp var behandlet som virksomhetsinntekt for betalingsmottaker.

I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, § 3-9 annet punktum. Se [§ 3-9 Overført taushetsplikt](#).

Krav om hurtig behandling

Saker om dokumentinnsyn skal behandles hurtig. Både begjæringer om innsyn og klager over nektet innsyn skal avgjøres umiddelbart. Sivilombudsmannen har i sak 2007/2367 uttalt at *«Ved behandlingen av en innkommet innsynsbegjæring er således utgangspunktet at denne bør avgjøres samme dag, og iallfall innen 1-3 dager, med mindre det gjør seg gjeldende særlige forhold som tilsier at et noe lengre tidsforløp kan aksepteres. Når en klage over nektet innsyn blir behandlet i to instanser må det godtas at saksbehandlingstiden blir noe lengre, jf. bl.a. Ot.prp. nr. 4 (1981-1982) s. 42.»*

I samme sak uttalte Sivilombudsmannen at *«På generelt grunnlag kan det at en innsynssak er komplisert eller omfatter en stor dokumentmengde, være forhold som legitimerer en lengre saksbehandlingstid enn de utgangspunkter som er antydnet ovenfor. Forutsetningen må likevel være at den lengre saksbehandlingstiden er nødvendig ut fra hensynet til et materielt riktig resultat på innsynsspørsmålet, og at forvaltningsorganet sørger for en rimelig fremdrift i saken. Det må i denne sammenheng også ses hen til partens interesse i å få avgjort innsynsspørsmålet i forvaltningen, bl.a. med tanke på å kunne bringe et eventuelt avslag inn for domstolene eller ombudsmannen.»*

Dersom saken ikke kan avgjøres innen 1-3 dager, skal skattepliktig få et foreløpig svar med opplysninger om når saken kan forventes ferdigbehandlet, jmfør prinsippet i [§ 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar](#).

§ 5-4 første ledd

Lovtekst

Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak.

Saksdokumenter i sin egen sak

Bestemmelsen regulerer rett til innsyn i saksdokumenter i vedkommendes egen sak. Hovedregelen etter første ledd er at enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i egen sak. Dersom opplysninger om andre er anvendt i saken, skal innsynsretten i utgangspunktet omfatte også disse opplysningene. Innsynsretten gjelder imidlertid ikke andres saker, bare fordi disse omhandler tilsvarende problemstillinger. Innsyn i dokumenter som ikke er en del av egen sak reguleres av offentliglova. Retten omfatter «enhver» som kan være part i en sak etter loven.

Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentleglova og forvaltningsloven. Et dokument er en skriftlig oppteignelse som foreligger i saken uavhengig av hvem som har fremstilt dokumentet. Dokumentbegrepet er teknologinøytralt. Det omfatter alle typer informasjon, uavhengig av hvordan informasjonen er lagret. Hva som utgjør ett dokument, må avgjøres ut fra hva som kan oppfattes som en logisk avgrenset informasjonsmengde. Det avgjørende er hvilken informasjon som innholdsmessig hører sammen. Dokument er f.eks. interne notater, referat fra konferanser, skriftutveksling med andre, kontrolloppgaver, forslag til vedtak og nemndsprotokoller. Likeledes anses en kopi som et selvstendig dokument. Alle sidene i et notat, vedtaksforslag mv., med vedlegg, er ett dokument.

Dokumentbegrepet

Det har heller ikke noe å si hvordan informasjonen kommer til uttrykk. Også et multimediedokument (kombinasjon av tekst, lyd og bilde), videofilm eller lydbånd kan være et saksdokument det kan gis innsyn i, sml. offentleglova § 4 første ledd.

Et «saksdokument» omfatter dokumenter som inneholder opplysninger som er relevante for saken. Således omfattes både dokumenter som skattemyndighetene direkte har bygget sine beslutninger på og dokumenter som har blitt trukket inn i skattemyndighetenes vurdering av det aktuelle forholdet. Se kjennelse fra Borgarting lagmannsrett av 22. juni 2012 (Borgarting sak 12-049990ASK-BORG/04):

«Lagmannsretten er enig med staten i at utgangspunktet er at skattyteren har adgang til «saksdokumenter som angår hans ligning», jf ligningsloven § 3-4 nr. 1 med visse unntak i nr. 2. Lagmannsretten er også enig med skattekontoret i at dette omfatter dokumenter skattemyndighetene har utarbeidet, innhentet, mottatt eller hatt tilgang til i forbindelse med ligningen, og som inneholder opplysninger av betydning for bevistemaene og inngår eller har inngått i beslutningsprosessen.»

Lagmannsretten la til grunn at dokumenter som skattemyndighetene har vurdert som ikke relevante for saken, og som heller ikke av parten anføres å ha bevisverdi, ikke utgjør «saksdokument».

Skattepliktig har ikke krav på opplysninger om innholdet i samtaler, konferanser, drøftinger på skattekontoret eller i Skatteklagenemnda mv. Hvis innholdet er nedtegnet i et skriftlig dokument, vil han ha krav på innsynsrett etter reglene om dokumenter dersom det ikke er unntatt.

Muntlige utsagn, drøftinger mm.

Hvem har rett til innsyn

Krav på opplysninger har i utgangspunktet bare parten i saken. Den som gir opplysninger skal forsikre seg om at opplysningene gis til rette vedkommende.

Hovedregel

Innenfor rammen av fullmakten har en fullmektig krav på samme innsyn som parten selv, se § 5-3 **Fullmektig**.

Fullmektig

Ektefeller	Når det gjelder ektefellers innsynsrett i hverandres skattemessige forhold, se § 3-3 bokstav h.
Samboere	Samboere kan ikke gis opplysning som vedrører den annens skattefastsetting. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige. Om innsynsrett der gjenlevende samboer har rett til å sitte i uskifte, se § 3-3 bokstav k.
Personer under vergemål	Vergen har rett til innsyn om personer under vergemål der dette er nødvendig for at vergen skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, se vergemålsloven § 54.
Deltagerfastsatt selskap	Ledelsen i et deltakerfastsatt selskap har innsynsrett i dokumenter som angår fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det samme gjelder den enkelte deltaker.
Aksjeselskap	Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets fastsetting, herunder verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap, f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer fordi de er aksjonærer i selskapet. Aksjonærene kan ikke gis opplysninger om grunnlaget for fastsetting av formuesverdien på aksjer i selskapet.
Konkursbo	Under behandlingen av et konkursbo har bostyreren eller skifteretten rett til å se konkursskyldnerens skattemeldinger med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 101 tredje ledd. Bostyreren og skifteretten har vanlig innsynsrett vedrørende boets fastsetting.
Dødsbo	Fra dødsfallstidspunktet og frem til formell beslutning om skifteform foreligger, kan enkeltarvinger, lensmenn og tingretten i skiftesaker gis opplysninger om innholdet i avdødes fastsetting. Avgjørende for om innsyn skal gis til en enkeltarving, bør være at skattemyndighetene anser innsynsbegjæringen som tilstrekkelig begrunnet i et saklig behov for opplysningene. Dette må vurderes konkret. Se FIN 30. august 2005 i Utv. 2005/1034.

Etter at skifteform er valgt er det bostyrer, alle arvinger i fellesskap eller den som f.eks. i følge skifteattest har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, som har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger vedrørende avdødes fastsetting. Den samme rett har tingretten når boet skiftes av retten. Den enkelte arving har ikke rett til å kreve opplysninger.

§ 5-4 annet ledd

Bestemmelsen gjør unntak fra innsynsretten både for saksforberedende dokumenter og når det av hensyn til skattemyndighetenes kontrollarbeid gir grunn til det.

§ 5-4 annet ledd bokstav a

Lovtekst

Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument a, som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig

Annet ledd oppstiller unntak fra retten til innsyn. Reglene gir bare en adgang, ikke en plikt, til å nekte innsyn, se nedenfor i fjerde ledd om meroffentlighet.

Bokstav a bygger i utgangspunktet på ligningsloven 1980 § 3-4 nr. 2 bokstav c, men favner videre enn forvaltningsloven § 18 a som bare skjermer organinterne dokumenter fra innsyn, jf. HRD Rt. 2013/917. Unntaket omfatter både dokumenter som organet selv har utarbeidet for saksforberedelsen og dokumenter utarbeidet av organer som er over- under- eller sideordnet det aktuelle organet. Videre omfattes dokumenter som er utarbeidet for saksforberedelsen av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig for organet.

Skattedirektoratet og skattekontorene er ulike organer, hhv. over- og underordnede organer, se HRD Rt.2013/917 (Arcade Drilling AS) avsnitt 48.

Hvem som er skattemyndigheter er definert i [Kapittel 2 Skattemyndigheter](#) og omfatter ikke Finansdepartementet. Dette var også gjeldende rett før skatteforvaltningsloven, se HRD Rt. 2013/917. (Dokumenter utarbeidet av en saksbehandler i Finansdepartementet med særlig kompetanse i EØS-rettslige spørsmål, ble ansett som dokumenter utarbeidet av engasjert rådgiver. Skattepliktig hadde heller ikke rett til innsyn i e-post korrespondanse mellom en ansatt i Skatt vest og Skattedirektoratet under forberedelsen av et endringsvedtak.)

I saker om tilleggsskatt anses skattepliktig som siktet etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) fra varsel om tilleggsskatt blir sendt skattepliktig. Skattepliktig vil dermed ha krav på de rettsikkerhetsgarantiene som EMK art. 6 gir om rettferdig rettergang. Av betydning for innsynsretten gir EMK art. 6 nr. 3 bokstav b den som er siktet rett til å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar. Dette innebærer bl.a. at skattepliktig har krav på innsyn i opplysninger som kan ha betydning som bevis i saken om tilleggsskatt selv om det gjelder saksforberedende dokument. Se HRD Rt. 2013/917. Se forøvrig [§ 5-4 tredje ledd](#).

§ 5-4 annet ledd bokstav b

Lovtekst

Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument b, når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.

Hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid

Bokstav b begrenser retten til innsyn i egne saksdokumenter når hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier det. Bestemmelsen gjelder både for opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken som innsynsbegjæringen gjelder. Unntaket bygger på tidligere bestemmelse i ligningsloven 1980 § 3-4 nr. 2 bokstav e.

Det vil i enkelte tilfeller kunne være behov for å gi utsatt innsyn i saker hvor det foreligger risiko for at den skattepliktige kan tilpasse sine forklaringer til skattemyndighetene etter hvilke dokumentbevis myndighetene har. Dette kan også være aktuelt i saker hvor skattepliktig er varslet om at skattemyndighetene vurderer å fastsette tilleggsskatt, slik at vedkommende er å anse som siktet etter EMK art. 6. Se Rt. 2010/513 avsnitt 39-48. Det skal imidlertid ikke i seg selv være tilstrekkelig til å gjøre unntak etter § 5-4 annet ledd bokstav b at den skattepliktige har unnlatt å gi opplysninger som myndighetene har bedt om. Det må i tillegg foretas en konkret vurdering av om partsinnsyn i det enkelte tilfellet kan motvirke muligheten for å få saken avklart og i hvilken grad det er sannsynlig at den skattepliktige vil tilpasse sin forklaring etter dokumentene vedkommende har fått innsyn i.

§ 5-4 tredje ledd

Lovtekst

Selv om et dokument eller deler av det er unntatt etter annet ledd bokstav a, har vedkommende rett til å gjøre seg kjent med de deler av det som inneholder faktiske opplysninger eller sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette gjelder likevel ikke faktiske opplysninger uten betydning for avgjørelsen og heller ikke når opplysningene eller bearbeidelsen finnes i et annet dokument som den som ber om innsyn, har tilgang til.

Faktiske opplysninger

Selv om et dokument er unntatt fra innsynsretten, skal skattemyndighetene gi innsyn i de deler av dokumentet som inneholder faktiske opplysninger. Dette er for å sikre at skattepliktige gis mulighet til å korrigere det faktiske grunnlaget skattemyndighetene bygger sin avgjørelse på.

«Faktiske opplysninger» betyr alle faktiske forhold som ligger i den aktuelle saken og som enten er opplyst av skattepliktige selv eller innhentet fra tredjeparter. Faktiske opplysninger betyr også at skattepliktige har rett til innsyn i skjønsmessige vurderinger av de faktiske forhold. Rettslige vurderinger (fortolkninger av rettskildemateriale) og subsumsjoner faller derimot utenfor innsynsretten. For eksempel vil skattepliktig ikke ha krav på innsyn i vurderinger av om skattepliktiges opplysningssvikt var uaktsom eller ikke.

Det er bare faktiske opplysninger som er relevante for saken som er omfattet av innsynsretten, men her som ellers må skattekontoret vurdere merinnsyn og om det er et reelt behov for skattekontoret å nekte innsyn. Se § 5-4 fjerde ledd.

§ 5-4 fjerde ledd

Lovtekst

Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak.

Skattekontoret plikter å vurdere merinnsyn i dokumenter som i utgangspunktet er unntatt fra innsynsretten. Vurderingen av spørsmålet om det skal gis merinnsyn, er et forvaltningsskjønn og kan ikke prøves av domstolene.

Merinnsyn

I spørsmålet om man skal gi merinnsyn må saksbehandleren ta stilling til skattepliktiges behov for innsyn i dokumentet og om de hensyn som begrunner unntakene for innsynsretten er aktuelle i saken. Dersom det foreligger et reelt og saklig behov for å nekte innsyn i dokumentet, må det deretter foretas en avveining mot skattepliktiges behov. De hensyn som begrunner unntak må veie tyngre enn skattepliktiges behov for innsyn.

Selv om skattekontoret plikter å vurdere merinnsyn, er det ingen krav som stilles til begrunnelsen på den måten at skattekontoret i avslaget må vise til hvilke avveininger som er foretatt eller at vurderingen er gjort. Det samme må antageligvis gjelde for Skattedirektoratet ved en eventuell klagebehandling.

Skattekontorets redegjørelse til sekretariatet for Skatteklagenemnda skal kun etter anmodning sendes skattepliktig eller hans fullmektig. Skattepliktig skal gis innsyn i hele redegjørelsen, med mindre det foreligger tungtveiende grunner for å nekte innsyn. Skattepliktig gis innsyn fra det tidspunkt redegjørelsen er oversendt til sekretariatet.

**Sak til
Skatteklagenemnda**

Skattekontorets innstilling i klagesak til Skattedirektoratet, skal sendes til skattepliktig eller hans fullmektig uoppfordret fra det tidspunkt det foreligger en ferdig innstilling. Eventuelle merknader fra skattepliktig sendes Skattedirektoratet.

**Klagesak til
Skattedirektoratet**

Gjennomgangsdokument (G-dok) gjelder opplysninger som skattekontoret skal følge opp ved fastsettingen for en bestemt skattepliktig i flere år frem i tid. Skattepliktig vil som utgangspunkt ha rett til innsyn i slike dokumenter. Tilsvarende gjelder for opplysningsdokument (O-dok) som gjelder årets fastsetting. Dersom merknadene må anses som interne, kan de holdes tilbake på lik linje med andre interne dokumenter/merknader.

§ 5-4 femte ledd

Lovtekst

Den som ber om innsyn, har ikke krav på å gjøre seg kjent med opplysninger som angår andres tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige ana-

lyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.

Bestemmelsen gjelder opplysninger som også kan være underlagt taushetsplikt etter hovedregelen i § 3-1. For slike opplysninger viker altså hensynet til partens innsynsrett for hensynet til vern av taushetsbelagte opplysninger. Bestemmelsen i § 5-4 femte ledd er et unntak fra (unntaks-)bestemmelsen i § 3-2 som sier at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent etter § 5-4. Se § 3-2 [Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter](#). Bestemmelsen kan ses i sammenheng med § 5-7 tredje ledd om unntak fra kravet om begrunnelse der dette ikke kan gjøres uten å røpe forretningshemmeligheter mv.

§ 5-4 sjette ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan dokumentet eller deler av dokumentet skal gjøres kjent for den som ber om innsyn. På anmodning skal det gis kopi av dokument. Har vedkommende krav på innsyn i deler av et dokument, kan opplysningene gis ved utdrag.

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 20 og ligningsloven 1980 § 3-4 nr. 3.

Begjæring om innsyn kan fremmes for ethvert skattekontor, men avgjøres av det skattekontoret som har saken til behandling.

§ 5-4 sjuende ledd

Lovtekst

Blir krav om å få gjøre seg kjent med et bestemt dokument eller en bestemt opplysning avslått, skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i. Avslaget skal opplyse om retten til å klage etter åttende ledd og klagefristen.

Dersom det gis avslag på krav om innsyn skal det opplyses hvilken bestemmelse som hjemler avslaget. Noen ytterligere krav til begrunnelse stilles ikke. Bestemmelsen er utformet på bakgrunn av forvaltningsloven § 21 som tilsier at man i avslaget bør vise til det enkelte ledd og eventuell bokstav i avslagshjemmelen. Det skal også opplyses om adgangen til å klage og klagefristen.

Ved Skattedirektoratets behandling av klagen bør en eventuell fastholdelse av avgjørelsen begrunnes nærmere.

§ 5-4 åttende ledd

Lovtekst

Avslag på krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i kapittel 13. Klagefristen er likevel tre uker.

Avslag på krav om innsyn anses ikke som et enkeltvedtak etter skatteforvaltningslovens definisjon i § 1-2 første ledd bokstav b. Det er derfor i bestemmelsen inntatt en særskilt hjemmel for klageadgangen og at kapittel 13 skal gjelde tilsvarende for partsinnsyn. Dette innebærer en utvidelse av klageadgangen sammenlignet med tidligere regler i ligningsloven 1980. Se forøvrig § 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett.

Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for klager over skattekontorets avgjørelser om partsinnsyn. Tilsvarende vil Finansdepartementet være klageinstans ved klage over Skattedirektoratets avgjørelse om partsinnsyn i første instans. Dette følger av § 13-3 første ledd som fastslår at klageinstansen er det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som traff vedtaket.

§ 5-5 Fristberegning mv.

(1) Når ikke annet er bestemt, begynner frister etter denne loven eller forskrift i medhold av loven å løpe fra det tidspunktet meldingen er kommet fram.

(2) Fristen regnes i overensstemmelse med domstoloven §§ 148 og 149.

(3) Departementet kan gi forskrift om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato.

Generelt

Bestemmelsen i § 5-5 gir regler om friststart, fristavbrudd og beregning av fristens lengde.

§ 5-5 første ledd

Lovtekst

Når ikke annet er bestemt, begynner frister etter denne loven eller forskrift i medhold av loven å løpe fra det tidspunktet meldingen er kommet fram.

Når fristen begynner å løpe - Hovedregel

Hovedregelen er at fristene skal begynne å løpe fra den dagen melding fra skattemyndighetene er kommet frem til mottaker. Dette innebærer normalt det tidspunkt et ordinært brev er levert i skattepliktigs postkasse. For elektroniske meldinger, er «kommet frem» det tidspunkt meldingen som utgangspunkt er tilgjengelig i den elektroniske postkassen, jf. eforvaltningsforskriften § 8 tredje ledd jf. femte ledd. Dette tilsvarer reglene i forvaltningsloven § 29 første ledd første punktum og de tidligere regler i ligningsloven 1980 § 3-7 nr. 1.

Unntak

Hovedregelen om når fristen begynner å løpe gjelder med mindre denne er særskilt regulert i andre bestemmelser, som f.eks. i § 12-6 første ledd – «utgangen av skattleggingsperioden», § 12-6 tredje ledd – «dødsfallet» og § 12-6 fjerde ledd - «vedtakstidspunktet». Avvikende bestemmelser om friststart kan også bestemmes i forskrifter gitt i medhold av skatteforvaltningsloven.

§ 5-5 annet ledd

Lovtekst

Fristen regnes i overensstemmelse med domstoloven §§ 148 og 149.

Fristenes lengde

Skattemyndighetene kan i meldingen angi utløpsdatoen for fristen direkte så lenge den ikke er kortere enn ellers bestemt. Dersom det ikke er angitt fristutløpsdato i underretningen til den skattepliktige, gjelder de lovfastsatte fristene. Fristene skal i så fall beregnes i overensstemmelse med reglene i domstoloven §§ 148 og 149.

Fristberegning etter domstoloven

Etter domstoloven §§ 148 og 149, skal man for frister som er angitt etter dager, ikke telle med den dagen da fristen begynner å løpe. Derimot skal man ikke regne med den møtedagen eller dagen da den aktu-

elle handlingen som fristen gjelder tidligst kan foretas eller senest må være foretatt. Frister som er angitt i uker, måneder eller år løper ut den dagen i den siste uken eller den siste måneden som etter sitt navn eller tall svarer til den dagen da fristen begynner å løpe. Dersom ikke måneden har tilsvarende tall, ender fristen på den siste dagen i måneden. En frist kan også settes til en bestemt kalenderdag, jf. § 148 tredje ledd. Etter domstolloven § 149 forlenges fristen til første virkedag dersom den angitte frist ender på en lørdag, helgedag eller dag som etter lovgivningen er likestilt med helgedag.

§ 5-5 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato.

Tredje ledd gir forskriftshjemmel for regler om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato. Det vises til skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1.

Paragraf 5-5-1 annet ledd inneholder regler om fristavbrytelse for meddelelser på papir. Frist for meddelelse til skattemyndighetene på papir overholdes ved at «(...)klage mv. er avgitt til tilbyder av posttjenester før utløpet av fristen». Reglene er en videreføring av gjeldende rett etter forvaltningsloven § 30, om at det er tilstrekkelig at papirmeldingen er levert til postoperatør. Dette vil gjelde ved behandlingen av alle skattesaker i medhold av skatteforvaltningsloven. Kravet i forvaltningsloven § 30 om at meldingen må være *avgitt til tilbyder av posttjenester*, må forstås slik at meldingen må være levert på postkontoret eller i en av postverkets postkasser. I dom inntatt i Rt. 1988 s. 1287 uttales at «...*det ikke er avgjørende at kassen blir tømt eller brevet stemplet. [...] En annen sak er at det av bevisshensyn ofte kan være vanskelig å akseptere en anførsel om at postlegging er skjedd før datostempling*». Samme synspunkter gjør seg også gjeldende for tolkningen av den tilsvarende bestemmelsen i skatteforvaltningsloven. Avsendere som ønsker å sikre klare bevis på at meldingen er levert postoperatør innen fristens utløp, vil fortsatt se seg tjent med å sende meldingen rekommandert.

Fristavbrudd ved papirmeldinger

Ved elektronisk melding vil de praktiske hovedreglene for fristavbrudd følge av eForvaltningsforskriften.

Fristavbrudd ved elektroniske meldinger

Det følger av eForvaltningsforskriften § 11 femte ledd at en elektronisk klage er rettidig «(...)dersom den er kommet fram til den elektroniske adressen som forvaltningsorganet har oppgitt for mottak av elektroniske klager innen klagefristens utløp».

Skattemyndighetenes fristavbrudd, f.eks. forhåndsvarsel om endringssak, gjelder reglene i eforvaltningsforskriften § 8 femte ledd, jf. sjette ledd. Dette innebærer normalt at fristavbrudd inntreffer på det tidspunkt den elektroniske meldingen er «kommet frem», dvs. er tilgjengelig i den elektroniske postkassen.

**Fastsatt
fristutløpsdato i
meldingen**

Etter skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1 første ledd kan skattemyndighetene sette dato for fristens utløp direkte i underretningen. Forutsetningen er at fristen likevel ikke blir kortere enn ellers bestemt. Manglende underretning kan gi grunnlag for oppreisning av fristen.

§ 5-6 Forhåndsvarsling

(1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.

(2) Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.

(3) Forhåndsvarsling kan unnlates dersom

- a) varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres
- b) den vedtaket retter seg mot, ikke har kjent adresse, og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet eller
- c) den vedtaket retter seg mot, allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

(4) Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

(5) Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot, ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.

(6) Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.

Generelt

Det er et overordnet mål å komme frem til korrekte vedtak, som for eksempel riktig fastsettelse av grunnlaget for skatt, jf. § 9-1 annet ledd. Reglene om forhåndsvarsel er en viktig saksbehandlingsregel ettersom de skal ivareta skattepliktiges rettssikkerhet og bidra til økt kvalitet på fastsettelsen, ved at eventuelle feil, misforståelser mv. kan bli avklart før skattepliktiges fastsetting eventuelt endres. Korrekt bruk av varslingsreglene kan også bidra til å redusere antall klager. Videre vil det ofte være et varsel som avbryter skattemyndighetenes endringsfrist, jf. § 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv..

Formålet med forhåndsvarsel

I kapittel 14 om administrative reaksjoner er det gitt særregler om krav til forhåndsvarsel før det treffes vedtak om tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Disse kommer i tillegg til de alminnelige reglene i § 5-6, se § 14-8 Varsel.

Særregler

Det gjelder unntak fra ordinært varsel etter § 5-6 for tvangsmulkt – se § 14-2 første ledd der vedtaket i seg selv vil være et såkalt betinget vedtak om tvangsmulkt, jf. Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvalt-

ning, p. 20.4.1.4. Se også unntak i § 14-8 Varsel når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

Enkeltvedtak

Krav om forhåndsvarsel gjelder ved enkeltvedtak. Enkeltvedtak er definert i skatteforvaltningsloven § 1-2 første ledd bokstav d. Saker som ikke gjelder enkeltvedtak faller utenfor virkeområdet til bestemmelsen. For slike saker kan krav om varsel være særskilt regulert. Dette gjelder f.eks. bestemmelsen om kontroll i § 10-8 Kontroll av motorvogner og § 10-11 første ledd. Krav om varsel kan også være forskriftsregulert, se for eksempel § 10-14 Forskrifter og § 11-2 femte ledd.

§ 5-6 første ledd

Lovtekst

Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.

Hvem skal varsles?

Varslet skal i utgangspunktet sendes til «den vedtaket retter seg mot», som vil si skattepliktig. For upersonlige skattepliktige sendes varselet til selskapet, eventuelt til styret eller dets formann. For vedtak der andre enn den vedtaket retter seg mot har klagerett etter § 13-2 Klage fra andre, skal også disse varsles.

For boer skal varselet sendes skifteforvalter, bostyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

For varsel til selskap/sameie som deltakerfastsettes etter nettometoden, skal varsel sendes den som leverer selskapsoppgaven på selskapets vegne. Deltakere som blir berørt av endringen skal også ha varsel.

I de tilfellene der skattepliktig har benyttet fullmektig, skal varselet rettes til ham når forholdet det varsles om klart dekkes av fullmakten. Dette gjelder også når det varsles om forhøyet tilleggs katt etter at det tidligere er fattet vedtak om alminnelig tilleggs katt. Varselet kan likevel rettes til skattepliktig når hensynet til vedkommende tilsier det. Fullmektigen skal i så fall ha en kopi av varselet.

Varslets form

Varselet skal som hovedregel være skriftlig. På grunn av taushetspliktreglene og retningslinjene om bruk av e-post, vil det bare helt unntaksvis være aktuelt å benytte usikret e-post for å varsle. E-post kan ikke inneholde taushetsbelagte opplysninger med mer, selv om de gjelder skattepliktig selv og han har samtykket. Bruk av e-post som varsel forutsetter videre at mottaker uttrykkelig har godtatt varsel på e-post og har oppgitt hvilken adresse varselet skal sendes til. Hensynet til skattepliktig tilsier også at det gjøres oppmerksom på at e-posten sendes via en usikker linje. Varsles det per e-post, må e-posten journalføres.

Varselet kan også gis muntlig, dersom det er særlig byrdefullt å gi det skriftlig. Blant annet tilsier behovet for notoritet at muntlig varsel bare bør gis under helt spesielle omstendigheter. Dersom det unntaksvis, i en tidsmessig presset situasjon, varsles muntlig, skal det alltid lages et notat om varselet. Notatet skal journalføres. Det bør vurderes om skriftlig varsel bør gis senere.

Varselet skal inneholde en passende frist til å uttale seg. Hvor lang frist som skal gis må vurderes konkret ut i fra sakens omfang og tidspunktet for varselet. Fristen må alltid være så lang at vedkommende har en reell mulighet til å gi skattekontoret sine kommentarer. Frist for uttalelse bør i utgangspunktet være 14 dager. Det kan i enkelttilfeller gis kortere frist, men også betydelig lengre frist for uttalelse, avhengig av sakens karakter, hvor lang tid parten trenger for å områ seg på mv. Det må påses at vedkommende gis en akseptabel tilsvarsfrist sett hen til den tid skattekontoret selv har brukt på saksforberedelsen og kompleksiteten i henvendelser. Samtidig er det viktig med fremdrift i saken. I mange tilfeller, og da særlig i de mer kompliserte saker, kan det ofte være hensiktsmessig å ta kontakt med skattepliktig eller dennes fullmektig for å avklare hvor lang tid det er behov for å besvare henvendelsen. Det kan også være aktuelt å innrømme utsatt frist. Dersom varselet etter § 5-6 gjelder tilleggsatt eller overtredelsesgebyr, skal fristen for å uttale seg være minst tre uker, jf. § 14-8 Varsel.

Passende frist for uttalelse

§ 5-6 annet ledd

Lovtekst

Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.

Det må klart framgå av varselet hva saken gjelder. Et varsel skal være utformet slik at mottaker forstår hva enkeltvedtaket gjelder, inneholde en beskrivelse av det faktum som vurderes lagt til grunn og det rettslige grunnlaget for å fatte vedtak. Dersom varselet gjelder endring etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#), må det fremgå at skattemyndighetene vurderer å endre nærmere bestemte forhold og det faktiske og rettslige grunnlaget for endringen.

Varselets innhold

Saksbehandlers navn og telefonnummer bør fremgå av varselet.

Når det overveies å endre skattepliktiges fastsetting, skal varselet angi hvilke poster som vurderes endret og grunnen til dette. Det kan være tilfeller der det ikke er tilstrekkelig å bare vise til posten i skattemeldingen, for eksempel fordi posten er en summeringspost for flere oppgaver. I slike tilfeller må det i varselet tydelig spesifiseres for eksempel hvilket rentefradrag endringen gjelder. Dersom skattepliktig er varslet om endring i skattemeldingen for ett forhold, og det senere blir aktuelt med

endringer av andre forhold, må skattepliktig gis nytt varsel om de nye forhold som vurderes endret.

Et varsel om f.eks. nektelse av fradragsrett for inngående avgift må derfor konkret vise til hvilke kostnader som ikke er fradragsberettiget. Varselet skal videre hen vise til aktuell lovhjemmel og en nærmere begrunnelse om hvorfor skattekontoret anser kostnadene som ikke fradragsberettiget. Dette for at den skattepliktige skal være i stand til å imøtegå skattekontorets foreløpige vurderinger av faktum og juss.

Det er ikke et varsel dersom skattekontoret bare tilskriver skattepliktig for å be om tilleggsopplysninger. I mange tilfeller kan det imidlertid være naturlig og hensiktsmessig å kombinere en slik henvendelse med varsel.

§ 5-6 tredje ledd

Bestemmelsen angir hvilke situasjoner hvor forhåndsvarsling ikke er nødvendig hensett til formålet med bestemmelsen eller det ikke er hensiktsmessig av andre grunner.

§ 5-6 tredje ledd bokstav a

Lovtekst

Forhåndsvarsling kan unnlates dersom

- a) varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres

Det er ikke noe krav om forhåndsvarsel dersom selve varslingen vil utgjøre en fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres.

§ 5-6 tredje ledd bokstav b

Lovtekst

Forhåndsvarsling kan unnlates dersom

- b) den vedtaket retter seg mot, ikke har kjent adresse, og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet

Ikke kjent adresse

Unntaket i denne bestemmelsen er for de tilfeller hvor det er praktisk krevende å gjennomføre varslingen fordi skattepliktige eller andre som vedtaket retter seg mot ikke har en kjent adresse. For at dette unntaket kan brukes er det et vilkår at skattemyndighetene avveier merarbeidet en slik sporing av adressen utgjør opp mot skattepliktiges behov for å imøtegå varselet.

§ 5-6 tredje ledd bokstav c

Lovtekst

Forhåndsvarsling kan unnlates dersom

- c) den vedtaket retter seg mot, allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

Bestemmelsen gjelder forhold hvor det er åpenbart unødvendig å sende forhåndsvarsel, typisk der skattepliktige kjenner til at det skal treffes et vedtak fordi han/hun har sendt inn søknad eller har påklaget et vedtak.

Varsel ikke nødvendig

Saker som vil være unntatt fra forhåndsvarsling etter § 5-6 tredje ledd bokstav c er vedtak om myndighetsfastsetting av motorkjøretøyavgifter hvor den skattepliktige selv har initiert saken ved å starte en registreringsprosess, og må være innforstått med den avgiftsplikten som vil oppstå.

Eksempel

Spesielt for merverdiavgift

Har en skattepliktig søkt om registrering i Merverdiavgiftsregisteret kan varsel unnlates dersom skattekontoret innvilger søknaden. I de tilfellene skattekontoret trenger ytterligere opplysninger for å vurdere om skattepliktig kan registreres, bør skattekontoret innhente ytterligere informasjon. Skattepliktige kan i slike tilfeller varsles samtidig om at skattekontoret vurderer å nekte registrering dersom heller ikke eventuelle nye opplysninger synes å tilfredsstille kravene.

§ 5-6 fjerde ledd

Lovtekst

Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

Etter bestemmelsen gjelder ikke kravet til forhåndsvarsel for vedtak om skatteberegning for de skattearter som er nevnt i lovens § 9-2 tredje ledd. Skattemyndighetene skal etter denne bestemmelsen beregne formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-2 og motorkjøretøyavgiftene.

§ 5-6 femte ledd

Lovtekst

Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot, ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.

Bestemmelsen regulerer konsekvensene av at enkeltvedtak treffes uten at pliktig varsel er gitt. Her har skattepliktige rett til å be om at saken behandles på nytt av samme myndighet. Det er dermed ikke nødvendig å vurdere om den manglende forhåndsvarsling kan ha innvirket på vedtaket, jf. § 5-10 [Virkning av saksbehandlingsfeil](#). Regelen har som formål å sikre reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage over vedtaket.

§ 5-6 sjette ledd

Lovtekst

Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.

Bestemmelsen gjelder tilfeller hvor forhåndsvarsel er sendt og vedtak likevel ikke blir truffet (saken henlegges). Når en sak blir henlagt etter at det er blitt sendt forhåndsvarsel er det av hensyn til den som har mottatt

Informasjonsplikt

varsel bestemt at vedkommende skal informeres om sakens utfall. Dette har også blitt praktisert før skatteforvaltningsloven.

§ 5-7 Begrunnelse

(1) Enkeltvedtak skal begrunnes. Dette gjelder likevel ikke vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

(2) Begrunnensens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forholdene beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig.

(3) Begrunnelse kan unnlates i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten etter § 5-4 femte ledd ikke har krav på å gjøre seg kjent med.

Generelt

Bestemmelsen gjelder krav til begrunnelse av enkeltvedtak med hensyn til dets omfang og innhold, og i hvilke tilfeller det kan unnlates.

§ 5-7 første ledd

Lovtekst

Enkeltvedtak skal begrunnes. Dette gjelder likevel ikke vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

Hovedregelen er at enkeltvedtak skal begrunnes. Hva som er enkeltvedtak er definert i § 1-2 første ledd bokstav d. Dette innebærer at det som utgangspunkt ikke gjelder noe krav om begrunnelse ved såkalte prosessledende avgjørelser, med mindre det er særskilt bestemt. For eksempel har reglene om partsinnsyn etter skatteforvaltningsloven regler for hva et avslag på innsynsforespørsel må inneholde, se § 5-4 sjuende ledd. Se også reglene om innholdet i et forhåndsvarsel, § 5-6 annet ledd.

Virkeområde

Kravet om at enkeltvedtak skal begrunnes har flere formål, noe som også kommer til uttrykk i selve bestemmelsen. På den ene side skal vedtaket være tilstrekkelig informativt slik at skattepliktige på en forsvarlig måte settes i stand til å forstå vedtakets resultat og hvilke konsekvenser vedtaket vil få. For at skattepliktige skal kunne vurdere om vedtaket bør påklages eller angripes ved søksmål, må skattemyndighetene vise til hvilke faktiske og rettslige premisser det bygger vedtaket på. På den annen side vil et krav om begrunnelse bidra til at skattemyndighetene aktivt må ta stilling til om rettsanvendelsen og faktumbedømmelsen er av tilstrekkelig kvalitet.

Regelens formål

Unntak Det er gjort unntak for enkeltvedtak om skatteberegning etter § 9-2 tredje ledd. Bakgrunnen er at det ikke vil være behov for begrunnelse av slike beregningsvedtak som skjer maskinelt, ofte på bakgrunn av den skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget. Skattepliktig skal etter § 9-3 første ledd få tilsendt melding om skatteoppgjør, hvor det fremgår hvilken skatt som er beregnet.

Formkrav Begrunnelsen skal gis skriftlig og samtidig med at vedtaket treffes. Kravet om skriftlighet og samtidighet fremkommer ikke direkte av ordlyden i bestemmelsen, men følger forutsetningsvis og er uttrykkelig uttalt i forarbeidene.

§ 5-7 annet ledd

Lovtekst

Begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Er de faktiske forholdene beskrevet av den skattepliktige eller tredjeparten selv eller i et dokument som er gjort kjent for vedkommende, er en henvisning til den tidligere framstillingen tilstrekkelig. Er vedtaket i samsvar med forhåndsvarsel fra skattemyndighetene, og den skattepliktige eller tredjeparten ikke har hatt innvendinger, er en henvisning til varselet tilstrekkelig.

Krav til omfang og innhold Det fremgår av annet ledd at begrunnelsens omfang og innhold skal tilpasses vedtakets art og viktighet. Jo mer inngripende et vedtak er, desto større krav må det stilles til begrunnelsen. For eksempel vil det ha betydning om vedtaket er til gunst eller ugunst for den skattepliktige eller tredjepart. Dersom en skattepliktig får medhold i en klagesak, er behovet for en utfyllende begrunnelse mindre enn i saker hvor en skattepliktig ikke gis medhold.

Videre må vedtaket tilpasses størrelsen på beløpet vedtaket dreier seg om og hvem vedtaket retter seg mot. Ved vurderingen av beløpets størrelse må det tas i betraktning hvem vedtaket gjelder.

Spesielt for særavgifter

Et eksempel på et område hvor det ikke stilles strenge krav til begrunnelsens innhold er vedtak om fastsetting av motorvognavgifter hvor avgiften fastsettes på grunnlag av tekniske spesifikasjoner registrert hos vegmyndighetene.

Krav til henvisninger I begrunnelsen skal det vises til de regler og de faktiske forhold vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Bestemmelsen angir selv hvilke situasjoner hvor en begrunnelse anses unødvendig. En henvisning til en tidligere framstilling av de faktiske forhold kan erstatte en gjengivelse. Er vedtaket i samsvar med varselet etter § 5-6 Forhåndsvarsling og det ikke er kommet noen innvendinger mot varselet, er det tilstrekkelig å vise til dette.

§ 5-7 tredje ledd

Lovtekst

Begrunnelse kan unnlates i den utstrekning det ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten etter § 5-4 femte ledd ikke har krav på å gjøre seg kjent med.

Tredje ledd gjør unntak fra kravet til begrunnelse i første ledd. Unntaket gjelder i den utstrekning begrunnelse ikke kan gis uten å røpe opplysning som den skattepliktige eller tredjeparten ikke har krav på innsyn i etter § 5-4 femte ledd. Dette gjelder visse typer opplysninger om forretningshemmeligheter, og svarer til løsningen i forvaltningsloven § 24 tredje ledd første punktum. Unntaket er ment å være en sikkerhetsventil.

**Unntak for
forretnings-
hemmeligheter mv.**

§ 5-8 Melding om enkeltvedtak

(1) Skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot.

(2) I meldingen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-4 til å se sakens dokumenter og om eventuell søksmålsfrist. Ved endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning for sakskostnader etter § 5-9, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot, har hatt vesentlige sakskostnader, eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Er det etter § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det opplyses om dette.

Generelt

Bestemmelsen regulerer hvem som skal ha melding om enkeltvedtak og hvilke opplysninger meldingen skal inneholde.

§ 5-8 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot.

Enkeltvedtak

Kravet om at skattemyndighetene skal melde fra om enkeltvedtak gjelder uten unntak, men det er ikke oppstilt noen formkrav. Enkeltvedtak er definert i § 1-2 første ledd bokstav d. Med melding om vedtak menes at den vedtaket retter seg mot skal informeres om hele vedtaket, med begrunnelse etter § 5-7 *Begrunnelse*, og ikke bare konklusjonen. Tilsvarende gjelder også for de som har klagerett etter § 13-2 *Klage fra andre*.

Da enkeltvedtak normalt skal være skriftlig og begrunnet, vil det å melde fra vanligvis innebære at vedtaket oversendes den vedtaket retter seg mot. Kravet om melding må for øvrig ses i sammenheng med kravet til begrunnelse etter § 5-7, og kravet om innhold i et forhåndsvarsel etter § 5-6 *annet ledd*.

§ 5-8 annet ledd

Lovtekst

I meldingen skal det gis opplysninger om eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage, om retten etter § 5-4 til å se sakens dokumenter og om eventuell søksmålsfrist. Ved endring av tidligere vedtak skal det opplyses om retten til å kreve dekning for sakskostnader etter § 5-9, med mindre det er usannsynlig at den vedtaket retter seg mot, har hatt vesentlige sakskostnader, eller det må antas at vedkommende kjenner retten. Er det etter § 15-5 stilt vilkår for å reise søksmål, skal det opplyses om dette.

Generell informasjon

Det er tilstrekkelig at underretningen som skal gis etter annet ledd gis i en generell og standardisert form. Det er ikke nødvendig at de forskjel-

lige opplysninger som det skal informeres om utformes individuelt og konkret i den aktuelle sak.

Etter forarbeidene legges det opp til at kravet til underretningen vil variere alt etter om den vedtaket retter seg mot på forhånd vil være klar over at vedtaket treffes, se Prop. 38 L (2015-2016), punkt 11.9.3;

Forarbeidene

«Et eksempel på at kravet om underretning om vedtak vil kunne være oppfylt uten at myndighetene utformer noe utførlig vedtaksdokument vil være avgiftsfastsetting for motorkjøretøy, hvor fastsettingen kan skje ved at skattepliktig registrerer, omregistrer eller statusendrer et kjøretøy «over disk» hos vegmyndighetene. Her vil en kassakvittering for betalt avgift som gis til den skattepliktige ved direkte fremmøte og betaling på stedet normalt være tilstrekkelig.»

Det skal i underretningen også orienteres om eventuelle søksmålsfrister og om eventuelle vilkår som er stilt etter § 15-5. Det er imidlertid ikke krav om at skattepliktig eller tredjepart blir informert om adgangen til å be om utsatt iverksettelse. Se [§ 14-10 Utsatt iverksettelse av vedtak om sanksjon](#).

Søksmålsfrister

Pålegg om kontroll etter skatteforvaltningsloven [Kapittel 10 Kontroll](#), vil både kunne være en prosessledende avgjørelse og et enkeltvedtak etter lovforslaget [§ 1-2 første ledd bokstav d](#). Saksbehandlingsreglene ved kontroll er regulert særskilt i skatteforvaltningsloven. Se [§ 10-11 Framgangsmåten ved kontroll](#).

§ 5-9 Sakskostnader

(1) Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

(2) Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av

- a) skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Skatteklagenemnda
- b) Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt.

(3) Fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.

(4) Avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13.

Generelt

Bestemmelsen gir rett for den som et enkeltvedtak retter seg mot, til å få dekket kostnader vedkommende har pådratt seg i forbindelse med endring av vedtak. Reglene gjelder både ved endring etter klage og ved endring uten klage. Bestemmelsen gjelder ikke bare ved endring av skattefastsettingen, men ved endring av alle avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 første ledd bokstav d. Retten til å få dekket sakskostnader gjelder uavhengig av årsaken til at vedtaket endres. Dekning av kostnader til selve rettergangen følger imidlertid reglene i tvisteloven kapittel 20.

Informasjon

I de tilfeller lovens vilkår for tilkjennelse av sakskostnader kan være oppfylt, skal skattepliktig gjøres oppmerksom på den adgangen han har til å kreve eventuelle sakskostnader dekket. Vedkommende skal videre gjøres oppmerksom på fristen for å reise krav om dekning av sakskostnader. Se § 5-8 annet ledd.

Forsinkelsesrenter

Det skal svares forsinkelsesrenter (morarenter) av tilkjente sakskostnader, uavhengig av om krav på forsinkelsesrenter er fremsatt. Forsinkelsesrenter svares fra tidspunktet for vedtak om sakskostnader i førstinstansen og til utbetaling skjer. Forsinkelsesrenter svares ikke dersom utbetalingen skjer innen 30 dager etter at kravet er sendt fra skattepliktig. Se for øvrig Sk. nr. 5/1991 inntatt i Utv. 1991/309.

Kostnadene må som hovedregel dokumenteres med regninger, fakturaer mv. Har skattepliktiges medhjelper avventet faktureringen, f.eks. i påvente av avgjørelsen av sakskostnadsspørsmålet, må det kreves at medhjelperen dokumenterer de påløpte kostnadene. Etter omstendighetene kan det kreves dokumentasjon i form av timelister og lignende som viser hva det utførte arbeidet har bestått i og når dette er utført.

Dokumentasjon

§ 5-9 første ledd

Lovtekst

Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

Bestemmelsen i § 5-9 første ledd bygger på forvaltningsloven § 36 første ledd. Vilkårene er i utgangspunktet ment å ha samme innhold som tilsvarende formuleringer i forvaltningsloven, men bestemmelsen må også tolkes i lys av at de skattepliktige selv er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning på skatteforvaltningsområdet. Det vil for eksempel ikke kunne tilkjennes sakskostnader for kostnader som den skattepliktige har pådratt seg før førsteinstansens vedtak ble fattet.

Hovedregelen om dekning av sakskostnader

Hovedregelen fremgår av bestemmelsens første punktum.

Sakskostnader kan kreves når enkeltvedtak blir endret til gunst for skattepliktig. Bestemmelsen gjelder ikke bare vedtak om skattefastsetting, men alle enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven. Virkeområdet for bestemmelsen innebærer derfor en utvidelse til flere sakstyper enn etter ligningsloven 1980. Definisjonen av enkeltvedtak fremgår av skatteforvaltningsloven § 1-2 første ledd bokstav d. Prosessledende avgjørelser som for eksempel avgjørelser om innsyn i saksdokumenter, pålegg om å gi opplysninger, gransking mv, er ikke omfattet av bestemmelsen.

Enkeltvedtak

Det er et vilkår for rett til dekning av saksomkostninger at enkeltvedtaket endres «til gunst» for skattepliktig. Dette vil vanligvis innebære at endringsvedtaket medfører en reduksjon i skattebelastningen. Dersom endringsvedtaket medfører en økning i skattebelastningen skal det likevel regnes til gunst for parten dersom resultatet er i tråd med partens ønske.

Endret til gunst

Får parten bare delvis medhold i sin klage er det bare kostnadene forbundet med denne del som skal erstattes. Hvor mye dette utgjør, må bero på en konkret vurdering i den enkelte sak. Vurderingstemaet er ikke hvor mye de ulike spørsmålene utgjør beløpsmessig, men hvordan sakskostnadene fordeler seg på disse.

Delvis medhold

Hvem kan kreve sakskostnader	Bestemmelsen gir rett til dekning av sakskostnader pådratt for å endre enkeltvedtak for den vedtaket retter seg mot. Bestemmelsen omfatter også rett til dekning av sakskostnader for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak. Dette er en utvidelse i forhold til tidligere regel i ligningsloven 1980, som i praksis bare gav skattepliktige rett til å få dekket saksomkostninger.
Vesentlige kostnader	Hva som kan regnes som vesentlige sakskostnader, må vurderes ut fra skattepliktiges økonomiske forhold. For eksempel skal det mer til før et selskap med omfattende økonomisk virksomhet oppfyller vesentlighetskravet. I praksis vil skattepliktige bare unntaksvis ha vesentlige sakskostnader når det ikke har vært engasjert sakkyndig bistand, f.eks. advokat eller revisor. Det er i en rekke saker lagt til grunn at partens og egne ansattes arbeid med saken og eventuell tapt arbeidsfortjeneste bare unntaksvis kan kreves dekket, se f.eks. KMVA 5323B.
Nødvendige kostnader	Det er bare kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket som kan dekkes. Dette innebærer at det må være en sammenheng mellom de kostnadene som kreves dekket og endringen av vedtaket.
Kostnader før førstegangs vedtak	Ettersom det bare kan kreves dekket kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket, kan ikke kostnader som er pådratt før førsteinstansens vedtak dekkes. Slike kostnader vil normalt måtte ses på som pådratt i sammenheng med skattepliktiges opplysningsplikt, og vil derfor ikke være nødvendige for å få endret vedtaket.
Etterfølgende kostnader	Det kan heller ikke kreves dekket kostnader ved etterarbeid, for eksempel for arbeid knyttet til utarbeidelse av kravet om sakskostnader. Slike kostnader har ikke sammenheng med endringen av vedtaket. Kostnader som knytter seg til advokatens gjennomgåelse av vedtaket kan kreves dekket, se Sivilombudsmannens Årsberetning, Dokument nr. 4 1999-2000 side 270 (punkt 85).
Urimelige høye kostnader	Det skal som hovedregel tilkjennes full dekning, men dekningen kan avkortes i spesielle tilfeller hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp. For eksempel vil det kunne være aktuelt med avkortning der den som klager har benyttet seg av en advokat som har brukt klart mer tid på saken enn det som framstår som rimelig. Dette kan utledes av kravet om at kostnadene må være «nødvendige».
Partens subjektive oppfatning	Ved vurderingen av hva som er nødvendige kostnader, må det også legges vekt på partens subjektive oppfatning og ikke bare om utgiftene objektivt sett har vært nødvendige for å endre vedtaket. Sivilombudsmannen uttaler i sak 2008/1603 følgende om nødvendighetsvilkåret: <i>«Dette innebærer imidlertid ikke at det fullt ut er opp til parten eller dennes advokat å avgjøre hvilke utgifter som er nødvendige og dermed dekningsberettigede. I så fall ville begrensningen til «nødvendige» kostnader mistet mye av sin reelle betydning. Dekningsadgangen omfatter kun utgifter til tiltak som med rimelighet kan ha vært oppfattet som naturlige. Den nærmere avgrens-</i>

ningen av dekningsberettigede utgifter, beror på en konkret vurdering av skjønsmessig karakter. Partens eller advokatens oppfatning av situasjonen, er bare ett av flere momenter som kan være av betydning i denne vurderingen. Når parten har benyttet advokat, vil blant annet alminnelige forventninger til advokaters kunnskap om regelverket og forvaltningssystemet, kunne innvirke på vurderingen av hvilke tiltak som med rimelighet kan ha blitt oppfattet som naturlige.»

Det kan heller ikke tilkjennes sakskostnader for andre kostnader enn de som kan anses som den skattepliktiges eller tredjepartens egne. Dette er en videreføring fra ligningsloven 1980.

Egne sakskostnader

Som skattepliktiges egne kostnader regnes også kostnader som tredjeperson betaler, når betalingen regnes som gave, lønn eller utbytte. Det samme gjelder når skattepliktig får tilbakebetalingsplikt til tredjeperson dersom kostnadsdekning blir tilkjent, eller når skattepliktiges kostnader er betinget av at vedtaket er til skattepliktiges gunst («no cure no pay»).

Kostnader som tredjeperson dekker av egeninteresse anses ikke som skattepliktiges egne kostnader. Se nærmere HRD Rt. 2015/289 i Utv. 2015/901. Sakskostnadene var under sakens gang betalt av to selskaper som hadde egeninteresse i saken på grunn av et potensielt subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlemmer. Disse kostnadene kunne ikke kreves dekket.

En skattepliktig kan ikke kreve dekning av påløpt merverdiavgift som han kan fradragføre som inngående merverdiavgift i sitt avgiftsoppgjør. Se Skattedirektoratets brev av 29. mai 2002 til Den norske advokatforening.

Fradragsrett for inngående avgift

Unntak fra hovedregelen om kostnadsdekning

Den vedtaket retter seg mot kan ikke kreve å få kostnadene dekket dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold. Skyldes endringen forhold *utenfor* vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold tilsier det, vil det heller ikke være grunnlag for kostnadsdekning.

Vedkommendes eget forhold peker på tilfeller hvor skattepliktig og tredjeparter ikke har oppfylt sine plikter etter skatteforvaltningsloven [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#) og [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

Vedkommendes eget forhold

Det skal svært mye til før det tilkjennes sakskostnader etter at skattemyndighetene har endret en skjønnsfastsetting. Ved vurderingen av om det skal tilkjennes sakskostnader ved endring i skattemyndighetenes skjønn, vil det ha betydning om skattepliktig har gjort det som med rimelighet kan forventes for å bidra til sakens opplysning. Skjønnsfastsetting skjer først der den skattepliktige har unnlatt å oppfylle sin opplysningsplikt, og det kan da ikke anses urimelig om den skattepliktige

Skjønnsfastsetting

selv må bære kostnadene for å få skjønnet endret når vedkommende i ettertid framlegger opplysninger som viser at skjønnet er feil.

**Utenfor vedkom-
mendes og skatte-
myndighetenes
kontroll**

Lovendringer som får den følge at vedtaket må endres, er forhold som er utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll.

Når endringen skjer som følge av en domstolsavgjørelse, er dette et forhold som i utgangspunktet faller utenfor skattemyndighetenes kontroll. Den vedtaket retter seg mot, kan likevel få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen. Dette gjelder også i de tilfeller hvor årsaken til at vedtaket endres er at endring er pålagt i rettskraftig dom.

**Innenfor vedkom-
mendes og skatte-
myndighetenes
kontroll**

Det som helt klart er *innenfor* skattemyndighetenes kontroll, er rettsanvendelsen. Dreier saken seg utelukkende om rettslige vurderinger, og skattepliktig har gjort det som med rimelighet kan forventes av ham for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt være grunnlag for dekning. Det samme gjelder hvis skattepliktig har fremlagt et korrekt og fullstendig faktum, men skattemyndighetene har bedømt dette feil. Feil i saksbehandlingen er også forhold som klart ligger innenfor skattemyndighetenes kontroll.

§ 5-9 annet ledd

Det er som hovedregel den skattemyndighet som endrer vedtaket til gunst for skattepliktige som også skal avgjøre spørsmålet om sakskostnader i første instans. Bestemmelsen i § 5-9 annet ledd bokstav a og bokstav b gjør unntak for Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

§ 5-9 annet ledd bokstav a

Lovtekst

Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av

- a) skattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Skatteklagenemnda

Sakskostnadsspørsmålet avgjøres av den myndighet som har fattet vedtak om endring, med unntak for tilfeller der et fastsettingsvedtak endres av Skatteklagenemnda. I disse tilfellene ligger myndigheten til å avgjøre sakskostnadsspørsmålet til skattekontoret i første instans. Dette er en videreføring av tidligere regler.

§ 5-9 annet ledd bokstav b

Lovtekst

Spørsmålet om dekning for sakskostnader avgjøres av den myndigheten som endrer vedtaket. Spørsmålet avgjøres likevel av

- b) Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt.

Det gjelder tilsvarende regler for oljeskattekontoret når endringsvedtaket er fattet av Klagenemnda for petroleumskatt, se kommentar under § 5-9 annet ledd bokstav a.

§ 5-9 tredje ledd

Lovtekst

Fristen for å sette fram krav om dekning av sakskostnader er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.

Fristen for å sette frem krav om dekning av sakskostnader er seks uker. Fristreglene innebærer en utvidelse sammenlignet med forvaltningsloven og etter ligningsloven 1980 hvor fristen var tre uker.

Oppreisning for eventuell fristoversittelse gjøres i samsvar med reglene i [§ 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.](#)

§ 5-9 fjerde ledd

Lovtekst

Avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13.

En avgjørelse om sakskostnader skal kunne påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Se [Kapittel 13 Klage.](#)

Enkeltvedtak om skattefastsetting skal etter [§ 13-3 annet ledd](#) behandles av Skatteklagenemnda. Dette innebærer at en klage over skattekontorets vedtak om avslag på sakskostnader etter endring av vedtak om for eksempel fastsetting av merverdiavgift, behandles av Skatteklagenemnda.

Klage over skattekontorets vedtak om avslag på sakskostnader etter endring av andre enkeltvedtak enn skattefastsetting, skal behandles av Skattedirektoratet. Hvor Skattedirektoratet behandler sakskostnadskravet i første instans, er det Finansdepartementet som er klageinstans.

Dekning av sakskostnader etter andre regler

Skattepliktig kan også kreve sakskostnader dekket etter alminnelige erstatningsrettslige regler. Staten kan bli erstatningsansvarlig for tjenestemenns handlinger på grunnlag av skadeserstatningsloven § 2-1. Sakskostnader etter alminnelige erstatningsrettslige regler kan kreves i stedet for, eller ved siden av krav etter skatteforvaltningsloven § 5-9.

Krav etter skadeserstatningsloven

Krav om dekning av sakskostnader etter alminnelige erstatningsrettslige regler behandles av Skattedirektoratet etter delegasjon fra Finansdepartementet, jf. delegasjonsvedtak av 21.05.2015. I saker hvor skattepliktige krever sakskostnader etter både § 5-9 og skadeserstatningsloven, deles saken opp. Kravet etter § 5-9 behandles først av skattekontoret.

Deretter oversendes kravet om erstatning etter skadeserstatningsloven til Skattedirektoratet.

Skatteetaten har et særlig ansvar for korrekt rettsanvendelse. I følge rettspraksis er det offentliges ansvar for rettsanvendelsesfeil strengt. Som eksempler, se nærmere:

- Rt. 2010 s. 291. Saken gjaldt et ugyldig kommunevedtak om å nekte brukshindring etter plan- og bygningsloven. Kommune ble ikke ilagt erstatningsansvar, da kommunens standpunkt ble ansett som faglig forsvarlig. Høyesterett presiserte at det offentliges ansvar for feil lovforståelse er strengt. For at det offentlige skal gå fri for ansvar, må rettsvillfarelsen være unnskyldelig.
- Rt. 2009 s. 354. Saken gjaldt et ugyldig vedtak fra fylkesmannen om å stanse anleggsarbeider etter plan- og bygningsloven. Staten ble holdt ansvarlig for økonomisk tap som tiltakshaver ble påført. Høyesterett uttalte at «det har i praksis vært stilt relativt strenge krav for at offentlige myndigheters rettsvillfarelse skal anses som unnskyldelig».

Se også Rt. 1999 s. 1273, LRD 18. desember 1995 (Frostating) i Utv. 1996/24, Sivilombudsmannen 28.8.2012 i sak 2011/3014 og Utv. 2003/1310.

Saker i prosess

Regler om dekning av sakskostnader i sivil rettssak for domstolene, finnes i tvisteloven. Etter omstendighetene kan kostnader pådratt ved den administrative behandlingen av saken bli tilkjent dersom de har vært til nytte i den senere rettssaken.

Ved forlik må det bero på en tolkning av forliket hvordan sakskostnadene skal dekkes.

§ 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil

Er reglene om behandlingsmåten i denne loven ikke overholdt ved behandlingen av en sak som gjelder enkeltvedtak, er vedtaket likevel gyldig når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

Bestemmelsen gir regler for hvilke virkninger feil i saksbehandlingen skal ha for vedtaket, og sier direkte at vedtaket likevel er gyldig dersom det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Bestemmelsen har tilnærmet likelydende ordlyd som forvaltningsloven § 41 og ligningsloven 1980 § 3-12, og skal ha et tilsvarende innhold.

Formålet med regelen er å sikre korrekte avgjørelser. Saksbehandlingsfeil som er gjort, men som ikke har påvirket innholdet i vedtaket, fører derfor ikke til at vedtaket blir ugyldig. Det avgjørende er om vedtaket materielt sett er riktig.

Regelens formål

Bestemmelsen gjelder virkningene av brudd på saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven, og omfatter saker som gjelder enkeltvedtak. «Enkeltvedtak» defineres i § 1-2 første ledd bokstav d.

Virkeområdet for regelen

Særlige bestemmelser om virkning av brudd på bestemte saksbehandlingsregler, som f.eks. § 5-6 femte ledd om manglende varsel, går foran den generelle bestemmelsen i § 5-10.

Som nevnt angir bestemmelsen hvilke virkninger feil i saksbehandlingen kan ha for vedtaket. Hovedregelen er at vedtaket blir ugyldig dersom feilen har virket inn på avgjørelsen. Hva som skal til for at feilen kan ha virket inn på vedtakets innhold varierer alt etter hvor grov feilen er og hvor inngripende vedtaket er, og i hvilken grad den materielle bestemmelsen åpner for skjønnsmessige vurderinger. Terskelen er lav – det er ikke noe krav om at den skal ha virket inn på avgjørelsen – men dersom det er en rimelig mulighet for at feilen *kan* ha virket inn, så er vilkåret oppfylt.

Hovedregler

Feil i saksbehandlingen kan lettere påvirke innholdet i vedtaket dersom de materielle reglene åpner for bruk av skjønn. Jo videre skjønnsgangen er i de materielle reglene, dess større muligheter er det for at feilen kan ha virket inn på resultatet.

Skjønnsmessige regler

Ved strengt lovbundne vedtak er det motsatt. Hvis et lovbundet vedtak er i samsvar med loven, kan man gå ut fra at eventuelle saksbehandlingsfeil ikke kan ha hatt betydning. Som eksempel kan nevnes skattekontorets adgang til ved interessefelleskap å skjønnsfastsette inntekt og formue etter skattelovens § 13-1. I slike tilfeller er muligheten for at feil i saksbehandlingen kan ha hatt virkning på vedtakets innhold langt større

Lovbundne regler

enn der skattekontoret skal ta stilling til fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil etter skattelovens § 5-13. Da er det normalt ikke nødvendig å ta stilling til hvilken betydning saksbehandlingsfeilen har hatt.

**Virkingen av
ugyldighet**

Dersom et vedtak blir satt til side som ugyldig av kompetent myndighet, er virkingen at rettsposisjonen til den vedtaket retter seg mot skal være som om vedtaket aldri har eksistert. Dette innebærer at kompetent myndighet må fatte nytt vedtak.

Reparasjon av feil

Skattemyndighetene kan i noen tilfeller reparere eventuelle feil som er gjort tidligere i saksgangen. For eksempel kan manglende kontradiksjon forut for skattekontorets vedtak repareres i klageomgangen. Se som eksempel Borgarting lagmannsretts dom av 10. mars 2015 (LB-2014-69158) angående manglende forhåndsvarsel.

Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Dette kapitlet regulerer skattepliktiges adgang til å få avklart skattemessige konsekvenser av disposisjoner de planlegger å foreta. Ordningen går i korte trekk ut på at skattepliktige kan be myndighetene gi en uttalelse om de skattemessige konsekvensene av planlagte framtidige disposisjoner. Gjennomføres den skisserte disposisjonen, vil myndighetene i alle instanser være bundet til å foreta skattleggingen i samsvar med uttalelsen dersom den skattepliktige krever det.

Formålet med ordningen er å gi skattepliktige større forutsigbarhet for framtidige disposisjoner, og den skal være et supplement til skattemyndighetenes alminnelige veiledningsplikt. Nytt ved skatteforvaltningsloven er at det nå kan avgis bindende forhåndsuttalelse på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven. Dette er en utvidelse i forhold til tidligere, og innebærer at det nå er anledning til å avgi bindende forhåndsuttalelse også på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Uttalelser kan gis på bakgrunn av anmodninger fra både registrerte og uregistrerte avgiftspliktige. Dokumentavgiften er ikke omfattet av skatteforvaltningsloven, slik at det ikke er adgang å gi bindende forhåndsuttalelser på dette området.

Med skatteforvaltningsloven innføres enda en endring ved at det åpnes for klage over bindende forhåndsuttalelser. Alle uttalelser kan påklages, unntatt forhåndsuttalelser som handler om markedspris ved internsalg av gass. En bindende forhåndsuttalelse er ikke å anse som et enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d, men klagen skal følge samme regler som klage på vedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Skatteklagenemndene skal være klageinstans i samme utstrekning som de behandler klagesaker om skattefastsetting, mens Skattedirektoratet er klageinstans for de øvrige sakstypene.

Bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstolene. Spørsmål som det er avgitt uttalelse om, kan bringes inn for domstolene etter at de planlagte disposisjonene er gjennomført og lagt til grunn ved ordinær skattemessig behandling.

§ 6-1 Bindende forhåndsuttalelser

(1) Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.

(2) Oljeskattekontoret kan på anmodning gi bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf. skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

(3) Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen hvis den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, kan ikke påklages.

Generelt

Bestemmelsen gir skattemyndighetene anledning til å gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven. Dette er en utvidelse i forhold til tidligere regelverk. Etter skatteforvaltningsloven kan det gis bindende forhåndsuttalelser som gjelder formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, svalbardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter.

Ordningen er et supplement til myndighetenes alminnelige veiledningsplikt, og går i korte trekk ut på at skattepliktige kan be myndighetene om å gi en uttalelse om de skattemessige konsekvensene av planlagte framtidige transaksjoner. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte transaksjonen, vil myndighetene være bundet til å foreta skattleggingen i samsvar med uttalelsen. Bestemmelsens annet ledd regulerer Oljeskattekontorets myndighet til å gi bindende forhåndsuttalelse om pris ved internsalg av gass.

§ 6-1 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.

Hvem som avgir BFU

Hvem som er «skattemyndighetene» i det enkelte tilfelle, og hvor anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal sendes fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 6-1-1 og § 6-1-3. Av forskriften § 6-1-7 fremgår også at den myndighet som har avgitt en bindende forhåndsuttalelse kan rette rene skrivefeil og åpenbare feil i uttalelsen.

For anmodninger som gjelder internsalg av gass gjelder § 6-1 annet ledd. Oljeskattekontoret behandler anmodninger som gjelder virksomhet regulert i petroleumsskatteloven, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-1 første ledd.

På områdene formue- og inntektsskatt og merverdiavgift er det i hovedsak skattekontoret som avgir bindende forhåndsuttalelser. Skattekontorene avgir dessuten alle uttalelser på områdene merverdiavgiftskompensasjon, særavgift og motorkjøretøyavgift. Skattedirektoratet er klageorgan for de klagesakene som ikke skal behandles i nemnd, se § 13-3 Klageinstans.

Skattedirektoratet skal i noen tilfeller behandle anmodning om bindende forhåndsuttalelse som førsteinstans. På grunn av klagereguleringen gjelder dette kun saker på områdene formue- og inntektsskatt eller merverdiavgift. Som førsteinstans skal direktoratet for det første behandle anmodninger som er felles for flere saksforhold og/eller skattepliktige som tilhører forskjellige skattekontor, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-3 annet ledd. For det andre skal Skattedirektoratet avgi bindende forhåndsuttalelse når henvendelsen gjelder kompliserte eller prinsipielle spørsmål, eller spørsmål av allmenn interesse.

Skal en anmodning behandles av en annen myndighet enn den som har mottatt den, oversendes anmodningen til rette myndighet umiddelbart. Avsender skal samtidig gjøres kjent med oversendelsen.

Hvem som kan be om BFU

Enhver skattepliktig og bruker som har rett til fritak fra særavgift kan be om bindende forhåndsuttalelse, se skatteforvaltningsforskriften 6-1-2. Anmodningen må gjelde egne skatteforhold. Anmodningen kan være felles for flere saksforhold og/eller flere skattepliktige, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-2 første ledd.

Som skattepliktig i denne sammenheng regnes også:

- den som søker avklart om vedkommende er eller vil bli skattepliktig til Norge.
- selskaper med deltakerfastsetting, boligselskaper og sameier
- skattefrie institusjoner
- den som er berettiget til merverdiavgiftskompensasjon

- den som skal stifte et selskap
- utenlandske selskaper som vil bli/er skattepliktige til Norge. Et selskap som skal stiftes i Luxembourg vil f.eks. ha behov for en vurdering av om de anses som reelt etablert der, og derved faller inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, slik at det ikke er kildeskattplikt til Norge på fremtidig utbytte herfra.

Ved bruk av fullmektig må det fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av.

Mer om bruk av fullmektig

Den skattepliktige må påberope seg den bindende forhåndsuttalelsen for at den skal være bindende for ham. En bindende forhåndsuttalelse kan imidlertid indirekte få virkninger for den det gjelder, selv om vedkommende ikke ønsker den lagt til grunn ved skattefastsettelsen. F.eks. publiserer Skattedirektoratet sitt syn på de rettsspørsmål som er reist, slik at skattemyndighetene er orientert om direktoratets løsning. Det er derfor viktig å være sikker på at den som uttalelsen får virkning for, også ønsker spørsmålet vurdert. Dette reiser ingen problemer når skatte- eller avgiftssubjektet selv ber om uttalelsen, men kan stille seg annerledes når anmodningen fremmes på andres vegne. Det skal i så fall fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av.

Enhver har rett til å la seg bistå av fullmektig overfor skattemyndighetene, jf. § 5-3 første ledd. Det fremgår av § 5-3 annet ledd at fullmektig skal fremlegge fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

I noen tilfeller er det ikke nødvendig å dokumentere fullmaktsforholdet:

- Dersom advokat, revisor eller regnskapskontor anmoder om en bindende forhåndsuttalelse er det ikke nødvendig å fremlegge fullmakt.
- Selskaper med deltakerfastsetting som nevnt i skatteloven § 10-40 kan sende anmodning om spørsmål som gjelder formue eller inntekt for deltakerne i selskapet, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-2 annet ledd.
- Boligselskap som nevnt i skatteloven § 7-3 og sameie etter lov om eierseksjoner av 16. mai 1997 nr. 28 kan sende anmodning som gjelder for andelseierne i boligselskapet og sameierne i seksjonerte bygg, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-2 annet ledd.

Andre personer eller selskaper må kunne dokumentere et fullmaktsforhold. Dette gjelder f.eks.

- barn som opptre på vegne av foreldre,
- samboer som opptre på vegne av den andre,
- ektefeller – det kreves at begge undertegner hvis uttalelsen skal være bindende for begge. Har en av ektefellene undertegnet, kreves det fullmakt fra den andre ektefellen hvis uttalelsen skal avgis med bindende virkning for begge,
- der sameier spør på vegne av flere eller alle. Det er viktig at vedkommende fremlegger fullmakt dersom anmodningen ikke er undertegnet av alle. Dette gjelder selv om det er innbetalt gebyr for alle. Det må eventuelt avklares om uttalelsen bare gjelder en eller noen av sameierne,
- der en person spør på vegne av et selskap. Anmodningen må fremsettes av vedkommende som har fullmakt til å opptre på vegne av selskapet. Dette kan være styreleder eller daglig leder. Det å eie en større aksjepost gir ikke noe selskapsrettslig fullmakt til å opptre på vegne av selskapet. I selskap der deltakerne er skattesubjekt kan også en utpekt representant for deltakerne fremme anmodningen.

Anmodningens innhold

Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 lister opp hvilke formkrav som gjelder for en anmodning om bindende forhåndsuttalelse og hva den skal inneholde.

Anmodningen skal være skriftlig og fremsettes atskilt fra andre henvendelser.

Den skal inneholde opplysninger om navn, adresse og fødselsnummer/organisasjonsnummer for den eller de som saken gjelder. Dette gjelder likevel ikke i selskaps- og sameieforhold som nevnt i forskriften § 6-1-2 annet ledd, dersom antall deltakere, andelseiere eller sameie/selveiere overstiger fem, jf. forskriften § 6-1-4 annet ledd. I skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 åttende ledd kreves også opplysninger om personer tilknyttet partene som disposisjonen gjelder.

Anmodningen kan bare gjelde den skattepliktiges egne forhold. Dette gjelder også f.eks. institusjoner som er fritatt for skatteplikt og bruker som er fritatt for særavgift.

Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold.

I anmodningen kan det bare tas opp fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Den planlagte disposisjonen med angivelse av sannsynlig tidspunkt for gjennomføring skal skisseres. Det sentrale i denne sammenheng er at innsender gir nødvendige opplysninger slik at den skatte- eller avgiftsmessige virkningen kan fastslås.

Saksbehandlingstid

Forhåndsuttalelser fra skattekontoret og Oljeskattekontoret skal avgis så raskt som mulig og normalt innen fire uker, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 første ledd. Saksbehandlingsfristen regnes fra det tidspunkt anmodning er journalført, saken er fullstendig opplyst fra innsenders side og korrekt gebyr er registrert innkommet på gebyrkontoen. Mangler ved gebyret eller anmodningen, eventuelt behov for supplerende opplysninger, medfører at saksbehandlingsfristen regnes fra det tidspunkt feilen er rettet opp.

For uttalelser som avgis av Skattedirektoratet er fristen tre måneder, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 annet ledd. Dette betyr at de som ønsker en slik forhåndsuttalelse må være ute i god tid før den planlagte disposisjonen skal gjennomføres. Saksbehandlingsfristen løper fra det tidspunkt anmodningen kom inn til skattekontoret dersom anmodningen på dette tidspunktet var fullstendig og gebyret betalt.

Avvisning

Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 gir anvisning på tilfeller der det er aktuelt å avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Forskriften skiller mellom tilfeller der anmodningen *skal* avvises, og tilfeller der anmodningen *kan* avvises. En anmodning kan ikke avvises på andre grunnlag enn de som er nevnt i forskriften. Avvisning skal skje snarest mulig. Den må være skriftlig og ha en kort begrunnelse. Gebyr tilbakebetales ved avvisning, se § 6-3 første ledd. Dersom en anmodning avvises kan skattemyndigheten likevel gi en veiledende uttalelse

om spørsmålet. En slik uttalelse vil ha grunnlag i skattemyndighetens alminnelige veiledningsplikt, og får ikke bindende virkning.

En beslutning om avvisning kan ikke påklages, se også § 6-2 første ledd. At saken er avvist, hindrer likevel ikke at skattekontoret senere kan behandle en forespørsel om samme forhold. Det må i så fall foreligge en begrunnet anmodning som endrer forutsetningen for beslutningen.

En anmodning om bindende forhåndsuttalelse *skal* avvises dersom anmodningen gjelder en disposisjon som faller utenfor ordningen og/eller dersom gebyr ikke er betalt. Avvisning skal også skje dersom anmodningen ikke oppfyller de krav som er satt til dens innhold. Feil uten betydning skal ikke føre til avvisning. En anmodning skal også avvises dersom den rettslige avklaring en uttalelse kunne gi, antas verken å være vesentlig for den som har fremsatt anmodningen, eller å ha allmenn interesse.

Avvisning *kan* skje dersom den planlagte disposisjon antas å ha liten egenverdi i forhold til de skatte spørsmål som anmodningen involverer, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 tredje ledd. Videre kan en anmodning avvises dersom den bærer preg av ren skatteplanlegging. Skattemyndighetene behandler normalt spørsmål om gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede omgåelsesnormen ved en konkret planlagt transaksjonsrekke. Der transaksjonen ikke har noe innhold utover det å spare skatt, kan myndighetene avvise saken. Det fremgår av samme bestemmelse at anmodningen kan avvises dersom saken antas å ville bli uforholdsmessig ressurskrevende i forhold til uttalelsens betydning for den skattepliktige. Som uforholdsmessig ressurskrevende menes f.eks saker med et omfattende og komplisert faktum der det rettslige spørsmålet er mindre vesentlig. Det gjelder også hvis saken forsinkes andre og viktigere saker. Dersom anmodningen fremsettes for nært opp til det planlagte beslutningstidspunktet for disposisjonen kan også dette være grunnlag for avvisning.

En anmodning kan avvises dersom tungtveiende grunner taler for det, se forskriften § 6-1-5 femte ledd. En del spørsmål kan være uegnet for avklaring ved bindende forhåndsuttalelse, fordi momentene i vurderingen forutsetter skjønnsmessige vurderinger som man ikke har grunnlag for å ta. Eksempel på dette kan være spørsmål om hva som kan være en naturlig arrondert tomt, fordi dette krever lokalkunnskap. Også spørsmål om en person har oppfylt botiden for å kunne selge bolig uten gevinstbeskatning er lite egnet for bindende forhåndsuttalelse, fordi den skattepliktige uansett må sannsynliggjøre botiden ved fastsettingen.

Uttalelsens innhold

Skattemyndigheten må beskrive den disposisjonen som uttalelsen gjelder, og identifisere den eller de berørte skattepliktige, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 fjerde ledd. Videre er rammene for hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om satt i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 om anmodningens innhold.

Det er kun rettsanvendelse på et konkret faktum som er gjenstand for vurdering, og uttalelsen må gjelde skattepliktiges egne forhold. At det

må dreie seg om en konkret planlagt disposisjon innebærer at hypotetiske problemstillinger ikke kan behandles. Man kan heller ikke spørre om alternative fremgangsmåter i samme anmodning. Det må i tilfelle beskrives en ny fremgangsmåte i en ny etterfølgende forespørsel. Begrepet «disposisjon» er i praksis tolket vidt og omfatter i dag både en konkret disposisjon som for eksempel salg av bolig, og spørsmål som har betydning for flere skatteleggingsperioder, f.eks. om en planlagt etablert institusjon blir skattepliktig. Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring kan i utgangspunktet behandles.

Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger kan ikke tas opp.

Bindende forhåndsuttalelse knyttet til en disposisjon som allerede er gjennomført kan ikke gis. Den bindende forhåndsuttalelsen må foreligge før igangsetting av disposisjonen. En disposisjon anses i denne sammenheng som igangsatt dersom den aktuelle prosessen ikke lenger kan reverseres med skattemessig virkning. F.eks vil en fusjon der endelig melding etter aksjeloven § 13-16 ikke er sendt Foretaksregisteret, være en fremtidig disposisjon. Før dette tidspunktet anses ikke selve fusjonen som igangsatt, og disposisjonen er fortsatt reversibel. Et annet eksempel er der det er tatt forbehold om en positiv bindende forhåndsuttalelse i en skriftlig avtale som er inngått. Selve transaksjonen anses ikke igangsatt før det er klart at avtalen skal gjennomføres.

Det må vurderes konkret om et spørsmål har «vesentlig» betydning for skatte- eller avgiftssubjektet, jf. lovteksten i skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd. Det skal ikke stilles strenge krav til «vesentlighet», da det er vanskelig for skattemyndighetene å ha en formening om hva som er vesentlig for skatte- eller avgiftssubjektet. Et spørsmål kan ha vesentlig betydning selv om det er enkelt, og antas bare unntaksvis å medføre at en anmodning blir avvist. Selv om vesentlighetskravet ikke er oppfylt, kan en anmodning tas til behandling dersom spørsmålet er av «allmenn interesse». Slike anmodninger skal normalt behandles av Skattedirektoratet.

Dersom anmodningen gjelder en disposisjon som faller utenfor de områder det kan gis bindende forhåndsuttalelse om, skal skattekontoret avvise anmodningen, se om avvisning ovenfor. Det kan likevel gis en veiledende uttalelse.

Hva det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelse om

- Det kan bare gis uttalelse om den skattepliktiges egne forhold. Dersom anmodningen omfatter andre enn innsender selv, skal det som ikke gjelder innsender avvises, med mindre innsender har fullmakt til å representere dem.
- Det kan ikke gis uttalelse om virkningene av en disposisjon som allerede er gjennomført. I praksis kan de skattemessige innvinnings- og oppførelseskriteriene gi god veiledning.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål som gjelder bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen.
- Eksempel på spørsmål om verdsettelse som faller utenfor ordningen, er fastsetting av inngangsverdi på aksjer og andeler. Likeledes kan det ikke avgis uttalelse som

tar standpunkt til prinsippene som legges til grunn ved verdsetting. Det kan heller ikke tas stilling til om det foreligger underpris. Skattemyndigheten kan imidlertid uttale at andelshaver/aksjonær skal benytte sin individuelle inngangsverdi, uten at det tas stilling til hvilke elementer som inngår i den inngangsverdien.

- På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet vil spørsmålet om hvor mye som skal betales i avgift likestilles med verdsettelse, og dermed falle utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser.
- Eksempel vedrørende bevisvurdering er at det foreligger motstridende faktum i saken. For eksempel spørsmål om det dreier seg om salg av eiendom eller aksjer. Her må den skattepliktige selv ta stilling til om han selger eiendom eller aksjer, samt gi faktaopplysninger som er i overensstemmelse med påstanden. Med andre ord må det foreligge et entydig faktum.
- Eksempel vedrørende skjønnsutøvelse er at det kan tas stilling til om skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse, men ikke skjønnets størrelse.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om det foreligger skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1, 2-3, 2-34, 2-37 og 2-38 første ledd, samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, jf. forskriften § 6-1-4 fjerde ledd.
- Ettersom skatteloven § 2-38 annet ledd peker tilbake på en vurdering etter samme bestemmelses første ledd, kan man heller ikke ta stilling til denne bestemmelsen.
- Når anmodningen derimot gjelder skatteloven § 2-38 femte ledd har skattemyndigheten tatt stilling til spørsmål om selskapet er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land». Man tar da ikke stilling til om det utenlandske selskapet omfattes av § 2-38 første ledd. Den vurderingen må selskapet selv foreta, og skattemyndigheten legger inn en forutsetning om at selskapet omfattes av første ledd.
- Se f.eks. BFU 6/11, som omhandler skatteloven § 2-38 femte ledd. Norsk datterselskap ønsket å dele ut utbytte til utenlandsk mor. Spørsmålet var om morselskapet oppfylte vilkårene «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land», jf. skatteloven § 2-38 femte ledd. Det er lagt inn en forutsetning om at utenlandsk mor er subjekt etter skatteloven § 2-38 første ledd.
- Skattemyndigheten avgir bare en uttalelse om den rettslige forståelsen etter norsk internrett. Anmodninger som skal avgjøres med grunnlag i en skatteavtale eller utenlandsk skatterett kan ikke behandles. I saker der utenlandske regler kan være av betydning må innsender gi opplysninger om utenlandsk rett. Innsenders redegjørelse legges da til grunn uten nærmere vurdering, og det er innsender som da har risikoen for at fremstillingen av utenlandsk rett er korrekt.
- En anmodning kan avvises dersom den bærer preg av ren skatte- eller avgiftsplanlegging, f.eks. hvor innsender skisserer flere alternative fremgangsmåter og spør om hvilken fremgangsmåte som gir minst skattebelastning.
- Det skal ikke gis bindende uttalelse i spørsmål som er av hypotetisk karakter. F.eks. dersom jeg vinner en bil i et lotteri, hvordan beskattes dette?
- Det skal ikke gis uttalelser som gjelder et generelt lovtolkningsspørsmål. Det kan bare tas stilling til et konkret faktum.
- Det kan ikke avgis forhåndsuttalelser om noe som i realiteten vil avhenge av andre myndigheters vurderinger og vedtak.
- Det kan ikke avgis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål som gjelder dokumentavgift.
- Det kan ikke avgis bindende forhåndsuttalelse basert på en forutsetning som er feil. For eksempel: det blir reist spørsmål om et salg kan gjennomføres skattefritt. Forespørselen baseres på en forutsetning om at selskapet faller inn under skatteloven § 2-32 første ledd om skattefrie institusjoner. Når skattemyndighetene ikke

har vurdert dette, og forutsetningen fremstår som åpenbart feil, kan forutsetningen ikke legges til grunn.

- Det kan ikke gis uttalelse om et selskap har drevet virksomhet. Det kan imidlertid tas stilling til om den skattepliktiges aktivitet ved fremtidig omdanning skatterettslig skal anses å være virksomhet. Man kan bygge på erfaringer fra omfanget av den aktivitet som har vært frem til omdanningstidspunktet.
- Det kan ikke gis uttalelse om en institusjon idag er å anse som skattefri. Man kan bare ta stilling til situasjonen på et fremtidig tidspunkt. I tillegg betinger en slik anmodning om bindende forhåndsuttalelse at det foreligger en ny disposisjon. F.eks. en realitetsendring av vedtektene eller en konkret disposisjon i form av ny virksomhet/aktivitet eller salg av eiendeler.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om registrering i merverdiavgiftsmanntallet mht. spørsmålet om en fremtidig aktivitet vil bli drevet i næring.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om registrering etter særavgiftsfor-skriften §§ 5-1 og 5-2.
- Det er også flere sakstyper som er mindre egnet for ordningen bindende forhåndsuttalelser. Eksempel på dette er opsjonssaker med en kjøps- eller salgsoption. Innsender anfører at det foreligger en option, men kravet til et entydig faktum medfører at det må tas stilling til om optionen skal gjøres gjeldende eller ikke. Da er det ikke lenger en option, men et kjøp eller salg.
- Heller ikke saker som omhandler begrepet «naturlig arrondert tomt» i skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a er egnet for en bindende forhåndsuttalelse

Spesielt for særavgifter og motorkjøretøyavgifter

Adgangen til å få bindende forhåndsuttalelser er ny for særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Når det gjelder særavgifter kan myndighetene blant annet gi forhåndsuttalelser om hvorvidt et produkt omfattes av avgiftsplikt, herunder om vilkårene for fritak er oppfylt.

Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål som gjelder bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen. På både særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet vil spørsmålet om hvor mye som skal betales i avgift likestilles med verdsettelse, og dermed falle utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Det kan heller ikke avgis forhåndsuttalelser om noe som i realiteten vil avhenge av andre myndigheters vurderinger og vedtak. På motorkjøretøyavgiftsområdet innebærer dette at det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelser om forhold som vil avhenge av Statens vegvesens vurderinger og vedtak. På særavgiftsområdet vil dette innebære at det i utgangspunktet ikke kan gis bindende forhåndsuttalelser om avgiftsplikten for varer der avgiftsomfanget avhenger av klassifisering etter tolltariffen. Dette fordi tolltariffen håndteres av Tolletaten.

På særavgiftsområdet vil bindende forhåndsuttalelse likevel kunne gis dersom den som anmoder om en bindende forhåndsuttalelse samtidig sender med dokumentasjon på andre myndigheters vurderinger i form av f.eks en bindende klassifiseringsuttalelse (en BKU) eller dokumentasjon på næringskode.

Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om registrering etter særavgiftsfor-skriften §§ 5-1 og 5-2.

Publisering

Skattedirektoratet vurderer om en bindende forhåndsuttalelse skal publiseres, og sørger for anonymisering og publisering av egne bindende forhåndsuttalelser. Skattedirektoratet kan også publisere uttalelser avgitt av skattekontorene, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8.

Oljeskattekontoret vurderer om og på hvilken måte egne forhåndsuttalelser skal publiseres, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8 første ledd.

I de tilfeller uttalelse gis av en nemnd, skal det saksforberedende organ sørge for publisering, se skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 sjette ledd. Publisering av nemndsuttalelse skal også skje etter reglene i forskriften § 6-1-8.

§ 6-1 annet ledd

Lovtekst

Oljeskattekontoret kan på anmodning gi bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

Uttalelser om gasspris ved internsalg

For å skape mulighet for større forutberegnelighet i fastsettingsprosessen, kan Oljeskattekontoret etter denne bestemmelsen gi uttalelse om hvilken markedspris ved internsalg av gass som skal legges til grunn ved fastsettingen. Departementet kan bestemme at ordningen ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

Uttalelser etter skatteforvaltningsloven § 6-1 annet ledd er forskriftsregulert i skatteforvaltningsforskriften §§ 6-1-10 – 6-1-14. Det er skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 som kan be om bindende forhåndsuttalelse. Oljeskattekontoret står fritt til å avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse på dette området, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-13.

I prosessen med å få en bindende forhåndsuttalelse må skattemyndighetene få nødvendig informasjon om relevante forhold for vurdering av markedsverdien av gasskontrakten. Den bindende forhåndsuttalelsen gjelder for en avgrenset periode fastsatt av Oljeskattekontoret etter en konkret vurdering. Prisen kan dermed justeres for neste periode dersom det framkommer ny informasjon om hva som ville vært en markedsbasert pris på avtaletidspunktet. I prosessen er det kontakt mellom skattemyndighetene og skattepliktig.

Forhåndsuttalelser etter denne bestemmelsen er bindende ved fastsettingen når den er endelig avgitt, se nærmere om dette under § 6-1 tredje ledd.

§ 6-1 tredje ledd

Lovtekst

Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen hvis den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, kan ikke påklages.

Bindende virkning

En uttalelses bindende virkning fremgår av § 6-1 tredje ledd. En forhåndsuttalelse gitt etter § 6-1 første ledd skal legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske transaksjonen blir gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd.

Den skattepliktige må påberope seg den bindende forhåndsuttalelsen for at den skal legges til grunn i skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon. Dersom skattepliktige ikke påberoper seg uttalelsen, men likevel forholder seg som om han har påberopt seg den, bør skattepliktige i forbindelse med skattefastsettingen gis mulighet til å bekrefte at han påberoper seg uttalelsen. Også hvis skattepliktige påberoper seg den bindende forhåndsuttalelsen senere, kan skattekontoret beslutte å legge uttalelsen til grunn. Nærmere regler om påberopelse av bindende forhåndsuttalelse, frister og tidsrammen for uttalelsens bindende virkning er regulert i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9.

Spesielt for motorkjøretøyavgifter

For motorkjøretøyavgiftene gjelder plikten til å levere skattemelding om disposisjoner med avgiftsmessige konsekvenser kun dersom det ikke er gitt riktige og fullstendige opplysninger til veimyndighetene. På dette området vil det derfor ofte ikke være behov for å levere en særskilt skattemelding til skattemyndighetene. Uavhengig av om det leveres skattemelding eller om opplysningene gis til veimyndighetene, vil siste frist for å påberope seg en bindende forhåndsuttalelse kunne variere innenfor både den enkelte avgifts- og sakstype. Konkret informasjon om riktig fremgangsmåte for påberopelse gis derfor ved avgivelsen av den bindende forhåndsuttalelsen.

Spesielt for særavgifter

For særavgiftsområdet vil en påberopelse av en bindende forhåndsuttalelse for registrerte særavgiftspliktige være når man i skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjonen, fastsetter avgiftsgrunnlaget i tråd med avgitt forhåndsuttalelse. For uregistrerte særavgiftspliktige skjer avgiftsfastsettelsen og betalingen ved innførsel av særavgiftspliktig vare i TVINN. Tolldeklarasjonen er da skattemelding, og man påberoper den bindende forhåndsuttalelsen ved å fastsette avgiftsgrunnlaget i tråd med denne.

Spesielt for merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon

Når det gjelder merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon, påberoper den avgiftspliktige/kompensasjonsberettigede uttalelsen ved å påføre opplysning om dette i merknadsfeltet i aktuell skattemelding for merverdiavgift.

Skattepliktige som ikke ønsker at en bindende forhåndsuttalelse skal legges til grunn, kan unnlate å påberope seg uttalelsen. Gjennomføres transaksjonen, men skattepliktige påberoper seg en annen rettsanvendelse, må han gi tilstrekkelige opplysninger til at skattemyndighetene i et slikt tilfelle kan foreta en ny rettslig vurdering.

Alle instanser, herunder klageinstansen, er bundet av forhåndsuttalelsen når førsteinstansen var det. Dersom det gjennomføres regelendringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene likevel foran det som var bestemt i uttalelsen. Skattemyndigheten er heller ikke bundet dersom skattepliktige erklærer overfor instansen at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn. En slik erklæring kan ikke trekkes tilbake.

Bindende forhåndsuttalelser er ikke juridisk bindende for skattemyndigheten overfor andre skattepliktige enn den som har anmodet om uttalelsen. Ut fra prinsippet om likebehandling vil en slik forhåndsuttalelse likevel være retningsgivende ved behandling av like saker.

Forhåndsuttalelsen har bare bindende virkning for den disposisjonen som forhåndsuttalelsen omhandler når denne er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Avgis f.eks. uttalelsen i august 2012 og disposisjonen gjennomføres i november 2015 gjelder den bindende forhåndsuttalelsen.

Den bindende virkningen av forhåndsuttalelser opphører uansett fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt. Dersom uttalelsen gjelder et løpende forhold, for eksempel at en institusjon vil være skattefri, gjelder den bindende virkningen i fem år. Dvs. hvis institusjonen etableres i 2012 og får en bindende forhåndsuttalelse om skattefrihet, gjelder den bare til utgangen av 2017.

Virkning for uttalelse om gasspris ved internsalg

Forhåndsuttalelse etter § 6-1 annet ledd er bindende ved fastsettingen forutsatt at den skattepliktige har gitt uttrykkelig aksept av prisen som skattemyndigheten har kommet til, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-14. Den bindende virkningen er betinget av at den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og at den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningen for uttalelsen. Dersom selskapet ikke aksepterer den prisen skattemyndigheten kommer til, eller skattemyndigheten mener at det ikke foreligger tilstrekkelig grunnlag for å avgi uttalelse, vil gassprisen bli vurdert ved skattefastsettelsen. Skattefastsettelse der forhåndsuttalelse etter § 6-1 annet ledd er lagt til grunn, kan ikke påklages eller prøves for domstol når det gjelder spørsmål som er avgjort ved den bindende forhåndsuttalelsen.

§ 6-2 Klage og domstolsprøving

(1) En bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

(2) En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstol. Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd er lagt til grunn, kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

Generelt

Nytt ved skatteforvaltningsloven er at det er klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, med unntak av forhåndsuttalelser som er gitt etter § 6-1 annet ledd. Det kreves ikke nytt gebyr for klagebehandling. Klage over bindende forhåndsuttalelser skal følge de samme regler som klage over vedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Det er ikke anledning til å klage over avvisning av anmodning, eller gebyrfastsettingen.

§ 6-2 første ledd

Lovtekst

En bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13. Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

En bindende forhåndsuttalelse gitt etter § 6-1 første ledd kan påklages.

Det er ikke klageadgang på uttalelser gitt av Oljeskattekontoret etter § 6-1 annet ledd. Det er heller ikke adgang for overordnet organ til å overprøve bindende forhåndsuttalelse av eget tiltak.

Beslutning om å avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages. Behovet for å kunne påklage en slik avgjørelse er ikke det samme som behovet for å få overprøvd en uttalelse som man er uenig i. At saken er avvist, hindrer likevel ikke at skattekontoret senere kan behandle en forespørsel om samme forhold. Det må i så fall foreligge en begrunnet anmodning som endrer forutsetningen for beslutningen.

Det er heller ikke klageadgang på gebyrfastsettelsen. Gebyrfastsettelsen kan imidlertid endres – til gunst eller til ugunst – dersom fastsettelsen var uriktig, jf. forskriften § 6-3-2 annet ledd.

En bindende forhåndsuttalelse er ikke å anse som et enkeltvedtak etter § 1-2 første ledd bokstav d. Det er likevel gitt klageadgang, slik at bindende forhåndsuttalelser kan påklages etter de alminnelige klagereguleringene for enkeltvedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Hvem som er klageinstans fremgår av § 13-3 Klageinstans. Klageinstanser er

- Skattedirektoratet når det gjelder særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon
- Skatteklagenemnda for Svalbard når det gjelder Svalbardskatt

Klageadgang

- Skatteklagemnda når det gjelder formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, Jan Mayen-skatt, arbeidsgiveravgift og artistskatt
- Klagenemnda for petroleumsskatt når det gjelder bindende forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattekontoret.

Klagefristen er seks uker, se § 13-4 første ledd. Nærmere regler om klage over bindende forhåndsuttalelser er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1. Det fremgår uttrykkelig av bestemmelsens første ledd at ved klage gjelder reglene i § 6-1-4 om krav til anmodningens innhold tilsvarende. Det medfører blant annet at på tidspunktet for klage må det fortsatt dreie seg om en fremtidig disposisjon før den igangsettes. Man kan med andre ord ikke motta en negativ uttalelse, iverksette disposisjonen og deretter klage.

Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. § 13-6 tredje ledd. Avgitt forhåndsuttalelse kan ikke endres til skattepliktiges ugunst. Klageinstansens forhåndsuttalelser bør normalt avgis senest 3 måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Er vilkårene for å behandle en klage ikke til stede, skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. § 13-6 annet ledd.

§ 6-2 annet ledd

Lovtekst

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstol. Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd er lagt til grunn, kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

Søksmålsadgang

Bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for domstolene. Et vedtak hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser. Avgjørelser bygget på en bindende forhåndsuttalelse fra Oljeskattekontoret etter § 6-1 annet ledd, kan imidlertid ikke prøves for domstolen.

§ 6-3 Gebyr

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd.

Generelt

Reglene om at det skal betales gebyr, tilsvarer løsningen som tidligere gjaldt etter ligningsloven 1980 og merverdiavgiftsloven. Skatteforvaltningslovens regel innebærer en lovteknisk endring for petroleumsskatteområdet ved at angivelsen av gebyrets størrelse ikke lenger framgår direkte av lovteksten. Det kreves ikke gebyr ved klage over en bindende forhåndsuttalelse.

§ 6-3 første ledd

Lovtekst

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd.

Bestemmelsen gir skattemyndigheten hjemmel til å kreve gebyr for bindende forhåndsuttalelser. Det skal ikke betales gebyr for bindende forhåndsuttalelser om gasspris etter § 6-1 annet ledd.

Reglene for beregning av gebyrets størrelse framgår av skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1. Gebyrets størrelse er basert på rettsgebyret etter rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Gebyret beregnes ut fra satsene på det tidspunktet anmodningen mottas hos skattemyndigheten. Det skal betales gebyr for hver anmodning. Innbetaling skal skje samtidig med at anmodningen sendes, og anmodningen skal inneholde de opplysninger som er nødvendig for beregningen av gebyret. Se også forskriften § 6-3-1 annet ledd om beregning av gebyr for fellesanmodninger mv. Skattemyndighetene tar ikke saken til behandling så lenge gebyret ikke er innbetalt.

Det er opprettet en felles konto for alle gebyrinnbetalinger

- kontonummer 7694 05 12251
- IBAN NO9876940512251
- Bic/Swift DNBANOKK

Størrelsen på gebyret skal gjenspeile den skattepliktiges formodentlige betalingssevne, og varierer derfor etter hvem som framsetter anmodningen. Den skattepliktige skal selv opplyse om han er næringsdrivende, lønsmottager eller pensjonist. Tilsvarende gjelder for små og store selskaper.

Gebyrets størrelse for de ulike gruppene er:

- For lønnstakere, pensjonister og deres bo: en halv gang rettsgebyret
- For andre fysiske personer enn nevnt ovenfor, og for deres bo, for enkeltpersonforetak samt for ikke regnskapspliktig juridisk person: to ganger rettsgebyret.

- For små foretak etter regnskapsloven § 1-6, kommuner og stiftelser: åtte ganger rettsgebyret
- For andre: femten ganger rettsgebyret.

Dette innebærer for eksempel at næringsdrivende som stiller spørsmål om salg av sin bolig skal betale to ganger rettsgebyret, mens lønnsmotakere og pensjonister som stiller samme spørsmål skal betale et halvt rettsgebyr. Spør en pensjonist/lønsmottager om aktivitet ved aksjetransaksjoner skal anses som virksomhet, fastsettes gebyret til et halvt rettsgebyr. Vedkommende anses ikke som næringsdrivende før beslutningen om dette er tatt.

Ektefeller anses som to subjekter, og skal betale hvert sitt gebyr. Det samme gjelder samboere.

Flere skattepliktige kan sammen be om en forhåndsuttalelse når den aktuelle disposisjonen berører dem alle, eller de skal foreta identiske disposisjoner. I slike tilfeller må hver enkelt skattepliktig innbetale ett gebyr for at forhåndsuttalelsen skal bli bindende for hver enkelt av dem.

I utgangpunktet er fellesanmodning om flere skisserte, fremtidige enkeltdisposisjoner, regnet som like mange gebyrpliktige anmodninger, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd. Det vil si at dersom man spør om salg av bolig og salg av fritidseiendom, påløper det to gebyrer. Unntak fra dette er dersom disposisjonene har en så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at de anses om en samlet hoveddisposisjon, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd første punkt. Dette kan for eksempel være spørsmål om gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede omgåelsesnormen ved utfisjonering av et selskap med påfølgende salg av aksjer i selskapet.

Det regnes ikke som flere gebyrpliktige anmodninger at den skisserte, fremtidige disposisjonen angår flere skattearter, flere skattleggingsperioder eller flere rettsspørsmål med skattemessige konsekvenser, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd siste punktum. For eksempel regnes det som en anmodning selv om saken gjelder både merverdiavgift og skatt, flere år og spørsmål om både exit-skatt og utsettelse av exit-skatten.

Fremsettes fellesanmodningen av et selskap eller sameie som nevnt i § 6-1-2 annet ledd, betales ett gebyr.

Skatteforvaltningsforskriften § 6-3-2 gir regler om saksbehandling og oppgjør. Skattemyndigheten skal fastsette gebyret. Gebyrfastsettelsen kan ikke påklages, men den kan endres til gunst eller til ugunst dersom fastsettelsen var uriktig, jf. forskriften § 6-3-2 annet ledd. Skattemyndigheten skal gi underretning om avvik, samt forestå innkreving av manglende gebyr og tilbakebetaling av for mye innbetalt gebyr.

Ubetalt gebyr

Ifølge skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 åttende ledd skal gebyr betales samtidig med at anmodningen sendes. Anmodningen skal inneholde opplysningene som er nødvendige for beregning av gebyr. En anmodning om bindende forhåndsuttalelse anses ikke fullstendig før gebyr er betalt. Det betyr blant annet at saksbehandlingstiden starter å løpe når tilstrekkelig gebyr er innbetalt. Bekreftelse på at gebyr er betalt bør leg-

ges ved for så rask behandling av anmodningen som mulig. Manglende innbetaling av gebyr medfører avvisning av anmodningen om bindende forhåndsuttalelse, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 første ledd.

I de tilfeller en anmodning avvises, skal gebyr tilbakebetales, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 fjerde ledd. Når det foreligger en åpenbar avvisningsgrunn, f.eks. fordi disposisjonen er gjennomført, kan innsender i stedet trekke anmodningen. Gebyret bortfaller dersom anmodningen trekkes innen fjorten dager etter at det er sendt brev om forventet saksbehandlingstid.

Dersom anmodningen trekkes tilbake senere, men før forhåndsuttalelsen er avsendt, fastsettes halvt gebyr, jf. forskriften § 6-3-1 fjerde ledd. Bortfalt gebyr refunderes til den som har betalt gebyret uten tillegg av renter.

Bortfall av gebyr

§ 6-4 Forskrift

Departementet kan gi forskrift om hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser, hvem som kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, krav til anmodningens innhold, gebyr, saksbehandling, klage og endring.

Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til i forskrift å gi utfyllende regler om bindende forhåndsuttalelser. Forskriftene gitt i medhold av denne hjemmelen finnes i skatteforvaltningsforskriften kapittel 6.

Kapittel 7 Opplysnings- plikt for tredjeparter

Kapittel 7 regulerer tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene uten at myndighetene har bedt om det. Dette er en videreføring av bestemmelsene i ligningsloven 1980 kapittel 5 med noen mindre endringer. Reglene innebærer at tredjeparter plikter å gi nærmere angitte opplysninger til skattemyndighetene av eget tiltak. For eksempel pålegges arbeidsgivere og banker å gi en rekke opplysninger til skattemyndighetene om skattepliktige som de har forbindelse med. Slike tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av de grunnlagsdata som er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av skattemelding.

Dersom opplysningplikten ikke overholdes kan skattemyndighetene anvende sanksjoner etter [Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff](#). For å sikre at skattemyndighetene får inn korrekte opplysninger, kan det foretas kontrollundersøkelser hos de som skal gi opplysninger. Reglene om kontroll og plikten til å gi opplysninger etter krav eller pålegg reguleres i [Kapittel 10 Kontroll](#).

§ 7-1 Alminnelige bestemmelser

Den som har opplysningsplikt etter dette kapitlet, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen skal innrettes.

Bestemmelsen slår fast at den som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 7, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Den viderefører ligningsloven 1980 § 5-1. Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen.

§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.

(1) Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
- b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføretelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avlønningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
- c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
- d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann
- e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
- f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
- g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
- h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
- i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
- j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
- k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
- l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

(2) Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.

(3) Lønnsopplysningene skal omfatte

- a) fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, slik som medlemsinnskudd til tjenstepensjonsordning, fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening.
- b) inntektsfradrag som gis ved fastsettingen, slik som sjømannsfradrag mv.

Generelt

Bestemmelsen viderefører plikten til å gi lønnsopplysninger mv. fra Ligningsloven 1980 § 5-2. Skatteforvaltningsforskriften § 7-2 mv. gir utfyllende informasjon om opplysningsplikten utstrekning. Hvordan opplysningene skal gis og fristen for levering av opplysningene reguleres i a-opplysningsloven og a-opplysningsforskriften, se også [Rapportering ved bruk av a-melding](#). Nærmere informasjon til de som skal gi opplysninger på a-melding finnes på www.altinn.no/a-ordningen/.

§ 7-2 første ledd

Lovtekst

Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a) lønn og annen godtgjøring for arbeid
- b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avlønningbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
- c) drikkepenger med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
- d) gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann
- e) provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
- f) honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk
- g) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
- h) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
 - i) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
 - j) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
- k) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
- l) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

Her reguleres hvem som skal gi lønnsopplysninger til skattemyndighetene og hvilke opplysninger de skal gi. Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller på annen måte ytet fordel som lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om mottaker er skattepliktig for fordelene til Norge eller utlandet. Som utgangspunkt gjelder lønnsopplysningsplikten også ytelser i virksomhet, men her er det betydelige unntak, se [§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart](#).

Hvem som har ansvaret for at opplysningsplikten oppfylles er for enkeltpersonforetak, selskap, samvirke, forening, institusjon og innret-

ning angitt i § 7-11 første ledd. Når det gjelder hvem som skal sørge for å oppfylle opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h og i, fremgår dette av § 7-11 annet ledd.

Hvilke typer godtgjørelser som omfattes av opplysningsplikten er opplistet i skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd. I tillegg fremgår det av annet ledd at også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd omfattes av opplysningsplikten. Opplysningspliktens utstrekning etter skfvl. § 7-2 er nærmere angitt i skatteforvaltningsforskriften §§ 7-2-1 – 7-2-10.

Beløpsbegrensninger

Beløpsmessige begrensninger for opplysningsplikten er angitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

Bagatellmessige beløp

Det er ikke lønnsopplysningsplikt når samlede lønnsutbetalinger fra vedkommende arbeidsgiver til en person i løpet av kalenderåret ikke overstiger kr 1 000, herunder medregnet verdien av skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet innrapporteres. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter og som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er fritatt for opplysningsplikt. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 1 000, skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innrapporteres.

Utbetalinger fra private arbeidsgivere

Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 6 000 er ikke lønnsopplysningspliktig når utbetalingen gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Det samme gjelder lønnsutbetalinger for arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98f, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er i slike tilfeller også fritatt for innrapportering, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 6 000 skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innrapporteres. Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet innrapporteres.

Begrensningen på kr 6 000 gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritaksbehandlete bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapsbehandlet bolig som utbetaleren selv benytter eller eventuell leid bolig som utbetaleren bruker som egen bolig. Dette vil typisk være omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før bolig eller fritidsbolig tas i bruk av utbetaleren. Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i hjemmet. Når det er mest praktisk å utføre arbeidet et annet sted, f.eks. hjemme hos en privat oppdragstaker, kan arbeidet likevel utføres der. Det forutsettes at et slikt annet arbeidssted ikke har et «profesjonelt preg».

Som utgangspunkt gjelder beløpsgrensene på hhv. kr 1 000 og kr 6 000 for den som foretar utbetalingen, eller den som utbetalingen skjer på vegne av. Ved utbetalinger for arbeid i tilknytning til hjem- eller fritidsbolig, må husstanden normalt anses som en utbetaler. Utbetales vederlag for arbeid på en frittstående bygning som et av husholdsmedlemmene har eksklusiv råderett over og som inngår i dennes hjem/fritidsbolig, vil beløpsgrensen på kr 6 000 gjelde for denne særskilt.

Vederlag for en arbeidsprestasjon ytet overfor en forening eller et sameie, anses å komme fra foreningen som sådan selv om oppdragstakeren mottar betalingen direkte fra hver av medlemmene/sameierne og lønnsopplysningsplikten som utgangspunkt påhviler disse. Grensen for lønnsopplysningsplikt mv. vil derfor måtte vurderes i forhold til det samlede vederlaget. For eksempel vil utbetaling til styremedlemmer mv. i boligsameier anses å komme fra boligsameiet og ikke fra den enkelte sameier, se brev fra FIN til SKD 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. Tilsvarende gjelder hvor en fotballklubb engasjerer en trener som betales direkte av foreldrene.

Utbetalinger fra skattefrie institusjoner

Skattefrie institusjoner mv. som nevnt i sktl. § 2-32 første ledd, herunder bedrifter tilknyttet Ungt Entreprenørskap, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet utbetaling til en person i løpet av kalenderåret ikke overstiger kr 10 000. Se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1. Overskrides beløpsgrensen skal det gis opplysninger om hele beløpet.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for opplysningsplikt etter forrige avsnitt eller lønn som overstiger kr 10 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra opplysningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap mv. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av kalenderåret samlet overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

Skattefri fordel i forbindelse med arbeidsgivers dekning av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 niende ledd er ikke lønnsopplysningspliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i kalenderåret, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 femte ledd. Overskrides grensen skal hele beløpet innrapporteres.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike arrangementer, fritt utstyr mv., er unntatt fra opplysningsplikten, når slikt ytes i organisasjonens interesse. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for opplysningsplikt eller ikke, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

Offentlig dekning av arbeidsreise for skattytere i anledning politiske verv

Skattefri dekning fra det offentlige av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 tiende ledd er ikke opplysningspliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i kalenderåret, jfr. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 femte ledd. Overskrides grensen skal hele beløpet innrapporteres.

Klienter i visse institusjoner

Det er ikke lønnsopplysningsplikt for utbetalinger til en klient på kursted for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede eller andre lignende institusjoner, hvis summen av utbetalingene til en klient

- i løpet av kalenderåret ikke overstiger kr 2 000, og
- er arbeidspenger utelukkende betalt ut fra terapeutiske hensyn

Se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 sjetted ledd.

Skattefrie naturalytelser

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie er ikke omfattet av opplysningsplikten. Følgende ytelser er likevel omfattet av opplysningsplikten, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-2:

- helt eller delvis fri kost og losji, samt besøksreiser til hjemmet for pendlere

- dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet
- dekning av fri kost på sokkelinnretning (uavhengig av skatteplikt)
- arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn

Stønader

Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere skal innrapporteres, se skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav b.

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skal innrapporteres i a-melding.

Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen skal innrapporteres i a-melding, se skatteforvaltningsloven § 7-2 første bokstav b.

Utland

Generelt

Lønnsopplysningsplikten for utbetalinger til personer bosatt i utlandet er regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 og § 7-2-8.

Lønnsopplysningsplikten for utbetalinger til personer som er skattepliktige som bosatt i Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1, skal alltid følge de alminnelige regler for lønnsrapportering (full opplysningsplikt), se skatteforvaltningsloven 7-2 og skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 til § 7-2-4 og § 7-2-5 til § 7-2-6. Dette gjelder også for personer bosatt i Norge men som oppholder seg midlertidig i utlandet.

Arbeid utført i Norge og/eller på norsk kontinentalsokkel

Det foreligger opplysningsplikt etter a-opplysningsloven for utbetalinger vedrørende arbeid eller virksomhet utført i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og dermed likestilt område, til personer som fast eller midlertidig oppholder seg i utlandet. Det samme gjelder for arbeid og virksomhet på skip tilknyttet slik virksomhet uansett om skipet er registrert i Norge (NOR eller NIS) eller i utlandet. Opplysningsplikten gjelder for både norsk og utenlandsk arbeidsgiver. Se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav a.

Arbeid utført i utlandet

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har alltid full opplysningsplikt, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav b.

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har begrenset lønnsopplysningsplikt, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav c. Plikten til å innrapportere omfatter ytelser som nevnt i § 7-2 første ledd bokstav a til c (lønn og annen godtgjøring for arbeid), men ikke godtgjøring til dekning av utgifter i tjenesten som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav g.

Det er ikke opplysningsplikt for lønn mv. til ansatte ved norske bedrifters faste driftssted i land Norge har skatteavtale med, når mottakeren er en person som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og utbetalingen skal belastes regnskapet for det faste driftsstedet, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav c nr. 1, siste setning.

Direktører, styremedlemmer mm. bosatt i utlandet

Det foreligger opplysningsplikt for utbetaling av tantieme, gratiale og godtgjørelse (herunder pensjon) til direktør eller medlem av styre, kontrollkomitè e.l. bosatt i utlandet, i selskap eller innretning hjemmehørende her i riket, jf. sktl. § 2-3 bokstavene e og f. Opplysningsplikten gjelder uten hensyn til om Norge i skatteavtale med vedkommende land har frafalt beskatningsretten til slike godtgjørelser, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav c nr. 2.

Sjøfolk bosatt i utlandet

Utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid om bord på norsk registrerte skip (NOR) til en person skattemessig bosatt i utlandet skal innrapporteres. Det kreves ikke oppgave over lønnsutbetalinger til personer som er bosatt utenfor Norden og som er statsborgere i land utenfor EØS, når de er ansatt av en utenlandsk arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 c) nr. 3.

Det foreligger opplysningsplikt for utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på utenlandsk registrert skip befraktet av norsk rederi på bareboat-basis når mottakeren er bosatt i et annet nordisk land, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav c nr. 4.

Det skal gis opplysninger om utbetaling av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid om bord på skip registrert i NIS, når mottakeren enten er norsk statsborger, bosatt i et annet nordisk land, eller er statsborger i et EØS-land, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav c nr. 5. Dette gjelder likevel ikke lønnsutbetalinger til personer bosatt utenfor Norden som er ansatt i hotell- eller restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i NIS, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 første ledd bokstav d.

Utenlandske artister

Det er i utgangspunktet ikke lønnsopplysningsplikt for lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter artistskatteloven, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 bokstav a. Se imidlertid § 8-8 annet ledd.

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge vil han bli skattepliktig etter skatteloven, og ikke etter artistskatteloven, fra og med kalenderåret før det inntektsåret han blir skattepliktig som bosatt. Den som er arbeidsgiver på det tidspunkt artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å gi opplysninger om utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående år.

Fordel vunnet ved arbeid

Privat pass av barn, lønnsarbeid i hjemmet, utbetalinger fra allmennyttige organisasjoner eller institusjoner

Utbetalinger som gjelder

- privat pass av barn i barnets hjem (utbetalinger som gjelder pass av barn i dagmammans hjem skal innrapporteres i ordinær a-melding)
- lønnsarbeid i hjemmet
- utbetalinger fra veldedige eller allmennyttige organisasjoner eller institusjoner skal innrapporteres. For denne type utbetalinger skal den opplysningspliktige bruke forenklet a-melding.

Se nærmere om a-ordningen i [Rapportering ved bruk av a-melding](#). Beløpsbegrensninger for opplysningsplikten finnes i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

Arbeidsoppdrag for veldedig eller allmennyttig organisasjon

Utbetaling som gjelder arbeidsgodtgjørelse fra veldedige eller allmennyttige organisasjoner skal innrapporteres i ordinær a-melding forutsatt at organisasjonen forventer å få lønnsutbetalinger ut over grensen for fritak for arbeidsgiveravgift.

Dekning av private utgifter

Refunderer arbeidsgiveren utgifter som ikke er pådratt i forbindelse med arbeidet, anses dette som dekning av private utgifter for arbeidstakeren. Slike refusjoner skal behandles som lønn (kontantytelse). Dette kan for eksempel gjelde dekning av feriereiser, private forbruksartikler, private forsikringer, bilgodtgjørelse for privatreiser, dekning av EK-tjeneste uten originalbilag og lignende. Det samme gjelder den delen av vederlaget som overstiger markedsverdien når arbeidsgiveren leier lokaler av arbeidstakeren. Når arbeidsgiveren utbetaler kontantytelser som nevnt ovenfor, skal disse behandles som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid.

Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Skattefri arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved kalenderårets utgang er 12 år eller yngre, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o, skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav a. Kun arbeidsinntekt knyttet til en konkret arbeidsprestasjon fra barnet omfattes av skattefritaket. Passive honorarer, for eksempel for reklamefotografering av spedbarn, omfattes ikke av skattefritaket og skal innrapporteres. Unntaket fra opplysningsplikten for lønnsutbetalinger som i løpet av kalenderåret ikke overstiger kr 1 000 gjelder også for barn.

Flybonuspoeng

Bonuspoeng som er opptjent som følge av reiser dekket i arbeidsforhold og som brukes privat anses som en fordel vunnet ved arbeid og skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav a. Fordelen anses i realiteten å komme fra arbeidsgiver, da arbeidsgiver ellers kunne ha krevd at poengene skulle vært benyttet til nye tjenestereiser. Innrapporteringsplikten gjelder også der bonuspoengene opptjenes på en bonuskonto på den reisendes hånd.

Fri bil

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav a.

Fri bolig

Fordel ved fri bolig i arbeidsforhold skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav a. Fri bolig i utlandet innrapporteres.

Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet

Trekkfri godtgjørelse for kost og/eller losji (nattillegg) ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, innrapporteres samlet. Det skal oppgis kostgodtgjørelse og eventuelt det antall døgn det er utbetalt kostgodtgjørelse for.

Gruppelivsforsikring

Arbeidsgivers betaling av premie for gruppelivsforsikring skal innrapporteres. Administrasjonskostnader som forsikringsselskapet belaster arbeidsgiver regnes som premie.

Livrenter i arbeidsforhold (kollektive livrenter)

Utbetalinger fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet fra 1. januar 2007 skal innrapporteres, jf. [§ 7-2 første ledd](#) bokstav b. Arbeidsgivers dekning av premie til livrenter i arbeidsforhold skal innrapporteres. Ifølge Finansdepartementets uttalelse av 17. desember 2009 skal arbeidsgivers kostnader til kollektiv livrenteforsikring ikke regnes som premie etter sktl. § 5-12 sjette ledd. Utbetaling fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet før 1. januar 2007 skal innrapporteres.

Rimelige lån i arbeidsforhold

Rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold er opplysningspliktig og skal innrapporteres.

Lønnsopplysningsplikten påhviler arbeidsgiver for det arbeidsforhold som har foranlediget fordelten selv om lånet skulle være ytet av en annen.

Yrkesskadeforsikringspremie

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring skal ikke innrapporteres. Arbeidsgivers dekning av eventuell tilleggspremie for merytelser skal innrapporteres.

Konfliktråd

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale inngått i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav k, kreves ikke innrapportert.

Opplysningspliktige utbetalinger

Engangsutbetalinger under IPA/IPS og innskuddspensjonsordningen

Lønnsopplysningsplikten gjelder i følge [§ 7-2 første ledd](#) bokstav l:

- engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning
- engangsutbetalinger til rettighetshaver mv. etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA)
- engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven

Etterlønn/etterpensjon

Skattepliktig etterlønn og etterpensjon etter dødsfall (beløp som overstiger en og en halv ganger grunnbeløpet i folketrygden) skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav a.

Skattefri etterlønn skal innrapporteres.

Føderåd i jord- og skogbruk

Føderådsytelser i jord- og skogbruk skal innrapporteres, se [§ 7-2 første ledd](#) bokstav b.

Utbetalinger til idrettsutøvere mv.

Bedrifter, sponsorer mv. skal innrapportere beløp som innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fond for idrettsutøvere.

Fond for idrettsutøvere skal innrapportere utbetalinger mv. som foretas til den enkelte idrettsutøver. Fondet må også innrapportere utbetalinger til kontoinnehavers arving(er). Utbetalinger til arving(er) anses ikke som skattepliktig inntekt.

§ 7-2 annet ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.

Bestemmelsen presiserer opplysningspliktens omfang, og fastslår at den også omfatter varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i første ledd.

§ 7-2 tredje ledd

Lovtekst

Lønnsopplysningene skal omfatte

- a) fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, slik som medlemsinnskudd til tjenestepensjonsordning, fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme

gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening.

b) inntektsfradrag som gis ved fastsettingen, slik som sjømannsfradrag mv.

Det skal opplyses om de fradragene som er nevnt i bestemmelsen. Nærmere angivelse av opplysningspliktes innhold er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-9 første ledd bokstav e og f, se utdrag nedenfor.

Utdrag skatteforvaltningsforskriften § 7-2-9 Opplysningspliktes innhold

(1) Det skal gis opplysninger om

e) trekk ved utbetaling av trygdepremier, premier til pensjonsordninger og fradragsberettiget fagforeningskontingent, samt bidrag etter pålegg fra bidragsfogden.

f) særskilt fradrag for sjøfolk

g) merutgifter til losji når arbeidstaker av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet og brakkeleie mv er trukket i lønn eller er betalt direkte av arbeidstakeren.

§ 7-3 Finansielle forhold og forsikringer

(1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har

- a) banker, jf. finansforetaksloven § 2-7
- b) kredittforetak, jf. finansforetaksloven § 2-8
- c) finansieringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-9
- d) e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 2-11
- e) forsikringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-12, og forsikringsforetaks eierselskap
- f) pensjonskasser, jf. finansforetaksloven § 2-16
- g) låneformidlingsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-18
- h) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandelloven § 2-3 første ledd
- i) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
- j) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
- k) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
- l) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
- m) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
- n) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

(2) Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti
- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav l og m
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter
- e) forsikringer
- f) individuelle pensjonsavtaler
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 7-2. Departementet kan gi forskrift om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at

opplysningspliktige som nevnt i første ledd bokstav a, skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

(3) Det skal gis opplysninger som nevnt i annet ledd, for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede og mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum. Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrift om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrift om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

(4) Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 7-3 regulerer hvilke finansforetak som skal gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer, og hvilke opplysninger de skal gi. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 5-3 slik den ble etter endringen ved lov av 18. desember 2015 nr. 112, se Prop. 1 LS (2015–2016). Endringen var en konsekvens av Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av regelverket «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA). Endringen var også nødvendig fordi Norge har forpliktet seg til å implementere OECDs nye internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS). Alle opplysningspliktene om finansielle forhold og forsikringer er dermed samlet i én bestemmelse. Det er gitt forskriftshjemler for blant annet gjennomføring av kravene etter CRS og FATCA.

§ 7-3 første ledd

Lovtekst

- (1) Plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer har
- a) banker, jf. finansforetaksloven § 2-7
 - b) kredittforetak, jf. finansforetaksloven § 2-8
 - c) finansieringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-9
 - d) e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 2-11

- e) forsikringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-12, og forsikringsforetaks eierselskap
 - f) pensjonskasser, jf. finansforetaksloven § 2-16
 - g) låneformidlingsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-18
 - h) verdipapirforetak, jf. verdipapirhandeloven § 2-3 første ledd
 - i) verdipapirregistre, jf. verdipapirregisterloven § 1-3
 - j) verdipapirfond og forvaltningsselskaper, jf. verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
 - k) alternative investeringsfond og forvalter, jf. AIF-loven § 1-2 bokstav a og b
 - l) innretning som primært, og som ledd i sin forretningsvirksomhet, investerer, administrerer eller forvalter finansielle aktiva eller penger for andres regning
 - m) innretning hvis bruttoinntekt primært kan henføres til investering, reinvestering eller handel med finansielle aktiva, når innretningen styres, forvaltes eller på annen måte ledes av en annen innretning som omfattes av dette leddet
 - n) andre som har penger til forvaltning eller driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, samt andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.
- Departementet kan gi forskrift om opplysningspliktiges registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter.

Bestemmelsen fastslår i første ledd hvem som har opplysningsplikt.

På bakgrunn av FATCA må rapporterende finansforetak ifølge skatteforvaltningsforskriften § 7-3-1 annet ledd registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter, få tildelt globalt identifikasjonsnummer og bli oppført på listen over deltakende finansforetak.

Boligsparing for ungdom (BSU) – hvem har opplysningsplikt

Bankene innrapporterer sparebeløpet til Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-3-4. Det innrapporterte beløpet legges direkte til grunn i skatteberegningen. Skattedirektoratet sender liste til det enkelte skattekontor over de skattepliktige som har foretatt uttak fra BSU-konto i løpet av skattleggingsperioden. Det er opp til det enkelte skattekontor å ta stilling til hvorvidt uttaket kan godkjennes som boliguttak.

Spareinstitusjoner i annen EØS-stat innrapporterer ikke automatisk til Skattedirektoratet. Skattepliktige som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat må selv fremlegge dokumentasjon for at skattefradrag kan gis. Dokumentasjonsplikten oppfylles ved årlig å levere skjemaet RF-1231 sammen med skattemeldingen, samt årsoppgave fra spareinstitusjonen. Ved førstegangsetablering av boligsparekonto, eller ved overføring av en boligsparekonto fra en spareinstitusjon til en annen, skal avtale om opprettet BSU-konto legges ved skattemeldingen.

§ 7-3 annet ledd

Lovtekst

Det skal blant annet gis opplysninger om

- a) innskuddskonti og lånekonti
- b) innskudd i verdipapirfond og alternative investeringsfond
- c) innskudd og andre interesser i innretninger som nevnt i første ledd bokstav l og m
- d) finansielle instrumenter og andre finansielle produkter
- e) forsikringer
- f) individuelle pensjonsavtaler
- g) innskuddspensjonsordninger.

Opplysningene skal blant annet vise saldo eller verdi, avkastning, utbetalinger, erverv og realisasjon. Utbetalinger knyttet til individuelle pensjonsavtaler og innskuddspensjonsordninger følger reglene i § 7-2. Departementet kan gi forskrift om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysningspliktige som nevnt i første ledd bokstav a, skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

Det fremgår av annet ledd hva det skal opplyses om. Omfanget av opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-3-3. Banker som nevnt i § 7-3 første ledd bokstav a skal gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning, se skatteforvaltningsforskriften § 7-3-4 fjerde ledd.

§ 7-3 tredje ledd

Lovtekst

Det skal gis opplysninger som nevnt i annet ledd, for blant annet den enkelte kontohaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede og mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontohavere mv. som nevnt i første punktum. Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved slik identifisering, herunder om innhenting av egenerklæring om skattemessig bosted mv. Det kan gis forskrift om konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet ved opprettelse av ny kontoavtale, herunder at slik kontoavtale ikke kan inngås. Det kan også gis forskrift om at opplysningspliktige skal oppbevare opplysninger og dokumentasjon benyttet i forbindelse med identifisering.

Bestemmelsen angir hvem det skal gis opplysninger om. I skatteforvaltningsforskriften § 7-3 er det nærmere angitt hvilke krav som stilles for at opplysningsplikten skal anses oppfylt. Forskriften § 7-3 er systematisert i underkapitler A-K hvor en del av underkapitlene har generelle bestemmelser, mens noen gjelder kun for nærmere angitte opplysningspliktige og konti.

Kapittel A gir oversikt over opplysningplikstens innhold og definisjoner av begrepene i skatteforvaltningsforskriften § 7-3. I kapittel B er opplysningsplikstens omfang regulert, samt at det er listet opp hvilke opplysninger som skal gis. Kapittel D til K inneholder en rekke plikter som må oppfylles, og kapittel C gir oversikt over hvem som er forpliktet til å gjennomføre disse.

§ 7-3 fjerde ledd

Lovtekst

Dersom opplysningspliktig etter denne bestemmelsen innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal pliktene etter denne bestemmelsen likevel gjelde. Opplysningspliktig som har grunn til å tro at kontohaver eller annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat, skal foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Dersom mistanken ikke kan avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysningene som foreligger, herunder om de forholdene som har medført mistanke.

Selv om vilkårene for opplysningsplikt ikke er oppfylt, skal pliktene likevel gjelde hvis en opplysningspliktig har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet etter overenskomst med fremmed stat. Dette vil f.eks. kunne være tilfelle hvis en opplysningspliktig finansinstitusjon anbefaler kunder å opprette en konto i en nærstående institusjon i et land hvor institusjonen ikke er opplysningspliktig og opplysningene ikke blir utvekslet med skattemyndighetene i skattyters hjemstat, se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 18.5.3.

Hvis en opplysningspliktig har grunn til å tro at en kontohaver eller en annen person har innrettet seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet med en fremmed stat, skal vedkommende foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte mistanken. Den opplysningsplikte pålegges dermed en aktsomhetsplikt. Denne plikten forutsetter at det dreier seg om forhold som den opplysningspliktige med rimelighet kan forventes å skaffe seg kjennskap til som ledd i kundeforhold mv. Hvis undersøkelsen ikke fører til at mistanken avkreftes, skal den opplysningspliktige gi de opplysninger som foreligger, herunder om de forhold som har medført mistanke.

§ 7-4 Fordringer og gjeld i selskapsforhold

**Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlig-
net selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om
gjeld og rentebetalinger til personlig skattpliktig. Opplysningene
spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalender-
måned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til
mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.**

Bestemmelsen pålegger selskaper og sammenslutninger plikt til å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattepliktig. Dette er en videreføring av ligningsloven 1980 § 5-4 slik den ble etter endringen ved lov av 18. desember 2015 nr. 112, se Prop. 1 LS (2015–2016).

Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen.

§ 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

(1) Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier, uansett om leietakeren har foretatt utbetalingen selv. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom, skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.

(2) Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.

(3) Norsk pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

(4) Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.

(5) Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter, herunder levende dyr, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

(6) Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. fiskesalslagslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.

(7) Drosjesentral skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyehavere som er tilsluttet sentralen.

(8) Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

Generelt

Bestemmelsen gir regler om hvem som skal gi opplysninger om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv. og hvilke opplysninger som skal gis. Den viderefører ligningsloven 1980 § 5-5.

§ 7-5 første ledd

Lovtekst

Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier, uansett om leietakeren har foretatt utbetalingen selv. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom, skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.

Ved leie av bolig som ikke utelukkende skal tjene til eget boligbehov, skal leietaker i nærmere angitte tilfeller gi opplysninger om påløpt leie, samt utbetaling av leie til den enkelte utleier. Kretsen av opplysningspliktige er nærmere avgrenset i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-1.

Leietakers opplysningsplikt

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5-1 Opplysningsplikt for leietakere

1. Opplysninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-5 første ledd skal gis av den som har leiet
 - a) bolig som fritt eller mot vederlag er stillet til disposisjon for arbeids- eller oppdragstaker, unntatt når boligen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap
 - b) boligeiendom eller noen del av slik eiendom fra egen arbeidstaker, unntatt når leiebeløpet er innrapportert på a-meldingen. Det samme gjelder når aksjeselskap leier eiendom som nevnt av aksjonær, unntatt når leiebeløpet er tatt med i aksjonær oppgave.
2. Opplysninger om påløpt leie samt utbetalinger i siste år til den enkelte utleier skal gis uansett om leietakeren skal foreta eller har foretatt utbetalingen selv. Opplysningene skal gis til skattekontoret innen 31. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningene skal gis på fastsatt melding.

Den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte mv., skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier. Skatteforvaltningsforskriften § 7-5-2 gir nærmere regler for opplysningsplikten.

Formidlers opplysningsplikt

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5-2 Opplysningsplikt for utleieformidlere

1. Opplysninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-5 første ledd skal gis av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.
2. Det skal likevel ikke gis opplysninger
 - a) når eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap
 - b) når det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet
 - c) når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil 10 000 kroner.
3. Opplysninger skal gis om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier (navn, adresse og fødselsnummer, eller personnummer når det er kjent), eiendommens navn og adresse (kommune), avtalt leie og i tilfelle leie påløpt i skattleggingsperioden som betales eller formidles av den opplysningspliktige og leie som den opplysningspliktige har betalt eller formidlet betaling av, samt for hvilket tidsrom (første og siste dato) den enkelte kontrakt gjelder. Det skal dessuten opplyses om den opplysningspliktiges navn og adresse, og opplysningene skal være signert. Opplysningene skal gis til skattekontoret innen 31. januar året etter det året kontrakten er inngått. Opplysningene kan gis på fastsatt melding eller på annen fyllestgjørende måte.

§ 7-5 annet ledd

Lovtekst

Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.

Allmenninger skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter eller andre fordeler, og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd. Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen.

§ 7-5 tredje ledd

Lovtekst

Norsk pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år til skadelidte. Utbetaler av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger om slike utbetalinger siste år, unntatt når fysiske personer er utbetaler.

Det er opplysningsplikt for utbetalinger fra Norsk pasientskadeerstatning og andre som utbetaler erstatninger som gjelder personskade og tap av forsørger. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel B.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel B Utbetalinger av skadeserstatninger

§ 7-5-3 Hvem som har opplysningsplikt

Norsk Pasientskadeerstatning og andre utbetalere av erstatning for personskade og tap av forsørger skal gi opplysninger over utbetalinger siste år. Fysiske personer er unntatt fra opplysningsplikten.

§ 7-5-4 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger om

- a) alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade.
- b) renter på alle utbetalinger.

§ 7-5-5 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) navn og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene
- b) fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse på den beløpet utbetales til
- c) utbetalt beløp
- d) utbetalingstype.

§ 7-5-6 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter utbetalingsåret.

§ 7-5 fjerde ledd

Lovtekst

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt til skattemyndighetene over medlemskontienes saldo og bevegelser. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se § 7-5 åttende ledd. Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen. Se Skatte-ABC, emnet «Pelsdyr».

§ 7-5 femte ledd

Lovtekst

Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter, herunder levende dyr, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

Den som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se § 7-5 åttende ledd. Opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel C.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel C Opplysninger om omsetning av jord- og husdyrprodukter o.l. fra produsent

§ 7-5-7 Hvem som har opplysningsplikt

Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe og omsette levende dyr, slakt (herunder fjørfeslakt), huder eller skinn, ull, pelsskinn, melk, egg, poteter, korn, frø, erter, frukt, bær, grønnsaker og tømmer, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

§ 7-5-8 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- produsentens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
- antall enheter, vekt, og samlet netto verdi av omsetningen inkludert eventuelle tilskudd som utbetales i forbindelse med salgsoppgjøret. Dersom omsetningen består av dyr eller skinn, må verdien for hver dyreart fremgå. Dersom slakt eller deler av slakt tas i retur av produsenten, må dette opplyses om.
- organisasjonsnummer eller fødselsnummer, navn og adresse for den som gir opplysningene.

§ 7-5-9 Levering av opplysninger

- Opplysningene skal gis elektronisk.
- Opplysningene skal gis innen 1. februar året etter skatleggingsperioden. Skattedirektoratet kan bestemme en senere frist.

§ 7-5 sjette ledd

Lovtekst

Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. fiskesalagslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.

Godkjent salgsorganisasjon for fisk skal ukrevet gi opplysninger til skattemyndighetene om all omsetning av råfisk som i første hånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se § 7-5 åttende ledd. Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel D regulerer opplysningsplikten nærmere.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel D Opplysninger om omsetning av råfisk

§ 7-5-10 Hvem som har opplysningsplikt

Godkjent salgsorganisasjon for fisk skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.

§ 7-5-11 Opplysningspliktens omfang

1. Ved landing i Norge skal det gis en melding per fisker eller rederi for hver omsetningstype for all omsetning av råfisk i perioden 1. januar til 31. desember i skatleggingsperioden.
2. Ved landing i utlandet skal omsetningen i skatleggingsperioden oppgis per fisker eller rederi og per omsetningstype for hvert land.
3. Opplysninger om fisk som er landet, men ikke omsatt per 31. desember i skatleggingsperioden, skal gis for det år omsetning skjer.
4. Føringstilskudd og andre tilskudd knyttet til omsetningen oppgis per fisker eller rederi og per omsetningstype. Tilskudd ved omsetning av fangst landet i utlandet oppgis for hvert land.
5. Etterbetaling av salgspoppgjør mv. til fisker eller rederi oppgis som egen omsetningstype og innberettes for den skatleggingsperiode beløpet utbetales.

§ 7-5-12 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) salgsorganisasjonens organisasjonsnummer, navn og adresse
- b) fiskerens fødselsnummer eller rederiets organisasjonsnummer, navn, adresse og kommunenummer. For fisker eller rederi som er bosatt eller lokalisert i utlandet, oppgis navn, adresse og landkode for bostedsland eller lokalisering samt båtens navn og registreringsnummer.
- c) verdi av omsetningen, fordelt på omsetningstyper
- d) utbetalt føringstilskudd og andre tilskudd knyttet til omsetningen
- e) etterbetaling av salgspoppgjør mv. til fisker eller rederi,
- f) landkode for omsetning og eventuelt tilskudd dersom fisken er landet i utlandet.

§ 7-5-13 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis innen 1. februar året etter skatleggingsperioden.

§ 7-5-14 Utfyllende bestemmelser

Skattedirektoratet kan gi nærmere regler om utfylling av § 7-5-10 til § 7-5-13.

§ 7-5 syvende ledd

Lovtekst

Drosjesentral skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.

Drosjesentraler skal ukrevd gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilknyttet sentralen. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se [§ 7-5 åttende ledd](#). Nærmere regler om drosjesentralers opplysningsplikt er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel E.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel E Opplysninger fra drosjesentraler

§ 7-5-15 Hvem som har opplysningsplikt

Drosjesentral som nevnt i yrkestransportforskriften § 46 skal gi opplysninger etter reglene i § 7-5-15 til § 7-5-19.

§ 7-5-16 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding som nevnt i § 7-5-18 for hvert løyve som, i hele eller deler av skatleggingsperioden det leveres opplysninger for, har vært

- a) pliktig tilknyttet drosjesentralen eller
- b) frivillig tilknyttet drosjesentralen som bopelsløyve.

§ 7-5-17 Skifte av løyvehaver

Dersom løyvet har skiftet løyvehaver i skattleggingsperioden og begge løyvehaverne har vært tilsluttet drosjesentralen, skal drosjesentralen spesifisere opplysningene som nevnt i § 7-5-18 for hver løyvehaver, slik at meldingen viser kjøring i tidsrommet den aktuelle løyvehaveren hadde løyvet i skattleggingsperioden.

§ 7-5-18 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) drosjesentralens organisasjonsnummer og navn
- b) løyvehavers organisasjonsnummer og navn
- c) løyvenummer
- d) akkumulerte tall fra skiftlappene, jf. bokføringsforskriften § 8-2-2, for tidsrommet fra 1. januar til 31. desember i skattleggingsperioden for
 1. kontantomsetning eksklusiv merverdiavgift
 2. kredittomsetning eksklusiv merverdiavgift
 3. kjørte kilometer
 4. besatte kilometer.

§ 7-5-19 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 31. januar året etter skattleggingsperioden. Skattedirektoratet kan bestemme en senere frist.

§ 7-5 åttende ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

Det er ikke gitt forskrifter til denne bestemmelsen.

§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere

(1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.

(2) For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter første ledd dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.

(3) Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

(4) Departementet kan bestemme at opplysningsplikten etter første ledd også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 7-6 regulerer opplysningsplikt for næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Opplysningsplikten gjelder dersom oppdraget eller eventuelle underoppdrag utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Dette er en videreføring av ligningsloven 1980 § 5-6.

§ 7-6 første ledd

Lovtekst

Næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.

Alle norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organer skal gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Opplysningsplikten gjelder bare når oppdragstaker er bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og hvor avtalt vederlag er kroner 10 000 eller høyere. Det er også unntak fra opplysningsplikten ved oppdrag som utføres utenfor sted for bygge- og monteringsvirksom-

het, se § 7-6 annet ledd. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. Det er også opplysningsplikt om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren, samt arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget.

Nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, hvem som skal gi dem og krav til dokumentasjon fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-6-1 til § 7-6-4.

Skatteforvaltningsforskriften §§ 7-6-1 til 7-6-4

§ 7-6-1 Opplysningsplikt for oppdragsgiver

1. Oppdragsgiver skal gi opplysninger om:
 - a) oppdragstakers navn, adresse i Norge og utlandet samt norsk organisasjonsnummer eller hvis det ikke er tildelt, utenlandsk registreringsnummer. Dersom oppdragstaker er selvstendig næringsdrivende skal det også gis opplysninger om fødselsdato, norsk fødselsnummer eller D-nummer samt utenlandsk identitetsnummer. Er det ikke tildelt norsk fødselsnummer eller D-nummer, skal kjønn, nasjonalitet og sivilstand oppgis.
 - b) oppdragets antatte start- og avslutningstidspunkt, stedet der oppdraget skal utføres, kontraktstype, kontraktsbeløp, antall arbeidstakere og kontraktsnummer. Det skal også gis opplysninger om eventuell hovedoppdragsgivers navn og norske organisasjonsnummer samt hovedkontraktsnummer.
 - c) oppdragsgivers navn, adresse i Norge og utlandet, norsk organisasjonsnummer samt kontaktperson.
2. Ved rapportering av arbeidstakere skal det gis opplysninger om:
 - a) arbeidstakers navn, fødselsdato, norsk fødselsnummer eller D-nummer, utenlandsk identitetsnummer samt adresse i Norge og utlandet. Dersom arbeidstaker ikke har norsk fødselsnummer eller D-nummer, skal det gis opplysninger om arbeidstakers kjønn, nasjonalitet og sivilstand.
 - b) arbeidstakers første og siste arbeidsdag på oppdraget, arbeidssted og eventuelt kontraktsnummer.
 - c) arbeidsgivers navn, adresse i Norge og utlandet samt norsk organisasjonsnummer eller hvis det ikke er tildelt, utenlandsk registreringsnummer.
 - d) oppdragsgivers navn, adresse i Norge og utlandet, norsk organisasjonsnummer eller hvis det ikke er tildelt, utenlandsk registreringsnummer. Det skal også gis opplysninger om eventuell hovedoppdragsgivers navn og norske organisasjonsnummer.
 - e) kontaktperson.

§ 7-6-2 Dokumentasjon av navn, fødselsdato og statsborgerskap

Når det skal gis opplysninger om en person som ikke har norsk fødselsnummer eller D-nummer, skal navn, fødselsdato og statsborgerskap dokumenteres ved kopi av et legitimasjonsdokument. Legitimasjonsdokumentet skal ha fotografi av personen og inneholde opplysninger om navn, fødselsdato, kjønn og statsborgerskap.

§ 7-6-3 Avtale om hvem som skal gi opplysninger

Det kan inngås avtale mellom oppdragsgivere i flere ledd og mellom oppdragsgivere og oppdragstakere om at opplysninger kan gis av en av dem. En slik avtale fritar ikke fra tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr som kan ilegges etter skatteforvaltningsloven § 14-1 og § 14-7, eller ansvar etter skattebetalingsloven § 16-51.

§ 7-6-4 Fritak fra rapporteringsplikten for mindre oppdrag

Plikten til å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6 gjelder ikke ved tildeling av oppdrag hvor avtalt vederlag er under 10 000 kroner.

§ 7-6 annet ledd

Lovtekst

For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter første ledd dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.

Opplysningsplikten etter § 7-6 gjelder dersom oppdraget utføres

- på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge,
- på annet sted som står under oppdragsgiverens kontroll i Norge, eller
- på den norske kontinentalsokkelen.

Oppdrag som står under oppdragsgivers kontroll, vil være oppdrag som utføres i oppdragsgivers egne lokaler og oppdrag som utføres på et annet sted som oppdragsgiver faktisk eller rettslig disponerer, se Ot.prp. 31 (2007-2008) pkt. 7.5.3. Det er ikke avgjørende om oppdragsgiveren eier, leier eller på annen måte har eksklusiv bruksrett til stedet hvor oppdraget utføres.

Oppdrag og underoppdrag som utføres på steder som oppdragsgiver ikke har tilgang til, eksempelvis oppdragstakers egne lokaler, omfattes derimot ikke av rapporteringsplikten.

Hvis et oppdrag dels utføres på et sted som er under oppdragsgivers kontroll og dels på et sted som han ikke kontrollerer, gjelder rapporteringsplikten ikke hvis bare en helt minimal del av oppdraget utføres hos oppdragsgiver. Dette gjelder for eksempel hvor oppdragstaker bare henter eller leverer varer etc. hos oppdragsgiver, uten å utføre annet arbeid av særlig omfang.

§ 7-6 tredje ledd

Lovtekst

Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

Nærmere regler om leveringsfrist er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-6-5. Opplysningene skal gis på fastsatt melding via Altinn.

Skatteforvaltningsforskriften §§ 7-6-5 og 7-6-6

§ 7-6-5 Leveringsfrist

1. Opplysninger om oppdragstaker mv. skal gis snarest etter at kontrakt er inngått og senest innen 14 dager etter at arbeidet er påbegynt.
2. Opplysninger om arbeidstaker skal gis senest 14 dager etter arbeidstakers første arbeidsdag på oppdraget. Opplysninger om siste arbeidsdag for arbeidstaker skal gis senest 14 dager etter siste arbeidsdag.
3. Dersom det skjer endringer etter at opplysningene er gitt, skal det gis korrigerende opplysninger senest 14 dager etter at endringen fant sted.
4. Skattekontoret kan godta andre frister etter avtale med den som skal gi opplysninger.

§ 7-6-6 Leveringsmåte

Opplysningene skal gis til skattekontoret. Skattekontoret kan godta at opplysningene gis i en annen form enn ved bruk av fastsatt melding.

§ 7-6 fjerde ledd

Lovtekst

Departementet kan bestemme at opplysningsplikten etter første ledd også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Det er så langt ikke bestemt at opplysningsplikten etter første ledd skal gjelde for andre tilfeller enn der det gis oppdrag til oppdragstakere som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

§ 7-7 Aksjonærer mv.

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over

- a) aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skattleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- b) eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av skattleggingsperioden, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
- c) aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.

(2) Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner, når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

(3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansforetaksloven, og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne skattlegges etter skatteloven § 7-3.

(4) Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt, for tidligere år samt begrense plikten etter første og annet ledd for selskaper som nevnt i tredje ledd.

Generelt

Bestemmelsen pålegger aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper opplysningsplikt om nærmere angitte forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene. Dette er en videreføring av ligningsloven 1980 § 5-7.

§ 7-7 første ledd

Lovtekst

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over

- a) aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skattleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- b) eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av skattleggingsperioden, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
- c) aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.

Det er aksjeselskap og allmennaksjeselskap som har opplysningsplikt etter første ledd. I tillegg omfattes også andre typer virksomheter av opplysningsplikten, disse er nevnt i § 7-7 tredje ledd.

Hvem har opplysningsplikt

Kretsen av opplysningspliktige er nærmere angitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-7-1, ved at forskriftsbestemmelsen fritar for opplysningsplikt i visse tilfeller, se forskriften § 7-7-1 første og annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-7-1

§ 7-7-1 Hvem som har opplysningsplikt

1. Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og selskaper og sammenslutninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd skal gi opplysninger etter reglene i § 7-7-2 og § 7-7-3.
2. Selskap, hvis aksjer er registrert i et verdipapirregister, fritas for opplysningsplikten i den grad verdipapirregisteret sender inn de samme opplysninger på vegne av selskapet.
3. Selskaper og sammenslutninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd plikter ikke å gi opplysninger om
 - a) endringer i løpet av skattleggingsperioden i andelskapitalens eller grunnfondsbeviskapitalens mv. størrelse og andelenes eller grunnfondsbevisenes antall, som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon og fisjon
 - b) erverv og realisasjoner av andeler og grunnfondsbevis mv. i løpet av skattleggingsperioden
 - c) avsatt utbytte.

Skatteforvaltningsloven § 7-7 første ledd bokstav a, b og c angir hva slags opplysninger de opplysningspliktige skal gi. Skatteforvaltningsforskriften utdyper lovteksten, og skiller mellom to ulike typer opplysninger. Dette er selskapsopplysninger som beskrevet i skatteforvaltningsforskriften § 7-7-2, og aksjonæropplysninger som fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-7-3.

Hva skal det opplyses om

Skatteforvaltningsforskriften §§ 7-7-2 og 7-7-3

§ 7-7-2 Selskapsopplysninger

Opplysningene om selskapet skal inneholde

- a) identifikasjonsopplysninger:
 1. selskapets organisasjonsnummer
 2. selskapets navn og adresse
 3. aksjeklasse, eventuelt ISIN-nummer.
- b) standardopplysninger vedrørende selskapets aksjekapital og overkurs
- c) utdelt utbytte i skattleggingsperioden
- d) utstedelse av aksjer i forbindelse med stiftelse, nyemisjon, fusjon, fisjon mv.
- e) utstedelse av aksjer i forbindelse med fondsemisjon, splitt, skattefri fusjon og skattefri fisjon
- f) sletting av aksjer i forbindelse med likvidasjon, partiell likvidasjon, fusjon, fisjon mv.
- g) sletting av aksjer i forbindelse med spleis, skattefri fusjon og skattefri fisjon
- h) endringer i aksjekapital og overkurs.

§ 7-7-3 Aksjonæropplysninger

Opplysningene om aksjonær skal inneholde

- a) identifikasjonsopplysninger:
 1. fødselsnummer, d-nummer, organisasjonsnummer eller lignende

2. navn og adresse (landkode)
3. aksjeklasse, eventuelt ISIN-nummer
4. pålydende
- b) standardopplysninger vedrørende aksjonærs beholdning av aksjer, utdelt utbytte pr. aksjonær og eventuell kildeskatt
- c) transaksjonsopplysninger (aksjer i tilgang og avgang)
 1. kjøp, arv, gave, stiftelse, nyemisjon, konvertering av fordring, fusjon, fisjon, konsernintern overføring og omdannelse av enkeltpersonforetak
 2. fondsemisjon, splitt, skattefri fusjon og skattefri fisjon
 3. salg, arv, gave, likvidasjon, partiell likvidasjon, fusjon, fisjon, konsernintern overføring, sletting av egne aksjer og fusjon og fisjon med bruk av egne aksjer
 4. spleis, skattefri fusjon og skattefri fisjon.
- d) endringer i aksjekapital og overkurs.

Opplysningene skal gis innen 31. januar året etter skattleggingsperioden. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 første ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 Levering av opplysninger

1. Aksje- og allmennaksjeselskap skal gi opplysningene til skattekontoret innen 31. januar i året etter skattleggingsperioden.
2. Selskaper og sammenslutninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd skal gi opplysningene til skattekontoret innen 31. mars i året etter skattleggingsperioden.
3. Skattedirektoratet fastsetter leveringsfrist for opplysninger som gis elektronisk.
4. Meldinger som leveres på papir skal signeres av den opplysningsplikten påhviler etter skatteforvaltningsloven § 7-11.

§ 7-7 annet ledd

Lovtekst

Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner, når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

Når verdsettingen av selskapets aksjer er endret, kan det bli pålagt å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner.

§ 7-7 tredje ledd

Lovtekst

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansforetaksloven, og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar, og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne skattlegges etter skatteloven § 7-3.

Skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd angir flere typer virksomheter som omfattes av opplysningsplikten i bestemmelsens første ledd. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-7-1 første ledd at opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd skal gi

opplysninger i samsvar med skatteforvaltningsforskriften § 7-7-2 og § 7-7-3, se § 7-7 første ledd.

Opplysningene skal gis innen 31. mars året etter skattleggingsperioden. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 Levering av opplysninger

1. Aksje- og allmennaksjeselskap skal gi opplysningene til skattekontoret innen 31. januar i året etter skattleggingsperioden.
2. Selskaper og sammenslutninger som nevnt i skatteforvaltningsloven § 7-7 tredje ledd skal gi opplysningene til skattekontoret innen 31. mars i året etter skattleggingsperioden.
3. Skattedirektoratet fastsetter leveringsfrist for opplysninger som gis elektronisk.
4. Meldinger som leveres på papir skal signeres av den opplysningsplikten påhviler etter skatteforvaltningsloven § 7-11.

§ 7-7 fjerde ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt, for tidligere år samt begrense plikten etter første og annet ledd for selskaper som nevnt i tredje ledd.

Fjerde ledd gir hjemmel for forskrift.

§ 7-8 Arv

Offentlige myndigheter som forestår skifte, og testamentsfullbyrdere plikter uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysningene som departementet gir forskrift om, til kontroll med skattefastsettingen.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikten for testamentsfullbyrdere og offentlige myndigheter som forestår skifte. Opplysningene skal gis uten hensyn til mulig taushetsplikt. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 5-8.

Ved behandling av dødsbo kan offentlige myndigheter eller testamentsfullbyrdere få tilgang til informasjon som kan ha betydning for skattefastsettingen. Skatteforvaltningsforskriften § 7-8 regulerer hvilke opplysninger som skal gis, og hvem som skal gi dem.

Tingrett og testamentsfullbyrder

Tingretten og testamentsfullbyrderen skal gi melding til skattekontoret når de blir kjent med forhold som gir grunn til å tro at arvelater har fått fastsatt for lavt skattegrunnlag for formuesskatt eller inntektsskatt. Tingretten har også opplysningsplikt dersom fradrag for lønn i boformuen godkjennes i de saker det er tale om arveavgift. Ettersom arveavgift bare skal beregnes der avdøde gikk bort før 01.01.2014, vil dette etterhvert bli lite aktuelt. Videre skal Tingretten gi opplysning til skattekontoret når et dødsbo overtas til privat skifte. Opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-8-1. Her fremgår det at opplysningene skal sendes «straks», og det er utdypet hva som kreves for at opplysningsplikten skal være oppfylt.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-8-1 Tingretten og testamentsfullbyrder

1. Tingrett og testamentsfullbyrder skal straks sende melding til skattekontoret når de under bobehandlingen blir kjent med forhold som gir grunn til å tro at arvelaterens grunnlag for formues- eller inntektsskatt har blitt fastsatt for lavt.
2. Tingretten skal straks sende melding til skattekontoret dersom krav på lønn godkjennes til fradrag i boformuen ved arveavgiftsberegningen.
3. Tingretten skal straks sende melding til skattekontoret når dødsboet overtas til privat skifte. I meldingen skal det opplyses om arvelaterens dødsdato, hvem som er arvinger og ektefelle eller samboer. Det skal så vidt mulig opplyses om det foreligger testament og hvem som er boets fullmektig.
4. I alle meldinger skal navn, adresse, fødselsdato og personnummer være oppgitt for de personer som meldingen angår.

Tinglysingsmyndigheten

Dersom eiendom, rettighet til fast eiendom eller andel i boligselskap blir overført, skal tinglysingsmyndigheten opplyse skattekontoret om dette. Se skatteforvaltningsforskriften § 7-8-2.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-8-2 Tinglysingsmyndighet

1. Registerførereren for tinglysing i fast eiendom skal sende melding til skattekontoret når det framgår av dokument som er mottatt til tinglysing at det er overført eiendom eller rettigheter i fast eiendom. Det samme gjelder tinglyste overdragelser av andeler i boligselskap.

2. Reglene i § 7-8-1 fjerde ledd får tilsvarende anvendelse.

Vergemålsmyndigheten skal opplyse om midler som antas å være gave, se skatteforvaltningsforskriften § 7-8-3.

**Vergemåls-
myndigheten**

Skatteforvaltningsforskriften § 7-8-3 Vergemålsmyndigheten

1. Vergemålsmyndigheten skal sende melding til skattekontoret når de har mottatt midler til forvaltning som antas helt eller delvis å være gave. Melding kan unnlates når skattekontoret vites å være kjent med gaveytelsen.
2. Reglene i § 7-8-1 fjerde ledd får tilsvarende anvendelse.

§ 7-9 Offentlige myndigheter

(1) Departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter mv. skal gi opplysninger som nevnt i § 10-5 første ledd og annet ledd bokstav a, b, c og h, om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.

(2) Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

Generelt

Bestemmelsen gir hjemmel til forskrift om opplysningsplikt for offentlige myndigheter. Videre reguleres opplysningsplikten for Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral om bidragspliktiges mellomværender med innkrevingsentralen. Hvilke opplysninger som skal gis og hvem som skal gi dem er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-9. Bestemmelsens første ledd viderefører ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-3 tredje ledd første punktum. Annet ledd om opplysningsplikt for Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral viderefører ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 4, men med en endring som følge av at Statens innkrevingsentral ble innlemmet i Skatteetaten fra 1. januar 2015. Bestemmelsens innhold stammer fra kontrollkapitlene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, men plasseringen i skatteforvaltningsloven kapittel 7 om tredjepartsopplysninger er ikke ment å medføre realitetsendringer. Plasseringen er valgt fordi det anses hensiktsmessig å få samlet alle bestemmelser om tredjepartsopplysninger som skal leveres ukrevd i ett kapittel.

Som følge av forslaget om overføring av forvaltningsoppgaver fra Toll-etaten til Skatteetaten, kan opplysningsplikten også omfatte opplysninger om vareførsel til og fra landet, jf. henvisningen i lovteksten til [§ 10-5 annet ledd bokstav h](#).

§ 7-9 første ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter mv. skal gi opplysninger som nevnt i § 10-5 første ledd og annet ledd bokstav a, b, c og h, om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.

Offentlige myndigheter og innretninger har opplysningsplikt om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i skattleggingsperioden, og som ikke er rapporteringspliktig etter annen bestemmelse i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Opplysninger om formuesobjekter i offentlige registre skal gis av den myndighet eller innretning som administrerer registeret. Opplysningene skal leveres til Skattedirektoratet innen 31. januar i året etter skattleggingsperioden. Tollmyndighetene skal overføre opplysningene fra tolldeklarasjonen

fortløpende etter at denne er behandlet. Opplysninger om motorkjøretøy til beregning av særavgifter leveres også fortløpende.

Følgende skattefrie ytelser skal innrapporteres:

- økonomisk stønad til livsopphold etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen kapittel 4,
- bostøtte etter lov om Den Norske Stats Husbank § 16 og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold
- barnetrygd etter barnetrygdloven
- kontantstøtte etter kontantstøtteloven
- engangsstønad ved fødsel og adopsjon etter folketrygdloven § 14-17
- mén-del av krigspensjon, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav g nr. 3 og 4
- menerstatning ved yrkesskade etter folketrygdloven § 13-17
- mén-del av uførepensjon etter yrkesskadetrygdloven for yrkesskader som er inntruffet før 1. januar 1971
- kontantstøtte på grunnlag av kommunestyrevedtak som skal erstatte statlig kontantstøtte (etter kontantstøtteloven) som falt bort fra 1. august 2012, se SKD 9. januar 2012
- tilleggstønad etter folketrygdloven og arbeidsmarkedsloven.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel A (§ 7-9-1 – § 7-9-4) inneholder nærmere regler om hvem som er opplysningspliktig etter lovbestemmelsens første ledd, samt om opplysningspliktens omfang og innhold.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel A

§ 7-9-1 Hvem som har opplysningsplikt

1. Offentlige myndigheter og innretninger mv. skal gi opplysninger om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i skatleggingsperioden og som ikke er innberetningspliktig etter annen bestemmelse i skatteforvaltningsloven kapittel 7.
2. Offentlige myndigheter og innretninger mv. som administrerer offentlige registre over formuesobjekter skal gi opplysninger fra registeret.
3. Tollmyndighetene skal gi opplysninger om vareførsel til og fra landet.
4. Finanstilsynet skal gi opplysninger om transaksjoner i finansielle instrumenter.

§ 7-9-2 Opplysningspliktens omfang

1. Det skal gis en melding per mottaker for hver type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. som er utbetalt i skatleggingsperioden eller som etter skatte-loven skal tidfestes til skatleggingsperioden.
2. Det skal gis en melding per person som pr. 1. januar i det året opplysningen gis, er eier av formuesobjekt, eller som var eier av slikt objekt i løpet av foregående år.
3. Tollmyndighetene skal overføre opplysninger fra tolldeklarasjonen.
4. Finanstilsynet skal gi opplysninger om transaksjoner i finansielle instrumenter mv. som Finanstilsynet har fått innrapportert i henhold til verdipapirhandelloven § 10-18.
5. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om opplysningsplikten, herunder hvilke erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. eller formuesobjekter det skal gis opplysninger om.

§ 7-9-3 Opplysningspliktens innhold

1. For melding som nevnt i § 7-9-2 første og annet ledd skal det gis opplysninger om

- a) navn, adresse, fødselsnummer, D-nummer eller organisasjonsnummer og kommunenummer på den opplysningen gjelder. Der person eller organisasjon som opplysningen gjelder er bosatt eller lokalisert i utlandet skal adresseinformasjonen inneholde landkode for bostedsland. For personer som ikke har norsk fødselsnummer eller D-nummer eller organisasjoner som ikke har norsk organisasjonsnummer skal opplysningen minimum inneholde fødselsdato eller et unikt ID-nummer som kan brukes i utveksling av kontrolloppgaver med utenlandske skattemyndigheter.
- b) navn, adresse og fødselsnummer, D-nummer eller organisasjonsnummer på den som gir opplysningen.
2. For erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. skal det gis opplysninger om
 - a) hvilken type erstatning, tilskudd, bidrag, trygd, stønad mv. opplysningen gjelder.
 - b) formålet med utbetalingen som nevnt i bokstav a
 - c) beløp som er utbetalt i eller som skal tidfestes til siste skatleggingsperiode. Skattedirektoratet kan bestemme at beløp for den enkelte utbetalingsmåned spesifiseres.
 - d) gjeld ved utgangen av skatleggingsperioden
 - e) beløp til gode ved utgangen av skatleggingsperioden
 - f) betalte renter siste år.
3. For motorkjøretøyer skal det gis opplysninger om understallsnummer, registreringsforhold, klassifisering og tekniske data mv. som har betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt.
4. For vareførsel til og fra landet skal alle opplysningene på tolldeklarasjonen som har betydning for skattemyndighetenes fastsetting og kontroll av særavgifter og merverdiavgift oppgis.

§ 7-9-4. Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis innen 31. januar året etter skatleggingsperioden. Opplysningene fra offentlige registre om registrerte motorkjøretøyer skal gis fortløpende. Tollmyndighetene skal gi opplysningene fra tolldeklarasjonen fortløpende etter at denne er tildelt ekspedisjons- og løpenummer. Finanstilsynet skal gi opplysninger til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

§ 7-9 annet ledd

Lovtekst

Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

Annet ledd viderefører ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 4 med en endring som følge av at Statens innkrevingsentral ble innlemmet i Skatteetaten fra 1. januar 2015. NAV Innkreving og Statens Innkrevingsentral har opplysningsplikt om fradragsberettigede underholdsbidrag som de krever inn fra bidragspliktige. Opplysningene skal gis innen 20. januar året etter skatleggingsperioden. Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel B (§ 7-9-5 – § 7-9-7) gir nærmere regler om opplysningspliktens omfang og innhold.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel B

§ 7-9-5 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding for hver bidragspliktig over bidrag som er tidfestet i skattleggingsperioden og eventuell gjeld eller tilgodehavende per 1. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-9-6 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) den bidragspliktiges fødselsnummer, navn og adresse
- b) samlet tidfestet underholdsbidrag i skattleggingsperioden
- c) samlet gjeld eller tilgodehavende pr. 1. januar året etter skattleggingsperioden
- d) tilbakebetaling av underholdsbidrag for tidligere år.

§ 7-9-7 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42
- b) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn
- c) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50, om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer
- d) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11, om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne
- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art
- f) Enova om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

Generelt

Bestemmelsen pålegger en rekke nærmere angitte tredjeparter plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene. Dette er en videreføring av ligningsloven 1980 § 5-9.

§ 7-10 første ledd

Bestemmelsen lister opp hvem som skal gi opplysninger til skattemyndighetene, og hvilken type opplysninger som skal gis.

§ 7-10 første ledd bokstav a

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42

Tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring

Institutt som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring skal gi opplysninger til skattemyndighetene om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42. Innleveringsfrist er 20. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningsplikts omfang og innhold er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel A.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel A Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

§ 7-10-1 Hvem som har opplysningsplikt

Institutter som er gitt administrativ forhåndsgodkjennelse av skattekontoret om fradragrett etter skatteloven § 6-42 for den som gir bidrag til instituttet, skal gi opplysninger etter reglene i § 7-10-1 til § 7-10-4.

§ 7-10-2 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding for hver giver over bidrag som er tidfestet i skattleggingsperioden.

Opplysningsplikten omfatter ikke bidrag fra anonyme givere.

§ 7-10-3 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) giverens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse
- b) instituttets organisasjonsnummer, navn og adresse
- c) samlet tidfestet bidrag fra givieren.

§ 7-10-4 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-10 første ledd bokstav b

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- b) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn

Kostnader til pass og stell av barn kan på visse vilkår kreves som fradrag på skattemeldingen. Institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn skal gi opplysninger til skattemyndighetene om kostnader til barnepass som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte. Opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel B. Frist for levering er 20. januar året etter skattleggingsperioden.

Barnepass

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel B Betaling for pass og stell av barn

§ 7-10-5 Hvem som har opplysningsplikt

Privat eller offentlig eiet institusjon som driver skolefritidsordning eller barnehage, herunder familiebarnehage og barnepark, og som mottar betaling for pass og stell av barn, skal gi opplysninger etter reglene i § 7-10-5 til § 7-10-8. Privat barnepassordning der foreldre mv. har opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav a og j omfattes ikke.

§ 7-10-6 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger om tidfestede utgifter for pass og stell av barn under 12 år som dekkes av barnets foreldre eller andre foresatte.

§ 7-10-7 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) betalers navn, adresse og fødselsnummer
- b) opplysningspliktiges navn, adresse og organisasjonsnummer
- c) tidfestet beløp.

§ 7-10-8 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-10 første ledd bokstav c

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- c) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50, om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer

Den som gir pengegave til visse frivillige organisasjoner mv. får fradrag for gaven i skattegrunnlaget, se skatteloven § 6-50. Organisasjoner mv. som mottar slike gaver skal gi opplysninger til skattemyndighetene om dette. Opplysningene skal gis innen 20. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere angitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel C.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel C Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

§ 7-10-9 Hvem som har opplysningsplikt

Selskaper, stiftelser og sammenslutninger som er gitt administrativ forhåndsgodkjenning av skattekontoret om fradragsrett etter skatteloven § 6-50 for den som gir pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning skal gi opplysninger etter bestemmelsene i § 7-10-9 til § 7-10-12.

§ 7-10-10 Opplysningspliktens omfang

1. Det skal gis en melding for hver giver over pengegave som er tidfestet i skattleggingsperioden.
2. Opplysningsplikten gjelder ikke pengegaver fra anonyme givere.

§ 7-10-11 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) giverens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse
- b) opplysningspliktiges organisasjonsnummer, navn og adresse
- c) samlet gavebeløp fra giveren tidfestet i skattleggingsperioden.

§ 7-10-12 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-10 første ledd bokstav d

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- d) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11, om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne

Boligsameie

I seksjonerte boligsameier skal styret gi opplysninger om den enkelte sameiers andel av felles skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader, samt andel av felles formue og gjeld. Plikten gjelder for eierseksjoner etter eierseksjonsloven § 1 første ledd annet punktum, og

eierseksjonsloven § 1 annet ledd, jf. § 3. Opplysningsplikten gjelder bare for boligsameier hvor mer enn åtte av eierseksjonene brukes til boligformål. Dersom de innberettede opplysningene inneholder feil, kan det sendes inn melding om endring etter skatteforvaltningsforskriften § 7-10-16. Opplysningene skal leveres elektronisk innen 31. januar året etter skattleggingsperioden. Formuesverdi på de enkelte boligseksjonene skal ikke innrapporteres. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel D.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel D Levering av opplysninger fra boligsameier

§ 7-10-13 Hvem som har opplysningsplikt

1. For eierseksjon etter eierseksjonsloven § 1 første ledd annet punktum og annet ledd jf. § 3, skal det gis opplysninger etter bestemmelsene i § 7-10-13 til § 7-10-17. Opplysningsplikten tilligger sameiets styre.
2. Opplysningsplikten er begrenset til boligsameier hvor mer enn åtte av eierseksjonene brukes til boligformål.

§ 7-10-14 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding for hver eierseksjon, selv om en sameier eier flere seksjoner. Har boligsameiet fått melding om at flere personer eier en seksjon sammen, skal det gis en melding for hver eier der fordeling av inntekter, utgifter, formue og gjeld etter § 7-10-15 skal skje i forhold til antall eiere. Har en eierseksjon hatt flere etterfølgende sameiere i løpet av skattleggingsperioden, skal det gis en melding for hver av eierseksjonens sameiere.

§ 7-10-15 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) boligsameiets navn og kontoradresse samt kommune-, gårds- og bruksnummer
- b) boligsameiets organisasjonsnummer
- c) sameiers fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse
- d) boligseksjonens seksjonsnummer
- e) dato til dato angivelse av sameiers eiertid i skattleggingsperioden
- f) sameiers andel av felles skattepliktige inntekter
- g) sameiers andel av felles fradragberettigete utgifter
- h) sameiers andel av felles formue
- i) sameiers andel av felles gjeld.

§ 7-10-16 Endringsmeldinger

Inneholder de innrapporterte opplysningene feil, foretas ny innrapportering og omberegning kun for sameiere hvor endring medfører at poster som nevnt i § 7-10-15 bokstav f og g blir endret med minst 400 kroner pr. post, eller poster som nevnt i § 7-10-15 bokstav h og i blir endret med minst 1 000 kroner pr. post.

§ 7-10-17 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 31. januar året etter skattleggingsperioden.

Boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3, skal gi opplysninger om inntekter og utgifter, samt annen formue og gjeld som skal legges til grunn for skattlegging av hver enkelt andelshaver. Opplysningsplikten inntreffer fra og med den skattleggingsperioden boligselskapet blir lovlig stiftet. Opplysningsplikten omfatter ikke formue i form av andelshavers

Boligselskap

boenhet i boligeiendom, fordi disse verdsettes etter skatteloven § 4-10 annet og tredje ledd.

Hvis boligselskapet består av fritidsboliger, skal boligselskapet imidlertid gi opplysninger om formuesverdi på fritidsboligene fordelt på andelshaverne. Har boligselskapet fått melding om at flere eier en andel sammen, skal det gis en oppgave for hver eier. Inntekter, kostnader, formue og gjeld skal fordeles ut fra antall eiere. Hvis boligselskapet er kjent med at andelshaveren i løpet av skattleggingsperioden har bruksoverlatt (fremleid) sin bolig, skal det gis opplysninger om dette i oppgaven. Ved feil i opplysningene kan endring gjøres etter skatteforvaltningsforskriften § 7-10-21. Frist for innlevering av opplysningene er 31. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningsplikten er regulert nærmere i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel E.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel E Levering av opplysninger fra boligselskap

§ 7-10-18 Hvem som har opplysningsplikt

Boligselskap, herunder borettslag og boligaksjeselskap, som ikke er eget skatteobjekt, jf. skatteloven § 7-3 første til fjerde ledd, skal gi opplysninger etter reglene i § 7-10-18 til § 7-10-21. Opplysningsplikten inntreer fra og med den skattleggingsperioden borettslaget blir lovlig stiftet.

§ 7-10-19 Opplysningspliktens omfang

1. Det skal gis melding om de inntekter og utgifter samt annen formue og gjeld som andelshaveren skal skatte av. Opplysningsplikten omfatter ikke formue i form av andelshavers boenhet omfattet av skatteloven § 4-10 annet ledd.
2. Det skal gis en melding for hver andelshaver. Har boligselskapet fått melding om at flere eier en andel sammen, skal det gis en melding for hver eier der fordeling av verdien som skal legges til grunn ved fastsettingen, inntekter, utgifter, formue og gjeld etter § 7-10-20 skal skje i forhold til antall eiere. Har andelshaver eid flere andeler i løpet av året, gis en melding for hver andel.

§ 7-10-20 Opplysningspliktens innhold

1. Det skal gis opplysninger om
 - a) andelshavers fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse
 - b) boligselskapets organisasjonsnummer, navn, adresse og kommunenummer
 - c) boligens andelsnummer og adresse inkludert bolignummer
 - d) dato til dato angivelse av den tid andelshaveren har eiet andelen i skattleggingsperioden
 - e) andelshavers andel av øvrige skattepliktige inntekter
 - f) andelshavers andel av fradragsberettigede utgifter
 - g) andelshavers andel av boligselskapets formuesverdi
 - h) andelshavers andel av annen formue
 - i) andelshavers andel av gjeld.
2. Er boligselskapet kjent med at andelshaver i løpet av skattleggingsperioden har bruksoverlatt boligen, gis det opplysning om dette.

§ 7-10-21 Endringsmeldinger

Inneholder de innrapporterte opplysningene feil, foretas ny innrapportering og omberegning kun for andelshavere hvor endring medfører at poster som nevnt i § 7-10-20 bokstav e og f blir endret med minst 400 kroner pr. post, eller poster som nevnt i § 7-10-20 bokstav g, h eller i blir endret med minst 1 000 kroner pr. post.

§ 7-10-22 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 31. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-10 *første ledd bokstav e*

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

Som hovedregel skal en oppdragsgiver som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag som godtgjørelse for tjenester som nevnt i lovteksten gi opplysninger til skattemyndigheten om utbetalingen. Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel F regulerer nærmere hvem som har opplysningsplikt og opplysningspliktens omfang, se forskriftstekst nedenfor. Opplysningene skal gis innen 15. februar året etter skattleggingsperioden.

Hovedregel

Driver mottakeren selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge, gjelder ikke opplysningsplikten. For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, forstås med fast forretningssted i Norge fast driftssted etter skatteavtalene. Virksomhet undergitt stedbunden beskatning etter skatteloven § 3-3, vil i alminnelighet bli ansett som drevet fra fast forretningssted. Likeledes vil kontor med leid hjelp, kontorfellesskap med andre og hjemmekontor kunne anses som fast forretningssted. Dette gjelder særlig i de tilfellene hvor virksomheten gjøres kjent for offentligheten med henvisning til dette som fast forretningssted. Hvis det foreligger tvil om mottakeren driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted, skal oppgave inngis eller skattekontoret forespørres.

Unntak

Opplysningsplikt foreligger heller ikke ved utbetalinger til næringsdrivende når godtgjørelsen ikke er fradragsberettiget direkte eller gjennom avskrivninger hos utbetaleren. Det skal således ikke foretas innrapportering av vederlag for arbeid vedrørende bolig- og fritidseiendom som ikke skal regnskapsbehandles ved skattefastsettingen. Det skal heller ikke foretas innrapportering av vederlag for arbeid på regnskapsbehandlet bygning i den utstrekning vederlag knytter seg til egen boligdel. Begrensningene her gjelder imidlertid ikke for skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner og kommunale myndigheter. Begrensningene gjelder heller ikke for boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

Provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom og/eller verdipapir, skal ikke innrapporteres når provisjonen er inntjent som ledd i selvstendig virksomhet.

Det er ikke rapporteringsplikt ved utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet. Det samme gjelder

befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip.

Vederlag for persontransport kreves ikke innrapportert når mottaker er næringsdrivende.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel F Opplysningsplikt for vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art
§ 7-10-23 Hvem som har opplysningsplikt

1. Den som selv eller gjennom andre har mottatt krav på vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art skal gi opplysninger etter reglene i § 7-10-23 til § 7-10-25.
2. Oppdragsgiver er unntatt fra opplysningsplikt når denne ikke har fradragsrett direkte eller gjennom avskrivninger for godtgjørelsen. Unntaket gjelder ikke oppdragsgivere som er skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige og kommunale myndigheter og boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

§ 7-10-24 Opplysningspliktens omfang

1. Med vederlag i § 7-10-23 menes samlet fakturert beløp eksklusive merverdiavgift i siste skatleggingsperiode. Opplysningene skal spesifiseres per mottaker.
2. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge. For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, skal fast forretningssted i Norge forstås som fast driftssted i Norge etter skatteavtalene.
3. Opplysningsplikten omfatter ikke ytelser som gjelder
 - a) vederlag for persontransport
 - b) utbetaling av provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom eller verdipapir når mottakeren av godtgjøringen har inntjent provisjonen som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
 - c) utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet
 - d) befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip.

§ 7-10-25 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen året etter skatleggingsperioden.

§ 7-10 første ledd bokstav f

Lovtekst

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- f) Enova om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig.

Enova skal automatisk gi opplysninger til skattemyndighetene om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 6-11. Se forskrifter i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel G.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel G Tilskudd til ENØK-tiltak på bolig

§ 7-10-26 Hvem som har opplysningsplikt

Enova skal gi opplysninger etter bestemmelsene i § 7-10-27 til § 7-10-29.

§ 7-10-27 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding per mottaker av tilskudd som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig for skattleggingsperioden.

§ 7-10-28 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) mottakerens fødselsnummer og navn
- b) opplysningspliktiges organisasjonsnummer og navn
- c) samlet beløp som mottakeren har valgt å få som avregningsfradrag for skattleggingsperioden.

§ 7-10-29 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 31. januar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler

(1) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler opplysningsplikten den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum, ikke skattepliktig, påhviler opplysningsplikten også revisor.

(2) Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav i påhviler formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 7-5 fjerde ledd påhviler fondsstyret.

Generelt

Bestemmelsen regulerer hvem som skal oppfylle opplysningsplikten i enkeltpersonforetak, selskaper, innretninger mv. og viderefører ligningsloven 1980 § 5-10. I annet ledd presiseres også hvem som har ansvaret for opplysningsplikten etter [§ 7-2 første ledd](#) bokstav h og i.

Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen.

§ 7-11 første ledd

Lovtekst

I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler opplysningsplikten den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum, ikke skattepliktig, påhviler opplysningsplikten også revisor.

Første ledd lister opp hvem som er ansvarlig for at opplysningsplikten oppfylles i enkeltpersonforetak, selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning.

§ 7-11 annet ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav i påhviler formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 7-5 fjerde ledd påhviler fondsstyret.

Bestemmelsen presiserer hvem som har ansvaret for opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav h og i.

Den som har plikt til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, skal også sørge for at opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven oppfylles. Ifølge skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles når arbeidstakere stilles til rådighet for andre. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter utlendingsloven §§ 23 tredje ledd og 24 annet ledd. De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Slik avtale fritar likevel bare for pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger

(1) Meldinger med opplysninger som nevnt i dette kapitlet, skal for personlige skattepliktige inneholde fødselsnummer eller d-nummer. For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal meldingen inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet kan bestemme at meldingen skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer.

(2) Den opplysningspliktige kan kreve at skattepliktig oppgir sitt fødsels-, d- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan også kreve at skattepliktig som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattepliktig.

(3) Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapitlet. Det skal framgå av kopien at opplysningene også er sendt skattemyndighetene. For opplysninger som er gitt etter § 7-2, skal skattepliktig motta en sammenstilt oversikt.

Bestemmelsen gir regler om hvordan personlige og upersonlige skattepliktige skal identifiseres i meldinger som gis etter kapittel 7, og pålegger de opplysningspliktige å gi kopi av opplysningene til den skattepliktige. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 5-11, med en liten endring slik at meldingene også skal inneholde d-nummer for de skattepliktige som har det.

I tredje ledd er det fastslått at skattepliktige skal ha kopi av opplysninger som gis etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#). Skatteforvaltningsforskriften § 7-12-1 gir utfyllende regler om lovbestemmelsens omfang og innhold. Skatteforvaltningsforskriften § 7-12-1 viderefører tidligere forskriftsbestemmelser, men er vesentlig forenklet og omredigert, se tidligere samleforkrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt § 5-11-1 og forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. § 6 annet ledd.

Når det gjelder opplysninger gitt etter [§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.](#), er det egne forskriftsbestemmelser i skatteforvaltningsforskriften § 7-12-2. Skattepliktige har krav på å få en sammenstilt oversikt over denne type opplysninger. Skatteforvaltningsforskriften § 7-12-2 er en videreføring av bestemmelsene i forskrift 18. desember 2014 nr. 1781 om sammenstilling til skattyter over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven.

§ 7-13 Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

(2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 7-13 gir hjemmel for utfyllende forskriftsregulering om den praktiske fremgangsmåten ved levering av opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Videre er det hjemmel for utforming av meldinger som skal benyttes ved innlevering av opplysninger etter noen av bestemmelsene i kapittel 7.

§ 7-13 første ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

Departementet kan gi forskrift om leveringsmåten, dvs. hvordan opplysningene skal gis, om signatur, leveringsfrist og leveringssted, om bekreftelse av opplysninger fra revisor og om fritak fra å levere opplysninger etter kapittel 7.

§ 7-13 annet ledd

Lovtekst

Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

De fleste opplysninger som kreves i kapittel 7 skal leveres elektronisk. På noen av områdene er det imidlertid ikke bestemt i forskrift at opplysningene må leveres elektronisk. Opplysninger som skal innleveres etter [§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.](#) skal følge reglene i a-opplysningsloven, som gir anledning til å søke om å få levere opplysninger på papir. For leietakere og utleieformidlere etter [§ 7-5 Kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.](#), samt oppdragsgivere etter [§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere](#), fastslår skatteforvaltningsforskriften at opplysningene skal gis på fastsatt melding. Opplysninger om aksjonærer etter [§ 7-7 Aksjonærer mv.](#) kan gis enten elektronisk eller på fastsatt melding, mens opplysninger etter [§ 7-8 Arv](#) ifølge forskriften skal sendes inn via melding.

Etter annet ledd kan departementet utforme de meldingene som tredjeparter skal benytte når de gir opplysninger etter kapittel 7. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 5-12 nr. 1 til 3. I samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt

§§ 5-12-1 til 5-12-5 var det gitt bestemmelser om adgang til å sende inn datautskrift som erstatning for skjema. Disse forskriftsbestemmelsene videreføres i skatteforvaltningsforskriften §§ 7-13-1 til 7-13-5.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-13 Forskrifter mv. Adgang til å innsende datautskrift som erstatning for papirmelding

§ 7-13-1 Adgang til å innsende datautskrift

I stedet for de papirmeldinger som er fastsatt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 7-13 annet ledd, kan det nyttes datautskrift dersom den tilfredsstillere kravene i § 7-13-2 til § 7-13-4.

§ 7-13-2 Innhold

1. Datautskriften må inneholde samme felter og poster med samme nummerering og samme tekst som den meldingen utskriften skal erstatte. Nødvendige forkortelser kan godtas. Samtlige poster skal tas med selv om ikke alle anvendes.
2. Det skal fremgå av overskriften på utskriften at den er en datautskrift, samt hvilken melding med navn og nummer som den erstatter.
3. Datautskriften skal signeres.

§ 7-13-3 Utforming

Datautskriften må ha tilsvarende utforming som den fastsatte meldingen, herunder må felter, poster og kolonner ha samme plassering.

§ 7-13-4 Kvalitet og format

Datautskriften må være av tilnærmet samme papir- og skriftkvalitet og format som den fastsatte meldingen. Datautskrift som erstatter doble meldinger kan leveres på A4-format. Hvert ark skal i tilfelle inneholde opplysninger om skattepliktiges navn, meldingens overskrift og årstall.

§ 7-13-5 Adgang til å kreve innsendt fastsatte meldinger

Skattemyndighetene kan kreve at den fastsatte meldingen innsendes i utfylt stand dersom de finner at datautskriften ikke tilfredsstillere kravene i § 7-13-2 til § 7-13-4.

Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

Det norske skattesystemet er basert på en høy grad av tillit til at de skattepliktige gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid. Det er ikke praktisk mulig for myndighetene å innhente all nødvendig informasjon om hver enkelt skattepliktig på eget initiativ og ved egeninnsats. Det er derfor nødvendig med opplysninger fra de skattepliktige for at myndighetene skal kunne fastsette riktig skatt.

Reglene om opplysningsplikt om egne forhold er nå samlet og delvis harmonisert i kapittel 8. Det er likevel vanskelig å oppnå en full harmonisering mellom alle skatteartene i form av felles og likelydende bestemmelser på dette området.

Kjernen i opplysningsplikten er den samme for de ulike skatteartene, men det er fortsatt behov for noen særregler. Dette skyldes først og fremst behovet for forskjellige opplysninger på de ulike områdene. I tillegg stiller legalitetsprinsippet visse krav til detaljnivået i lovbestemmelser som pålegger borgerne plikter, samtidig som de kan bli ilagt en reaksjon dersom de ikke oppfyller pliktene. Det er også stor forskjell på hvem som skal levere opplysningene.

Det er innført en tredelt regulering av opplysningsplikten om egne forhold

Tredelt regulering

- Felles hovedregel i § 8-1 om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten.
- Regler om innholdet i opplysningsplikten, og på hvilken måte plikten skal oppfylles, i egne bestemmelser for de ulike skatteartene.
- Tekniske og detaljerte regler om leveringsmåte, leveringsfrister, leveringssted mv. er regulert i forskrift.

For enkelte skattearter innebærer dette at en del regler som tidligere fulgte av loven, nå er regulert i forskrift. Dette gjelder særlig på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. For andre skattearter, spesielt særavgifter og motorkjøretøyavgifter, innebærer forslaget derimot en lovfesting av regler som tidligere var regulert i forskrift.

Det er laget nye regler om de enkelte meldingene som de skattepliktige skal levere som en del av fastsettingen etter reglene i kapittel 9. Disse

Skattemelding

meldingene har fått samlebetegnelsen skattemelding. Skattemelding erstatter dermed betegnelse selvangivelse, merverdiavgiftsoppgave, særavgiftsoppgave osv. Myndighetene skal i utgangspunktet legge opplysningene i disse oppgavene direkte til grunn ved beregningen av skatten uten å treffe noe fastsettingsvedtak. De ulike skattemeldingene skal inneholde alle opplysninger som har betydning for fastsetting av de enkelte skatteartene.

Andre meldinger

Kapitlet inneholder også regler om andre meldinger som gjelder skattepliktiges forhold. Eksempler på dette er melding om trekk fra arbeidsgiver på Svalbard og melding om lønnstrekk hos utenlandsk artist. Fellesbetegnelsen melding er valgt framfor betegnelser som oppgave, angivelse, skjema mv., for å gi loven et mer enhetlig og teknologinøytralt språk.

Plikter og ansvar for den skattepliktige

Reglene vil ikke innebære noen endring i de skattepliktiges plikter. De vil følge av reglene om opplysningsplikt, og brudd på opplysningsplikten kan føre til reaksjoner og straff. Reglene skjerper ikke skattepliktiges plikter og ansvar.

Overgangen til ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt vil likevel utvide skattepliktiges opplysningsplikt noe. Tidligere åpnet ligningsloven 1980 for at skattyter ikke måtte oppgi beløp for poster som må ansettes ved skjønn, jf. ligningsloven 1980 § 4-3 første ledd annet punktum. For å oppfylle opplysningsplikten var det tilstrekkelig at skattyter ga alle relevante opplysninger til myndighetene, slik at de kunne fastsette beløpet. Når den skattepliktige nå skal fastsette skattegrunnlaget for formues- og inntektsskatt selv, er det ikke åpnet for at behandlingen av enkeltposter skal overlates til skattemyndighetene. Uten at alle nødvendige poster er utfylt, foreligger det ikke en egentlig fastsetting av grunnlaget, fordi fastsettingen skal basere seg på hele skattepliktiges økonomi. Manglende utfylling vil være et brudd på opplysningsplikten som blir sanksjonert.

Selv om den skattepliktige fastsetter skattegrunnlaget selv, vil det fortsatt være behov for at den skattepliktige gir opplysninger om fastsettingen til skattemyndighetene på en bestemt måte. For det første vil informasjonskravene som stilles være med på å sikre at den skattepliktige fastsetter grunnlaget på riktig måte. Slike informasjonskrav vil fungere som en «huskeliste» for den skattepliktige, og på den måten bidra til å sikre at alle relevante poster kommer med i fastsettingen av grunnlaget. For det andre vil skattemyndighetenes behov for kontrollopplysninger oppfylles. Skattepliktiges opplysninger vil nå gi grunnlag for skattemyndighetenes kontroll av den skattepliktiges egen fastsetting, i stedet for opplysninger som grunnlag for skattemyndighetenes ligningsvedtak.

§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal 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.

Generelt

Bestemmelsen viderefører aktsomhets- og lojalitetsnormen som tidligere fulgte av ligningsloven 1980 § 4-1, folketrygdloven § 24-3 første ledd, merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15.

Den alminnelige opplysningsplikten skal gjelde generelt på hele lovens område.

Det sentrale vurderingstemaet for opplysningspliktens innhold framgår direkte av bestemmelsen. Brudd på opplysningsplikten vil kunne medføre sanksjoner. I reglene om endring uten klage er imidlertid ikke endringsfristene knyttet opp mot hvorvidt skattepliktig har oppfylt opplysningsplikten på samme måte som tidligere. Det er derfor lovfestet et krav om at den som skal levere skattemelding etter kapittel 8, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Meldeplikten gjelder både plikten til å forvise seg om at opplysningene i skattemeldingen er fullstendige og korrekte, og plikten til faktisk å levere den der hvor slik plikt foreligger.

Det er kun mindre endringer i innholdet i opplysningsplikten. Rettspraksis mv. etter tidligere bestemmelser vil derfor fortsatt ha betydning. Siden bestemmelsene i hovedsak bygger på en fast og langvarig rettspraksis på ligningsloven 1980 sitt område, vil denne praksisen være relevant for alle skatteartene.

§ 8-1 første ledd

Lovtekst

Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal 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

Enhver skattepliktig har opplysningsplikt om sine faktiske forhold og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Denne opplysningsplikten ivaretas først og fremst gjennom levering av skattemelding etter lovens kapittel 8.

Utgangspunktet for vurderingen er hva en lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig. Plikten til å opptre aktsomt og lojalt ble lovfestet blant annet etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget i NOU

Riktige og fullstendige opplysninger

Aktsomhets- og lojalitetsplikten

2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser, og vedtatt ved lover 11. desember 2009. Formålet var å gjøre aktsomhets- og lojalitetsplikten som allerede fulgte av ligningspraksis mer synlig i regelverket, se Prop. 1 L (2009–2010) punkt 5.9. På grunnlag av rettspraksis, blant annet HRD Rt. 1992/1588 (Loffland Brothers North Sea Inc.) i Utv. 1993/1073, kunne det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til skattemyndighetene. Det ble lagt vekt på at en lovfesting ville tydeliggjøre det ansvaret skattyter har til å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt, og i tillegg bidra til at regelverket ble mer tilgjengelig for skattyter. Se utdypende fremstilling i [Uriktige eller ufullstendige opplysninger](#).

Konkret vurdering Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må fortsatt avgjøres konkret i det enkelte tilfelle. De kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen. Praksisen er i stor grad utviklet på ligningsområdet, men har gradvis fått større betydning også på innenfor merverdiavgiftsretten. Praksis er ikke i like stor grad klarlagt på for eksempel særavgiftsområdet.

Relevanskriterium Det vil fortsatt gjelde et relevanskriterium for opplysningene som skal gis. For samtlige skattearter er det etter tidligere bestemmelser et krav om at opplysningene skal gjelde forhold som kan bidra til at den skattepliktiges skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. Dette kravet er videreført, men med en språklig justering. Ettersom skatteforvaltningsloven både skal gjelde for skattearter som fastsettes ved en form for egenfastsetting, og for skattearter som fastsettes ved vedtak eller trekk, videreføres relevanskriteriet med den mer nøytrale formuleringen «slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Plikten til å melde fra om feil videreføres også.

Tilleggsopplysninger Sammen med bestemmelsene om levering av de forskjellige meldingene etter kapittel 8, vil § 8-1 bestemme omfanget av de skattepliktiges opplysningsplikt. 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. Den skattepliktige vil ha mulighet til å oppfylle opplysningsplikten ved å gi tilleggsopplysninger i skattemeldingen.

Levering og leveringsformer

Levering I skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1 er det gitt en generell bestemmelse om spesifisering av opplysningene som danner grunnlaget for fastsetting av skatt. Bestemmelsen gjelder for alle meldingene etter skatteforvaltningsloven kapittel 8.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1 Innholdet i skattemeldinger mv.

Opplysninger om grunnlaget for fastsetting av skatt skal spesifiseres slik dette blir krevd i skattemeldinger mv.

Opplysningsplikten oppfylles som hovedregel ved at skattepliktige faktisk leverer en utfylt melding til skattekontoret, enten elektronisk eller på papir, innen den fastsatte fristen. Personlige skattepliktige som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan oppfylle plikten uten å foreta noen fysisk levering dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige. Skattepliktige som omfattes av ordningen med leveringsfritak og som ikke leverer korrigeret skattemelding innen den aktuelle fristen, anses å ha levert skattemeldingen med de forhåndsutfylte opplysningene ved utløpet av fristen.

Leveringsfritak

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 regulerer hvilke meldinger etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 som er pliktige å levere elektronisk.

Elektronisk levering

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 Skattemeldinger mv. som skal leveres elektronisk

(1) Skattemelding for merverdiavgift, skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon, melding om realisasjon av naturgass mv. og melding om forenklet registreringsordning for tilbyder av elektroniske tjenester skal leveres elektronisk. Dette gjelder likevel ikke skattemelding for innførselsmerverdiavgift for skattepliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

(2) Næringsdrivende skal levere følgende meldinger elektronisk

- a) skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalsbarbatskatt og petroleumsskatt,
- b) selskapsmelding og selskapets melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet
- c) melding over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.

Forskriften § 8-1-2 første ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 14-5 tredje ledd og § 15-7 tredje ledd, merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 første ledd annet punktum, ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 6 og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 4 annet ledd første punktum. Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 annet ledd viderefører ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 6.

Fra og med 2016 ble det innført pliktig elektronisk levering av mva-melding i [§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift](#), uten mulighet til å søke om å få levere på papir. Dette gjelder også melding om realisasjon av naturgass mv. i [§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.](#) og melding om forenklet registreringsordning for tilbyder av elektroniske tjenester i henhold til merverdiavgiftsloven § 14-4 flg.

Det er gjort unntak fra plikten til elektronisk innlevering for skattemelding for innførselsmerverdiavgift for skattepliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Fra og med 2016 ble det også innført pliktig elektronisk innlevering av skattemelding for formues- og inntektskatt mv. for næringsdrivende personer. Dette omfatter personlige skattepliktige som mottar forhåndsutfylt skattemelding for næringsdrivende fordi de driver eller har dre-

vet næringsvirksomhet. Også upersonlige skattepliktige (aksjeselskaper mv.) må levere skattemeldingen elektronisk.

Ved elektronisk innlevering av skattemelding for personlig næringsdrivende og selskaper, leveres opplysningene kun til ett sentralt mottak (Altinn). Dette gjelder også i de tilfellene hvor det foreligger skatteplikt til flere kommuner.

Plikt til å levere næringsoppgave

Den som driver virksomhet skal uoppfordret sende inn næringsoppgave sammen med skattemeldingen/selskapsoppgaven. Til dette benyttes ulike næringsoppgaver utarbeidet av SKD. Det skal også sendes utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret.

Næringsrapport skatt

Næringsdrivende med enkle skatteforhold kan benytte den nye elektroniske leveringsformen Næringsrapport skatt. Der er de ni mest brukte skjemaene for næringsdrivende slått sammen til en rapport. Eiere av enkeltpersonforetak må levere Næringsrapport skatt i tillegg til skattemeldingen. For aksjeselskaper erstatter Næringsrapport skatt skattemeldingen.

Med utgangspunkt i eForvaltningsforskriften § 3, vil skattemyndighetene kunne fastsette på hvilken måte meldinger skal inngis elektronisk. Tidligere bestemmelser om form og struktur på meldinger samt ulike elektroniske signaturbestemmelser, er dermed ansett for å være unødvendige.

Skattemeldinger skal leveres på Altinn.no. Dette er et samarbeidsprosjekt mellom flere offentlige etater og tilsyn. Nærmere informasjon om førstegangs pålogging på Altinn finnes på www.altinn.no.

Levering på papir

Andre enn ovenstående kan velge å levere skattemeldingen på papir i stedet for å levere den elektronisk.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-3 har nærmere bestemmelser om leveringsstedet når skattemeldinger kan leveres på papir.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-3 Leveringssted for skattemeldinger mv. på papir

Skattemeldinger mv. på papir skal leveres til den mottaksadresse som Skattedirektoratet bestemmer.

Hvor skal skattemeldingen leveres

Skattepliktige som ikke leverer skattemeldingen for formues- og inntektsskatt mv. elektronisk, kan sende den til Skatteetaten, postboks 4305, 8800 Mo i Rana. Skattemeldingen kan også leveres til et hvilket som helst skattekontor innenfor åpningstiden. Forøvrig vil det fremgå av meldingen hvor den skal sendes. Du finner nærmere informasjon på Skatteetaten.no.

Hvem kan levere skattemelding

Hvem som kan levere skattemelding følger av [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13.
- b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
- c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

(2) Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.

(3) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som myndighetene mottar etter reglene i kapittel 7. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum, før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.

(4) Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan unnlate å levere skattemeldingen når meldingen er riktig og fullstendig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

Generelt

Bestemmelsens første og annet ledd har regler om hvem som har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt, hva den skal inneholde og hvem som er fritatt fra å levere skattemelding. Tredje og fjerde ledd regulerer bruk av av tredjemannsopplysninger, forhåndsutfylt informasjon og leveringsfritak.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14.

Regler om skatteleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i forskrift, jf. § 8-15. Se nærmere under [Skatteleggingsperioder og leveringsfrister](#).

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som er innrapportert etter a-opplysningsloven, se [§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger](#).

§ 8-2 første ledd

Lovtekst

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9, skal leveres av den som

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven
- b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd
- c) er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Første ledd viderefører gjeldende rett om hva skattemeldingen skal inneholde og hvem som har plikt til å levere denne typen skattemelding. Bestemmelsen om at den skattepliktige ikke plikter å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, jf. ligningsloven 1980 § 4-3 nr. 1 annet punktum, er ikke videreført.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Meldingens innhold

Skattemeldingen skal inneholde alle opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydningen for fastsettingen av skattegrunnlaget. Bestemmelsen viderefører i stor grad tidligere rett om hvilke opplysninger selvangivelsen skulle inneholde. Opplysninger om grunnlaget for fastsettingen av skatt skal spesifiseres slik skattemeldingene krever, i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1.

Skattepliktige skal nå fylle ut alle postene i skattemeldingen, også de med skjønsmessige beløp. Meldingen kan endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Andre opplysninger

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med i bestemmelsen for å gjøre den mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil dette fange opp de egne kravene som stilles til innhold i denne skattemeldingen. Andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av formues- og inntektsskatt kan legges inn i post 5.0 Tilleggsopplysninger. Dette feltet må benyttes dersom skattepliktige mener det er nødvendig å gjøre skattekontoret oppmerksom på forhold ved skatteplikten som ikke kan fylles ut gjennom de ordinære postene. Dette må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i [§ 8-1 første ledd](#), som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Tilleggsmeldinger

Rammen for hva det skal gis opplysninger om følger nå av § 8-2 første ledd, og det er ikke forskriftsfestet hvilke tilleggsmeldinger som skal

leveres eller hvilke opplysninger som skal gis i meldingen. Unntak fra dette er gjort for melding om kontrollerte transaksjoner mellom nærstående, se § 8-11 **Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.**

Tilleggsmeldingene er like fullt en viktig del av skattemeldingen, og reglene som gjelder generelt for levering av skattemelding gjelder også for vedleggene. Dette innebærer at en skattepliktig som har unnlatt å levere pliktig vedlegg, for eksempel næringsoppgave, kan anses for ikke å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen.

Skattepliktige har i noen tilfeller fritak fra å levere næringsoppgave. Hvilke tilfeller fremgår av forskriften § 8-2-1.

Fritak fra levering av enkelte tilleggsmeldinger

Det er også gitt bestemmelser om hvem fritak ikke gjelder for.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-1 Fritak fra å levere næringsoppgave

- (1) Skattepliktige er fritatt fra å levere næringsoppgave når den skattepliktige
- a) ikke driver virksomhet
 - b) leier ut bolig- eller fritidseiendom hvor leieinntektene er skattefrie eller
 - c) driver virksomhet og har samlet driftsinntekt som ikke overstiger 50 000 kroner.
- (2) Fritaket i første ledd bokstav c gjelder likevel ikke for:
- a) selskap som er skattepliktige etter skatteloven § 2-2 første ledd
 - b) selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd
 - c) skattepliktige som omfattes av skatteloven § 2-3, § 14-81 og § 14-82
 - d) skattepliktige som krever næringsinntekten fordelt med ektefelle etter skatteloven § 2-11
 - e) skattepliktige som har drevet mer enn en virksomhet i året eller har drevet virksomhet som er skattepliktig til mer enn en kommune, jf. skatteloven § 3-3
 - f) skattepliktige som plikter å levere melding om Drosje og godstransportnæringen.»
 - g) skattepliktige som plikter å levere melding om «Utleie mv. av fast eiendom» sammen med melding om «Avskrivning» som både gjelder næringsvirksomhet og den utleide eiendommen
 - h) skattepliktige som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2
 - i) skattepliktige som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 2-1
 - j) skattepliktige etter svalgardskatteloven
- (3) Skattepliktige som er fritatt fra å levere næringsoppgave etter første ledd bokstav c skal dokumentere transaksjoner mv. i samsvar med bokføringsloven § 10 og § 11 og bokføringsforskriften kapittel 5, 6 og 8. Dokumentasjonen skal oppbevares i samsvar med bokføringsloven § 13, jf. bokføringsforskriften kapittel 7 og 8. Dersom det ikke blir levert melding for beregning av personinntekt settes personinntekten til samme beløp som næringsinntekten og negativ beregnet personinntekt kan ikke fremføres.
- (4) Skattekontoret kan fritta virksomhet som skal svare utførselsavgift på kull etter lov 17. juli 1925 nr.2 fra plikt til å sende næringsoppgave når tungtveiende grunner foreligger. Det må på annen måte sannsynliggjøres at virksomheten ikke har hatt noe skattepliktig overskudd, og virksomheten må fremlegge tilstrekkelige opplysninger til å beregne utførselsavgiften.

Hvilke skattepliktige som er fritatt fra å levere næringsoppgaven og utskrift av konti som har betydning for vurderingen av næringsoppgaven, følger av første ledd i forskriften.

Skattepliktige er for det første fritatt hvis han ikke driver virksomhet eller leier ut bolig- eller fritidseiendom hvor leieinntektene er skattefrie.

Videre kan personlig skattepliktig som driver virksomhet, og som har samlet driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000, fritas fra plikten til å levere næringsoppgave. Dette fremgår av forskriften § 8-2-1 første ledd bokstav c.

Bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-1, viderefører forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave § 1 nr. 1 første ledd og forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom. Den viderefører også forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 1 tredje ledd, som gir reglene i forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom tilsvarende anvendelse.

Annet ledd viderefører forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave § 1 nr. 1 annet ledd om hvem fritaket i første punktum ikke gjelder for. Skattepliktige etter svalbardskatteloven omfattes ikke av dagens fritaksbestemmelser, og dette er tatt inn i bestemmelsens annet ledd bokstav j.

Tredje ledd viderefører forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave § 1 nr. 2 og § 2, om hvordan skattepliktige som er fritatt fra å levere næringsoppgave etter første ledd bokstav c skal dokumentere transaksjoner mv. Bestemmelsen viderefører også at personinntekten i slike tilfeller settes til samme beløp som næringsinntekten, og at negativ beregnet personinntekt ikke kan fremføres dersom melding for beregning av personinntekt ikke leveres.

Skattekontoret kan fritta virksomhet som skal svare utførselsavgift på kull etter lov 17. juli 1925 nr. 2 fra plikt til å sende næringsoppgave når tungveiende grunner foreligger. Dette står nå i fjerde ledd, som viderefører forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 3.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Plikten til å levere skattemelding gjelder som hovedregel alle som i inntektsåret har hatt formue og/eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter norsk skattelov, herunder særlover. Dette gjelder selv om gjelden overstiger verdien av eiendelene og/eller kostnadene overstiger skattepliktig inntekt.

Det avgjørende for plikten til å levere skattemelding vil fortsatt være om den skattepliktige er skattepliktig etter norsk intern rett. Det fritar ikke

**Meldeplikt for
skattepliktig her i
landet**

for leveringsplikt at det foreligger fritak for skatteplikt etter skatteavtaler som Norge har inngått med andre land.

Plikten gjelder også for personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet som har inntekt eller formue som er skattepliktig til Norge. Det fritar ikke at Norge etter skatteavtalen ikke har rett til å beskatte inntekten/formuen. Det kreves ikke at skattemeldingen for skattepliktige med begrenset skatteplikt omfatter annet enn den formue og inntekt som er skattepliktig til Norge.

Tilsvarende plikt gjelder for person som har tatt fast opphold i utlandet, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1 tredje ledd.

Meldeplikten gjelder ikke for utenlandske aksjonærer som faller inn under reglene om kildeskatt på utbytte etter skatteloven § 10-13. Det er det utdelende selskapet eller innlåner som har meldplikt etter reglene om trekk i § 8-8 tredje ledd.

Ektefeller som begge har formue og/eller inntekt, omfattes av meldeplikten hver for seg. Én ektefelle kan således ikke gjøres ansvarlig for den andre ektefellens manglende levering av skattemelding eller manglende opplysninger i skattemeldingen, se HRD Rt. 2006/1598 i Utv. 2007/11.

Bestemmelsen om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene påla å levere selvangivelse, jf. ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 1 bokstav b, er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. I medhold av § 10-1 **Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.**, kan myndighetene innhente opplysninger fra «andre» for å avklare om det foreligger skatteplikt. Tvil om hvorvidt noen er skattepliktig eller ikke, må avklares på annen måte enn ved å pålegge levering av skattemelding.

Plikten til å levere skattemelding gjelder også personer som er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 3-2, og ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd. Dette omfatter både personer som er bosatt på Svalbard, personer med midlertidig opphold som utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet og skattlegging ved lønnstrekk. Se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnet «Svalbard».

Meldeplikt for skattepliktig etter svalbardskatteloven

Plikten til å levere skattemelding gjelder også den som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Loven gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum mv. i petroleumsskatteloven § 1.

Meldeplikt for skattepliktig etter petroleumsskatteloven

Hvordan de ulike skattemeldingene skal leveres er behandlet nærmere under § 8-2 **fjerde ledd** og under **Levering og leveringsformer** i § 8-1.

§ 8-2 annet ledd

Lovtekst

Foreldre skal ta barns formue og inntekt med i sin skattemelding når fastsettingen skal skje samlet med foreldrenes formue og inntekt. Barn som ikke har annen inntekt eller formue, er fritatt fra å levere skattemelding.

Annet ledd om barns formue og inntekt viderefører ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 3.

I utgangspunktet har barn som har formue og/eller inntekt, plikt til å levere skattemelding. Barns formue og/eller inntekt som fastsettes hos foreldrene, skal imidlertid tas med i foreldrenes skattemelding. Barnet skal da ikke levere egen skattemelding, med mindre det har inntekt som skal fastsettes hos barnet selv. Se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnet «Barn og ungdom».

§ 8-2 tredje ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som myndighetene mottar etter reglene i kapittel 7. Skattemyndighetene kan endre skattemeldingen med opplysninger som nevnt i første punktum, før meldingen er levert av den skattepliktige, dersom den skattepliktige blir varslet om dette.

Forhåndsutfylt skattemelding

Tredje ledd lovfester ordningen der skattemyndighetene sender ut skattemeldinger med forhåndsutfylte opplysninger for formues- og inntektsskatt. Forhåndsutfyllingen skjer med informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som tredjeparter har gitt etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#).

Bestemmelsen gir også skattemyndighetene adgang til å korrigere opplysningene i skattemeldingen etter at meldingen er gjort tilgjengelig for den skattepliktige, men før den skattepliktige har fastsatt skattegrunnlaget. Endringene må varsles.

§ 8-2 fjerde ledd

Lovtekst

Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt, kan unnlate å levere skattemeldingen når meldingen er riktig og fullstendig utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som framgår av den forhåndsutfylte skattemeldingen.

Leveringsfritak

Fjerde ledd lovfester bestemmelser om leveringsfritak for skattepliktige som mottar forhåndsutfylt skattemelding for lønnstakere og pensjonister. Ordningen er en videreføring av forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse, men med en språklig justering

ved at «korrekte» opplysninger i lovteksten er erstattet med «riktige» opplysninger. Endringen er ikke ment å medføre noen realitetsendring.

Personlige skattepliktige som skattemyndighetene ikke har registrert som eiere av enkeltpersonforetak eller som deltaker i selskap med deltakerfastsetting, vil som hovedregel motta skattemelding for lønnstakere og pensjonister. Dette vil også gjelde personer som er bosatt i utlandet og som er begrenset skattepliktig for lønnsinntekt. Skattepliktige som har mottatt slik skattemelding, er omfattet av leveringsfritaket. Hvis de forhåndsutfylte opplysningene ikke er riktige eller fullstendige, må det innen fristens utløp leveres skattemelding med korrigerende opplysninger. Dette gjøres ved å:

- levere den elektronisk
- levere den på papir med tilføyelser og/eller korrigeringer i undertegnet stand

Lønnstakere og pensjonister mv.

Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Skattepliktige som har mottatt skattemelding for lønnstakere og pensjonister uten å ha levert korrigerende melding innen fristens utløp, anses å ha levert skattemelding med de forhåndsutfylte opplysningene.

Regelen om selvangivelsesfritak for pensjonister er ikke videreført.

Regelen om selvangivelsesfritak for sjøfolk er opphevet og erstattet med et alminnelig leveringsfritak. Dette innebærer at denne gruppen skal følge lovens vanlige regler for fastsetting av formues- og inntektsskatt; de vil ha plikt til å levere skattemelding, rett til å benytte leveringsfritak, rett til å sende endringsmelding og krav på å få skatteoppgjør. I praksis vil den største forskjellen fra tidligere være at sjøfolk bosatt i utlandet vil få tilsendt en forhåndsutfylt skattemelding.

Sjøfolk

Personlige skattepliktige som skattemyndighetene har registrert som næringsdrivende fordi de driver eller har drevet næringsvirksomhet, mottar skattemelding for næringsdrivende mv. Tilsvarende gjelder dem som skattemyndighetene har registrert som deltakere i selskap med deltakerfastsetting. Skattepliktige som har mottatt slik skattemelding, omfattes ikke av ordningen med leveringsfritak. Dette innebærer at skattemeldingen må leveres selv om skattepliktig i inntektsåret ikke har vært eier av noe enkeltpersonforetak eller er deltaker i selskap med deltakerfastsetting, og selv om vedkommende ikke har tilføyelser eller korrigeringer til de forhåndsutfylte opplysningene.

Personlige næringsdrivende

Leveringsplikt

Personlige skattepliktige som har fått tilsendt skattemelding for næringsdrivende og alle etterskuddspliktige skattepliktige skal levere skattemeldingen elektronisk. Fra 2016 er det ikke anledning til å levere skattemeldingen på papir.

Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Deltakere i selskap med deltakerfastsetting har ikke selvstendig bokføringsplikt for deltakelsen i det ansvarlige selskapet. Bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt påhviler selskapet.

Selskapets levering av selskapsmelding og deltakermelding fritar ikke den enkelte deltaker fra plikten til selv å gi skattekontoret de nødvendige opplysningene om selskapsdeltakelsen i sin egen skattemelding. Deltakeren skal ta med formue og inntekt i skattemeldingen og levere deltakermelding med opplysninger om formue og inntekt fra selskapet som et vedlegg til skattemeldingen.

Deltakerne har et selvstendig ansvar for at opplysningene vedrørende selskapsdeltakelsen er riktige og fullstendige.

Se også selskapsmelding for selskaper med deltakerfastsetting i [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#).

Skatleggingsperioder og leveringsfrister

Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om den skattepliktiges formue pr. 1. januar i skattefastsettingsåret og inntekts- og fradragposter fra foregående kalenderår, jf. forskriften § 8-2-2 første ledd.

Avvikende regnskapsår kan legges til grunn som skatleggingsperiode for regnskapspliktige skattepliktige som er gitt unntak i medhold av regnskapsloven § 1-7 første ledd annet, tredje eller fjerde punktum. Dette følger av forskriften § 8-2-2 annet ledd, og er en videreføring av ligningsloven 1980 § 4-4 nr. 2.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 Skatleggingsperiode

(1) Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om den skattepliktiges formue per 1. januar i skattefastsettingsåret og inntekts- og fradragposter fra foregående kalenderår.

(2) Et annet regnskapsår enn kalenderåret kan legges til grunn som skatleggingsperiode av regnskapspliktige skattepliktige som er gitt unntak i medhold av regnskapsloven § 1-7 første ledd annet, tredje eller fjerde punktum. Årsoppgjøret skal ikke omfatte mer enn 12 måneder. Skattepliktige som går over til å nytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal levere særskilte opplysninger for tiden mellom avslutningen av det forrige og begynnelsen av det nye regnskapsåret.

Fristen for å levere skattemeldingen følger av forskriften § 8-2-3.

Næring

Skattemelding skal leveres innen utgangen av mai i året etter skatleggingsperioden for selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd, for selskap som skal levere selskapsmelding etter skatteforvaltningsloven § 8-9 og for eier av enkeltpersonforetak. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 4-7 nr. 1 bokstav a for selskap og enkeltpersonforetak. I praksis har også selskap som skal levere selskapsmelding etter skatteforvaltningsloven § 8-9 hatt frist innen utgangen av mai.

Leveringsfristen for andre skattepliktige er innen utgangen av april i året etter skattleggingsperioden. Første ledd bokstav b viderefører ligningsloven 1980 § 4-7 første ledd bokstav b.

Andre skattepliktige

Ektefeller som har forskjellig frist kan benytte den lengste fristen. Dette følger av den nye bestemmelsen i § 8-2-3 annet ledd.

Det følger av tredje ledd at deltakere i selskap som skal levere selskapsmelding etter skatteforvaltningsloven § 8-9 skal levere skattemeldingen innen utgangen av mai. De har samme frist som selskapet, og bestemmelsen innebærer at dersom selskapet får utsatt leveringsfristen etter § 8-2-4 så gjelder den utsatte fristen også for deltakerne i selskapet.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 Leveringsfrist

(1) Skattemelding skal leveres

a) innen utgangen av mai i året etter skattleggingsperioden for selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd, for selskap som skal levere selskapsmelding mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-9 og for eier av enkeltpersonforetak,

b) innen utgangen av april i året etter skattleggingsperioden for andre skattepliktige, herunder skattepliktige som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum.

(2) Ektefeller med forskjellig frist kan benytte den lengste fristen.

(3) Deltaker i selskap som skal levere selskapsmelding etter skatteforvaltningsloven § 8-9 har samme frist som selskapet.

Forskriften § 8-2-5 har regler om søknad om utsatt leveringsfrist.

Utsatt leveringsfrist

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-5 Søknad om utsatt leveringsfrist

(1) Skattekontoret kan etter søknad gi utsatt leveringsfrist etter § 8-2-3 første ledd

a) når det blir godtgjort at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere skattemelding innen fristen, eller

b) til regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av skattemeldingen, for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må gjelde navngitte skattepliktige. Det kan ikke gis utsettelse lenger enn til 30. juni i skattefastsettingsåret.

(2) Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter § 8-2-3 første ledd, med inntil en måned for grupper av skattepliktige. Dette gjelder likevel ikke for skattepliktige som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum..

Skattepliktige kan søke om utsatt leveringsfrist, og forskriftens første ledd viderefører ligningsloven 1980 § 4-7 nr. 3 og 4. Søknaden kan være enten skriftlig eller elektronisk. Regnskapsfører og revisor kan også søke om utsatt leveringsfrist for en mindre andel navngitte klienter.

Skattedirektoratet kan også forlenge den alminnelige leveringsfristen med inntil en måned for grupper av skattepliktige etter annet ledd. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 4-7 nr. 5. Ligningsloven 1980 § 4-7 nr. 6 og forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir, videreføres ikke.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 Revisors signatur

Når skattepliktige har plikt til å ha revisor, skal næringsoppgave være signert av revisor.

Forhåndsfastsetting

Emnet vil bli oppdatert og utvidet ved 1.revisjon av håndboken våren 2017. Se også veiledning på Skatteetaten.no.

Forhåndsfastsetting

Forskriften § 8-2-4 har bestemmelser om rett og plikt til å levere skattemelding for inneværende skattleggingsperiode. Dette erstatter reglene om forhåndsligning. Forhåndsfastsetting av skattegrunnlaget skjer ved at skattepliktig leverer skattemelding med opplysninger om det aktuelle inntektsåret på samme måte som ved ordinær fastsetting av formues- og inntektsskatt. Ordningen reguleres i medhold av forskriftsbestemmelsene som angir leveringsfristene for de ulike skattemeldingene.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 Levering av skattemelding i skattleggingsperioden

(1) Før et midlertidig opphold i landet opphører for skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, kan det leveres skattemelding med opplysninger om inntekt for inneværende skattleggingsperiode.

(2) Før oppløsning av bo, selskap eller annen skattepliktig innretning skal det leveres skattemelding med opplysninger om inntekt for inneværende skattleggingsperiode. Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt frem til slutningsdagen eller oppløsningsdagen.

(3) Når skattemelding leveres i skattleggingsperioden etter første eller annet ledd, skal det også leveres skattemelding for formue og inntekt for foregående skattleggingsperiode dersom denne ennå ikke er levert.

Personer som har hatt et midlertidig opphold i landet, kan levere skattemelding før oppholdet opphører hvis de er skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-3. Dette følger av forskriften § 8-2-4 første ledd. Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt fram til dagen for avreise. Dette gir de utenlandske arbeidstakerne som ønsker det, en mulighet til å gjøre opp sine skatteforpliktelser før de forlater landet.

Levering av skattemelding skal skje før bo slutes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses. Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt frem til slutningsdagen (for boer) eller oppløsningsdagen. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 4-7 nr. 8. Den skattepliktige er samtidig pålagt en plikt til å levere skattemelding for inntekt og formue for foregående skattleggingsperiode, dersom denne ennå ikke er levert.

Preklusjonsregelen fra bestemmelsen om forhåndsligning er ikke videreført. Bakgrunnen for dette er at det ikke er naturlig med en regel som fritar for skatt ved myndighetenes passivitet når grunnlaget for skatten skal fastsettes av den skattepliktige selv ved egenfastsetting.

§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av

- a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum
- c) mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum
- d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum
- e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven
- f) den reder, hovedsmann eller fisker som ved lottfiske leverer fisken til kjøperen, eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjøret for fisken.

(2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for en eller flere terminer. Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til e, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift. Delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigete, skal oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer, i skattemeldingen.

(3) Skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

Generelt

Bestemmelsen samler reglene om levering av alle typer skattemelding for merverdiavgift.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i forskrift, jf. [§ 8-15 Forskrifter mv.](#) Se nærmere under [Skattleggingsperioder og leveringsfrister.](#)

§ 8-3 første ledd

Lovtekst

Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av

- a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum
- c) mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum
- d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum
- e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven
- f) den reder, høvedsmann eller fisker som ved loffiske leverer fisken til kjøperen, eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjøret for fisken.

Bestemmelsen bygger på merverdiavgiftsloven §§ 15-1, 15-6 og 15-7 første og annet ledd, men har en mindre detaljert regulering av hva skattemeldingene skal inneholde.

De særskilte skattemeldingene som tidligere var regulert i merverdiavgiftsloven § 15-6 ble sett på som noe annet enn de ordinære skattemeldingene fordi de leveres av subjekter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Funksjonen til skattemeldingene er imidlertid den samme for alle, nemlig egenfastsetting av avgift og oppfylle opplysningsplikten om egne forhold. Opplysningene i skattemeldingen skal bygge på de til enhver tid gjeldende regnskaps- og bokføringsbestemmelsene.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Meldingens innhold

Skattemelding for merverdiavgift, RF-0002 (mva-melding), erstatter den tidligere omsetningsoppgaven for merverdiavgift. Den nye mva-meldingen gjelder transaksjoner fra 1. januar 2017. Mva-meldingen har 19 poster mot tidligere 11 poster. Det er tre nye poster som gjelder innførselsmerverdiavgift for varer. Videre er noen av de tidligere postene delt opp for å gjøre meldingen ryddigere. Du finner RF-0002 og veiledning til utfyllingen på Skatteetaten.no. Meldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Andre opplysninger

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med i bestemmelsen for å gjøre den mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innhold i denne skattemeldingen. «Andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift» kan gis i feltet «Tilleggsopplysninger/forklaring til avvik i postene over». Dette feltet må benyttes dersom skattepliktige mener det er nødvendig å gjøre skattekontoret oppmerksom på forhold som har betydning ved avgiftsoppgjøret. Dette må også ses i sammenheng med den alminne-

lige opplysningsplikten i § 8-1, som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Det er skattepliktig som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret som skal levere skattemelding. Begrepet skattepliktig omfatter både de som er registrert og de som skulle vært registrert, men som feilaktig har unnlatt å la seg registrere. Se [§ 1-2 første ledd bokstav b](#).

Meldeplikten

Bokstav b til f bestemmer at andre enn den som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal levere skattemelding. Mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum, skal levere RF-0005 når samlet kjøp for en termin overstiger kr 2 000, merverdiavgift ikke medregnet. Det samme gjelder mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum og mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum. Tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven skal levere RF-1292.

Når flere i fellesskap driver fiske, påhviler ansvaret for å levere skattemelding den reder, hovedsmann eller fisker som enten forestår leveringen av fisk til fiskesalgslag eller annen kjøper, eller som på båtens eller fiskerens vegne mottar oppgjør. En fisker som mottar lønn eller ren mannslott for deltagelse ombord på fiskefartøy, har ikke noe avgiftsansvar overfor staten i forbindelse med leveringen av fangsten. Vedkommende skal heller ikke registreres for merverdiavgift. En fisker som mottar lott for utleie av fartøy og/eller redskap under fiske, anses i likhet med leietaker å drive næringsvirksomhet i fiske, med plikt til å registrere seg for merverdiavgift og levere RF-0004 Skattemelding merverdiavgift primærnæring. Leievederlaget skal imidlertid ikke avregnes med den særskilte satsen i henhold til merverdiavgiftsloven § 5-8.

Spesielt om innførselsmerverdiavgift

Forvaltningen av innførselsmerverdiavgift ble overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Dette innebærer blant annet at virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Det vil si at denne gruppen skal gi opplysninger om innførselsmerverdiavgiften i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften, og ikke i tolldeklarasjonen som tidligere. Merverdiavgiften skal dermed ikke lenger betales til Tolletaten/trekkes på tollkreditten.

Skattemeldingen må leveres elektronisk. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1

§ 8-3 annet ledd

Lovtekst

Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for en eller flere terminer. Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til e, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift. Delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigete, skal oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer, i skattemeldingen.

Leveringsplikt

Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgifts- pliktig omsetning eller uttak i perioden. Dette gjelder RF-0002 Skatte- melding merverdiavgift alminnelig næring, RF-0004 Skattemelding merverdiavgift primærnæring og RF-1292 Skattemelding for foren- klet registreringsordning. Konsekvensen av manglende innlevering av skattemelding følger av [§ 12-1 første ledd](#), [§ 12-2 Skjønnsfastsetting](#) og [§ 14-1 Tvangsmulkt](#). For å unngå for sen levering av skattemeldingen, blir det i en del tilfeller sendt skattemeldinger med tallet null eller en skattemelding basert på et regnskap som ikke er ajour. Når regnskapet er ferdigstilt blir det sendt inn endringsmelding for terminen. En slik fremgangsmåte kan medføre ileggelse av tilleggs katt etter [§ 14-3 Til- leggsskatt](#).

Fritak fra leveringsplikt

Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for én eller flere terminer.

Delt virksomhet

Kravet om å gi opplysninger om innførselsmerverdiavgiften i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften, omfatter også merverdiavgiftspliktige med såkalt «delt» virksomhet. Dette innebæ- rer at deler av virksomheten består av avgiftspliktig omsetning slik at virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, mens deler av virksomheten ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven. Avgiftspliktige som driver delt virksomhet skal gi opplysninger om og betale innførselsmerverdiavgift også for den ikke avgiftspliktige delen av virksomhe- ten i samme skattemelding som for den innenlandske merverdiavgiften. Innførselsmerverdiavgift knyttet til den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig skal føres som utgående avgift uten en korresponde- rende inngående avgift, fordi denne delen av anskaffelsen ikke vil være fradragberettiget.

Kommuner mv. som har rett til kompensasjon for innførselsmerverdi- avgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift omfattes av ordningen. Forutsetningen er at kommunen er registrert i Merverdiav- giftregisteret, noe de fleste kommuner er. En kommune som innfører en vare som er til bruk i den kompensasjonsberettigede delen av virksom- heten, må i tilfelle føre utgående innførselsavgift i omsetningsoppgaven, og så kreve tilsvarende avgift refundert i kompensasjonsoppgaven.

§ 8-3 tredje ledd

Lovtekst

Skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

Skattepliktig som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel. Dette gjelder virksomheter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet og privatpersoner. Denne gruppen oppfyller plikten til å levere skattemelding ved å føre opp og beregne innførselsmerverdiavgift på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Det vil si at tolldeklarasjonen benyttes som skattemelding for denne gruppen skattepliktige.

Skattleggingsperioder og leveringsfrister

Det er regler om skattleggingsperioder i fire underkapitler i forskriftens kapittel 8. Med noen få unntak, er reglene en videreføring av tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven.

Forskriften § 8-3-1 regulerer den alminnelige skattleggingsperioden med innlevering av skattemelding seks ganger i året, og hver termin er på to måneder. Bestemmelsen er en videreføring av mval. § 15-2.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1 Alminnelig skattleggingsperiode

Skattemelding for merverdiavgift skal leveres periodevis. Hver skattleggingsperiode omfatter to kalendermåneder. Første periode er januar og februar, andre periode er mars og april, tredje periode er mai og juni, fjerde periode er juli og august, femte periode er september og oktober og sjette periode er november og desember.

Etter bokføringsloven § 7 annet ledd skal bokføringen skje så ofte som virksomhetens art eller omfang tilsier, men alltid innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Dette medfører at alle som har to måneders skattleggingsperiode, må ajourføre bokføringen hver annen måned. Andre skattesubjekter må ajourføre regnskapet hver fjerde måned eller en gang i året, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1.

Det er i forskriften § 8-3-2 innført en bestemmelse som gir skattekontoret adgang til å kreve innlevering av skattemelding hver måned for en periode på inntil 12 måneder dersom opplysningsplikten ikke er overholdt ved at innleveringsfristen gjentatte ganger og i vesentlig grad er overtrådt.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-2 Endring av skattleggingsperiode ved mislighold av opplysningsplikten

(1) Dersom en skattepliktig gjentatt og i vesentlig grad har overtrådt sin opplysningsplikt kan skattekontoret bestemme at skattemeldingen skal leveres månedlig for en periode på inntil 12 måneder.

Skattleggingsperioder

Alminnelig skattleggingsperiode

Månedlig skattleggingsperiode

(2)Ved avgjørelsen av om skattemeldingen skal leveres månedlig kan det også legges vekt på at betalingsplikten ikke er blitt overholdt.

(3)Skattepliktig som har levert månedlig skattemelding og betalt skyldig merverdiavgift til rett tid i den perioden som er fastsatt etter første ledd, skal deretter levere skattemelding etter reglene i § 8-3-1.

Skattekontoret bestemmer hvor lenge den skattepliktige skal levere månedlige skattemeldinger, for en periode begrenset oppad til ett år. I prp. 1 LS (2015-2016) legges det til grunn at det må foreligge to eller flere vesentlige overtredelser av meldeplikten i løpet av de to siste årene for at det skal vurderes å endre til månedlige skattemeldinger. I vurderingen kan skattekontoret legge vekt på at betalingsfristen ikke er overholdt. Mislighold av betalingsplikten kan ikke alene begrunne at en virksomhet pålegges å sende månedlig skattemelding. Det anses også som mislighold av opplysningsplikten at det avdekkes at en oppgave som er levert inneholder vesentlige mangler. Dersom skattepliktige ikke overholder innleverings- og betalingsfristene i perioden hvor skattemeldingen skal leveres månedlig, må han fortsette å levere månedlige skattemeldinger inntil han har overholdt opplysningsplikten og betalingsplikten i den perioden som er angitt i vedtaket om månedlig skattemelding. Det er opp til skattemyndighetene å vurdere hvor lenge den enkelte skattepliktige skal pålegges å levere månedlig skattemelding, men perioden er uansett begrenset til ett år om gangen.

Årlig skattleggingsperiode

Den skattepliktige kan søke om årlig skattleggingsperiode (tidligere årsterminoppgave) dersom omsetningen er lavere enn én million kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Dette følger av forskriften § 8-3-3. Bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 15-3. I tillegg er det innført en kvalifikasjonsperiode på ett år for nyregistrerte skattepliktige.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-3 Skattleggingsperiode ved lav omsetning

(1)Dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i løpet av et kalenderår ikke overstiger en million kroner, merverdiavgift ikke medregnet, kan skattekontoret samtykke i at skattemelding skal leveres en gang i året. Skattleggingsperioden er kalenderåret.

(2)Det er et vilkår at skattepliktig har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret med alminnelig skattleggingsperiode i minst 12 måneder og i denne perioden har overholdt sin opplysnings- og betalingsplikt.

Kvalifikasjonsperiode

Det leveres én skattemelding i året, og skattleggingsperioden er kalenderåret. Hvis vilkårene i forskriften er oppfylt, kan alle skattepliktige, inkludert norskregistrerte utenlandske foretak (NUF), søke om å levere årlig skattemelding. Som et tiltak for å forebygge restanseoppbygging og svindel er det fra 1. januar 2017 innført en kvalifikasjonsperiode for bruk av årlig skattemelding ved lav omsetning. En skattepliktig må ha vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret med alminnelig skattleggingsperiode i minst 12 måneder før han kan innvilges årlig skattleggingsperiode. I denne perioden må han ha overholdt opplysnings- og betalingsplikten.

Søknadsfrister ved endring av skattleggingsperiode fremgår av forskriften § 8-3-4 og er en videreføring av merverdiavgiftsforskriften § 15-3-1 første og tredje ledd.

Søknadsfrister ved endring av skattleggingsperiode

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-4 Søknadsfrister ved endring av skattleggingsperiode

(1) Søknad om å levere skattemelding en gang i året må være kommet fram til skattekontoret senest 1. februar for at endringen skal kunne gis virkning for inneværende kalenderår.

(2) Søknad om endring til alminnelig skattleggingsperiode etter § 8-3-1 må være kommet fram til skattekontoret senest 1. desember for å kunne gis virkning fra 1. januar året etter. Endringen skal gjelde for minst to påfølgende kalenderår.

For skattepliktige som leverer årlig skattemelding, gjelder de samme regler for tilbakegående avgiftsoppgjør som for skattepliktige med to-månedlige skattemeldinger. Kravet kan fremmes ved å ta det med i skattemeldingen senest tre år etter registreringen.

I forskriften § 8-3-5 er det regler om skattekontorets adgang til å avslå søknad om retten til å levere skattemelding årlig, og skattekontorets adgang til å tilbakekalle retten til å levere slik skattemelding. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsforskriften § 15-3-3.

Avslag på søknad om årlig skattleggingsperiode

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-5 Avslag på søknad og tilbakekall av retten til å ha årlig skattleggingsperiode

(1) Skattekontoret kan avslå en søknad om å levere skattemelding etter § 8-3-3 eller bestemme at retten til å levere slik skattemelding skal tilbakekalles dersom

- a) skattepliktig ikke har overholdt sin opplysnings- eller betalingsplikt,
- b) skattepliktig i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i skatteforvaltningsloven eller merverdiavgiftsloven eller
- c) omsetningen i løpet av kalenderåret overstiger beløpsgrensen.

(2) Vedtak om tilbakekall av retten til å levere skattemelding en gang i året skal gjelde for minst to påfølgende kalenderår.

(3) Når overtredelse som nevnt i første ledd er vesentlig kan vedtak om tilbakekall av retten til å levere skattemelding en gang i året gis virkning allerede for det kalenderår overtredelsen gjelder. Første ledd bokstav c anses som vesentlig overtrådt når omsetningen har oversteget beløpsgrensen med minst 25 prosent og skattepliktige burde ha forutsett dette.

Bestemmelsen om at skattekontoret kan avslå en søknad om å levere årlig skattemelding, skal forhindre at skattepliktige som tidligere har vist manglende betalingsvilje eller -evne får levere slik melding. Dette fordi faren for at skattepliktige feildisponerer eller bevisst unnlater å betale avgift er større når skattleggingsperioden er ett år.

Dette gjelder både når skattepliktig ikke har overholdt sin leverings- eller betalingsplikt, i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven eller at omsetningen i løpet av kalenderåret overstiger beløpsgrensen.

Ved vurderingen skal det særlig legges vekt på størrelsen på forfalte og ikke betalte avgiftsbeløp, hvorvidt betalingsforpliktelsen er overtrådt for flere perioder, om overtredelsen ligger langt tilbake i tid eller om

skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene.

Det anses bl.a. som en overtredelse av vesentlig grad dersom det ikke fremmes søknad om registrering innen utløpet av den terminen beløpsgrensen ble passert, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-12-1 første ledd, som stiller krav om at søknad om registrering skal sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene for registrering er oppfylt, jf. mval. § 2-1 første ledd. Det vil si at søknad om registrering må sendes senest 28. februar dersom omsetningen overstiger beløpsgrensen i 1. termin.

Har skattepliktig sendt skattemelding og betalt skyldig beløp innen fristen, vil skattepliktig likevel ikke kunne få årlig skattemelding etter en registreringsperiode på 12 måneder hvis registreringsmeldingen ble sendt inn etter fristen. Skattepliktig er her henvist til å vente til pliktene har vært overholdt i ett år.

**Tilbakekalling
av retten til årlig
skattleggings-
periode**

Tilsvarende skal bestemmelsen om at skattekontoret kan tilbakekalle retten til å levere årlig skattemelding forhindre at næringsdrivende som har vist manglende betalingsvilje eller -evne eller ikke overholder meldeplikten, fortsatt får levere årlig skattemelding. Den vil også gjelde for overtredelse av andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven, eksempelvis unnlattelse av å oppfylle opplysningsplikten i [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#). Som hovedregel vil mislighold av bestemmelsene innebære at skattepliktig må levere tomåneders skattemeldinger, men skattekontoret kan bestemme at dette unnlates ved mindre overtredelser.

Også ved overskridelse av beløpsgrensen på én million kroner, er hovedregelen at den næringsdrivende må levere tomåneders skattemeldinger. Skattemyndighetene kan imidlertid unnlate å endre skattleggingsperioden om overskridelsen er ubetydelig eller skyldes for eksempel et salg av enkeltstående driftsmiddel på slutten av året, og det må forventes at omsetningen neste år ikke vil overstige beløpsgrensen.

Vedtak om tilbakekall gjelder for minst to påfølgende kalenderår.

**Virkningstidspunkt
for tilbakekall**

Normalt skal endring av skattleggingsperiode til tomånedlige skattemeldinger gis virkning fra 1. januar etter det kalenderåret den næringsdrivende har årlig skattleggingsperiode for. Dette gjelder uavhengig av når vedtak fattes. Det presiseres at det ved endring av terminlengden ikke skal gis fritak for innlevering av tomånedlige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven § 8-3 annet ledd annet punktum. Når overtredelse som nevnt i § 8-3-5 første ledd er vesentlig, kan tilbakekallet etter tredje ledd gis virkning allerede for det kalenderåret overtredelsen gjelder. Dette innebærer at skattemyndighetene endrer terminlengden allerede fra begynnelsen av det kalenderåret skattesubjektet har årlig skattemelding for.

Det å gi et vedtak om tilbakekall av retten til å levere årlig skattemelding tilbakevirkende kraft er en forholdsviss streng reaksjon. Dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Ved overskridelse av beløpsgren-

sen, forbeholdes reaksjonen skattepliktige som forsettlig eller uaktsomt innvilger seg selv merverdiavgiftskreditt ved å spekulere i oversteget beløpsgrense med minst 25 %. Forsinkelsesrenter vil bli beregnet etter de alminnelige regler, jf. skattebetalingsloven § 11-1.

Tidligere praksis vil fortsatt få betydning for vurderingene av om årlig skatteleggingsperiode skal innvilges eller tilbakekalles:

Enkelt saker

Et skattekontor tilbakekalte retten til å levere årsterminoppgave for en virksomhet med årlig omsetning over fire millioner kroner. Virksomheten påklaget vedtaket med begrunnelse om at alle utgiftene i virksomheten påløp i juli måned, mens inntektene ble opparbeidet i perioden november til juli. Skattedirektoratet opprettholdt skattekontorets vedtak og uttalte at det ikke er åpnet for at virksomheter med høy omsetning skal kunne innvilges/opprettholde årsterminoppgaver ut fra andre kriterier.

En virksomhet hadde vært registrert i merverdiavgiftsmanntallet med årsterminoppgaver siden 2004. Omsetningsoppgave for 2008 viste at omsetningen hadde øket til ca. kr 1 200 000, og virksomheten ble varslet om endring til tomåneders terminoppgaver fra og med 1. termin 2009. Virksomheten søkte om fortsatt å kunne levere årsterminoppgave. Det ble opplyst at virksomheten hadde inngått kontrakt med Statens Vegvesen om levering av avgiftsfrie tjenester knyttet til offentlig veg og derfor ville det bli levert 0-oppgaver. Skattekontoret avslo søknaden. I klagen ble det anført at avslaget var feil fordi det ikke var lagt vekt på hvilken type omsetning virksomheten hadde. Selv om omsetningen ville overstige kr 1 000 000, måtte det anses som lav omsetning da omsetningen var avgiftsfri. Skattedirektoratet uttalte at omsetningen var omfattet av fritaket i tidligere lov § 16 første ledd nr. 13 (ny lov § 6-7 første ledd som ble opphevet fra 1. januar 2013). Næringsdrivende med slik omsetning driver virksomhet omfattet av merverdiavgiftsloven, og skal derfor registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Den næringsdrivende er fritatt fra å beregne utgående avgift av sin omsetning, men har rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Hvorvidt omsetningen er fritatt fra merverdiavgift, er ikke forhold som tillegges vekt ved vurderingen av om en virksomhet skal kunne levere årsterminoppgave.

En virksomhet solgte i 2008 et driftsmiddel, hvilket medførte at omsetningen oversteg én million kroner. Skattekontoret varslet endring til tomåneders terminer. Det ble opplyst at salget var et engangstilfelle og skattekontoret lot derfor virksomheten bli stående med årsterminplikt. Virksomheten anmodet om betalingsavtale 6. mars, da vedkommende så at han ikke kunne betale hele oppgavebeløpet ved forfall den 10. mars. Skattekontoret inngikk betalingsavtale og satte virksomheten over på tomåneders omsetningsoppgaver da betalingsplikten ikke var overholdt. Vedtaket ble påklaget. Skattekontoret fant etter en konkret helhetsvurdering å omgjøre vedtaket om endring av oppgavetermin. Det ble særlig vektlagt at anmodning om betalingsavtale kom inn før forfall samt at det i brev om inngått betalingsavtale ikke ble varslet om at en konsekvens av avtalen ville bli overgang til tomåneders terminer.

Fylkesskattekontoret avholdt bokettersyn hos en avgiftspliktig som hadde fått innvilget årsterminoppgave. Bokettersynet avdekket flere overtredelser av merverdiavgiftsloven, og overtredelsene ble ansett som vesentlige iht. tidligere forskrift nr. 122 (FMVA § 15-3). Den avgiftspliktige ble derfor pålagt å levere tomåneders

Omsetningen overstiger beløpsgrensen

Avgiftsfri omsetning har ikke betydning

Omgjøring av endring av oppgavetermin

Dobbel straff

omsetningsoppgave. I klagen ble det anført at vedtaket om å endre terminlengden fra 1 år til 2 måneder måtte betraktes som en straffereaksjon, som kom i tillegg til en straffereaksjon ved bøtelegging. Til denne påstanden skrev fylkesskattekontoret i brev datert 6. mai 2004 til Skattedirektoratet: «Utgangspunktet er at man antar at kontrollmulighetene er større for avgiftsmyndighetene ved ordinær oppgaveplikt. Formålet med forvaltningens adgang til å pålegge ordinær oppgaveplikt etter forskriften § 6 (FMVA § 15-3-3) er således å minske den næringsdrivendes muligheter til å feildisponere avgift eller mer eller mindre bevisst overtre merverdiavgiftslovens bestemmelser. Formålet ved å endre terminlengden er således å øke myndighetenes kontrollmulighet, og ikke sanksjonering av den næringsdrivende.» Fylkesskattekontoret viste i den forbindelse til Høyesteretts kjennelse av 23. september 2003 HRD Rt. 2003/1221, der ileggelse av konkurskarantene ut fra det formål å forhindre at konkursdebitor eller et selskaps ledelse, stifter eller leder nye selskaper, ikke ble ansett å være straff.

Skattedirektoratet hadde intet å bemerke til fylkesskattekontorets vurdering av forholdet til dobbel straff.

Opplysningsplikt og tilbakevirkning

En forholdsvis nystartet avgiftspliktig virksomhet hadde fått innvilget årsterminoppgave. Avgiftspliktig omsetning for de fire første terminene i 2003 viste en omsetning på om lag 950 000 kroner. Firmaet informerte fylkesskattekontoret om omsetningsstørrelsen i oktober 2003. Samlet omsetning for 2003 ble på nesten 1,5 million kroner. Fylkesskattekontoret fattet vedtak om omgjøring til tomåneders oppgaveplikt, og beregnet forsinkelsesrenter for 1.–4. termin 2003. Begrunnelsen for vedtaket var at virksomheten burde forutsett at omsetningen for 2003 ville overstige en million og endret til tomåneders oppgaveplikt på et tidligere tidspunkt. I klagen ble det fremhevet at virksomheten ansatte en person i november 2002, og det var usikkerhet knyttet til hvor mye han ville omsette for i 2003. Omsetningsøkningen i 2003 ble derfor større enn forventet. Skattedirektoratet la til grunn at klager hadde oppfylt sin opplysningsplikt etter tidligere forskrift nr. 122 § 4 (FMVA § 15-3-2). Det ble ikke lagt til grunn at virksomheten forsettlig planla å innvilge seg selv momskreditt ved å spekulere i oversteget beløpsgrense med over 25 %. I enhver nystartet virksomhet vil det herske en grad av usikkerhet, og Skattedirektoratet så ikke at det i dette tilfellet var utvist forsett eller uaktsomhet. Kontrollhensyn tilsier en streng oppfølging av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og tilhørende forskrifter vedrørende oppgave- og betalingsplikten, men etter Skattedirektoratets vurdering ville de kontrollhensyn Finanskomiteén så for seg under utarbeidelsen av dagjeldende forskrift bli ivaretatt med en delvis omgjøring av fylkesskattekontorets vedtak. Skattedirektoratet opprettholdt etter en konkret vurdering fylkesskattekontorets vedtak om endring av terminlengde til tomåneders, men med virkning fra og med 2004. Beregnede forsinkelsesrenter ved endring av terminlengden med tilbakevirkende kraft ble altså frafalt.

Meldeplikt ved høyere omsetning

Dersom skattepliktig som leverer årlig skattemelding ser at omsetningen vil overstige én million kroner i løpet av kalenderåret, skal det straks meldes fra til skattekontoret etter § 8-3-6.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-6 Meldeplikt ved høyere omsetning

Skattepliktig som leverer skattemelding etter § 8-3-3 og som ser at omsetningen vil overstige en million kroner i løpet av kalenderåret, skal straks melde fra til skattekontoret.

Forskriften § 8-3-7 har regler for skatteleggingsperiode for primærnæringen mv. og viderefører merverdiavgiftsloven § 15-4 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 15-4-1.

Skatteleggingsperiode for primærnæring mv.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-7 Skatteleggingsperiode for primærnæring mv.

(1) Skattepliktig innen fiske skal levere skattemelding en gang i året. Det samme gjelder skattepliktig innen skogbruk eller jordbruk med binæringer (husdyrhold, hagebruk, gartneri) som produserer og omsetter egne produkter. Skattepliktig som er frivillig registrert etter merverdiavgiftsloven § 2-3 annet og fjerde ledd skal også levere skattemelding en gang i året.

(2) For skattepliktig hvor formålet er å omsette eller foredle produkter fra jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk, herunder salgslag, fruktlager, meieri, slakteri, sagbruk mv., skal det leveres skattemelding etter § 8-3-1.

(3) Som husdyrhold anses avl, oppdrett og hold av husdyr, herunder tamrein og pelsdyr, til bruk i jord- og skogbruk eller for produksjon av melk, kjøtt, skinn, ull, egg mv. Likestilt med husdyrhold anses etter denne bestemmelse bihold.

(4) Som hagebruk eller gartneri anses dyrking av grønnsaker, frukt, bær og blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast o.l., samt tiltrekking av planter.

(5) Det skal også leveres skattemelding for primærnæringen for næringsvirksomhet som består i

a) utnyttelse av rett til jakt, fiske, jord, torv, sand, grus, stein, sanking av bær, kongler, mose, tang, tare o.l

b) utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som minst 60 prosent av tiden nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at virksomheten drives i tilknytning til jord- eller skogbruket og ikke utøves som selvstendig næring

(6) Skatteleggingsperioden for primærnæringen er kalenderåret

Bestemmelsen fastslår at skattepliktige innen fiske, skogbruk- eller jordbruk med binæringer skal levere skattemelding én gang i året. Virksomheter som er frivillig registrert med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 2-3 annet og fjerde ledd skal også levere skattemelding for merverdiavgift - primærnæring. Dette gjelder bortforpaktere av landbrukseiendom på minst fem dekar og utleiere av jordbruksarealer uten bygninger samt foreninger som har til formål å bygge og vedlikeholde skogsveier.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

For skattepliktig som leverer primærnæringsmelding, gjelder de samme regler for tilbakegående avgiftsoppgjør som for de med to-månedlige terminer. Etter FMVA § 8-6-1, kan et tilbakegående avgiftsoppgjør omfatte inngående merverdiavgift for anskaffelser foretatt før den to-månedlige terminen registreringen ble foretatt i. Kravet kan fremsettes ved innsending av skattemelding senest tre år etter registreringen.

Det er virksomheter som produserer og omsetter egne produkter av jordbruk med binæringer og skogbruk som kan levere skattemelding for merverdiavgift - primærnæring. Denne retten har ikke virksomheter som omsetter eller foredler slike produkter.

Fiskeoppdrett anses ikke som husdyrhold. Som tiltrekking av planter, anses tiltrekking av frøplanter for salg til produsent eller forbrukere.

Planteskolers tiltrekking av skogsplanter, anses derimot ikke som slik tiltrekking.

Næringsdrivende innen jord-, skogbruk eller fiske, som også driver annen registreringspliktig næringsvirksomhet, må i utgangspunktet levere både skattemelding for merverdiavgift - primærnæring og skattemelding for merverdiavgift - alminnelig næring. I femte ledd bokstav a og b, åpnes det opp for å ta med annen næringsvirksomhet. Forutsetningen er at virksomheten drives i tilknytning til jord- eller skogbruket og ikke utøves som selvstendig næring.

Eksempler på tjenester for andre som utøves med betydelige driftsmidler, er leiekjøring av traktor eller skurtresker på naboens jord eller skog, når disse benyttes minst 60 % av tiden i egen jord- eller skogbruksvirksomhet. Nyttets driftsmidlene mindre enn 60 % av tiden i eget jord- eller skogbruk, er beløpsgrensen kr 30 000, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd. Det er uten betydning om den andre virksomheten drives i en annen kommune enn primærnæringen.

Kortere skattleggingsperiode

Forskriften § 8-3-8, har regler for kortere skattleggingsperiode, og viderefører merverdiavgiftsloven § 15-5. Bestemmelsen har sin bakgrunn i hensynet til likviditeten hos eksportbedrifter, som i hovedsak har merverdiavgift til gode. Bestemmelsen setter vilkår og grenser for skattekontorets adgang til å gi kortere skattleggingsperiode. I tillegg er det en ny bestemmelse om månedlige skattemeldinger ved oversittelse av leveringsfristen.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-8 Kortere skattleggingsperiode

(1) Dersom inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 25 prosent, kan skattekontoret samtykke i at skattemeldingen leveres tolv ganger i året.

(2) Dersom inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 50 prosent, kan skattekontoret samtykke i kortere skattleggingsperiode enn det som følger av første ledd. Skattleggingsperioden kan likevel ikke settes kortere enn en uke.

(3) Når særlige forhold foreligger, kan skattekontoret samtykke i at skattepliktige innen primærnæringene følger de alminnelige skattleggingsperiodene

(4) Samtykke gis normalt for to år regnet fra første forkortede skattleggingsperiode

(5) Når skattekontoret har fattet vedtak etter § 8-3-2 leveres månedlige skattemeldinger.

Dersom inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med enten 25 eller 50 prosent, kan skattekontoret samtykke i at skattemeldingen leveres henholdsvis månedlig, halvmånedlig og ukentlig. Ved vurderingen er det fradragsberettiget inngående merverdiavgift som skal legges til grunn.

Skattepliktige innen primærnæringene kan søke om å følge de alminnelige skattleggingsperiodene, det vil si tomånedlig skattleggingsperiode. Dette kan bli aktuelt for en skattepliktig innen primærnæringene som ved siden av virksomhet i primærnæringen også driver annen skattepliktig virksomhet med omsetning som overstiger kr 30 000, se mer-

verdiavgiftsloven § 15-1 første ledd. Særlig dersom primærnæringen er integrert i den øvrige virksomheten, kan det være fordelaktig med en samlet skatteleggingsperiode. Søknader om å bruke alminnelig skatteleggingsperiode i jordbruk med binæringer og skogbruk, bør imøtekommes.

Kravet om at inngående merverdiavgift regelmessig skal overstige utgående merverdiavgift, er forstått slik at kravet må være oppfylt ved ordinær drift. Kravet til regelmessighet innebærer at en virksomhet som leilighetsvis får merverdiavgift til gode, for eksempel ved at det i enkelte skatteleggingsperioder foretas store innkjøp, likevel ikke er kvalifisert til kortere skatteleggingsperioder. Dette gjelder også virksomheter som er forhåndsregistrert, og hvor det i denne perioden bare påløper kostnader med fradragsberettiget merverdiavgift. Avvikende skatteleggingsperioder representerer et brudd på hensynet til skattesystemets symmetri, og ethvert avvik fra dette prinsippet bør derfor være godt begrunnet. Det er bare i helt spesielle tilfeller at det innvilges ukentlig skatteleggingsperiode.

Samtykke til bruk av kortere skatteleggingsperioder gis normalt for to år regnet fra første forkortede skatteleggingsperiode. Det er forutsatt at kortere skatteleggingsperiode benyttes i minst to år. Det må søkes på nytt etter to år.

Forskriften § 8-3-9 regulerer innberetningsplikten for de særskilte skattemeldingene og viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 15-6.

Særskilt skatteleggingsperiode

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-9 Særskilt skattemelding mv.

- (1) Særskilt skattemelding skal leveres av
- a) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum
 - b) mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum
 - c) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum
 - d) tilbyder i forenklet registreringsordning.
- (2) Særskilt skattemelding som nevnt i første ledd skal leveres periodevis. Hver skatteleggingsperiode omfatter tre kalendermåneder. Første periode er januar, februar og mars, annen periode er april, mai og juni, tredje periode er juli, august og september og fjerde periode er oktober, november og desember.

Ikke-registrerte mottakere av fjernleverbare tjenester og mottaker (kjøper) av klimavoter og gull samt tilbyder i forenklet registreringsordning, skal levere særskilt skattemelding, RF-0005. Det skal ikke leveres særskilt skattemelding i terminer hvor det ikke påløper skyldig merverdiavgift (nulloppgaver) eller hvor de samlede kjøp for en termin ikke overstiger 2 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Vederlag som er angitt i utenlandsk valuta skal omregnes til norske kroner ut fra omregningskursen på leveringstidspunktet, jf. merverdiavgiftsloven § 4-12 annet ledd.

Tilbyder i forenklet registreringsordning skal også levere særskilt skattemelding, RF-1292.

Skattleggingsperioden er tre måneder og følger kvartalsvis.

Levering av skattemelding

I forskriften § 8-3-10 reguleres innleveringsfristene for alle typer skattemeldinger for merverdiavgift. Bestemmelsen bygger på merverdiavgiftsloven § 15-8.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 Leveringsfrist

(1) Leveringsfrist for skattemeldingen er en måned og ti dager etter utløpet av hver skattleggingsperiode eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør. Fristen for tredje alminnelige skattleggingsperiode er likevel 31. august.

(2) For skattepliktig med lav omsetning som har kalenderåret som skattleggingsperiode, er leveringsfrist to måneder og ti dager etter skattleggingsperiodens utløp.

(3) For skattepliktig innen primærnæringene som har kalenderåret som skattleggingsperiode, er leveringsfrist tre måneder og ti dager etter skattleggingsperiodens utløp.

(4) Leveringsfrist for skattemelding i forenklet registreringsordning er 20 dager etter skattleggingsperiodens utløp.

(5) For skattemelding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 tredje ledd gjelder leveringsfristene for tolldeklarasjonen gitt i eller i medhold av tolloven kapittel 4.

Hovedregelen i bestemmelsens første ledd gjelder for skattepliktig som leverer alminnelig skattemelding for merverdiavgift eller de med kortere skattleggingsperioder. For mottakere som plikter å levere særskilt skattemelding gjelder også den vanlige meldingsfristen.

Fristen er én måned og ti dager etter utløpet av terminen. For eksempel vil fristen for første termin for dem som leverer alminnelig skattemelding for merverdiavgift bli 10. april og for dem med kvartalsvise skattleggingsperioder 10. mai. Innleveringsfristen for tredje alminnelige skattleggingsperiode er 31. august, på grunn av regnskapsførernes arbeidsbyrde rundt avviklingen av sommerferie og kontakt med kunder i denne perioden. Betalingsfristen for denne skattleggingsperioden er forskjøvet tilsvarende.

Fristen for å levere skattemelding for skattepliktig innen primærnæringene er tre måneder og ti dager etter skattleggingsperiodens utløp, det vil si 10. april.

For skattepliktig med lav omsetning og hvor kalenderåret er skattleggingsperiode, er leveringsfristen to måneder og ti dager etter skattleggingsperiodens utløp, det vil si 10. mars.

For primærnæringene og skattepliktig med lav omsetning som har fått samtykke til å levere årlig skattemelding, gir adgangen til bruk av årlige skattemeldinger kombinert med leverings- og betalingsfrister på henholdsvis tre og to måneder en likviditetsfordel, forutsatt at det gjelder betalende meldinger.

For tilbydere i forenklet registreringsordning som plikter å levere særskilt skattemelding, er fristen for å sende inn skattemelding 20 dager fra utløpet av hver skattleggingsperiode.

For skattemelding som nevnt i § 8-3 tredje ledd, gjelder leveringsfristene for tolldeklarasjoner gitt i eller i medhold av tolloven kapittel 4.

Hva som anses som opphør er nærmere omtalt i merverdiavgiftshåndboken kap. 14-3.2.

Betaling av merverdiavgift

Betaling av merverdiavgift reguleres av skattebetalingsloven.

Betalbar avgift forfaller til betaling samtidig med leveringsfristen for skattemeldingen, jf. skattebetalingsloven § 10-30. Fristen for utbetaling av tilgodebeløp er tre uker fra skattemeldingen mottas på skattekontoret, jf. skattebetalingsloven § 10-60.

Skattedirektoratet har i brev av 21. februar 2012 til NARF uttalt at det ikke er anledning til å søke om forlengelse av fristen for levering av omsetningsoppgaven (nå skattemeldingen), da merverdiavgiftsloven (nå skatteforvaltningsloven) ikke inneholder noen hjemmel til å fravike leveringsfristene. Der leveringsfristen faller på lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag, blir fristen likevel utsatt til første virkedag. Dette følger av langvarig praksis. Når det gjelder betalingsfristen, har skattebetalingsloven en slik bestemmelse om utsatt forfall i § 10-2.

Se forøvrig Skattebetalingshåndboken kapittel 10.

**Betalingsfrist og
tilgodebeløp**

§ 8-4 Skattemelding for særavgifter

(1) Den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter.

(2) Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

- a) registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering
- b) registrerte importører av avgiftspliktige varer som skal brukes til råvarer, eller er til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i Stortingets avgiftsvedtak.

(3) Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

(4) Bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

(5) Skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

Generelt

Bestemmelsen samler reglene om hvem som skal levere skattemelding for særavgift, hvilke opplysninger skattemeldingen skal inneholde og fritak fra å levere skattemelding mv. Den lovfester regler som tidligere fulgte av særavgiftsforskriften § 6-1 og innebærer i hovedsak en videreføring av tidligere rett, med noen lovtekniske endringer.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 første ledd og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14 Levering av skattemelding mv.

Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i forskrift, jf. § 8-15. Se nærmere under [Skattleggingsperioder og leveringsfrister](#).

§ 8-4 første ledd

Lovtekst

Den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Særavgiftsforskriften ga ingen nærmere regler om meldingens innhold, men dette er nå tatt inn i lovteksten. Skattemeldingen skal inneholde opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter. Meldingen kan endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Meldingens innhold

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med i bestemmelsen for å gjøre den mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innholdet i skattemeldingen. Dette må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i [§ 8-1 første ledd](#), som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Andre opplysninger

Behovet og muligheten til å gi tilleggsopplysninger vil ikke alltid være til stede. På særavgiftsområdet kan for eksempel den aktuelle varen måtte framlegges for å vurdere hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. Nærmere krav til innholdet vil derfor følge av skattemeldingen.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Første ledd bestemmer at den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding for særavgifter. Dette omfatter produsenter, importører mv. med registreringsplikt, jf. særavgiftsforskriften [§ 5-1](#), eller som frivillig har valgt å registrere seg, jf. særavgiftsforskriften [§ 5-2](#).

Forvaltningsansvaret for særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige er overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Denne gruppen skal oppfylle plikten til å levere skattemelding ved fortsatt å føre opp og beregne særavgifter ved innførsel på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Skattepliktige som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

Skattemeldingen kan sendes elektronisk hvis virksomheten er registrert som særavgiftspliktig. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i [§ 8-1](#) og på [Skatteetaten.no](#).

Dersom skattepliktig ikke er registrert, skal skattemelding ved innførsel leveres ved bruk av tolldeklarasjonen. Se nærmere under femte ledd.

§ 8-4 annet ledd**Lovtekst**

Fritatt fra å levere skattemelding etter første ledd er likevel

a) registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering

b) registrerte importører av avgiftspliktige varer som skal brukes til råvarer, eller er til avgiftsfri bruk etter bestemmelsene i Stortingets avgiftsvedtak.

Bestemmelsen viderefører og lovfester fritakene fra oppgaveplikten for enkelte registrerte virksomheter i særavgiftsforskriften § 6-1 femte og sjette ledd.

§ 8-4 tredje ledd

Lovtekst

Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

Bestemmelsen viderefører og lovfester reglene i særavgiftsforskriften § 6-1 første ledd annet punktum om at skattemelding skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

§ 8-4 fjerde ledd

Lovtekst

Bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles.

Det følger av bestemmelsen at sluttbruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, skal levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke er oppfylt. Bestemmelsen er ny og må sees i lys av særavgiftsforskriften § 2-1 femte ledd, om at avgiftsplikten i slike tilfeller oppstår for sluttbruker.

§ 8-4 femte ledd

Lovtekst

Skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel.

Skattepliktig som ikke er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel. Skattemeldingen leveres ved bruk av tolldeklarasjonen. Bestemmelsen er en konsekvens av at forvaltningsansvaret for særavgifter er overført fra Tolletaten til Skatteetaten.

Skatteleggingsperioder og leveringsfrister

Forskriften § 8-4-1 regulerer skatteleggingsperiodene for særavgifter. Bestemmelsen er ny da dette tidligere bare fremgikk indirekte av leveringsfristene i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6-1.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-4-1 Skatleggingsperiode

- (1) Skatleggingsperioden for avgift på elektrisk kraft og NOx – avgift er kvartalsvis.
- (2) Skatleggingsperioden for andre særavgifter er en kalendermåned.

Leveringsfristene for de ulike særavgiftene fremgår av forskriften § 8-4-2.

Leveringsfrister**Skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 Leveringsfrist**

- (1) Leveringsfrist for skattemeldingen er den 18. i måneden etter skatleggingsperioden.
- (2) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på elektrisk kraft er en måned og 18 dager etter utløpet av den skatleggingsperioden faktura er sendt eller levering eller uttak uten faktura er foretatt.
- (3) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på utslipp av NOx er den 18. i måneden etter utløpet av den skatleggingsperioden utslippet fant sted.
- (4) Skattekontoret kan fastsette en kortere frist for skattemeldingen dersom det er opplysninger om virksomhetens forhold som gjør det sannsynlig at avgiftsbetalingen ikke vil skje rettidig.
- (5) Dersom vilkårene for fritak ikke lenger oppfylles, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 fjerde ledd, skal bruker levere skattemelding straks.
- (6) For skattemelding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-4 femte ledd gjelder leveringsfristene for tolldeklarasjonen gitt i eller i medhold av tolloven kapittel 4.

Bestemmelsene i første til tredje ledd viderefører regler om leveringsfrist i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6-1 første ledd første punktum og annet til fjerde ledd.

I bestemmelsens fjerde og femte ledd er det gitt regler om fastsetting av kortere frist og frist for melding fra bruker som ikke lenger oppfyller vilkårene for fritak. Den nye bestemmelsen i § 8-4 fjerde ledd om skattemelding fra bruker som ikke lenger oppfyller vilkårene for fritak, må sees i lys av særavgiftsforskriften § 2-1 femte ledd om at avgiftsplikten oppstår i slike tilfeller. I praksis er det lagt til grunn at skattemelding da skal leveres straks, og dette er nå regulert i forskriftens femte ledd.

I sjettede ledd vises det til fristbestemmelsene for tolldeklarasjonen i tollovens kapittel 4. Bestemmelsen viderefører den generelle henvisningen i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 2-6 til tolloven når det gjelder fristbestemmelser for tolldeklarasjonen.

§ 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter

Den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Dette gjelder likevel ikke når den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene.

Generelt

Bestemmelsen regulerer plikten til å gi opplysninger av betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Tidligere regelverk på motorkjøretøyavgiftsområdet har i liten grad inneholdt bestemmelser om en generell opplysningsplikt.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 første ledd og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14 Levering av skattemelding mv.

Det som kjennetegner motorkjøretøyavgiftene er at de er knyttet til kjøretøyet, og at avgiften fastsettes ved at myndighetene utsteder krav på bakgrunn av registrerte opplysninger.

Bestemmelsen legger til rette for en videreføring av praksis med samarbeid mellom skattemyndighetene og vegmyndighetene om utveksling av opplysninger.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Meldingens innhold

Skattemeldingen skal inneholde opplysninger om bruk eller endring av motorkjøretøy og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgift. Motorkjøretøyavgiftene omfatter engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift.

Meldingen kan ikke endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Andre opplysninger

Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med i bestemmelsen for å gjøre den mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innholdet i skattemeldingen. Dette må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1 første ledd, som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Dersom den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger til vegmyndighetene, faller plikten til å levere skattemelding til skattemyndighetene bort.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Den som er skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, skal levere skattemelding for motorkjøretøyavgifter.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-5-1 Opplysningsplikt for engangsavgift

Skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven skal levere skattemelding

- a) dersom betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse som forelå ved første gangs registrering av motorkjøretøyet ikke lenger er oppfylt
- b) før motorkjøretøy som ikke tidligere er registrert i Norge tas i registreringspliktig bruk
- c) før oppbygd motorkjøretøy tas i bruk
- d) før motorkjøretøyets avgiftsmessige status eller avgiftsmessige grunnlag endres.

Engangsavgift

Forskriften § 8-5-1 om engangsavgift bokstavene a-c er nye, og presiserer den opplysningsplikten som må forutsettes å foreligge i de tilfellene der den skattepliktige har til hensikt å opptre på en slik måte at avgiftsplikt etter avgiftsvedtaket § 1 bokstav a, b eller c vil oppstå. Bestemmelsens bokstav d viderefører bestemmelsen om opplysningsplikten ved endring i avgiftsmessig status eller avgiftsmessig grunnlag, som tidligere var inntatt i forskrift om engangsavgift § 5-4 første punktum.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-5-2 Opplysningsplikt for årsavgift

Skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven skal levere skattemelding når det inntreffer forhold som fører til at et motorkjøretøy som tidligere var avgiftsfritt blir avgiftspliktig, eller kommer inn under andre avgiftsbestemmelser enn tidligere.

Årsavgift

Bestemmelsen angir når den skattepliktige etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er pliktig til å levere skattemelding om årsavgift. Forskriften § 8-5-2 viderefører forskrift om årsavgift § 8, men er noe forenklet.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-5-3 Opplysningsplikt for vektårsavgift

Skattepliktig etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven skal levere skattemelding

- a) før endring til en høyere avgiftsgruppe jf. vektårsavgiftsforskriften § 5 første ledd,
- b) før korttidsbruk av tilhenger som utløser plikt til å betale døgnavgift jf. vektårsavgiftsforskriften § 7,
- c) før bruk av reservebuss som er fritatt for ordinær vektårsavgift skal finne sted.

Vektårsavgift

Bestemmelsen angir når den skattepliktige etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er pliktig til å levere skattemelding om vektårsavgift.

Paragraf 8-5-3 bokstav a fastslår plikten til å melde fra i tilfelle endring til en høyere avgiftsgruppe etter forskrift om vektårsavgift § 5 første ledd. Bokstav b fastslår at melding skal leveres før korttidsbruk av tilhenger som medfører at kjøretøykombinasjonen kommer inn under en avgiftskode med høyere avgift enn det kombinasjonen er registrert for, jf. forskrift om vektårsavgift § 7. Bokstav c viderefører opplysningsplikten ved bruk av avgiftsfri reservebuss som i dag følger av forskrift om vektårsavgift § 10 første ledd fjerde punktum.

§ 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Arbeidsgiver som skal beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregning av finansskatt på lønn etter reglene i a-opplysningsloven.

(3) Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første og annet ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

Generelt

Bestemmelsen har regler om hvem som har plikt til å levere skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn. Første ledd viderefører folketrygdloven § 24-2 første ledd annet punktum og annet ledd. Finansskatt på lønn i annet ledd er en ny bestemmelse.

Plikten til å gi lønnsopplysninger følger av [§ 7-2 første ledd](#).

§ 8-6 første ledd

Lovtekst

Arbeidsgiver som skal beregne arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Arbeidsgivere som skal svare arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, skal levere skattemelding. Innrapportering av arbeidsgiveravgift er basert på egenfastsetting, og skattemyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting av arbeidsgiveravgiften.

Meldingen kan endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Hva skal skattemeldingen inneholde

Meldingen skal inneholde opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven. A-opplysningsloven med forskrift vil uttømmende regulere levering av slik skattemelding, og det er ikke gitt noen utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften.

Se forøvrig SkatteABC, emnet «Arbeidsgiveravgift».

§ 8-6 annet ledd

Lovtekst

Arbeidsgiver som skal beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven, skal levere skattemelding med opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregning av finansskatt på lønn etter reglene i a-opplysningsloven.

Arbeidsgivere som skal beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven, skal levere skattemelding. Innrapportering av finansskatt på lønn er basert på egenfastsetting, og skattemyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Meldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Meldingen skal inneholde opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregning av den etter reglene i a-opplysningsloven. A-opplysningsloven med forskrift vil uttømmende regulere levering av slik skattemelding, og det er ikke gitt noen utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Se forøvrig SkatteABC, emnet «Finansskatt».

§ 8-6 tredje ledd

Lovtekst

Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påhviler opplysningsplikten etter første og annet ledd den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

Dersom arbeidstakere stilles til rådighet for andre, er det den som har plikt til å foreta forskuddstrekk som har opplysningsplikt.

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd regulerer hvem som har plikter og ansvar etter loven når arbeidstakere stilles til rådighet for andre. I slike tilfeller svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret oppfylles. Tilsvarende gjelder for den som oppgir å være arbeidsgiver etter utlendingsloven § 23 tredje ledd og § 24 annet ledd.

Rapportering ved bruk av a-melding

Rapportering av lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, NAV og Statistisk sentralbyrå (SSB) er samlet i a-meldingen, og skal sendes inn hver måned av alle som utbetaler lønn, pensjon og andre ytelser.

Generelt

Fristen for å levere a-melding er den 5. i måneden etter den måned opplysningene gjelder for, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 første ledd. Hvis fristen for å levere a-melding faller på en lørdag, søndag eller annen helligdag, flyttes den til påfølgende virkedag, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 femte ledd.

Innrapportering av føderåd er unntatt fra kravet til månedlig rapportering. Dette kan innrapporteres én gang per år, se a-opplysningsloven § 4 annet ledd. Fristen er 5. januar det påfølgende året, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 annet ledd.

Nærmere informasjon om a-meldingen samt veiledninger finnes på www.altinn.no/a-ordningen.

Identifisering av arbeidsgiver ved levering av a-meldingen	Arbeidsgiver skal i utgangspunktet bruke organisasjonsnummer fra enhetsregisteret som identifikasjon. Arbeidsgivere som ikke har organisasjonsnummer, skal benytte fødselsnummer eller D-nummer ved innsendingen. I tillegg skal den opplysningspliktiges navn oppgis. Se a-opplysningsforskriften § 1-2.
Angivelse av hvilken ordning det skal betales arbeidsgiveravgift etter	<p>På a-meldingen skal det angis hvilken ordning det skal betales arbeidsgiveravgift etter. De ulike ordningene er angitt ved følgende beregningskoder:</p> <ul style="list-style-type: none">– generelle næringer– helseforetakene og deler av statsforvaltningen– sektorunntatte aktiviteter– jord- og skogbruk, fiskeri etc.– kun innberetning av forskuddstrekk– godstransport på vei– lønnstrekk for Svalbard. <p>Beregningskoden avhenger av hva slags virksomhet arbeidsgiveren faktisk driver, med unntak av «Lønnstrekk for Svalbard» som gjelder uavhengig av type virksomhet.</p>
Spesielt om innrapportering av fribeløp for konsernselskaper	I sone Ia og for arbeidsgiver som faller inn under sektorunntakene, gjelder det ordninger med fribeløp. Da det kun gjelder ett fribeløp per konsern, må det av innrapporteringen framgå hvordan dette fribeløpet fordeles innenfor konsernet. Se nærmere om satsene på Skatteetaten. no/Tabeller-og-satser/Arbeidsgiveravgift.
Uriktig eller manglende innrapportering	Skattedirektoratet kan ilegge daglig, løpende tvangsmulkt etter a-opplysningsloven § 10 når opplysningene ikke er levert innen fristen. Ved for sen rapportering ilegges gebyr etter a-opplysningsloven § 11. Leverer ikke arbeidsgiveren a-melding eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan skattemyndighetene fastsette skatten. Se § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. Skatteforvaltningslovens regler om saksbehandling i Kapittel 5 Almennelige saksbehandlingsregler og tilleggsskatt i Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff gjelder i slike tilfeller.
Forenklet oppgjørsordning/a-melding i stedet for ordinær a-melding	<p>Forenklet oppgjørsordning innebærer at ordinær a-melding ikke skal brukes. Innrapportering skal i slike tilfeller skje på forenklet a-melding, jf. a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd. Forenklet oppgjørsordning kan brukes av privat arbeidsgiver som utbetaler trekkpliktig lønn, men som er unntatt fra plikten til å svare arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2 sjette, sjuende eller åttende ledd. Dette gjelder følgende ytelser:</p> <ul style="list-style-type: none">– Lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret, eller har særlige behov for omsorg og pleie. Det er ingen beløpsgrense knyttet til slik lønnsutbetaling, se ftrl. § 23-2 sjette ledd.– Lønnet arbeid i oppdragsgiverens private hjem og fritidsbolig når summen av slik lønn fra husholdningen i inntektsåret ikke overstiger

kr 60 000, se ftrl. § 23-2 sjuende ledd. Overstiger utbetalt lønn kr 60 000 i løpet av året, inntreer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges. Arbeidsgiveravgift må i slike tilfeller etterberegnes for all lønnsutbetaling i året og betales ved første terminforfall etter at plikten til å levere ordinær a-melding inntrådte.

- Lønn og godtgjørelse utbetalt av veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, når årets totale ytelser ikke overstiger totalt kr 550 000 eller kr 55 000 pr. person, se ftrl. § 23-2 åttende ledd. Overstiger utbetalt lønn ett av grensebeløpene i løpet av året, inntreer plikten til å levere ordinær a-melding fra og med den måneden grensebeløpet overstiges. Arbeidsgiveravgift må i slike tilfeller etterberegnes for alle lønnsutbetalinger i året og betales ved første terminforfall etter at plikten til å levere ordinær a-melding inntrådte.

Fristen for å levere forenklet a-melding er første virkedag etter den enkelte utbetaling, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 sjette ledd.

Se forøvrig SkatteABC, emnet «Arbeidsgiveravgift».

Betaling av arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

Betaling av arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn reguleres av skattebetalingsloven. Se nærmere omtale i Skattebetalingshåndboken kapittel 2-1 og kapittel 10-10.

Betaling av arbeidsgiveravgift reguleres av skattebetalingsloven.

§ 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

Generelt

Bestemmelsen har regler om at den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, må levere skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 [Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14 [Levering av skattemelding mv.](#)

Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 8-7-1 og 8-7-2. Se nærmere under [Skattleggingsperioder og leveringsfrister](#).

Hva skal skattemeldingen inneholde

Skattemeldingen skal inneholde opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjonen. De som omfattes av kompensasjonsordningen vil kunne søke om å få tilbakebetalt merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester.

Meldingen kan ikke endres etter reglene i § 9-4 [første ledd](#).

Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av revisor for å redusere risikoen for feilutbetalinger.

Dersom revisor er usikker på rekkevidden av kravet

Dersom en revisor som reviderer en kommune, fylkeskommune mv. er i tvil, rekker han ikke å gjøre nødvendige avklaringer med skattemyndighetene før kravet foreldes. I slike tilfeller kan revisor attestere, og samtidig sende en bemerkning til skattekontoret. Når spørsmålet er avklart kan enheten selv sende inn en eventuell korrigeret skattemelding og tilbakebetale et eventuelt for høyt utbetalt beløp. Skattekontoret kan også på bakgrunn av den tilsendte bemerkningen gjøre et endringsvedtak med hjemmel i § 12-1 første ledd.

I noen tilfeller kan det oppstå konflikt mellom den kompensasjonsberettigede og revisor om attestasjonen. Dersom revisor har nektet å attestere noe og det senere viser seg at den kompensasjonsberettigede har tapt penger på grunn av revisors nektelse, er dette et forhold mellom revisor og den kompensasjonsberettigede.

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 første ledd første punktum og § 8.

Hvem kan levere skattemelding

Den som krever å få kompensert merverdiavgift, skal levere skattemelding. Ordningen gjelder kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskap, barnehager, kirkelig fellesråd, menigheter og ideelle organisasjoner, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2.

Skattemeldingen skal sendes elektronisk. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Se nærmere omtale av kompensasjonsordningen i MVA-håndboken kapittel 23.

Skatleggingsperioder og leveringsfrister

Forskriften § 8-7-1 angir skatleggingsperiodene for merverdiavgiftskompensasjon og viderefører merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 tredje ledd.

Skatleggingsperioder

Skatteforvaltningsforskriften § 8-7-1 Skatleggingsperiode

Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon skal leveres periodevis. Hver skatleggingsperiode omfatter to kalendermåneder. Første periode er januar og februar, annen periode er mars og april, tredje periode er mai og juni, fjerde periode er juli og august, femte periode er september og oktober og sjette periode er november og desember. Virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 bokstav b til e kan fremsette krav som omfatter et helt kalenderår i skattemeldingen for sjette periode

Forskriften § 8-7-2 regulerer leveringsfristene for skattemeldingen og angir når et krav tidligst kan fremsettes. Den viderefører kompensasjonsloven § 7.

Leveringsfrister

Skatteforvaltningsforskriften § 8-7-2 Leveringsfrist

(1) Leveringsfrist for skattemeldingen er en måned og ti dager etter utløpet av hver skatleggingsperiode. Fristen for tredje periode er likevel 31. august.

(2) Krav om kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser gjort i løpet av en periode kan tidligst fremsettes ved periodens utløp.

Dersom skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon mottas etter leveringsfristen, skal kravet avvises. Kravet kan tas med i en skattemelding for en senere periode innenfor foreldelsesfristen, jf. kompensasjonsloven § 9. Det ses m.a.o. bort fra den for sent innkomne skattemeldingen, og den bryter derfor ikke foreldelsesfristen for kravet. Avbrytelse av foreldelsesfristen skjer først ved at kravet tas med i en senere skattemelding, jf. kompensasjonsloven § 10, som fastslår at foreldelse kun avbrytes ved innsending av kompensasjonsoppgaven.

§ 8-8 Melding om trekk mv.

(1) Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1, skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

(2) Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling eller framvisning mv. hvor utenlandsk artist deltar, plikter å levere melding om arrangementet. Det samme gjelder den som stiller plass til rådighet for utenlandske arrangører, eller utenlandske artister som selv arrangerer forestilling. Artist som ingen har meldeplikt for etter første eller annet punktum, skal selv levere melding. Meldingen skal inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, den trekkpliktige og artisten og om kontraktsvilkår. Det skal leveres melding til skattekontoret selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven. Den trekkpliktige etter artistskatteloven § 7 skal også levere melding med oversikt over skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettede utgifter.

(3) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd, til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.

Generelt

Bestemmelsen har regler om levering av melding om trekk. Melding om trekk skal leveres av den som har fastsatt skatt ved trekk etter § 9-1 tredje ledd, og skal tjene som kontrolloppgave for skattemyndighetene, slik at myndighetene kan undersøke om skattetrekket er korrekt.

Fastsetting ved trekk går i korthet ut på at skatten fastsettes ved den trekkpliktiges trekk i utbetalingen til den skattepliktige.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14 Levering av skattemelding mv.

Regler om leveringsfrister og plikter er gitt i skatteforvaltningsforskriften §§ 8-8-1, 8-8-2 og 8-8-3. Se nærmere under hvert enkelt ledd.

§ 8-8 første ledd

Lovtekst

Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1, skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

Lønnstrekk etter Svalbardskatteloven

Plikten til å levere skattemelding gjelder for arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter svalbardskatteloven § 3-1, og det er presisert at bestemmelsen også omfatter arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk etter Jan Mayen-skatteloven § 1, jf. svalbardskatteloven § 3-2.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Opplysninger om foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgivers virksomhet opphører på Svalbard eller når aktiviteten på Svalbard på annen måte opphører.

Bestemmelsen om levering av melding om trekk, erstatter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd og viderefører gjeldende rett.

Meldingen skal inneholde:

- a) Varigheten av arbeidsoppholdet.
- b) Opplysning om all lønn og annen godtgjørelse for arbeid.
- c) Opplysning om skatt og trygdeavgift som er fradrett som lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 3-2.
- d) Spesifikasjon av verdien av naturalytelser i perioden.
- e) Spesifikasjon av utgiftsgodtgjørelser i perioden, herunder
 - godtgjørelse til overnatting og kost med antall døgn og beløp
 - godtgjørelse til kost ved reiser uten overnatting
 - bilgodtgjørelse med antall kilometer og beløp.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Det skal likevel ikke leveres opplysninger om dekning av reiseutgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres i samsvar med fremlagt kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i bokføringsforskriften, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper.

Opplysning om at arbeidsgiver legger til grunn at innrapportert lønn eller annen godtgjørelse inngår i lønnstrekkordningen.

Se også den årlige SKD-meldingen om skattetrekk ved utbetaling av lønn mv. for arbeid, pensjon og visse trygdeytelser på Svalbard, samt lønn mv. for arbeid på Jan Mayen og i Antarktis.

Meldingen kan endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Ordningen med månedlige a-meldinger gjelder også for Svalbard, jf. a-opplysningsloven § 1 annet ledd. Arbeidsgiverne skal levere melding om foretatt lønnstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Se nærmere om a-ordningen i [§ 8-6, Rapportering ved bruk av a-melding](#).

Leveringsfrister og plikter

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som er innrapportert etter a-opplysningsloven, se § 7-12 [Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger](#).

Se forøvrig SkatteABC, emnene «Svalbard» og «Jan Mayen».

§ 8-8 annet ledd

Lovtekst

Den som skal engasjere utenlandsk artist eller arrangere forestilling eller framvisning mv. hvor utenlandsk artist deltar, plikter å levere melding om arrangementet. Det samme gjelder den som stiller plass til rådighet for utenlandske arrangører, eller utenlandske artister som selv arrangerer forestilling. Artist som ingen har meldeplikt for etter første eller annet punktum, skal selv levere melding. Meldingen skal inneholde opplysninger om den meldepliktige selv, den trekkpliktige og artisten og om kontraktsvilkår. Det skal leveres melding til skattekontoret selv om det ikke skal svares skatt etter artistskatteloven. Den trekkpliktige etter artistskatteloven § 7 skal også levere melding med oversikt over skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter.

Lønnstrekk hos utenlandske artister

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Plikten til å levere skattemelding gjelder for den som skal engasjere utenlandsk artist mv. I utgangspunktet er det den som engasjerer artisten eller arrangøren av forestillingen/idrettsarrangementet mv, som har plikt til å foreta trekk ved utbetaling av honoraret til artisten og levere melding om trekket. I enkelte tilfeller må artisten levere meldingen selv.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Meldingen skal inneholde opplysninger om arrangementet, både om hvem som har opplysningsplikt, og hvilke opplysninger som skal gis og en plikt til å gi melding om trekk som er foretatt i utbetalinger til artisten. Bestemmelsen viderefører artistskatteloven § 6 første til fjerde ledd og § 11 første ledd annet punktum.

Meldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Leveringsfrister og plikter

Leveringsfrister og plikter følger av forskriften § 8-8-1 og § 8-8-2.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-8-1 Melding om arrangementet mv.

(1) Melding om arrangementet skal leveres senest tre uker før arrangementet skal finne sted. Når kontrakt inngås senere enn tre uker før arrangementet skal finne sted, skal melding leveres snarest etter at kontrakt er inngått.

(2) Dersom flere er meldepliktige for samme arrangement, kan de avtale at opplysningene kan gis av en av dem. En slik avtale må leveres samtidig med meldingen om arrangementet. Avtalen fritar ikke fra ansvar som kan pålegges etter artistskatteloven § 12.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-8-2 Melding om trekk

(1) På bakgrunn av opplysningene i meldingen om arrangementet utsteder skattekontoret en forhåndsutfyllt melding om trekk for den som er trekkpliktig etter artistskatteloven § 7.

(2) Meldingen om trekk skal leveres fullstendig utfylt senest syv dager etter at trekk er foretatt. Artisten skal ha kopi av meldingen som kvittering for foretatt trekk.

(3) Meldingen om trekk erstatter lønnsopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-2.

Skattemeldingen fylles ut på RF-1091 «Melding fra arrangør/plassutleier om artist(er)» og sendes til skattekontoret. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

§ 8-8 tredje ledd

Lovtekst

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd, til kontraktspartner hjemmehørende i utlandet.

Skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær

Plikten til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon og betale skatten, følger av skattebetalingsloven §§ 5-4a og 5-10a og forskrifter til disse jf. skatteloven § 10-13. Skattebetalingsloven inneholder i tillegg reglene om ansvar for uriktig trekk, jf. ny § 16-21.

Plikten til å levere skattemelding gjelder for aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær (kildeskatt på aksjeutbytte). Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspartner hjemmehørende i utlandet.

Hvem har plikt til å levere skattemelding

Meldingen skal inneholde opplysninger om det fastsatte grunnlaget (utbyttet) og beregnet trekk i henhold til Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

Hva skal skattemeldingen inneholde

Den trekkpliktige kan endre meldingen etter reglene i [§ 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer](#).

Den skattepliktige kan søke om refusjon etter reglene i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Fristen til å sende melding om trekk for kildeskatt på aksjeutbytte, følger av forskriften § 8-8-3.

Leveringsfrister

Skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3 Leveringsfrist

Melding om trekk skal leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt. Selskaper registrert i VPSregisteret skal likevel levere melding om trekk senest en måned etter at trekk er foretatt.

Skattemeldingen fylles ut på RF-1005B «Oppgjørsliste kildeskatt». Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Betaling av lønnstrekk

Betaling av lønnstrekk reguleres av skattebetalingsloven. Se nærmere omtale i Skattebetalingshåndboken kapittel 9 og 10.

§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting

(1) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, skal levere selskapsmelding.

(2) Selskapsmeldingen skal inneholde spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og ellers andre opplysninger som har betydning for deltakernes skatteplikt, herunder fastsettingen av personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42.

(3) Selskapet skal også levere melding med opplysninger om hver deltaker per første dag etter utløpet av skattleggingsperioden. Det skal gis opplysninger om deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.

(4) Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 til 10-68, alene eller i fellesskap skal levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

Generelt

Bestemmelsen gjelder plikten til å levere selskapsmelding, for selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48. Reglene i ligningsloven 1980 § 4-9 nr. 1 til 3 og nr. 7 videreføres med noen endringer i begrepsbruk.

Deltakerfastsetting innebærer at inntekt og formue fastsettes på selskapets hånd som om selskapet var skattepliktig. Inntekt og formue blir deretter fordelt på deltakerne og skattlagt hos dem.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i skatteforvaltningsforskriften §§ 8-9-1 og 8-9-4. Se nærmere under [Skatteleggingsperioder og leveringsfrister](#).

Se også nærmere om de materielle skattereglene som gjelder selskap med deltakerfastsetting i Skatte-ABC, emnene om «Deltakerfastsetting» mv.

§ 8-9 første ledd

Lovtekst

Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, skal levere selskapsmelding.

Hvem har plikt til å levere selskapsmelding

Selskap med deltakerfastsetting skal ikke levere skattemelding, slik f.eks. aksjeselskaper skal. I stedet skal selskap med deltakerfastsetting levere selskapsmelding. Plikten til å levere selskapsmelding følger av første ledd. I selskapsmeldingen vil bl.a. selskapets samlede skattepliktige formue og inntekt fremgå, før formuen og inntekten blir fordelt til den enkelte deltaker gjennom deltakeroppgavene. Deltakerens andel av formue og inntekt i selskapet tas deretter med i deltakerens skattemelding, se § 8-2 fjerde ledd.

Selskapsmeldingen må leveres elektronisk. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

§ 8-9 annet ledd

Lovtekst

Selskapsmeldingen skal inneholde spesifisering av selskapets brutto formue og inntekt, fradragsposter og ellers andre opplysninger som har betydning for deltakernes skatteplikt, herunder fastsettingen av personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42.

Hva skal selskapsmeldingen inneholde

Selskapsmeldingen

Selskapsmeldingen skal inneholde alle opplysninger om selskapets formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydningen for deltakernes skatteplikt. Opplysninger om grunnlaget for fastsettingen av skatt skal spesifiseres slik selskapsmeldingen krever, i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1. Selskapet skal også gi andre opplysninger som har betydning for deltakerenes skatteplikt hvis det er behov for det. Dette må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1 første ledd, som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

Meldingen skal fortsatt leveres på RF 1215 og det er utarbeidet en egen veiledning for utfyllingen på [Skatteetaten.no](#).

Som vedlegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere næringsoppgave med vedlegg, f.eks. avskrivningsskjema.

§ 8-9 tredje ledd

Lovtekst

Selskapet skal også levere melding med opplysninger om hver deltaker per første dag etter utløpet av skatleggingsperioden. Det skal gis opplysninger om deltakernes

selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.

Selskapet plikter også å levere en melding over hvem som er selskapsdeltakere og deltakernes eierandel og andel av nettoformue og inntekt. Disse opplysningene leveres på RF-1233. Denne meldingen leveres innen samme frist som selskapsmeldingen.

Selskapets deltakermelding

For å fange opp selskap med avvikende regnskapsår, er ordlyden utformet slik at opplysningene om hver deltaker skal være «per første dag etter utløpet av skattleggingsperioden».

Forskriften § 8-9-3 bestemmer videre at kopi av selskapets melding over deltakernes formue og inntekt skal leveres til den enkelte deltaker.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-9-3 Kopi av selskapets melding over deltakernes formue og inntekt

Kopi av selskapets melding over deltakernes formue og inntekt skal leveres til den enkelte deltaker.

Deltakeren plikter å levere egen deltakermelding med disse opplysningene, sammen med sin egen skattemelding. Se nærmere under [§ 8-2 fjerde ledd](#).

Bestemmelsen gjøres generell for samtlige selskaper med deltakerfastsetting og viderefører forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norskkontrollerte selskaper i lavskatteland § 3 første ledd annet punktum.

Tidligere bestemmelser i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 § 3 første ledd første punktum og annet ledd om hvor og når oppgave skal leveres, omfattes av bestemmelsene som er inntatt i skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 og § 8-2-3.

§ 8-9 fjerde ledd

Lovtekst

Departementet kan bestemme at deltakere i utenlandske selskaper, herunder deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 til 10-68, alene eller i fellesskap skal levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet.

Utenlandsk selskap med deltakerfastsetting har ikke plikt til å levere selskapsmelding mv. dersom det ikke driver virksomhet i Norge. Reglene om opplysningsplikt for norske deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting og skattepliktige i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland, videreføres i skatteforvaltningsforskriften. Det er lagt til grunn at kvaliteten på opplysningene blir bedre når de skattepliktige

Leveringsplikt for deltakere i utenlandske selskaper

må gå sammen om å levere selskapsmelding over formue og inntekt fra utenlandske selskaper.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2 Deltakere i utenlandske selskaper

(1) Deltakere som skal beskattes i Norge for andel i utenlandsk selskap mv. som omfattes av skatteloven § 10-40, skal levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet. Selskapsmeldingen skal omfatte hele selskapets virksomhet. Hvis mer enn en deltaker skal beskattes i Norge for andel i det utenlandske selskapet, skal meldingene leveres av deltakerne i fellesskap.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for deltakere som skal beskattes i Norge for andel av overskudd i norsk-kontrollerte utenlandske selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven § 10-60 til § 10-68.

(3) Årsregnskapet i det utenlandske selskapet mv. skal overføres til selskapsmeldingen, som skal fylles ut i samsvar med norske skatteregler. Ved omregningen av skattemessig resultat til norske kroner, skal valutakursen ved skattleggingsperiodens utløp legges til grunn.

(4) Er det utenlandske selskapet mv. regnskapspliktig etter intern rett i det land det er hjemmehørende, skal selskapets årsoppgjør vedlegges.

Er det norske deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting, skal det leveres selskapsmelding med vedlegg, samt næringsoppgave med vedlegg. Plikten til å levere selskapsmelding og næringsoppgave påhviler de norske deltakerne i fellesskap. Selskapsmeldingen skal omfatte hele selskapets virksomhet.

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved skattleggingsperiodens utløp.

Skatteleggingsperioder og leveringsfrister

Forskriften § 8-9-1 regulerer når det foreligger plikt til å gi selskapsmelding mv. og viderefører forskrift 19. desember 2014 nr. 1882 om oppgaveplikt i deltakerlignet selskap § 1 annet til femte ledd og § 2 om hvilket tidspunkt opplysningsplikten gjelder fra og når den opphører.

Tidligere krav om registrering i Foretaksregisteret er endret til registrering i Enhetsregisteret som skjæringspunkt for når opplysningsplikten inntreffer og når den opphører. Det vises til enhetsregisterloven § 9 hvor det fremgår at en registreringsenhet ikke kan registreres endelig i et tilknyttet register, som for eksempel Foretaksregisteret, før enheten er registrert i Enhetsregisteret og tildelt organisasjonsnummer. Knytningen til registrering i Enhetsregisteret anses dermed å gi et riktigere utgangspunkt for selskapets opplysningsplikt.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-9-1 Plikt til å levere selskapsmelding

(1) Opplysningsplikten gjelder fra og med det året selskapet blir registrert i Enhetsregisteret uavhengig av om det utføres virksomhet eller ikke.

(2) For uregistrert selskap gjelder opplysningsplikten fra og med det året selskapet begynner å utøve virksomhet.

(3) Opplysningsplikten gjelder frem til selskapet blir skattemessig oppløst etter skatteloven § 10-44.

- (4) For selskap som er registrert i Enhetsregisteret i 2013 eller senere, gjelder likevel opplysningsplikten bare for stiftelsesåret og de to påfølgende år, dersom
- a) selskapet er registrert i Enhetsregisteret, men aldri har utøvet virksomhet og
 - b) det registrerte selskapet verken har eiendeler eller skatteposisjoner.

Forskriften § 8-9-4 første ledd om skattleggingsperiode, leveringsfrist og søknad om utsatt leveringsfrist gir skatteforvaltningsforskriftens bestemmelser om dette i §§ 8-2-2, 8-2-3 og 8-2-5 tilsvarende anvendelse for selskap med deltakerfastsetting.

Bestemmelsen slår videre fast at dette også gjelder for deltakere i utenlandske selskaper som nevnt i § 8-9-2 første og annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-9-4 Skattleggingsperiode, leveringsfrist mv.

Reglene i § 8-2-2 til § 8-2-5 om skattleggingsperiode, leveringsfrist og søknad om utsatt leveringsfrist gjelder for selskap med deltakerfastsetting og for deltakere i utenlandske selskaper som nevnt i § 8-9-2 første og annet ledd. Når selskapet har plikt til å ha revisor, skal næringsoppgave være signert av revisor.

Se nærmere omtale i [Skattleggingsperioder og leveringsfrister](#) i § 8-2.

§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv.

(1) Skattepliktig som nevnt i petroleumsskatteloven § 5, skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass.

(3) Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter denne bestemmelsen å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

(4) Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

Generelt

Bestemmelsen viderefører de mest sentrale reglene i petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 første ledd om opplysningsplikten ved realisasjon av naturgass.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

Reglene om omfanget av opplysningsplikten, leveringsfrist, leveringsmåte og fritak fra opplysningsplikt er videreført i skatteforvaltningsforskriften med hjemmel i [§ 8-15 Forskrifter mv.](#), mens reglene om gebyr ved brudd på opplysningsplikten erstattes av reglene om tvangsmulkt i [§ 14-1 Tvangsmulkt.](#)

Meldingen skal leveres sammen med [§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.](#)

§ 8-10 første ledd

Lovtekst

Skattepliktig som nevnt i petroleumsskatteloven § 5, skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.

Hvem har plikt til å levere melding

Enhver som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5, skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for all realisasjon av naturgass som er utvunnet fra norsk kontinentalsokkel.

Bestemmelsen viderefører meldeplikten etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel.

Hva skal meldingen innholde

Forskriften § 8-10-1 første ledd angir hva som anses som naturgass, og hva som dermed er omfattet av opplysningsplikten. Opplysningsplikten omfatter likevel ikke våtgass. Bestemmelsen viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 2 fjerde ledd.

Hva er naturgass

Skatteforvaltningsforskriften § 8-10-1 Omfanget av opplysningsplikten

(1) Med naturgass menes tørrgass, inkludert LNG, rikgass og våtgass, inkludert kondensat. Opplysningsplikten omfatter likevel ikke våtgass, inkludert kondensat.

(2) Uttak av naturgass er ikke omfattet av opplysningsplikten.

Etter annet ledd er ikke uttak av naturgass omfattet av opplysningsplikten. Bestemmelsen viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 2 annet ledd.

§ 8-10 annet ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstilatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass.

Opplysningsplikten gjelder også ved realisasjon av naturgass på vegne av staten.

§ 8-10 tredje ledd

Lovtekst

Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktig etter denne bestemmelsen å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

Oljeskattekontoret kan pålegge opplysningspliktige å sende inn kopi av avtale om realisasjon av naturgass.

§ 8-10 fjerde ledd

Lovtekst

Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

I forskriften § 8-10-1 første ledd er det fastsatt at våtgass, inkludert kondensat, ikke er omfattet av opplysningsplikten.

Dispensasjon

Bestemmelsen i forskriften § 8-10-3 gir Oljeskattekontoret myndighet til å gi skattepliktig helt eller delvis dispensasjon fra reglene i §§ 8-10-1 til 8-10-4, herunder til å frita skattepliktig som samlet realiserer en begrenset mengde naturgass i skattleggingsperioden fra opplysningsplikten. Bestemmelsen viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 7 første ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-10-2 Dispensasjon

Oljeskattekontoret kan gi skattepliktig hel eller delvis dispensasjon fra reglene i § 8-10-1 til § 8-10-4, herunder frita skattepliktig som samlet realiserer en begrenset mengde naturgass i skattleggingsperioden fra opplysningsplikten.

Leveringsfrister

Bestemmelsen i forskriften § 8-10-2 angir fristene for å gi melding om realisasjon av naturgass mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-10.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-10-3 Leveringsfrist

(1) Opplysninger om avtale- og salgsvilkår for naturgass som er realisert i et kvartal skal leveres innen 45 dager etter utløpet av kvartalet.

(2) Endringer i tidligere innsendte opplysninger skal leveres innen fristen for første innsending av opplysninger etter første ledd etter at den opplysningspliktige er blitt kjent med endringen.

(3) Kopi av avtale om realisasjon av naturgass skal leveres innen den fristen som følger av pålegg etter skatteforvaltningsloven § 8-10 tredje ledd.

(4) Oljeskattekontoret kan gi utsatt leveringsfrist.

Første ledd viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 annet ledd første punktum og forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 5 første ledd.

Annet og tredje ledd viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 5 annet og tredje ledd.

Fjerde ledd viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinentalsokkel § 7 annet ledd første alternativ.

Forskriften § 7 annet ledd annet alternativ er ikke videreført, fordi anvisning på innberetningsmedium kan gis i medhold av eForvaltningsforskriften § 3. Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 at melding om realisasjon av naturgass skal leveres elektronisk sammen med skattemelding etter [§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektskatt, svalgardskatt og petroleumsskatt](#). Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Formkrav

Bestemmelsen i forskriften § 8-10-4 slår fast at kopi av avtale om realisasjon av naturgass skal gis i den form Oljeskattekontoret bestemmer. Bestemmelsen viderefører forskrift 29. juni 2012 nr. 693 om opplysningsplikt om realisasjon av naturgass utvunnet fra norsk kontinental-sokkel § 4 tredje ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-10-4 Hvordan opplysningene skal gis

Kopi av avtale om realisasjon av naturgass skal gis i den form Oljeskattekontoret bestemmer.

Forskriften § 4 første ledd om at det skal gis én melding for hver avtalepart og forskriften § 4 annet ledd annet punktum om at Skattedirektoratet fastsetter maskinlesbart medium for innsending av opplysninger videreføres ikke, da bestemmelsene er unødvendige ved siden av eForvaltningsforskriften § 3.

§ 8-11 Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.

(1) Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd bokstav a, skal også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsmelding i medhold av § 8-9 første ledd.

(2) Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.

(3) Unntatt fraplikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten

- a) har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner eller
- b) har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av beregningene i foregående punktum. Første punktum gjelder heller ikke for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

(4) Som nærstående etter første, annet og tredje ledd regnes

- a) selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent
- c) selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent

d) nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

(5) Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom

- a) selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge, og dets faste driftssteder i utlandet
- b) selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet, og dets faste driftssteder i Norge.

(6) Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragrafen. Selskaper og innretninger har likevel opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter første til fjerde ledd for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

Generelt

Ifølge bestemmelsen skal meldepliktige levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Skattemyndighetene benytter meldingen til risikovurdering i forbindelse med utvelgelse av transaksjoner til kontroll. Melding med opplysninger etter § 8-11 er et vedlegg til [§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalgskatt og petroleumsskatt](#) og [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#).

I tillegg skal dokumentasjonspliktige utarbeide særskilt dokumentasjon som gir skattemyndighetene grunnlag for å vurdere om priser og vilkår er fastsatt på armlengdes vilkår.

I utgangspunktet er meldepliktige også dokumentasjonspliktige. Imidlertid er det gitt unntak fra dokumentasjonsplikten for små konsern. Dette unntaket gjelder ikke for foretak som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven eller har transaksjoner/mellomværender med nærstående hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve formues- og inntektsopplysninger etter folkerettslig overenskomst. Se [§ 8-11 tredje ledd](#).

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 4-12 med visse språklige tilpasninger. De tilhørende forskriftene videreføres i skatteforvaltningsforskriften § 8-11, med visse språklige tilpasninger til forskriften for øvrig.

Definisjoner

Forskriften § 8-11-2 inneholder definisjoner av viktige begreper som brukes i tilknytning til § 8-11.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-2 Definisjoner

I denne forskrift § 8-11 menes med:

a) kontrollerte transaksjoner: transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående etter skatteforvaltningsloven § 8-11 fjerde ledd, samt disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket

b) armlengdeprinsippet: prinsippet om at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter, jf. skatteloven § 13-1 og OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1

c) fast driftssted: en virksomhet som utgjør eller skal regnes som fast driftssted i medhold av bestemmelser i skatteavtaler som Norge har inngått. Når virksomheten ikke omfattes av skatteavtalesom Norge har inngått, skal den regnes som fast driftssted når vilkårene i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5 er oppfylt.

d) OECDs mønsterskatteavtale: OECDs modelloverenskomst for skattlegging av inntekt og formue (Model Tax Convention on Income and on Capital) slik den løpende holdes oppdatert og anbefales fulgt av OECDs Råd

e) OECD-retningslinjene: retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) i 1995, med senere vedtatte endringer, publisert i rapporten Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [C (95) 126/ Final]

f) interne sammenlignbare transaksjoner: sammenlignbare transaksjoner som foretaket har inngått med et uavhengig foretak, og som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av om priser og vilkår anvendt i foretakets kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet

g) eksterne sammenlignbare transaksjoner: sammenlignbare transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag ved vurderingen av om priser og vilkår anvendt i foretakets kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet.

§ 8-11 første ledd

Lovtekst

Selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding i medhold av § 8-2 første ledd bokstav a, skal også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsmelding i medhold av § 8-9 første ledd.

Hvem har plikt til å levere melding

Meldeplikten gjelder for selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a eller selskapsmelding etter skatteforvaltningsloven § 8-9 første ledd.

Skattpliktige som omfattes av meldeplikten

Dette innebærer at plikten blant annet omfatter:

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak
- samvirkeforetak
- stiftelser
- selskaper med deltakerfastsetting hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge
- hovedkontor og faste driftsteder

Hvem som regnes som nærstående etter første, annet og tredje ledd følger av § 8-11 fjerde ledd.

Staten, fylkeskommuner og kommuner regnes ikke som innretninger med meldeplikt. Selskaper som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten har heller ikke oppgaveplikt, se Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 15.4.1.

Unntak

Selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med minst 50 % av en fylkeskommune eller en kommune, har likevel opplysningsplikt for transaksjoner og mellomværender med denne kommunen/fylkeskommunen. Se § 8-11 sjette ledd.

Transaksjoner mellom fysiske personer og selskap mv. omfattes ikke av meldeplikten.

Meldingen skal leveres elektronisk på RF-1123 «Kontrollerte transaksjoner og mellomværender» sammen med skattemeldingen eller selskapsmeldingen via Altinn. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Hva skal meldingen innholde

Selskaper må levere melding med opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner og andre mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger mv.

Alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal i utgangspunktet omfattes av meldeplikten.

Aktuelle transaksjoner kan være salg, og overføringer er for eksempel beløp belastet for konserninterne tjenester mellom selskaper eller innretninger som er nærstående og disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket.

Mellomværender kan være alle typer konserninterne fordringer og gjeld, samt garantier. Både formelle låneavtaler og mer uformelle interne gjeldsforhold som er oppstått som følge av internt transaksjoner, omfattes av meldeplikten.

§ 8-11 annet ledd

Lovtekst

Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden.

Dokumentasjonsplikt og leveringsfrist

Selskapet skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjonene eller mellomværendene med nærstående selskap mv. samsvarer med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

Selskapet skal sende dokumentasjonen innen 45 dager etter at krav fra skattemyndighetene er fremsatt.

Reglene om dokumentasjonsplikt omfatter i utgangspunktet de samme selskapene eller innretningene som er omfattet av meldeplikten, se nærmere om sammenhengen mellom meldeplikt og dokumentasjonsplikt under [Generelt](#).

Bestemmelsene i forskriften §§ 8-11-3 til 8-11-16 inneholder nærmere regulering av kravene til innhold, utarbeidelse og sammenstilling av dokumentasjonen som nevnt i § 8-11 annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-3 Generelle bestemmelser

(1) Dokumentasjonen som utarbeides etter skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd skal gi grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er samsvar med armlengdeprinsippet.

(2) Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger, redegjørelser og analyser som omtalt i § 8-11-4 til § 8-11-13 nedenfor. Omfanget av disse opplysninger, redegjørelser og analyser skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet, og det som er nødvendig for at skattemyndighetene skal kunne vurdere om transaksjonens priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet.

(3) Dokumentasjonen skal fremstilles på en oversiktlig måte, men det kreves ikke at den følger strukturen i § 8-11-4 til § 8-11-13. Er dokumentasjonen omfattende, skal den inneholde en sammenfatning av hovedpunkter.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-4 Opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten

Dokumentasjonen skal inneholde en overordnet og helhetlig beskrivelse av foretaket og det konsernet det inngår i, og den virksomheten som drives. Denne skal inneholde

a) en beskrivelse av konsernets juridiske eierstruktur og de enkelte enhetenes geografiske tilhørighet

b) en beskrivelse av konsernets operasjonelle struktur, herunder de ulike enhetenes viktigste forretningsområder

c) en kortfattet historisk beskrivelse av konsernet, virksomheten og eventuelle tidligere gjennomførte omstruktureringer

d) en beskrivelse av bransjen, herunder viktige konkurransemessige forhold

e) en beskrivelse av vesentlige endringer i foretaket eller konsernet i løpet av skattleggingsperioden, herunder en redegjørelse for omstruktureringer og vesentlige endringer i funksjoner som foretaket utfører, eiendeler det benytter i virksomheten og risikoer det bærer.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-5 Opplysninger om finansielle forhold

(1) Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger om omsetning og driftsresultat i de tre siste år for foretaket og andre foretak i konsernet som foretaket i løpet av skattleggingsperioden har hatt kontrollerte transaksjoner med.

(2) Det skal gis en forklaring på eventuelle underskudd som foretaket har hatt i de siste tre skattleggingsperiodene.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-6 Opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner

(1) Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner som foretaket har hatt i løpet av skatteleggingsperioden. Transaksjonens art og omfang skal spesifiseres for hvert av de nærstående foretak som foretaket har hatt kontrollerte transaksjoner med.

(2) Likeartede eller nært sammenknyttede transaksjoner kan beskrives under ett (aggregert). Det skal redegjøres for hvilke transaksjoner som beskrives aggregert.

(3) Transaksjonene skal videre beskrives i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er nedfelt i OECD-retningslinjene kapittel I.

Dette er

- a) eiendelenes eller tjenestenes karakteristika
- b) en funksjonsanalyse, jf. § 8-11-7
- c) kontraktsvilkår
- d) økonomiske omstendigheter (markedsanalyse)
- e) forretningsstrategier som kan påvirke prissettingen.

(4) Det skal redegjøres for eventuelle kostnadsbidragsordninger som foretaket er deltaker i, jf. OECD-retningslinjene kapittel VIII.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-7 Funksjonsanalyse

Funksjonsanalysen etter § 8-11-6 tredje ledd bokstav b skal beskrive hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke eiendeler de tilfører og hvilke risikoer de bærer, samt de respektive funksjoners, eiendelers og risikoers økonomiske betydning i forhold til transaksjonen.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-8 Særlig om sentralisert tjenesteyting

Ved sentralisert konsernintern tjenesteyting, herunder tjenester av administrativ, teknisk og finansiell karakter, skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin forventede nytte av tjenestene. Ved kostnadsbasert fordeling eller prissetting skal foretaket redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag. Dersom det ikke er anvendt fortjenestepåslag skal det tjenesteytende foretaket begrunne dette særskilt.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-9 Særlige opplysninger om immaterielle verdier

Det skal gis en særskilt beskrivelse av konsernets immaterielle verdier som har betydning for vurderingen av foretakets kontrollerte transaksjoner. Beskrivelsen skal omfatte angivelse av eierforhold, utnyttelse, utvikling og vedlikehold av de immaterielle verdier.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-10 Opplysninger om valg og anvendelse av prissettingsmetode

Dokumentasjonen skal inneholde en redegjørelse for den prissettingsmetode som er anvendt i en kontrollert transaksjon. Det skal redegjøres for hvorfor denne metoden er valgt, og hvorfor prissettingen som bruken av metoden leder til, anses å være i samsvar med armlengdeprinsippet. Det skal videre angis i hvilken utstrekning prissettingsmetoden er forenlig med de metodene som er beskrevet i kapittel II og III i OECD-retningslinjene.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-11 Opplysninger om sammenlignbarhetsanalyse

(1) Med mindre annet følger nedenfor, skal dokumentasjonen inneholde en

sammenlignbarhetsanalyse, som sammen med opplysningene gitt i medhold av § 8-11-4 til § 8-11-10 og § 8-11-12 kan danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet.

(2) Ved sammenlignbarhetsanalysen sammenlignes pris og andre vilkår i kontrollerte transaksjoner med pris og andre vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige parter. Analysen gjennomføres med utgangspunkt i interne og eksterne sammenlignbare transaksjoner, under hensyntagen til sammenlignbarhetsfaktorene som er beskrevet i OECD-retningslinjene kapittel I. Det skal redegjøres for eventuelle justeringer som er foretatt for å forbedre sammenlignbarheten. Det skal også redegjøres for hvilke prinsipper som ligger til grunn for utvelgelsen av sammenlignbare transaksjoner.

(3) Dersom det ikke eksisterer interne sammenlignbare transaksjoner, og det er uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevende å innhente og bearbeide informasjon om eksterne sammenlignbare transaksjoner, skal plikten etter skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd anses oppfylt også uten at en sammenlignbarhetsanalyse som nevnt i annet ledd legges fram innen den tidsfrist som der er angitt. Foretaket skal da begrunne hvorfor en slik analyse ikke er utarbeidet, samt redegjøre for hvilke økonomiske vurderinger og analyser som ligger til grunn for prissettingen som faktisk er anvendt og hvorfor denne anses å være i samsvar med armlengdeprinsippet.

(4) Foretaket er ikke forpliktet til å utarbeide databaseundersøkelser, jf. likevel § 8-11-15 annet ledd. Hvis databaseundersøkelser er utarbeidet, skal disse vedlegges dokumentasjonen.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-12 Opplysninger om avtaler mv.

(1) Dokumentasjonen skal inneholde de avtaler som har betydning for pris og øvrige vilkår i kontrollerte transaksjoner.

(2) Avtaler vedrørende prisingen av kontrollerte transaksjoner som foretaket har inngått med myndighetene i andre land skal vedlegges. Det samme gjelder bindende forhåndsuttalelser eller lignende meddelelser som foretaket har innhentet fra utenlandsk skattemyndighet og som angår prising av foretakets kontrollerte transaksjoner.

(3) Avtaler vedrørende prisingen av kontrollerte transaksjoner som et annet foretak har inngått med myndighetene i andre land, skal vedlegges når foretaket påberoper seg slike som grunnlag for prisingen av kontrollerte transaksjoner. Det samme gjelder bindende forhåndsuttalelser eller lignende meddelelser som et annet foretak har innhentet fra utenlandsk skattemyndighet, når foretaket påberoper seg slike meddelelser som grunnlag for prisingen av sine kontrollerte transaksjoner.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-13 Unntak for uvesentlige transaksjoner

(1) Kravene i § 8-11-4 til § 8-11-12 omfatter ikke kontrollerte transaksjoner som er uvesentlige. For uvesentlige transaksjoner skal det bare angis hvilke typer transaksjoner foretaket har hatt og som det selv anser for å være uvesentlige.

(2) Transaksjoner anses som uvesentlige når de er enkeltstående, har beskjedent økonomisk omfang og ikke er en del av foretakets kjernevirksomhet.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-14 Utarbeidelse og sammenstilling av dokumentasjonen

Dokumentasjon i samsvar med § 8-11-4 til § 8-11-13 skal opprettes for hver skattleggingsperiode. Foretaket skal ha rutiner som gjør det mulig å sammenstille og legge fram dokumentasjon for hver skattleggingsperiode innen 45 dager etter at krav fra skattemyndighetene er fremsatt, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-15 Framleggelse etter krav fra skattemyndighetene

(1) Dokumentasjonen skal, etter krav fra skattemyndighetene, legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd. Fristen etter første punktum skal tidligst regnes fra utløpet av fristen for å levere skattemelding.

(2) Når dokumentasjonen etter første ledd ikke inneholder en sammenlignbarhetsanalyse, jf. § 8-11-11 tredje ledd, kan skattemyndighetene etter vurdering av den mottatte dokumentasjon anmode foretaket om å legge fram en sammenlignbarhetsanalyse. Skattemyndighetene kan herunder anmode foretaket om å utarbeide en databaseundersøkelse. Ved anmodninger etter dette ledd skal foretaket gis en leveringsfrist på 60 til 90 dager.

(3) Denne forskrift § 8-11 begrenser ikke skattemyndighetenes adgang til å kreve opplysninger i medhold av skatteforvaltningsloven § 10-1 og § 10-4, herunder opplysninger til utdyping av beskrivelser og materiale som nevnt i § 8-11-4 til § 8-11-13.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-16 Avsluttende bestemmelser

(1) Dokumentasjonen skal utarbeides på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

(2) Foretaket kan velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs Adferdsdeks for internprisingsdokumentasjon (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union 2006/C 176/01 28. juli 2006). Opplysningene i § 8-11-4 til § 8-11-13 må i så fall framgå enten av fellesdokumentasjonen eller av den landspesifikke dokumentasjonen. Reglene i § 8-11-3 og § 8-11-12 til og med § 8-11-16 første ledd får tilsvarende anvendelse.

§ 8-11 tredje ledd

Lovtekst

Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter annet ledd er selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten

- a) har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner eller
- b) har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av beregningene i foregående punktum. Første punktum gjelder heller ikke for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

Bestemmelsen regulerer hvilke selskaper som er unntatt fra dokumentasjonskravene i annet ledd.

§ 8-11 fjerde ledd

Lovtekst

Som nærstående etter første, annet og tredje ledd regnes

- a) selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent

- c) selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- d) nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Nærstående

Bestemmelsen regulerer hvem som regnes som nærstående. Bestemmelsen omfatter både selskap mv. som den skattepliktige har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eierinteresse i den skattepliktige. Fysiske personer omfattes av kretsen av hvem som skal anses som nærstående, selv om skattepliktiges transaksjoner med fysiske personer ikke omfattes av meldeplikten.

Ikke enhver tilknytning mellom subjektene er tilstrekkelig for å utløse meldeplikt. Terskelen gjelder ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll av mer enn 50 % av det tilknyttede subjektet. Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %.

Eksempel

Selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C. En matematisk beregning av As eierandel i selskap C vil være en eierandel på 49 %. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %.

§ 8-11 femte ledd

Lovtekst

Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom

- a) selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge, og dets faste driftssteder i utlandet
- b) selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet, og dets faste driftssteder i Norge.

Utenlandsforhold

I utenlandsforhold er det ikke et krav at transaksjonene må være foretatt mellom selvstendige juridiske enheter for å omfattes av meldeplikten. Også økonomiske forhold mellom et utenlandsk foretak og dets faste driftssted i Norge og mellom et norsk foretak og dets faste driftssted i utlandet omfattes av reglene, jf § 8-11 femte ledd.

Med fast driftssted forstås en virksomhet som utgjør eller skal regnes som et fast driftssted i medhold av bestemmelser i skatteavtaler som Norge har inngått. Når den aktuelle virksomheten ikke omfattes av skatteavtale som Norge har inngått, skal virksomheten anses å utgjøre fast driftssted når vilkårene i OECDs mønsteravtale art. 5 er oppfylt. Se [Definisjoner](#) i forskriften § 8-11-2 bokstav c.

§ 8-11 sjette ledd

Lovtekst

Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragrafen. Selskaper og innretninger har likevel opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter første til fjerde ledd for transaksjoner og mellomværender med en fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.

Staten, fylkeskommuner og kommuner regnes ikke som innretninger med meldeplikt. Selskaper som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten har heller ikke plikt til å sende melding, se Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 15.4.1.

Unntak for stat, fylkeskommune og kommune

Selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med minst 50 % av en fylkeskommune eller en kommune, har likevel meldeplikt for transaksjoner og mellomværender med denne kommunen/fylkeskommunen.

Fritak fra meldeplikten

Bestemmelsen i forskriften § 8-11-1 begrenser plikten til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-11 første ledd og til å utarbeide og legge fram dokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd, jf. tredje og femte ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-1 Fritak fra plikten til å levere melding mv.

(1) Plikten til å levere melding etter skatteforvaltningsloven § 8-11 første ledd og plikten til å utarbeide og legge fram dokumentasjon etter skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd, jf. tredje og femte ledd, skal ikke gjelde for selskap eller innretning som

a) i skattleggingsperioden har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner og

b) ved utgangen av skattleggingsperioden har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11 fjerde ledd. Med mellomværender forstås alle typer fordringer og gjeld, samt garantier.

(2) For selskaper og innretninger som har opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter skatteforvaltningsloven § 8-11 sjette ledd annet punktum, medregnes transaksjoner og mellomværender etter nevnte bestemmelse ved vurderingen av om beløpsgrensene i første ledd er overskredet.

For selskaper eller innretninger som i inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner med samlet verdi på mindre enn kr 10 mill. og ved utgangen av inntektsåret har mindre enn kr 25 mill. i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. § 8-11 fjerde ledd, er det ingen plikt til å sende melding. For kommunale og fylkeskommunale selskaper og innretninger som har plikt til å sende melding, jf. § 8-11 sjette ledd, medregnes transaksjoner og mellomværender med kommunen/fylkeskommunen.

Har et selskap mv. i løpet av inntektsåret overført eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag (formuesobjekter, immaterielle eien-

deler eller rettigheter til slike immaterielle eiendeler) til nærstående selskaper mv. etter § 8-11 fjerde ledd eller mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket, er det likevel plikt til å sende melding, til tross for at beløpsgrensene ikke er oppfylt. Fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer som gjennomføres med skattemessig kontinuitet, omfattes ikke av opplysningsplikten, se FIN 18. april 2008 i Utv. 2008/698. Derimot er det plikt til å sende melding i de tilfeller hvor det er foretatt andre omstruktureringer hvor forretningsmodeller, driftsmønstre, strategier eller risiko er flyttet innen konsernet.

Reglene gjelder ikke for mellomværender mellom pensjonskasser og deres sponsorforetak i form av spare- og pensjonsforsikringspremier, samt premiereserver.

Skattepliktige som leverer «Regnskapsutdrag» (RF-1045) er fritatt fra plikten til å levere melding etter 8-11.

§ 8-12 Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.

(1) Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for andre foretak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, dersom

- a) det utenlandske morselskapet ikke har plikt til å levere melding i landet der det er hjemmehørende
- b) landet der morselskapet er hjemmehørende ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av meldinger med virkning ved utløpet av det året det skal leveres melding etter første ledd eller
- c) skattemyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender meldinger til Norge.

(3) Foretak som er hjemmehørende i Norge og som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere melding etter første og annet ledd, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere melding, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.

(4) Opplysningsplikten etter første, annet og tredje ledd gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner i året før regnskapsåret.

(5) Meldingen skal utarbeides på engelsk.

(6) Skattemyndighetene kan bare utlevere meldingen til andre etter reglene i § 3-3 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

Generelt

Bestemmelsen gjelder opplysningsplikt for flernasjonale konsern, også omtalt som «land-for-land-rapportering». Bestemmelsen er ny og skal gjelde fra og med regnskapsåret 2016, med frist for første levering av melding 31. desember 2017. Den sekundære rapporteringsplikten etter § 8-12 annet ledd skal likevel bare ha virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2017 eller senere.

Bestemmelsen innebærer at flernasjonale konsern med en konsolidert omsetning på 6,5 mrd. skal levere en land-for-land-rapport til skattemyndighetene. Rapporten skal inneholde opplysninger om foretakets globale fordeling av blant annet inntekter, skatter, fysiske eiendeler og ansatte. I tillegg skal det gis informasjon om hvor hver enkelt enhet i

Land-for-land-
rapportering

konsernet er hjemmehørende. Norske skattemyndigheter vil få tilgang til rapporter fra utenlandske flernasjonale konsern gjennom avtaler om automatisk informasjonsutveksling, men utenlandske flernasjonale konsern kan på nærmere vilkår også få plikt til å levere land-for-land-rapport direkte til norske skattemyndigheter.

Forarbeidene finnes hovedsakelig i Prop. 120 L (2015-2016).

Reglene følger i stor grad den modellovgivningen som deltakerlandene i BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting) har utarbeidet til bruk ved implementering av regelverk for land-for-land-rapportering i hvert enkelt lands nasjonale rettssystem. Prosjektet er igangsatt av OECD og G20-landene.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

Regler om leveringsfristen er gitt i forskrift, jf. [§ 8-15 Forskrifter mv.](#) Se nærmere under [Leveringsfrister](#).

Definisjoner

Forskriften § 8-12-1 inneholder definisjoner av viktige begreper som brukes i tilknytning til § 8-12.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-1 Definisjoner

(1) I skatteforvaltningsloven § 8-12 og denne forskrift § 8-12 menes med

a) morselskap: regnskapspliktig som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Regnskapspliktig som har fast driftssted i et annet land skal også regnes som morselskap. Det samme gjelder regnskapspliktig som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i foretaket hadde vært omsatt på offentlig børs.

b) konsern: gruppe av foretak som er et konsern etter regnskapsloven § 1-3. Regnskapspliktig som har fast driftssted i utlandet skal også regnes som konsern.

c) foretak: regnskapspliktig som er morselskap eller datterselskap etter regnskapsloven § 1-3. Fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven og utenlandske foretak som har skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal også regnes som foretak.

d) hjemmehørende: foretak som er skattepliktig i Norge etter skatteloven § 2-2 anses hjemmehørende i Norge. I tilfeller hvor et foretak samtidig anses hjemmehørende i Norge etter første punktum og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, skal bestemmelse i foreliggende skatteavtale om bosted være avgjørende.

e) modellovgivningen: lovgivningen som anbefales i rapporten: OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

(2) Uttrykket «andre foretak i Norge» i skatteforvaltningsloven § 8-12 annet ledd omfatter også utenlandsk foretak som skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Dersom det foreligger skatteavtale, skal skatteavtalens bestemmelse om etablering av fast driftssted være avgjørende.

§ 8-12 første ledd

Lovtekst

Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

Det skal leveres melding for hvert regnskapsår.

Hvem har plikt til å levere melding

Hvem som har plikt til å levere melding følger av bestemmelsens første og annet ledd.

Det er morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, som har den primære opplysningsplikten. Som morselskap regnes for det første regnskapspliktige som er morselskap etter regnskapsloven § 1-3 annet ledd. For det andre skal også regnskapspliktige som har fast driftssted i et annet land regnes som morselskap. Avslutningsvis omfatter det også regnskapspliktige som ville hatt plikt til å utarbeide konsernregnskap dersom eierandelene i noen av foretakene i konsernet hadde vært omsatt på offentlig børs.

Vilkåret om at morselskapet må være «*hjemmehørende i Norge*» skal forstås slik at det omfatter selskap som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. Dersom et foretak er hjemmehørende både i Norge og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det foreligger skatteavtale, skal spørsmålet om hvor foretaket er hjemmehørende avgjøres etter skatteavtalen. Dersom et foretak er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 og i et annet land etter dette landets interne lovgivning, og det ikke foreligger skatteavtale, anses foretaket som hjemmehørende i Norge.

Vilkåret om at morselskapet må ha «*foretak i utlandet*» er oppfylt i to tilfeller. For det første omfatter vilkåret foretak som er et datterselskap etter regnskapsloven § 1-3 fjerde ledd. For det andre skal også et fast driftssted i utlandet som er en del av selskap med regnskapsplikt etter regnskapsloven, anses som foretak i utlandet. Se Prop. 120 L (2015 – 2016) punkt 5.2 og [Definisjoner](#) i forskriften § 8-12-1.

Det gjelder videre en sekundær opplysningsplikt for andre foretak i Norge etter gitte vilkår i annet ledd.

Opplysningene skal gis i skjema som følger en mal fastsatt i BEPS-prosjektet.

Skattpliktige som omfattes av meldeplikten

Primær opplysningsplikt

Sekundær opplysningsplikt

Meldingens innhold

Hva skal meldingen inneholde

Meldingen skal inneholde opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver.

Nærmere detaljer om innholdet er presisert i forskriften. Det skal gis opplysninger både på landnivå og på foretaksnivå.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-2 Land-for-land-rapportens innhold

(1) Land-for-land-rapport for skatteformål skal inneholde opplysninger om

a) inntekt, resultat før skattekostnad, betalt inntektsskatt, påløpt inntektsskatt, bokført egenkapital, akkumulert fortjeneste, antall ansatte og fysiske eiendeler utenom kontanter og eiendeler tilsvarende kontanter. Opplysningene nevnt i første punktum skal gis samlet i hver kategori for alle foretak i hvert enkelt land der konsernet har økonomisk aktivitet.

b) hvert enkelt foretak i konsernet og hvor dette er hjemmehørende. Dersom foretaket er underlagt selskapslovgivningen i et annet land enn det landet det er hjemmehørende, skal det opplyses om hvilket land dette er. Rapporten skal også inneholde opplysninger om hvert enkelt foretaks økonomiske virksomhet.

(2) Foretak som skal inngå i rapporteringen er

a) enhver virksomhet i et konsern som inkluderes i konsernregnskapet eller ville vært inkludert dersom eierandeler i slike enheter ble omsatt på offentlig børs

b) enhver virksomhet som utelates fra konsernregnskapet utelukkende av hensyn til størrelse eller materiell karakter og

c) ethvert fast driftssted i en virksomhet i konsernet som nevnt i bokstav a og b dersom virksomheten utarbeider eget regnskap for det faste driftsstedet for finansiell rapportering, lovpålagt rapportering, skatteregnskap eller intern kontroll.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-3 Funksjonell valuta

Alle tall i land-for-land-rapporten for skatteformål skal oppgis i funksjonell valuta. Dersom konsernet har en annen funksjonell valuta enn foretaket som leverer land-for-land-rapporten for skatteformål, skal konsernets valuta brukes.

§ 8-12 annet ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for andre foretak i Norge enn morselskap som er hjemmehørende i Norge, dersom

a) det utenlandske morselskapet ikke har plikt til å levere melding i landet der det er hjemmehørende

b) landet der morselskapet er hjemmehørende ikke har avtale med Norge om automatisk utveksling av meldinger med virkning ved utløpet av det året det skal leveres melding etter første ledd eller

c) skattemyndighetene har varslet foretaket i Norge om at landet der morselskapet er hjemmehørende, ikke overholder avtale som nevnt i bokstav b eller av andre grunner ikke sender meldinger til Norge.

Annet ledd bestemmer at andre selskap i konsernet enn morselskapet kan få såkalt sekundær opplysningsplikt i nærmere bestemte tilfeller. Formålet med bestemmelsen er at norske skattemyndigheter skal få melding med opplysninger om norske datterforetak i tilfeller hvor de

ikke mottar melding fra landet der konsernets morselskap er hjemmehørende.

Den sekundære rapporteringsplikten skal gjelde i tre forskjellige tilfeller: For det første dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. etter lovgivningen i hjemlandet, for det andre dersom morselskapets hjemstat ikke i tide har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike meldinger med Norge og for det tredje dersom norske skattemyndigheter har varslet det norske foretaket om at morselskapets hjemland ikke overholder plikten til utveksling av meldinger eller av andre grunner ikke sender melding til Norge.

Unntak fra meldeplikten

Det er gitt unntak der det er flere rapporteringspliktige, se forskriften § 8-12-4.

Flere rapporteringspliktige

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-4 Flere rapporteringspliktige

Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter skatteforvaltningsloven § 8-12 første og annet ledd, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Land-for-land-rapporten for skatteformål fra dette foretaket må utformes på en slik måte at rapporteringsplikten oppfylles for alle foretak som hver for seg har plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter § 8-12 første til fjerde ledd.

Det er gitt et unntak fra morselskapets primære meldeplikt i forskriften § 8-12-5.

Unntak for morselskapet

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-5 Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for morselskap

Plikten for morselskap til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd gjelder ikke for morselskap som er del av et konsern der et annet foretak, i kraft av å være morselskap, skal levere land-for-land-rapport etter lovgivningen i sitt hjemland.

Det er gitt et unntak fra den sekundære meldeplikten i forskriften § 8-12-6.

Unntak for andre foretak

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-6 Unntak fra plikt til å levere land-for-land-rapport for skatteformål for andre enn morselskapet

(1) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter skatteforvaltningsloven § 8-12 annet ledd, gjelder ikke dersom et annet foretak i konsernet har levert land-for-land-rapport for skatteformål til skattemyndighetene i landet der foretaket er hjemmehørende innen tolv måneder etter utløpet av regnskapsåret, og

a) dette landet har regler som krever at foretaket skal levere tilsvarende land-for-land-rapport for skatteformål

b) dette landet har en avtale med Norge om automatisk utveksling av land-for-land-rapporter for skatteformål, med virkning ved utløpet av rapporteringsåret etter skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd

c) dette landet ikke har varslet norske skattemyndigheter om at dette landet har suspendert avtale som nevnt i bokstav b eller dette landet av andre grunner ikke sender land-for-land-rapporter for skatteformål til Norge

d) dette foretaket har varslet skattemyndighetene i landet det er hjemmehørende eller etablert om at det er et foretak som skal levere land-for-landrapport for skatteformål og

e) norske skattemyndigheter har fått varsel som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-12 tredje ledd.

(2) Plikten for andre foretak i konsernet enn morselskapet til å levere land-for-land-rapport for skatteformål etter skatteforvaltningsloven § 8-12 annet ledd gjelder ikke dersom årsaken til at morselskapet i utlandet ikke leverer rapport, er at inntekten i konsernet ikke overstiger den beløpsgrensen som hjemlandets interne lovgivning har satt på bakgrunn av modellovgivningen artikkel 1 nr. 3.

§ 8-12 tredje ledd

Lovtekst

Foretak som er hjemmehørende i Norge og som inngår i et konsern der ett eller flere foretak har plikt til å levere melding etter første og annet ledd, skal opplyse skattemyndighetene om hvilket foretak i konsernet som skal levere melding, og i hvilket land dette foretaket er hjemmehørende.

Varslingsplikt

Tredje ledd bestemmer at selskap som er hjemmehørende i Norge og som inngår i flernasjonale konsern, skal opplyse om hvilket selskap i konsernet som skal levere meldingen. Formålet med bestemmelsen er å gi skattemyndighetene mulighet til å planlegge det fremtidige kontrollarbeidet og etterlyse meldinger som ikke leveres innen fristen. Det er foretaket selv og det konsernet det er en del av, som er i stand til å vurdere hvilket foretak i konsernet som er meldepliktig.

§ 8-12 fjerde ledd

Lovtekst

Opplysningsplikten etter første, annet og tredje ledd gjelder ikke dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6 500 000 000 kroner i året før regnskapsåret.

Beløpsgrense for meldeplikten

Fjerde ledd regulerer et unntak fra plikten til å levere melding dersom konsernet hadde en samlet inntekt under 6,5 mrd. kroner i året før regnskapsåret. Formålet med bestemmelsen er å avveie hensynet til den nytten skattemyndighetene har av opplysningene som leveres inn mot hensynet til de næringsdrivendes arbeidsbyrde. Med «inntekt» menes ikke bare ordinære salgsinntekter, men også ekstraordinære inntekter i virksomheten som for eksempel royalty og renter. Det er inntektsbegrepet slik dette er definert i retningslinjene til rapporteringsskjemaet utarbeidet i BEPS-prosjektet, som skal legges til grunn ved vurderingen av om beløpsgrensen er overskredet. Se Prop 120 L (2015-2016) pkt 5.5.

§ 8-12 femte ledd

Lovtekst

Meldingen skal utarbeides på engelsk.

Femte ledd bestemmer at meldingen skal leveres på engelsk. Dette er et unntak fra den klare hovedregelen om at opplysninger kan gis til skattemyndighetene på norsk. Meldingen inneholder opplysninger om fordeling av blant annet inntekter og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal benyttes av norske skattemyndigheter, men også utveksles automatisk med skattemyndighetene i utlandet for tilsvarende bruk der. Hensynet til en effektiv gjennomføring av land-for-land-rapporteringen tilsier at den utarbeides på et språk som er forståelig i alle eller de fleste av mottakerlandene.

Krav til språket i meldingen

§ 8-12 sjette ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan bare utlevere meldingen til andre etter reglene i § 3-3 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

Sjette ledd er en egen regel om taushetsplikt som begrenser skattemyndighetenes mulighet til å utlevere meldingen til andre enn det som følger av § 3-3 [Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.](#) eller til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale. Regelen gjelder uavhengig av om meldingen er levert direkte til norske skattemyndigheter eller det er en melding som er mottatt fra utlandet.

Taushetsplikt

Regelen om taushetsplikt er ikke til hinder for at foretakene selv gir ut meldingen, for eksempel ved å publisere den på nettsidene sine.

Leveringsfrister

Meldingen skal levers innen 31. desember i året etter regnskapsåret.

Leveringsfrist

Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-7 Leveringsfrist

Land-for-land-rapport for skatteformål skal leveres innen 31. desember i året etter regnskapsåret.

§ 8-13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter

(1) Den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding om registrering med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen.

(2) Den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding med opplysninger om og dokumentasjon for endringer i tidligere gitte opplysninger, eller at virksomheten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert, og andre opplysninger med betydning for registreringen.

(3) Bostyrer skal levere melding om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.

(4) Tingretten skal levere melding om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

Generelt

Bestemmelsen er en felles bestemmelse om plikt til å levere melding i forbindelse med registrering for merverdiavgift og særavgifter. Bestemmelsen gjelder søknad om registrering, men regulerer også plikten til å gi opplysninger om etterfølgende forhold som har betydning for registreringen.

Bestemmelsen viderefører i hovedsak tidligere rett, men har en noe annen struktur enn tidligere bestemmelser.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#) og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i [§ 8-14 Levering av skattemelding mv.](#)

Uttrykket «melding om registrering» brukes om både søknad om registrering og rapportering om endrede forhold.

Leveringsfristene fremgår av forskriften [§ 8-13-1](#) og [§ 8-13-2](#). Se nærmere under [Leveringsfrister](#).

§ 8-13 første ledd

Lovtekst

Den som skal registreres for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding om registrering med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen.

Første ledd viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 14-1, § 14-5 første ledd, § 14-7 første ledd, merverdiavgiftsforskriften § 14-1-1 og særavgiftsforskriften § 5-5 første ledd.

Hvem har plikt til å levere melding

Meldeplikten gjelder alle virksomheter som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 2-1, dvs. næringsdrivende, offentlig virksomhet, konkursbo og skattesubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet når disse har hatt omsetning og uttak over beløpsgrensene i merverdiavgiftsloven § 2-1 første til tredje ledd.

Merverdiavgift

For å komme inn under merverdiavgiftssystemet med rett til å fakturere og kreve inn utgående merverdiavgift og få rett til fradrag for inngående merverdiavgift må næringsdrivende registreres i Merverdiavgiftsregisteret. For de aller fleste næringsdrivende oppstiller merverdiavgiftsloven en plikt til registrering, mens for enkelte næringsdrivende/bransjer er registrering frivillig. Under visse forutsetninger kan samarbeidende selskaper også registreres som ett avgiftssubjekt (fellesregistrering).

Bestemmelsen omfatter også tilbyders plikt til å levere melding om forenklet registreringsordning.

Tilkjennegivelse

Registreringsvirkninger kan også oppnås gjennom tilkjennegivelse. Etter merverdiavgiftsloven § 14-1 fjerde ledd kan en allerede registrert virksomhet også oppnå registreringsvirkninger for en i utgangspunktet unntatt virksomhet, ved rent å faktisk å behandle utleie av fast eiendom eller bortforpaktning av landbrukseiendom som avgiftspliktig.

Plikten til å betale merverdiavgift følger direkte av loven og er ikke betinget av at den avgiftspliktige av eget tiltak faktisk har søkt om registrering. Dersom en næringsdrivende unnlater å sende inn registreringsmelding som foreskrevet vil skattemyndighetene likevel kunne foreta registrering og skjønnsfastsette skyldig avgift i ettertid, jf. §§ 12-1 og 12-2.

Tilsvarende er ikke skattemyndigheten bundet av de ansvarsforhold som er angitt i registreringsmeldingen dersom det viser seg at disse ikke stemmer med hvem som faktisk driver virksomheten. Se dom i Gulating lagmannsrett 19. september 1997 og Rt. 1981/611.

Meldeplikten gjelder produsenter, importører og andre virksomheter som skal registreres for de ulike særavgiftene. Noen produsenter og virksomheter har plikt til å registrere seg, og blant annet har produsenter av avgiftspliktige varer som hovedregel en slik plikt, jf. særavgiftsforskriften § 5-1. For andre er registrering frivillig, jf. særavgiftsforskriften § 5-2. Dette gjelder særlig ulike typer importører. Det er en forutsetning for registrering at virksomheten blant annet har et egnet lokale hvor produksjon og lagring av varer skal skje, jf. særavgiftsforskriften § 5-7.

Særavgifter

Hva skal meldingen inneholde

Meldingen skal inneholde opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger

som har betydning for registreringen. Kravet om at også andre opplysninger av betydning for registreringen skal gis, er tatt med i bestemmelsen for å gjøre den mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i meldingen direkte i lovteksten. I tillegg vil bestemmelsen fange opp de egne kravene som stilles til innholdet i meldingen. Dette må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1 første ledd, som slår fast at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre slik at skatteplikten blir klarlagt i rett tid.

§ 8-13 annet ledd

Lovtekst

Den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter, skal levere melding med opplysninger om og dokumentasjon for endringer i tidligere gitte opplysninger, eller at virksomheten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert, og andre opplysninger med betydning for registreringen.

Annet ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 14-3 første ledd og fjerde ledd første punktum, § 14-5 første ledd, § 14-7 første ledd og særavgiftsforskriften § 5-5 tredje ledd.

Endringsmelding

Etterfølgende forhold

Den som er registrert har plikt til å melde fra om endringer i tidligere gitte opplysninger.

Opphør

Den som er registrert er også ansvarlig for å melde fra om opphør av virksomheten. Opphør foreligger når virksomheten legges ned, ved overdragelse eller ved utleie til annen næringsdrivende som skal fortsette driften. Det foreligger også opphør i merverdiavgiftslovens forstand når virksomheten i framtiden for eksempel bare skal drive omsetning av tjenester utenfor avgiftsområdet. Det medfører ikke plikt til å sende melding om opphør i det tilfellet omsetningen i virksomheten synker under beløpsgrensen for registrering. Plikt til å melde fra om opphør av virksomhet reguleres for øvrig i enhetsregisterloven og foretaksregisterloven.

Bestemmelsen innebærer at når vilkårene for fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd er bortfalt, anses ikke lenger de samarbeidende selskapene som ett skattesubjekt. Dette gjelder selv om melding om sletting ikke er sendt. Bestemmelsen skal ikke tolkes slik at det gjelder en minste registreringstid på to år før et selskap kan tre ut av en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Det er den registrerte virksomhet som selv har ansvar for å melde fra til skattemyndighetene når registreringsvilkårene ikke lenger oppfylles. Dette betyr at når en virksomhet har blitt stående registrert uten å fylle lovens vilkår skal det skje en sletting tilbake i tid. Fradragsført inngå-

ende avgift skal da tilbakeføres uavhengig av hvorvidt virksomheten har vært i aktsom god tro mht. registreringsspørsmålet.

§ 8-13 tredje ledd

Lovtekst

Bostyrer skal levere melding om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.

Konkursbo

Bostyrers plikt til å melde fra om åpning og avslutning av bobehandling gjelder kun i den utstrekning skyldneren har drevet registreringspliktig virksomhet.

Det foreligger ikke melde- og registreringsplikt for et bo hvor skyldnerens registreringspliktige virksomhet er opphørt og meldt opphørt før konkursåpning. I den grad det foreligger varebeholdning eller driftsmidler, vil imidlertid boet være skattepliktig for omsetning og uttak i den utstrekning dette ville vært skattepliktig på debtors hånd, se merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje og fjerde ledd.

§ 8-13 fjerde ledd

Lovtekst

Tingretten skal levere melding om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

Offentlig skifte av dødsbo

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 14-2 annet ledd annet punktum og fastsetter at tingretten skal gi melding til skattekontoret om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av et avgiftssubjekts dødsbo hvor gjelden ikke er overtatt.

Leveringsfrister

Forskriften § 8-13-1 har bestemmelser om leveringsfrist for melding om registrering for merverdiavgift.

**Leveringsfrister
merverdiavgift**

Skatteforvaltningsforskriften § 8-13-1 Leveringsfrist for registreringsmelding for merverdiavgift

Melding om registrering for merverdiavgift skal sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene for registrering er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 2.

Bestemmelsen sier at melding om registrering skal sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene for registrering er oppfylt. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 14-1 første ledd.

Forskriften § 8-13-2 har bestemmelser om leveringsfrist for registreringsmelding for særavgifter.

**Leveringsfrister
særavgifter**

Skatteforvaltningsforskriften § 8-13-2 Leveringsfrist for registreringsmelding for særavgifter

(1) Melding om registrering for særavgifter skal sendes senest en måned før produksjonen eller innførselen starter.

(2) Melding med opplysninger om og dokumentasjon for endringer i tidligere gitte opplysninger eller at virksomheten ikke lenger oppfyller vilkårene for å være registrert skal sendes straks. Slik melding skal også sendes når virksomheten stanser i over tre måneder.

Bestemmelsen sier at melding om registrering skal sendes senest en måned før produksjonen eller innførselen starter, mens endringsmelding skal sendes straks. Det er presisert at endringsmelding også skal sendes der virksomheten stanser i over tre måneder. Bestemmelsen viderefører forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 5-5 første ledd og tredje ledd.

Leveringssted

Leveringssted er regulert i forskriften § 8-1-3.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-3 Leveringssted for skattemeldinger mv. på papir

Skattemeldinger mv. på papir skal leveres til den mottaksadresse som Skattedirektoratet bestemmer.

Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1 og på Skatteetaten.no.

§ 8-14 Levering av skattemelding mv.

(1) Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.

(2) For skattepliktig som er mindreårig, eller som er satt under vergemål, skal vergen levere skattemelding når vergens mandat omfatter levering av slik melding. Dette gjelder ikke barn som etter skatteloven § 2-14 er selvstendig skattepliktig, og som fastsetter skattegrunnlaget selv.

(3) For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.

(4) For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

Generelt

Bestemmelsen gir felles regler om levering av meldinger etter lovens kapittel 8.

Hvem skal levere skattemelding

Bestemmelsen i ligningsloven 1980 om at den som skulle levere selvangivelse og andre pliktige oppgaver, skulle underskrive oppgavene, er ikke videreført i ny lov. Ved elektronisk levering finnes en rekke ulike muligheter for identifikasjon av hvem som har stått for levering, utover fysisk eller elektronisk signatur.

Bestemmelsen om at den som leverte selvangivelsen også skulle forsikre om at den inneholdt riktige og fullstendige opplysninger, og avgi en erklæring om å være kjent med at det vil kunne medføre straffansvar å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger, er heller ikke videreført.

§ 8-14 første ledd

Lovtekst

Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.

Første ledd bestemmer at meldinger etter kapittel 8 skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig. Dette fulgte tidligere av ligningsloven 1980 § 4-5 nr. 1, og er nå gjeldende rett på alle skatte- og avgiftsområdene.

Myndig person eller fullmektig

Adgangen til å levere meldinger ved fullmektig er nå gjort generell. Se nærmere omtale i [§ 5-3 Fullmektig](#).

§ 8-14 annet ledd

Lovtekst

For skattepliktig som er mindreårig, eller som er satt under vergemål, skal vergen levere skattemelding når vergens mandat omfatter levering av slik melding. Dette gjelder ikke barn som etter skatteloven § 2-14 er selvstendig skattepliktig, og som fastsetter skattegrunnlaget selv.

Annet ledd gjelder skattepliktige som er mindreårige eller satt under vergemål, og bestemmer at vergen skal levere skattemelding for disse. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 4-5 nr. 2.

Mindreårige

Vergen er ansvarlig for å oppfylle plikten til å levere skattemelding for personer som er mindreårig på tidspunktet for leveringsfristen, dersom vergens mandat omfatter levering av slik melding. Når skattepliktig som fyller 17 år i inntektsåret selv oppfyller meldeplikten, bortfaller vergens ansvar. Se nærmere omtale av barns skatteplikt i Skatte-ABC, emnet «Barn og ungdom».

Personer satt under vergemål

For personer som er fratatt den rettslige handleevnen, er vergen ansvarlig for å oppfylle meldeplikten. For personer som er satt under vergemål uten å være fratatt den rettslige handleevnen, er vergen ansvarlig for å oppfylle meldeplikten hvis dette faller inn under vergemålets mandat, jf. vergemålsloven § 32. Hvis vedkommende ikke er fratatt den rettslige handleevnen, kan vedkommende også oppfylle meldeplikten selv.

§ 8-14 tredje ledd

Lovtekst

For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.

Tredje ledd gjelder hvem som kan levere meldinger for selskaper mv. Bestemmelsen er ny, men skal ikke innebære noen større realitetsendring.

Selskaper og innretninger mv

Styret eller styreleder er ansvarlig for å levere skattemelding for selskaper og innretninger, herunder aksje- og obligasjonsfond. For filialer av utenlandske selskap er det formelt det utenlandske styret, dets leder eller tilsvarende som er ansvarlig for å levere skattemelding for virksomhet i Norge.

Selskap med deltakerfastsetting

I selskap med deltakerfastsetting skal styre eller daglig leder levere selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver. Har selskapet ikke styre eller daglig leder, påhviler plikten deltakerne i fellesskap eller en utpekt representant blant disse.

§ 8-14 fjerde ledd

Lovtekst

For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

Fjerde ledd om levering av melding for bo viderefører ligningsloven 1980 § 4-5 nr. 3 siste punktum.

Bo

Skifteforvalter, bostyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger er ansvarlig for å levere skattemelding for konkursbo eller dødsbo.

Har et selskap skattepliktig inntekt forut for konkursåpningen, kan **Konkursbo** bostyrer mv. levere skattemelding også for dette tidsrommet.

§ 8-15 Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om skattleggingsperioder, leveringsmåte for opplysninger etter dette kapitlet, signatur, leveringsfrist og leveringssted samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

(2) Departementet kan utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter dette kapitlet.

Det er utarbeidet forskriftsbestemmelser med utfyllende regler til den enkelte melding i kapittel 8, med hjemmel i denne bestemmelsen. Det er også gitt fritak fra leveringsplikten. Slikt fritak kan gis både for enkelttilfeller, for grupper av skattepliktige og for visse typer opplysninger.

Bestemmelsen gir også hjemmel til å utarbeide de meldingene som skattepliktige mv. skal benytte når de gir opplysninger.

Kapittel 9

Fastsetting

Kapittel 9 inneholder regler om hvem som fastsetter skattegrunnlaget, og beregningen av skatteplikten. Kapitlet inneholder også regler om skattepliktiges endring av egen fastsetting, regler om offentliggjøring av skattelisten og regler om lempning.

Fastsetting består både av å bestemme skattegrunnlaget og beregning av skatteplikten. Fastsetting kan skje på flere stadier i en skattesak. Som hovedregel foretas det en fastsetting i forbindelse med de skattepliktiges levering av ulike skattemeldinger, eller ved at myndighetene utsteder et skattekrav på bakgrunn av registrerte opplysninger. Videre kan fastsetting skje på et senere stadium dersom det har skjedd en feil ved den ordinære fastsettingen, enten ved at det avdekkes at den ordinære fastsettingen er uriktig, eller ved at det ikke er foretatt noen fastsetting.

Fastsetting

Bestemmelsene i kapittel 9 gjelder hovedsakelig ordinær fastsetting, mens fastsetting i endringssak er regulert i [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

Etter skatteforvaltningsloven kan fastsetting skje etter tre ulike modeller; egenfastsetting, fastsetting ved trekk og fastsetting ved vedtak.

**Fastsettings-
modeller**

For de fleste skatteartene innebærer skatteforvaltningsloven liten eller ingen endring på dette området, utover et lettere tilgjengelig regelverk. Alle de tre ulike modellene for fastsetting framgår nå direkte av felles bestemmelser i lovens kapittel 9. Egenfastsetting utgjør den klare hovedregelen.

Etter egenfastsettingsmodellen fastsettes betalingsplikten direkte på grunnlag av opplysningene den skattepliktige har rapportert inn til skattemyndighetene. Man kan skille mellom fullstendig egenfastsetting og delvis egenfastsetting.

**Egenfastsettings-
modellen**

Ved fullstendig egenfastsetting fastsetter skattepliktig både grunnlaget for skatten og beregner skatten selv. Fastsetting av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon skjer ved fullstendig egenfastsetting, og loven viderefører gjeldende rett.

Ved delvis egenfastsetting fastsetter skattepliktig kun grunnlaget for skatten. For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere det inn. Fastsetting av blant annet formues- og inntektsskatt,

petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 skjer ved delvis egenfastsetting. Dette innebærer at skattegrunnlaget ikke lenger fastsettes gjennom et ligningsvedtak.

Skattemyndighetenes hovedoppgave i denne modellen er å bistå de skattepliktige og kontrollere egenfastsettingene. Egenfastsettingsmodellen bygger på at skattepliktige kjenner sine egne forhold best, og derfor har hovedansvaret for sakens opplysning. Ved ordinær fastsetting har derfor skattemyndighetene en nokså begrenset utredningsplikt.

Skattemyndighetene beregner skatten for skattarter som fastsettes ved delvis egenfastsetting.

Fastsetting ved trekk

Den andre modellen for fastsetting er fastsetting ved trekk. Etter denne modellen blir skatten fastsatt ved at arbeidsgiver, oppdragsgiver eller andre foretar et trekk i utbetalingen til den skattepliktige. Skattekravet fastsettes da ved gjennomføringen av trekket og melding om trekk fungerer som kontrolloppgave. Ordningen med fastsetting ved trekk må ikke forveksles med reglene om forskuddstrekk, som gjelder innkreving av skatt på lønnsinntekt basert på en prognose av forventet skatt, men hvor fastsetting av skattekravet skjer i ettertid.

Vedtaksmodellen

Etter vedtaksmodellen fastsetter myndighetene skattegrunnlaget og beregner skatten ved at de treffer et vedtak basert på opplysninger innrapportert av den skattepliktige selv eller tredjeparter. Vedtaket kan også baseres på andre foreliggende opplysninger.

Vedtaksmodellen bygger også på at skattepliktige kjenner sine egne forhold best, og derfor har hovedansvaret for sakens opplysning. Ved ordinær fastsetting har derfor skattemyndighetene også her en nokså begrenset utredningsplikt.

Myndighetsfastsetting

Når den skattepliktige unnlater å levere pliktig skattemelding, eller hvis myndighetenes kontroller avdekker mangler ved opplysningene i skattemeldingen, kan myndighetene fastsette skattegrunnlaget uansett hvilken modell som gjelder i utgangspunktet. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting (når skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting. Begge former for myndighetsfastsetting skjer etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Fastsetting etter vedtaksmodellen vil også være myndighetsfastsetting

Skattepliktige og trekkpliktige kan endre skattegrunnlaget, gjennom adgangen til å sende endringsmelding i [§ 9-4 første ledd](#).

Skatteberegningen

For skattearter nevnt i [§ 9-2 første ledd](#) beregner skattepliktige selv skatten, og for skattearter nevnt i [§ 9-2 annet ledd](#) er det de trekkpliktige som beregner skatten.

Skatteberegningen for øvrige skattarter, som formues- og inntektsskatt mv., er mye mer kompleks enn beregningen av for eksempel merverdiavgift. Myndighetene skal derfor beregne denne skatten jf. [§ 9-2 tredje ledd](#) .

Etter fastsetting av skattegrunnlaget og skatteberegningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatte-
loven § 3-2 skal det foretas et skatteoppgjør slik som tidligere jf. [§ 9-3 Melding om skatteoppgjør mv.](#) . Frist for utsendelse av (endelig eller foreløpig) skatteoppgjør er 1. desember i fastsettingsåret.

Skatteoppgjør

§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget

(1) Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

(2) Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motor-kjøretøyavgifter.

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

Generelt

Bestemmelsen samler alle reglene om fastsetting av skattegrunnlag.

Den innfører en ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt, og samler og harmoniserer fastsettingsregler som tidligere var regulert på ulike steder og i ulik grad i lovverket.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

Skattegrunnlaget skal fastsettes enten ved de skattepliktiges levering av skattemelding, jf. første ledd, ved at myndighetene treffer vedtak, jf. annet ledd, eller ved at trekkpliktige foretar trekk i utbetalinger til den skattepliktige, jf. tredje ledd.

§ 9-1 første ledd

Lovtekst

Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding som nevnt i kapittel 8.

Egenfastsetting

Egenfastsettingen av skattegrunnlaget skjer når den skattepliktige leverer skattemelding som nevnt i lovens kapittel 8.

For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å rapportere inn grunnlaget for skatten.

Formues- og
inntektsskatt mv

Bestemmelsen innebærer en endring for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-2, ved at skattegrunnlaget nå skal fastsettes ved en form for egenfastsetting.

Reglene vil ikke innebære noen endring i de skattepliktiges plikter. Overgangen til ny fastsettingsmodell vil likevel utvide skattepliktiges opplysningsplikt noe. Tidligere fastsatte skattekontoret skattegrunnlaget gjennom et ligningsvedtak og det var tilstrekkelig at skattyter ga alle relevante opplysninger til myndighetene slik at de kunne fastsette beløp som måtte ansettes ved skjønn. Når den skattepliktige nå skal fastsette skattegrunnlaget for formues- og inntektsskatt selv, er det ikke åpnet for at behandlingen av enkeltposter skal overlates til skattemyndighetene. Alle nødvendige poster må derfor være utfylt. Det kan i tillegg være behov for å gi utfyllende informasjon.

Det er skattepliktig som skal levere skattemelding.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter svalbardskatteloven § 3-2 og hva skattemeldingen skal inneholde følger av § 8-2 første ledd jf. § 1-2 første ledd bokstav b.

Forhåndsfastsetting erstatter de tilfellene som tidligere ble omfattet av reglene om forhåndsligning i ligningsloven 1980. Se nærmere om [Forhåndsfastsetting](#) i § 8-2.

Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Særlig om deltakere i selskaper med deltakerfastsetting

De alminnelige reglene om fastsetting av skattegrunnlaget i skatteforvaltningsloven kapittel 9 gjelder fullt ut også for deltakere i selskaper som omfattes av skatteloven §§ 10-40 til 10-48. Det er dermed deltakerne selv som skal fastsette formue og inntekt fra selskapet på samme måte som formue og inntekt fra andre kilder. Slik fastsetting skjer ved at den enkelte deltaker fører opp formue og inntekt mv. fra selskapet i sin skattemelding etter § 8-2. Deltakeren skal også levere deltakermelding med opplysninger om formue og inntekt fra selskapet som et vedlegg til skattemeldingen.

Bestemmelsen viderefører gjeldende rett for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgift og merverdiavgiftskompensasjon. Reglene om finansskatt på lønn er nye.

For merverdiavgift, særavgifter, arbeidsgiveravgift og merverdiavgiftskompensasjon vil ikke overgangen til den nye bestemmelsen innebære noen realitetsendringer. Lovteknisk er det likevel nytt at fastsettingsbestemmelsene om fastsettelse av grunnlag og beregning av skatt blir fordelt mellom to ulike paragrafer. § 9-1 regulerer fastsettingen av skattegrunnlaget, mens hvem som skal foreta beregning av skatt vil framgå av § 9-2. Betalingsregler framgår av skattebetalingsloven.

Det er skattepliktig som skal levere skattemelding.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift, og hva skattemeldingen skal inneholde, følger av § 8-3. Et avgiftssubjekt etter mval. § 1-3 første ledd bokstav d er skattepliktig etter § 1-2 første

Merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgift og merverdiavgiftskompensasjon

ledd bokstav b, og skal levere skattemelding for merverdiavgift, jf. § 8-3 første ledd bokstav a. Videre følger det av § 8-3 første ledd bokstav b til f, samt tredje ledd, at også andre skal levere skattemelding for merverdiavgift, se **Hvem har plikt til å levere skattemelding**. Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for særavgifter og hva den skal inneholde følger av § 8-4 **Skattemelding for særavgifter**. Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn og hva den skal inneholde følger av § 8-6 **Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn**. Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Den som krever å få kompensert merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven skal levere skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon, jf. § 8-7 **Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon**. Grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Skattemeldingen kan ikke endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

§ 9-1 annet ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene fastsetter grunnlaget for motorkjøretøyavgifter.

Vedtaksfastsetting

Bestemmelsen regulerer fastsetting av skattegrunnlaget ved vedtak.

Motorkjøretøyavgifter

Motorkjøretøyavgifter fastsettes ved vedtak når myndighetene utsteder et betalingskrav. Motorkjøretøyavgiftene skal skrives ut av avgiftsmyndighetene på bakgrunn av kjøretøytekniske opplysninger, og andre opplysninger registrert av vegmyndighetene, eventuelt på bakgrunn av/i kombinasjon med skattemelding etter § 8-5, gitt av den skattepliktige direkte til skattemyndighetene.

Bestemmelsen viderefører gjeldende rett for motorkjøretøyavgifter og er en lovfesting av en fast og langvarig fastsettingsordning.

De mest aktuelle vedtakene er:

- Skattemyndighetenes utskrivning av årsavgift eller vektårsavgift på bakgrunn av at kjøretøyet var registrert ved begynnelsen av eller ble påregistrert i løpet av skattleggingsperioden.
- Skattemyndighetenes fastsetting av engangsavgift på grunnlag av at kjøretøyet første gang registreres i det norske motorvognregisteret.
- Skattemyndighetenes fastsetting av (tillegg til) engangsavgift som følge av at kjøretøyet skal gjennomgå endring i avgiftsmessig status eller grunnlag.

- Skattemyndighetenes fastsetting av omregistreringsavgift som følge av at kjøretøyet skifter eier i motorvognregisteret.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for motorkjørtøyavgifter og hva den skal inneholde følger av § 8-5 [Skattemelding for motorkjøretøyavgifter](#). Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

§ 9-1 tredje ledd

Lovtekst

Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

Fastsetting ved trekk

Bestemmelsen regulerer fastsetting av skattegrunnlag ved trekk. Dette innebærer at den trekkpliktige først skal trekke fra skattebeløpet før utbetalingen til den skattepliktige, og deretter melde inn og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Til forskjell fra hva som er tilfelle ved vanlig forskuddstrekk, skal det i utgangspunktet ikke foretas noen etterfølgende fastsetting av den skattepliktige selv eller av skattemyndighetene.

Hvem som har plikt til å levere melding om trekk og hva meldingen skal inneholde følger av § 8-8 [Melding om trekk mv.](#)

Bestemmelsen viderefører dagens trekkordninger for artistskatt og svalbardskatt.

Artistskatt og Svalbardskatt

Ved fastsetting av Svalbardskatt skal skatten trekkes med høy sats når inntekten overstiger 12 G. Når en arbeidstaker har to eller flere arbeidsgivere, og inntekten overstiger 12 G tilsammen vil skatten fastsettes ved at hver av arbeidsgiverne foretar trekk med lav sats. Myndighetene vil deretter foreta en myndighetsfastsetting etter reglene i § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#), slik at fastsettingen blir riktig fastsatt med høy sats.

Skattemeldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

Også kildeskatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 skal fastsettes ved trekk. Innføringen av ny fastsettingsmodell på skatteområdet medfører endring i måten kildeskatt på utbytte skal fastsettes på. Selskapet skulle også etter tidligere regler holde tilbake skatt ved utbetalingen av utbyttet, men fastsettingen forenkles nå ved at det ikke lenger skal fattes noe vedtak om kildeskatt.

Kildeskatt på utbytte

Selskapet kan endre skattemeldingen etter reglene i § 9-5 [Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer](#).

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i § 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk

Reglene i § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. kommer til anvendelse dersom det er fastsatt for lite skatt. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter reglene i § 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett.

§ 9-2 Beregning av skatt

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

(2) Trekkpliktige beregner artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

(3) Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

Generelt

Bestemmelsen samler reglene om beregning av skatt. Beregning ved egenfastsetting er regulert i første ledd, beregning ved trekkfastsetting i annet ledd og beregning ved vedtak i tredje ledd.

Der egenfastsetting er videreført innebærer bestemmelsen kun en lovteknisk endring. På samme måte som tidligere skal de skattepliktige selv foreta beregning og av eget initiativ betale merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift. Det er den kompensasjonsberettigede som beregner kravet på merverdiavgiftskompensasjon.

Skatt som fastsettes ved trekk skal beregnes av den trekkpliktige. Dette innebærer ikke noen realitetsendring fra hvordan trekkordningene har fungerert tidligere.

For motorkjøretøyavgifter og øvrig skatt skal skatteberegningene utføres av myndighetene.

§ 9-2 første ledd

Lovtekst

Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 første ledd.

Det er de skattepliktige selv som skal beregne skatten med utgangspunkt i det skattegrunnlaget de selv har fastsatt ved egenfastsetting etter § 9-1 første ledd. Dette gjelder for beregning av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Hvem som er skattepliktig følger av § 1-2 første ledd bokstav b.

Se nærmere omtale av ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift i Merverdiavgiftshåndboken kap 11.

§ 9-2 annet ledd

Lovtekst

Trekkpliktige beregner artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

Den trekkpliktige foretar skatteberegningen for skatt som fastsettes ved trekk etter reglene om [Fastsetting ved trekk](#) i § 9-1 og holder skattebeløpet tilbake ved utbetaling av den trekkpliktige ytelsen.

Hvem som er trekkpliktig følger av [§ 8-8 Melding om trekk mv.](#)

Skattetrekket beregnes til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

§ 9-2 tredje ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

Skattemyndighetene skal beregne formues- og inntektsskatt, petroleums-skatt, skatt etter svalbardskatteloven § 3-2 og motorkjøretøyavgiftene.

Ved skatteberegningen anvender skattemyndighetene skatteberegningsreglene på det fastsatte skattegrunnlaget. Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter § 9-2 tredje ledd vil være et enkeltvedtak.

Formues- og inntektsskatt mv

Fordelingen av ansvaret for å fastsette grunnlaget og gjennomføringen av skatteberegningen skal gjelde for alle typer skattepliktige, både lønnstakere, pensjonister, næringsdrivende og selskaper.

Opplysninger fra de skattepliktige og tredjeparter vil utgjøre den helt sentrale delen av det faktiske grunnlaget for myndighetenes skatteberegning. I tillegg skal de skattepliktige gi opplysninger som er av særlig betydning for anvendelse av skatteberegningsreglene, eksempelvis opplysninger om endret sivilstatus, skatt betalt i utlandet som det kreves fradrag for og opplysninger om forsknings- og utviklingskostnader mv.

Motorkjøretøyavgifter

Bestemmelsen kodifiserer en fast og langvarig praksis for motorkjøretøyavgiftene, som består av engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift.

Feil i skatteberegningen

De skattepliktige kan endre grunnlaget for skattefastsettingen i medhold av [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#), mens feil ved selve skatteberegningen må angripes i form av en klage på skatteberegningens vedtak etter [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#). Skattekontoret kan endre grunnlag og beregning etter reglene i [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#)

§ 9-3 Melding om skatteoppgjør mv.

(1) Når beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 er gjennomført, skal melding om skatteoppgjør snarest mulig sendes skattepliktig.

(2) Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, sendes selskapets styre og daglig leder.

(3) Melding om skatteoppgjør kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret.

Generelt

Skatteoppgjøret vil gi de skattepliktige informasjon om hvilken skatt som er beregnet og på hvilket grunnlag. Skatteoppgjøret vil være et vedtak for beregningsdelen av fastsettingen.

Ligningsattesten er ikke videreført fordi den formelt sett nå bare gir uttrykk for hva den enkelte skattepliktige selv opplyser å ha i formue og inntekt. Dersom skattepliktige har behov for å dokumentere skattepliktig inntekt eller formue, kan han legge fram skattemeldingen for formues- og inntektsskatt mv. Skatteoppgjøret med oppstilling av skattepliktig inntekt og formue og beregnet skatt, vil i mange tilfeller også kunne tjene samme formål som ligningsattesten.

§ 9-3 første ledd

Lovtekst

Når beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 er gjennomført, skal melding om skatteoppgjør snarest mulig sendes skattepliktig.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 8-9 om at det snarest mulig etter at beregningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter svalbardskatteloven § 3-1 er gjennomført, skal sendes melding om skatteoppgjør til den skattepliktige.

Skatteoppgjøret vil fortsatt sendes ut puljevis etter hvert som de blir ferdigstilt. Første pulje sendes ut i juni. Denne puljen vil hovedsakelig bestå av fastsettinger hvor det ikke er gjort endringer i skattemeldingen.

Skatteoppgjør etter ordinær fastsetting

Skattemyndighetene kan plukke ut skattemeldinger til kontroll og gjennomføre endringssaker etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#) både før og etter at skatteoppgjøret gjennomføres. Kontrollene kan rettes både mot enkelte skattepliktige og større grupper av skattepliktige.

Skatteoppgjør etter endret fastsetting av skattegrunnlaget

Skattepliktige som kontrolleres før skatteoppgjør, må påregne sent skatteoppgjør, da kontrollarbeidet vil kunne ta noe tid å gjennomføre. Hvis

skattemyndighetene per 1. desember ikke er ferdige med å behandle en endringssak, skal det gis et foreløpig skatteoppgjør. Se § 9-3 tredje ledd.

§ 9-3 annet ledd

Lovtekst

Melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, sendes selskapets styre og daglig leder.

Bestemmelsen gjelder melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45, som sendes selskapets styre og daglige leder. Dette regnes ikke som skatteberegning og skatteoppgjør. Fastsettingen bygger på § 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting og grunnlaget kan endres av skattemyndighetene etter § 12-1 fjerde ledd. Dette er en særskilt melding om fastsetting av skattegrunnlaget som skal fordeles på den enkelte deltaker og er en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven 1980 § 8-9 nr. 1.

Meldingen sendes ut samtidig med skatteoppgjøret.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 13-2 annet ledd som gir selskapet selvstendig klagerett over vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet. Meldingen setter selskapet i stand til å vurdere om det kan være grunn til å klage eller evt. reise søksmål over vedtaket.

Den enkelte deltaker får melding om slik inntekt og formue som del av det skatteoppgjøret vedkommende mottar etter § 9-3 første ledd.

§ 9-3 tredje ledd

Lovtekst

Melding om skatteoppgjør kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret.

Av hensyn til forutberegnelighet for de skattepliktige og at saker ikke skal trekke ut i tid, er det satt en ytre frist for når skatteoppgjøret må foreligge. Melding om skatteoppgjør etter ordinær fastsetting kan ikke sendes senere enn 1. desember i fastsettingsåret. Hvis skattemyndighetene ikke er ferdige med å behandle en endringssak per 1. desember, skal det gis et foreløpig skatteoppgjør. Når endringssaken er ferdig behandlet vil skattepliktige bli informert, enten i form av melding om endringsvedtak og nytt skatteoppgjør eller melding om at vedtak likevel ikke vil bli truffet etter § 5-6 sjette ledd.

§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.

(1) Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalgardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalgardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.

(2) Endringsmelding som nevnt i første ledd, må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.

(3) Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte og leveringssted for endringsmelding og kan utforme endringsmeldinger. Departementet kan gi forskrift om vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 9-4 regulerer skatte- og trekkpliktiges adgang til å endre skattegrunnlaget og skatteberegninger de selv har fastsatt. Hvem som er skattepliktig følger av § 1-2 første ledd bokstav b.

§ 9-4 første ledd

Lovtekst

Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalgardskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter Svalgardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk. Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll.

Det er viktig at skattefastsettingen blir korrekt. Hensynet til de skattepliktiges rettssikkerhet tilsier at de skattepliktige og trekkpliktige bør ha mulighet til å korrigere feil de oppdager i fastsettinger de selv har utført. Regelen er også innført av mer praktiske hensyn, fordi det ikke bør brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette opp.

Formålet med bestemmelsen

Endringsmelding

Den skattepliktige eller den trekkpliktige kan endre opplysninger i «tidligere leverte» skattemeldinger og meldinger om trekk ved levering av endringsmelding. Med dette endrer de sin tidligere fastsetting. Det innebærer at skattepliktige som ikke har levert skattemelding tidligere, ikke kan kreve endring med grunnlag i denne bestemmelsen. Dersom

Tidligere leverte

skattepliktige leverer skattemeldingen etter **leveringsfristens** utløp skal den i utgangspunktet behandles på samme måte som meldinger mottatt i rett tid. Uttrykket «tidligere leverte» avgrenser også mot skattemeldinger som kommer inn etter skatteoppgjøret for formues- og inntektsskatt mv. er sendt ut. Skattemyndighetene vil da normalt ha foretatt fastsetting ved skjønn etter § 12-2 første ledd, og det er ikke adgang til å endre grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene.

Endringsadgangen gjelder side om side med myndighetenes adgang til å endre skattepliktiges fastsetting etter kontroll. Skattepliktige har ikke mulighet til å endre i saker hvor saken er, eller har vært til behandling, hos skattemyndighetene. Dette gjelder hvor det er varslet om at fastsettingen er under kontroll, eller hvor grunnlaget tidligere er fastsatt av skattemyndighetene.

En endring etter § 9-4 er isolert sett ikke en frivillig retting. Det er i denne sammenhengen kun snakk om hvem som har formell endringskompetanse og at «endringen» ikke lenger formelt skjer som en klagesak som tidligere. Det er bare når vilkårene i § 14-4 første ledd bokstav d er oppfylt at endringen er å anse som frivillig retting.

Ved uenighet om riktigheten av myndighetsfastsatt skattegrunnlag er den skattepliktige henvist til å klage etter bestemmelsene i [Kapittel 13 Klage](#).

Endringsadgangen gjelder for skatteartene formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven. For merverdiavgift innebærer § 9-4 i liten grad endring i forhold til mval. § 18-3.

Endringsadgangen gjelder ikke for motorkjøretøyavgifter, kildeskatt på utbytte og merverdiavgiftskompensasjon. For motorkjøretøyavgifter, må korrigeringer skje ved at den skattepliktige enten benytter klageadgangen etter § 13-1 [Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#) eller anmoder skattemyndighetene om å endre etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#)

Når det gjelder kildeskatt på utbytte kan trekkpliktig endre skattemeldingen etter reglene i § 9-5 [Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer](#). Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i § 9-6 [Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#). Kompensasjonsberettigede kan redusere tidligere krevd kompensasjon, men ikke øke den, med skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon etter § 8-7 [Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon](#). Har den kompensasjonsberettigede krevd for lite kompensasjon må beløpet tas med på neste oppgave. Se nærmere i Merverdiavgiftshåndboken kapittel 23, om foreldelsesfristen for krav om kompensasjon i kompensasjonsloven § 10.

Behandling av krav om endring

Dersom skattepliktiges egne endring av tidligere fastsetting blir tatt til følge, dvs. at endring blir godkjent til utbetaling, vil tilgodebeløpet bli utbetalt til skattepliktige. Det vil ikke fattes noe skriftlig vedtak som sendes skattepliktige. Regelverket om oppgjør av kravet, inkludert regler om forfall, renter og foreldelse, følger av skattebetalingsloven. Se nærmere omtale i Skattebetalingshåndboken kapittel 10-12.

Dersom skattemyndighetene helt eller delvis ikke tar kravet om endring til følge, skal det fattes et begrunnet vedtak om dette etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) jf. § 5-7 [Begrunnelse](#). Vedtak om at krav om endring av fastsetting ikke tas til følge, kan påklages jf. kapittel 13. Skattemyndighetene kan, uten at skattepliktige har klaget, endre et vedtak om at kravet om endring av fastsetting ikke tas til følge, jf. § 12-1.

Tilleggsskatt etter § 14-3 [første ledd](#) kan ilegges i forbindelse med fastsettelse etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#), dersom vilkårene er oppfylt. .

Tilleggsskatt

Som en følge av at innlevering av skattemelding er et selvdeklarerings-system, vil skattepliktige dessuten ha en plikt til å rette opp feil i eget skatteoppgjør til ugunst inntil 5 år tilbake i tid. Det følger av § 14-4 [første ledd bokstav d](#) at når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, fastsettes ikke tilleggsskatt. Det er imidlertid et vilkår at retting ikke kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Dette samsvarer med tidligere praksis.

Endring til ugunst**Spesielt for merverdiavgift: Forholdet til tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene.**

Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør følger av merverdiavgiftsloven § 8-6, se nærmere om reglene i Merverdiavgiftshåndboken kap. 8-6. Ordningen går ut på at avgiftssubjekter som blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret har rett til å bli godskrevet inngående avgift på anskaffelser de har gjort i en treårsperiode før de ble registrert. Reglene i merverdiavgiftsloven § 8-6 skiller seg fra reglene i § 9-4 ved at de gjelder fastsetting av avgiftsoppgjør for en periode da avgiftssubjektet ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret, ikke endring av et allerede fastsatt (og uriktig) avgiftsoppgjør. De to regelsettene får dermed forskjellige virkeområder.

Merverdiavgiftsloven kapittel 9 har bestemmelser om justering av inngående avgift på kjøp av kapitalvarer. Bestemmelsene skal sørge for at fradraget for inngående merverdiavgift speiler kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, ikke bare på kjøpstidspunktet. Ordningen vil ikke bli påvirket av bestemmelsene om endring av avgiftsoppgjør for tidligere terminer. Avgiftssubjektet kan imidlertid også fremme krav om endring av avgiftsoppgjør i justeringstilfeller, jf § 9-4 [første ledd](#). Treårsfristen begynner å løpe fra leveringsfristen for 6. termin det året den årlige justeringen skulle vært innberettet.

§ 9-4 annet ledd

Lovtekst

Endringsmelding som nevnt i første ledd, må være kommet fram til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.

Leveringsfrist for endringsmelding

Fristen for egenendring er senest 3 år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk. Fristen avbrytes når endringsoppgaven er mottatt hos skattemyndighetene.

Endring for merverdiavgift

For merverdiavgift endres nå fristen fra tre år etter utløpet av terminen, til tre år etter leveringsfristen. Det innebærer at fristen i realiteten forlenges med en måned og 10 dager, og to måneder for tredje termin. Fristen løper fra leveringsfristen for den terminen avgiften skal tas med i omsetningsoppgaven. Det vil si den terminen avgiften skal bokføres etter reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, jf. mval. § 15-9.

Forholdet til skattekontrollretts endringsadgang

Den skatte- og trekkpliktiges adgang til å endre skattefastsettingen etter § 9-4 løper i utgangspunktet parallelt med den tidsperioden hvor skattemyndighetene kan ta en sak opp til endring etter kapittel 12. Etter at treårs-fristen for egenendring er utløpt, kan endring bare skje ved at den skattepliktige anmoder myndighetene om å ta opp saken til endring etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) Dersom skattemyndighetene fatter et vedtak etter kapittel 12 mens fristen løper, har den skattepliktige imidlertid ikke lenger anledning til å endre den delen av fastsettingen som omfattes av vedtaket. Endringsadgangen etter § 9-4 kan dermed være avskåret før treårs-fristen i annet ledd er utløpt.

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen av skattegrunnlaget fra det tidspunktet skattemeldingen er levert. Egenendringsadgangen kan dermed være avskåret allerede før det foreligger et ordinært skatteoppgjør etter § 9-3.

I [Kapittel 15 Søksmål mv.](#) er det fastsatt bestemmelser om når og hvor lenge skattepliktige kan angripe skattemyndighetenes avgjørelse ved søksmål.

§ 9-4 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om leveringsmåte og leveringssted for endringsmelding og kan utforme endringsmeldinger. Departementet kan gi forskrift om vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

Levering av endringsmelding

Bestemmelsen gir hjemmel til å gi forskrift om leveringssted og leveringsmåte for endringsmelding, samt stille vilkår for endring av

beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

Bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften § 9-4-1 gjelder for alle endringsmeldingene, mens §§ 9-4-2 og 9-4-3 er kun relevante for merverdiavgift.

Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-1 Leveringsmåte og leveringssted

Bestemmelsene om leveringsmåte og leveringssted i kapittel 8 gis tilsvarende anvendelse for endringsmelding etter dette kapittel

Det er hensiktsmessig at endringsmeldingene for de ulike skatteartene skal leveres på samme måte og samme sted som de ordinære skattemeldingene. Reglene om leveringsmåte og leveringssted i kapittel 8 får derfor tilsvarende anvendelse for endringsmelding etter kapittel 9. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift

Bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 regulerer muligheten for å rette et avgiftsoppgjør der den skattepliktige har beregnet for mye utgående merverdiavgift overfor kjøper og innberettet dette.

Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 For mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon

(1) Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgsdokumentasjon, kan beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift bare endres dersom feilen er rettet overfor kjøperen. Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde, og at tilbakebetalingskravet, når retting ikke kreves, skal begrenses til den delen av avgiften som skattepliktige ikke har veltet over på andre.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for mottakere og tilbydere som skal levere skattemelding etter § 8-3-9

Bestemmelsens første ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 18-3 annet ledd og bestemmelsens annet ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 18-3 femte ledd.

Det følger av forskriftens første ledd at dersom avgiftssubjektet har anført for mye merverdiavgift i salgsdokumentet til kjøper, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift som hovedregel bare endres dersom avgiftssubjektet har rettet feilen overfor kjøperen. Med for mye anført avgift menes både at det er anført avgift med høyere sats enn det som er korrekt, og at det er anført avgift i tilfeller hvor det ikke skal beregnes avgift. Kravet om retting er en videreføring av mval. § 18-3 annet ledd. Retting må skje ved utstedelse av kreditnota og nytt salgsdokument, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. I tillegg er det et vilkår at avgiftssubjektet refunderer avgiften til kjøperen, jf. Prop. 1 LS (2010–2011). Skattedirektoratet har i brev av 18. september 2014 presisert at retting må ha skjedd før tilbakebetaling fra staten, jf. også fortidsformen «er rettet» i § 18-3 annet ledd (nå regulert i § 9-4-2).

Krav om retting

Vilkåret om retting har en nær sammenheng med bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11-4 som slår fast at avgiftssubjekt som urettmessig har krevd inn utgående merverdiavgift fra kjøperen, plikter å betale avgiften inn til staten, med mindre feilen rettes overfor kjøperen. Dersom feilen rettes overfor kjøper, tilsier ikke lenger hensynet til staten og kjøperen at den uriktig oppkrevde avgiften må betales inn, jf. merverdiavgiftsloven § 11-4 fjerde ledd. Kravet om retting sikrer i begge tilfeller at staten ikke lider tap som følge av at kjøperen får fradrag for en avgift som ikke er betalt inn av avgiftssubjektet.

Skattedirektoratet har i brev av 18. september 2014 imidlertid presisert at § 18-3 (§ 9-4-2) ikke gir selskapene noe rettskrav på utbetaling av beløpene. Selv om det foreligger en viss skjønnsadgang, kan imidlertid staten ikke ta usaklige hensyn, forskjellsbehandle næringsdrivende, eller nekte å utbetale beløpet på helt urimelig grunnlag. På den annen side må den kunne ta hensyn til f.eks. om utbetaling kan lede til tapsrisiko, eller å iakttå at den uriktige innkrevingen skyldes illojalitet. At den næringsdrivende ikke har noe rettskrav på tilbakebetaling, innebærer også at avgiftsmyndighetene kan stille vilkår for tilbakebetaling, så lenge dette ligger innenfor de nevnte forvaltningsrettslige rammer, dvs. likebehandling mv. Dette følger av den alminnelige ulovfestede forvaltningsretten.

Særlige tilfeller

Avgiftsmyndighetene kan frafalle vilkåret om retting i «særlige tilfeller». Hvorvidt det foreligger særlige forhold i en konkret sak vil bero på en skjønnsmessig vurdering fra avgiftsmyndighetenes side. Finansdepartementet legger til grunn at det er en forutsetning for at vilkåret kan frafalles at det er utvilsomt at avgiftssubjektet ikke har oppkrevd avgiften på en illojal måte. Videre kreves det at staten ikke vil lide tap som følge av at kjøperen har fradragsrett for avgiften, og at det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig for selger å gjennomføre rettingen. Frafall av vilkåret om retting vil dermed skje kun i helt spesielle tilfeller.

Dersom avgiftssubjektet ikke kan dokumentere nøyaktig hvor stor del av den utgående avgiften som gjelder omsetning til kjøpere som ikke har fradragsrett, antar Finansdepartementet at rettevilkåret må kunne frafalles for den del av tilbakebetalingskravet som på skjønnsmessig grunnlag kan antas å være avgift på omsetning til kjøpere uten fradragsrett.

Et spørsmål som kan oppstå ved tilbakebetaling av uriktig innbetalt avgift, er om tilbakebetalingskravet skal begrenses til avgiftssubjektets økonomiske tap, eller om det også skal tilbakebetales avgift som avgiftssubjektet har veltet over på kundene sine. Spørsmålet er ikke aktuelt i de tilfeller hvor avgiftssubjektet retter feilen overfor kundene sine, og kommer således bare på spissen når avgiftsmyndighetene har frafalt vilkåret om retting etter § 18-3 annet ledd annet punktum. Adgangen til å gjøre fradrag i tilbakebetalingssummen tilsvarende det beløpet avgiftssubjektet har veltet over på kundene sine, ble lovfestet i mer-

Frdrag i tilbakebetalingssummen

verdiavgiftsloven § 18-3 annet ledd annet punktum, og er nå videreført i forskriften § 9-4-2.

For å komme frem til et mest mulig korrekt beløp som avgiftssubjektet har veltet over på kundene sine, må flere ulike faktorer tas med i beregningen. Det må blant annet tas høyde for at den uriktige merverdiavgiften, til tross for at selve avgiftsbelastningen er veltet over på forbrukerne, kan ha påført avgiftssubjektet andre tap. Om og eventuelt med hvor stort beløp avgiften er blitt veltet over på andre vil måtte bero på en konkret og helhetlig vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det vil være opp til avgiftsmyndighetenes skjønn å avgjøre om overveltingsfradrag skal gjøres gjeldende. Det legges til grunn at overvelting ikke vil påberopes med mindre kostnadene knyttet til å utrede om det foreligger en overvelting er vesentlig lavere enn det beløp som det eventuelt kan gjøres fradrag for.

Finansdepartementet legger videre til grunn at staten vil ha bevisbyrden for om, og i tilfelle hvor stort beløp som er veltet over på kunden. Som hovedregel vil det kun være aktuelt å avkorte tilbakebetalingskrav på grunn av dette i saker eller sakskompleks av et visst omfang, og bare i tilfeller hvor retting ikke kreves.

§ 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

(1) Trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13, ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.

(2) Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

Generelt

Bestemmelsen i § 9-5 er en ny bestemmelse og den regulerer trekkpliktiges adgang til å endre trekkfastsettingen av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

§ 9-5 første ledd

Lovtekst

Trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13, ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.

Levering av endringsmelding

Etter bestemmelsene i § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd skal aksjeselskap mv. fastsette grunnlaget for og beregne krav på kildeskatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 ved levering av melding om trekk etter § 8-8 tredje ledd. Trekkpliktige aksjeselskap mv. kan endre fastsettingen ved levering av melding om endringer i tidligere levert melding om trekk.

Leveringsfrist for endringsmelding

Frister for å endre

Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for den ordinære meldingen om trekk. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3 er leveringsfristen syv dager fra trekk er foretatt.

For alle utbytteutdelinger som foretas etter 30. september er fristen kortere enn tre måneder fordi det gjelder en absolutt frist om at endringsmeldingen må ha kommet fram senest 31. desember i året da utbyttet

ble utbetalt. Hvis det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt et tidligere år enn utbetalingsåret, utløper den absolutte fristen 31. desember i det tidligere året. Den absolutte fristen er satt fordi selskapet skal rapportere opplysninger på aksjonærnivå i januar det påfølgende året. Endringsadgangen gjelder både når det er fastsatt for mye og for lite skatt.

Dersom endringsmeldingen kommer fram til skattemyndighetene etter utløpet av fristen, skal den behandles som en anmodning om at skattemyndighetene endrer fastsettingen ved endringsvedtak, etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

Skattepliktige kan ikke endre selv, men kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter § 9-6. Endringsmulighetene for den trekkpliktige og skattepliktige er koordinert slik at skattepliktige først kan fremme søknad om refusjon etter utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5. Formålet er å unngå uklare forhold som følge av at selskapet endrer fastsettingen samtidig som den enkelte aksjonær fremmer sin søknad. Se nærmere om refusjon i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#)

Forholdet til skattepliktiges adgang til å søke refusjon i § 9-6

§ 9-5 annet ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

I skatteforvaltningsforskriften § 9-5-1 er det gitt bestemmelser om hva slags dokumentasjon selskapets endringsmelding må inneholde.

Krav til dokumentasjon

Skatteforvaltningsforskriften § 9-5-1 Krav til dokumentasjon

Endringsmelding etter skatteforvaltningsloven § 9-5 må inneholde en oversikt over de aksjonærene endret skattetrekk gjelder.

Det følger av § 9-5-1 at endringsmelding etter skatteforvaltningsloven § 9-5 må inneholde en oversikt over de aksjonærene endret skattetrekk gjelder.

§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk

(1) Skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.

(2) Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5.

(3) Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon.

Generelt

Bestemmelsen er ny og regulerer adgangen til å søke skattemyndighetene om refusjon av skatt for alle skattepliktige hvis skatt er fastsatt ved trekk etter § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd. Fastsetting ved trekk er ikke vedtak i lovens forstand ettersom fastsettingen gjennomføres av en trekkpliktig og ikke av skattemyndighetene. Fastsettingen kan derfor ikke påklages etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#)

De skattepliktige bør likevel ha anledning til å kreve refusjon dersom de mener at den trekkpliktige har fastsatt for mye skatt.

§ 9-6 første ledd

Lovtekst

Skattepliktige kan søke refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter §§ 9-1 og 9-2.

Hvem kan søke refusjon

Det er bare den skattepliktige som kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd.

§ 9-6 annet ledd

Lovtekst

Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5.

Frister for å fremme søknad

Hovedregelen etter første punktum er at kravet om refusjon kan fremmes overfor skattemyndighetene innen seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2.

Etter annet punktum er fristen for refusjon av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer fem år etter at fristen for å fastsette skatten løp ut. Den lange fristen i slike saker er begrunnet med at de utenlandske aksjonærene ikke mottar noe individuelt varsel fra skattemyndighetene om hvor mye skatt som er fastsatt, og at det kan ta lang tid å innhente dokumentasjon som viser at det er fastsatt for mye skatt.

Særregler for utenlandske aksjonærer

Skattepliktige som søker refusjon innen fristen har krav på å få søknaden behandlet. Skattemyndighetene avgjør søknaden ved vedtak. Et slikt vedtak gjelder endring av fastsettingen for den enkelte aksjonær. Vedtaket kan påklages etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Søknad innen fristen

Fristen for refusjon av skatt på utbytte etter § 9-6 annet ledd annet punktum sammenfaller med skattemyndighetenes absolutte endringsfrist på 5 år etter [§ 12-6 første ledd](#) første punktum.

Skattepliktige som fremmer refusjonssøknad etter fristen i § 9-6 første ledd første punktum, har ikke krav på å få søknaden realitetsbehandlet. Søknaden må da behandles som en anmodning om at skattemyndighetene endrer fastsettingen ved endringsvedtak, etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

Søknad etter fristen

Endringsmulighetene for den trekkpliktige og skattepliktige er koordinert slik at skattepliktige først kan fremme søknad om refusjon etter utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5. Formålet er å unngå uklare forhold som følge av at selskapet endrer fastsettingen samtidig som den enkelte aksjonær fremmer sin søknad. Se nærmere om refusjon i [§ 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer](#).

Forholdet til selskapets endringsadgang i § 9-5

§ 9-6 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon

I skatteforvaltningsforskriften § 9-6-1 er det gitt bestemmelser om hva slags dokumentasjon aksjonærens søknad om refusjon må inneholde.

Krav til dokumentasjon

Skatteforvaltningsforskriften § 9-6-1 Krav til dokumentasjon

Søknad om refusjon av kildeskatt på aksjeutbytte etter skatteforvaltningsloven § 9-6 må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godtgjør at skatten skal være lavere enn skattetrekket.

Det følger av § 9-6-1 at søknad om refusjon av kildeskatt på aksjeutbytte etter skatteforvaltningsloven § 9-6 må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godtgjør at skatten skal være lavere enn skattetrekket.

§ 9-7 Skatteliste

(1) Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 tredje ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Det kan gis innsyn i og utskrift av opplysninger i listen så langt det følger av bestemmelsen her. Offentleglova får ikke anvendelse ved krav om innsyn i slike opplysninger.

(2) Skattelisten skal inneholde den enkelte skattepliktiges navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattepliktig, organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, fastsatt nettoformue, nettoinntekt og skatt.

(3) Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skatteleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold. Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten. Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

(4) Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommunen hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 eller 3-4. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattepliktige, og hvor slike lister skal legges ut.

(5) Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlekking av listene kunngjøres. Den enkelte skattepliktige skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.

(6) På anmodning skal opplysninger fra skattelistene om den enkelte skattepliktige gis skriftlig til den skattepliktige selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattepliktige ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattemyndighetene kan gjøre unntak fra plikten til å informere den skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet.

(7) Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Listen over personlige skattepliktige kan likevel bare utleveres dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

Generelt

Bestemmelsen gjelder for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.

Bestemmelsen er hovedsakelig en videreføring av ligningsloven 1980 § 8-8, men utleggstidspunktet for listene er flyttet til 1. desember året etter inntektsåret. Denne fristen vil være sammenfallende med siste frist for skattemyndighetene til å sende ut skatteoppgjør til de skattepliktige.

§ 9-7 første ledd

Lovtekst

Når fristen for å sende skatteoppgjør i § 9-3 tredje ledd er utløpt, utarbeides det en liste over alle skattepliktiges fastsatte formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Det kan gis innsyn i og utskrift av opplysninger i listen så langt det følger av bestemmelsen her. Offentleglova får ikke anvendelse ved krav om innsyn i slike opplysninger.

Når fristen for å sende skatteoppgjør er utløpt, skal Skatteetaten utarbeide en skatteliste over fastsatt skatt. Offentleglova gir i utgangspunktet enhver rett til innsyn i offentlige saksdokumenter. Skattemyndighetenes taushetsplikt begrenser innsynsretten, jf. offentliglova § 13. Offentliglova gjelder ikke ved begjæring om innsyn i skattelister. Allmennheten har likevel rett til innsyn i de opplysninger som går frem av de offentlig utlagte skattelistene etter § 9-7. Dette innebærer at innsyn i og utskrift av opplysningene i listen er uttømmende regulert i denne bestemmelsen.

Innsyn i skattelister

§ 9-7 annet ledd

Lovtekst

Skattelisten skal inneholde den enkelte skattepliktiges navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattepliktig, organisasjonsnummer for upersonlig skattepliktig, fastsatt nettoformue, nettoinntekt og skatt.

Bestemmelsen angir hva skattelisten skal inneholde av opplysninger om skattepliktige.

Opplysninger om fødselsdag og -måned, gateadresse og skatteklasse skal ikke stå i skattelistene. Bakgrunnen er at disse opplysningene ikke er strengt nødvendige ut fra formålet og at slike opplysninger kan misbrukes, jf. Ot.prp. nr. 34 (2003-2004).

§ 9-7 tredje ledd

Lovtekst

Skattelisten skal ikke inneholde opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved skattleggingsperiodens utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelsene gitt i eller i medhold av folkeregisterloven, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold. Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i

nettoinntekten i skattelisten. Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.

Bestemmelser regulerer unntak for skattepliktige som ikke skal være med i skattelisten. Dette gjelder avdøde personer, personer under 17 år, personer med sperret adresse eller uten fast bopel. Det gjelder også opplysninger om personer der opplysningene kan røpe et klientforhold.

Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven 10-42 skal ikke tas med i skattelisten fordi dette vil bidra til å gi et mer riktig bilde av deltakerens inntektsforhold, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 4.12.3. Deltakerens andel av overskudd fra selskap med deltakerfastsetting er skattepliktig for deltakeren, jf. sktl. § 10-41, uavhengig av om overskuddet deles ut eller ikke. Overskuddet vil dermed komme med i skattelisten som inntekt når overskuddet opptjenes. I tillegg vil deltakeren være skattepliktig for inntekt som deles ut fra selskapet, jf. skatteloven § 10-42, selv om den samme inntekten er skattlagt som overskuddsandel.

Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44 skal ikke tas med i skattelisten fordi dette ikke gir uttrykk for reell inntekt. Se nærmere Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 3.1.3.

§ 9-7 fjerde ledd

Lovtekst

Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommunen hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 eller 3-4. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattepliktige, og hvor slike lister skal legges ut.

Personlig skattepliktig skal bare tas med for den kommunen de er skattepliktig til. Liste over personlige og upersonlige skattepliktige kan legges ut til forskjellig tidspunkt. Det kan også legges ut skattelister for bestemte grupper.

§ 9-7 femte ledd

Lovtekst

Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på Internett til alminnelig ettersyn. Utlekking av listene kunngjøres. Den enkelte skattepliktige skal ha tilgang til opplysninger om søk foretatt på egen person.

Publisering på internett

Skattedirektoratet skal gjøre skattelisten tilgjengelig på www.Skatteetaten.no. Skattepliktig skal også ha tilgang til hvem som har søkt på skattelisteopplysninger om vedkommende.

Det er forutsatt at skattelisten skal ligge ute på Skatteetatens hjemmeside i ett år, frem til ny skatteliste publiseres, jf. Prop. 116 LS (2010-2011) pkt. 2.7.3.

Søk i skattelisten forutsetter at man logger seg inn via ID-porten. Antall søk er begrenset til 500 per kalendermåned.

§ 9-7 sjette ledd

Lovtekst

På anmodning skal opplysninger fra skattelistedene om den enkelte skattepliktige gis skriftlig til den skattepliktige selv, ektefelle, dødsbo, konkursbo eller domstol. Slike opplysninger kan også i rimelig utstrekning gis skriftlig til andre. Når opplysninger gis til andre etter foregående punktum, skal den enkelte skattepliktige ha tilgang til informasjon om hvem som har fått opplysningene utlevert. Skattemyndighetene kan gjøre unntak fra plikten til å informere den skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet.

Den skattepliktige, dennes ektefelle, dødsbo, konkursbo eller en domstol kan anmode om innsyn i opplysninger fra skattelistedene om den enkelte skattepliktige.

Begjæring om innsyn

Utlevering av opplysninger til andre vil først og fremst være aktuelt for presse eller offentlig myndighet. Skattepliktige skal ha tilgang til informasjon om hvem som har fått utlevert skattelistedeopplysninger hvis den gis til andre. Skattekontoret kan gjøre unntak fra plikten til å informere skattepliktige når opplysningene gis til offentlig myndighet. Begjæring om innsyn skal rettes til skattekontoret. Avslag på krav om innsyn kan påklages til Skattedirektoratet, jf. Skattedirektoratets retningslinjer av 17. oktober 2014 om utlevering av skattelistedeopplysninger fra skattekontorene.

Skattelistedene oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelistedene i utleggsperioden på 12 måneder. I tillegg kan det gis innsyn i det siste registrerte resultatet selv om dette kommer etter utleggsperioden. Det skal således tas hensyn til endring i fastsettingene som er foretatt selv om disse endringene ikke kommer til uttrykk i offentlige utlagte skattelister. Øvrige endringer omfattes av den alminnelige taushetspliktregelen i [§ 3-1 første ledd](#).

Det kan i et rimelig omfang bes om innsyn i skattelister for tidligere år.

§ 9-7 syvende ledd

Lovtekst

Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Listen over personlige skattepliktige kan likevel bare utleveres dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelistede ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen. Med «presse» menes media som omfattes av lov 13. juni 2008 nr. 41 om redaksjonell fridom i media (mediefridomslova), dvs. dagsaviser og

Distribusjon av opplysninger fra skattelister

andre periodiske publikasjoner som driver med produksjon og formidling av nyheter mv. Det samme gjelder for elektroniske massemedia. Listen over personlige skattepliktige utleveres bare dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelistene. En liste over hvilke redaksjoner som har fått tilgang til skatteleopplysninger publiseres på Skatteetaten.no.

§ 9-8 Takseringsregler mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene legges til grunn ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte saken tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.

(2) Skattekontoret kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.

(3) Departementet kan gi forskrift om verdsetting av skogeiendom.

(4) Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

Generelt

Bestemmelsen gir hjemmel til å fastsette takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn, og verdsetting av skogeiendom.

Takseringsreglene er svært omfattende og endres årlig. Det anses ikke hensiktsmessig at disse reglene blir en del av skatteforvaltningsforskriften. Det blir derfor gitt en egen takseringsforskrift. Skattedirektoratet kan også oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 §§ 7-1 og 7-3. Ligningsloven 1980 § 7-2 anses ikke lenger for å være aktuell, og er derfor ikke videreført.

§ 9-8 første ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. Reglene legges til grunn ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte saken tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen.

Kompetansen til å gi slike forskrifter er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr 1067 med endring av 12. oktober 2016.

Skattedirektoratet fastsetter takseringsregler for hvert enkelt inntektsår.

I forarbeidene til ligningsloven 1980 ble det lagt til grunn at det med hjemmel i lignl. § 7-1 bare skulle gis takseringsregler for annet enn inntekt av trekkpliktige arbeidsforhold, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 94. For beregningen av skattepliktige naturalytelser og godtgjørelser til

dekning av utgifter i forbindelse med arbeid, gjelder skatteloven §§ 5-11 og 5-12. Satser for slike ytelser fastsettes av Skattedirektoratet som grunnlag for forskuddstrekket, jf. skattebetalingsloven § 5-8, men disse er også gjengitt i takseringsreglene.

Det følger av 9-8 første ledd at takseringsreglene kan fravikes i enkeltsaker hvis avviket er betydelig. Dette gjelder ikke satser for trekkpliktige ytelser, som ikke er fastsatt med hjemmel i første ledd. Se også HRD Rt. 2015/1239.

Når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt, kan skattekontoret fastsette en lokal takseringsregel med hjemmel i annet ledd.

§ 9-8 annet ledd

Lovtekst

Skattekontoret kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattepliktige, eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.

Bestemmelsen gir adgang til å fastsette en lokal takseringsregel. Den innebærer ikke at skattekontoret skal kunne oppheve en takseringsregel, slik at alle den gjelder blir behandlet generelt, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 94. Er vilkårene i annet ledd oppfylt, kan takseringsregelen fravikes selv om det dreier seg om mindre avvik hvor det ikke ville vært adgang til individuelt avvik etter første ledd. Det følger av uttalelsen i Utv. 1987/407 FIN at når den gruppen det vurderes å gi særregler for også finnes i andre fylker, er ikke kravet om «lokale forhold» oppfylt. Det må da vurderes om det skal gis sentrale særregler for den aktuelle gruppen. Siden det nå er skattekontoret som kan fastsette den lokale takseringsregelen, er kravet om «lokale forhold» oppfylt når de det er aktuelt å gi særregler for befinner seg innenfor den enkelte region. Spørsmålet om å fravike en takseringsregel bør forelegges for Skattedirektoratet.

§ 9-8 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om verdsetting av skogeiendom.

Kompetansen til å gi slike forskrifter er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr 1067 med endring av 12.oktober 2016.

Skatteforvaltningsforskriften § 9-8-1 Takseringsregler mv. for formues-, inntekts- og fradragsposter.

Takseringsregler og regler om verdsetting av skogeiendom fastsettes årlig for skattleggingsperioden i egne forskrifter om taksering av formues-, inntekts og fradragsposter som må fastsettes ved skjønn.

Reglene om verdsetting av skogeiendom vil følge av takseringsforskriften.

§ 9-8 fjerde ledd

Lovtekst

Skattedirektoratet kan oppnevne særskilte takstutvalg for å gi forslag til verdsetting av bestemte formuesobjekter eller arter av formuesobjekter.

Myndigheten til å oppnevne særskilte takstutvalg er lagt direkte til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet skal engasjere sakkyndige etter avtale. Omfanget av takseringsvirksomheten blir derfor et spørsmål om bevilgninger under Stortingets kontroll. Skattedirektoratet må fastsette mandat, arbeidsvilkår, fullmakter mv. i forbindelse med engasjementsavtalen for medlemmene. Utvalgene og deres medlemmer er omfattet av reglene i [Kapittel 3 Taushetsplikt](#), [Kapittel 4 Habilitet](#) og [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#).

§ 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning

(1) Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

(2) Vedtak som nevnt i første ledd, kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I skattleggingsperioden kan det av årsaker som nevnt i første ledd, gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

Generelt

Fastsatt skatt etter § 1-1 Lovens virkeområde bokstav a-i skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnfordring. Skattemyndighetene kan likevel gi utsettelse med betaling av et krav, eller sette ned et krav helt eller delvis (lempning).

Bestemmelsen i § 9-9 gir fastsettingsmyndighetene ved skattekontoret myndighet til å sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde kravet. Det åpnes også for at det kan gis midlertidig samtykke til utsettelse med betaling av forskuddstrekk, skattetrekk, og samtykke til fritak fra forskuddstrekk.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-12. Tilsvarende bestemmelser om lempning var gitt i merverdiavgiftsloven § 19-3 annet ledd og tidligere mval. § 69 slik den lød fra og med 1. januar 2008, særavgiftsloven § 4 tredje punktum for avgift ved urettmessig bruk av visse drivstoff og folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

Bestemmelsen gjelder for alle skattearter som omfattes av loven og fastsatt tilleggs skatt i tilknytning til den aktuelle skattarten. Bestemmelsen gjelder ikke lempning av renter.

Skattebetalingsloven § 15-1 har regler om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren, dvs. hvor det er dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker. Sktbl. § 15-2 har regler om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor. Søknad om lempning etter disse bestemmelsene behandles av innkrevingsmyndighetene ved skattekontoret. Se nærmere omtale i Skattebetalingshåndboken kapittel 15.

§ 9-9 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

Vilkår for lempning

Det følger av første ledd at skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt etter § 1-1 Lovens virkeområde bokstav a-i dersom det av **særlige grunner** knyttet til fastsettingen virker **særlig urimelig** å fastholde hele kravet. Det er fastsettingsmyndighetene ved skattekontoret som kan foreta denne lempningen. Bestemmelsen skal dekke tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren i sin helhet.

Skattekontoret kan på eget initiativ, eller etter anmodning fra den skatte- eller avgiftspliktige, foreta en vurdering av om lempning bør skje. Kravet kan settes ned eller ettergis.

Skattekontoret må vurdere konkret hvorvidt kravet bør ettergis i sin helhet, eller ettergis delvis. I vurderingen må det ses hen til hva som er grunnlaget for lempningen.

Bestemmelsen skal være en «sikkerhetsventil» for å kunne fritta skattepliktig fra skattekrav i spesielle saker. Det kan være aktuelt der regelverket har fått en utilsiktet virkning overfor skyldneren i det enkelte tilfelle.

Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldnerens situasjon, som for eksempel langvarig eller alvorlig sykdom. Bestemmelsen skal heller ikke benyttes til å reparere uriktige vedtak eller som alternativ i tilfeller hvor loven gir anvisning på andre løsninger. Eksempelvis kan omgjøring etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. være aktuelt her.

Typetilfeller skatt

Tidligere lempningspraksis vil fortsatt få betydning for behandling av søknader om lempning av skatt etter § 1-1 Lovens virkeområde bokstav a til e og bokstav g.

Etterbetalt pensjon/lønn/erstatning for tapt inntekt, renter på etterbetaling mv.

Ved etterbetalte pensjoner og ved trygdeytelser som utbetales gjennom trygdemyndighetene, skal skatt og trygdeavgift ved skattefastsettingen for utbetalingsåret beregnes til det beløp skatten ville utgjort om ytelsene var blitt skattlagt i opptjeningsåret. Dette reguleres av Finansdepartementets skattelovforskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 14-3-1.

Renter på etterbetaling av pensjon skattlegges i det år det treffes vedtak om etterbetaling, jf. skatteloven § 14-2 første ledd. Det foretas derfor ingen omberegning av skatt på rentene slik det gjøres for pensjon.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, etter § 9-9, kan skattepliktige søke om nedsettelse

av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Dette kan for eksempel være aktuelt av hensyn til reglene om skattebegrensning.

Etterbetalt lønn, lønnstillegg og erstatning for tapt lønnsinntekt er skattepliktig i utbetalingsåret, se skatteloven § 14-3. Ved etterbetaling av lønn mv. for tidligere år, kan fastsettelse etter gjeldende rett innebære en progresjon av skatten som følge av at inntekten i utbetalingsåret overstiger innslagspunktene for trinnskatt. Kan ikke den skattepliktige lastes for den forsinkede utbetalingen, vil det kunne virke særlig urimelig å fastholde hele skatte- og avgiftskravet. I disse tilfellene hvor fastsettingsreglene innebærer utilsiktet virkning i skattepliktiges uheld, er det praksis for å lempe skatten etter tidligere ligningsloven 1980 § 9-12. Denne praksisen bygger på anbefaling fra Finansdepartementet og videreføres i § 9-9. Skatt og trygdeavgift kan settes ned til det beløp de ville ha utgjort hvis lønnen eller erstatningen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. Progresjonsvirkningen anses her som en særlig grunn knyttet til fastsettelsen.

Av hensyn til skattekontorets arbeidsbelastning bør lempning ikke foretas for bagatellmessige beløp. Det anbefales at lempning først vurderes når etterbetalingen utgjør mer enn 20 000 kroner.

Er det utbetalt renter på etterbetalingen, kan renter tillagt øvrige inntekter i utbetalingsåret medføre at effekten av skattebegrensning ved lav inntekt etter skatteloven § 17-1 blir redusert. Hvis skattepliktige ikke kan lastes for forsinket utbetaling med tilhørende rentegodtgjørelse, kan det virke særlig urimelig å fastholde skattekravet. I disse tilfellene kan skattepliktige etter at skatteoppgjøret er sendt ut, søke om nedsettelse av skatten til det beløpet skatten ville ha utgjort om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsårene.

Se for øvrig Skatte-ABC under emnet Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn.

Foreligger det billighetsårsaker knyttet til skattepliktiges forhold som for eksempel dødsfall, alvorlig sykdom o.l., skal krav om lempning behandles av innkreivingsmyndighetene uavhengig av beløpsgrensen nevnt ovenfor.

Tilfeldige gevinster

For tilfeldige gevinster som er skattepliktige etter skatteloven § 5-50, gis det som utgangspunkt bare fradrag for innsats i spill som gir gevinst, ikke innsats som ikke fører til gevinst. SKD har i en uttalelse 8. januar 2016, inntatt i Utv. 2015 s. 2303, gitt uttrykk for at skatt på slike gevinster kan lempes på nærmere bestemte vilkår, slik at man kan redusere gevinsten også med innsats samme år som ikke gir gevinst.

Ved vurderingen kan det legges vekt på om skattepliktige har:

- kontaktet skattekontoret før innlevering av skattemeldingen og forhørt seg om skattemyndighetenes syn på en konkret disposisjon, og dette er dokumentert/sannsynliggjort.
- levert skattemelding i samsvar med svaret fra skattekontoret
- tatt forbehold i skattemeldingen om å kunne komme tilbake til spørsmålet dersom det senere skulle vise seg at svaret er feil

Se for øvrig Skatte-ABC under emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter pkt.11»

Arbeidsgiveravgift betalt i utlandet

Det kan være aktuelt å lempe arbeidsgiveravgift hvis en norsk arbeidsgiver må betale arbeidsgiveravgift i Norge til tross for at det er avgiftsplikt i arbeidstakerens hjemland.

Se for øvrig Skatte-ABC under emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag, pkt. 4.2.4»

Typetilfeller mva

Dersom virksomheten har innkrevd merverdiavgift fra kjøper, kan den ikke lempes etter denne bestemmelsen. Tidligere lempningspraksis knyttet til inn/ut-tilfeller vil fortsatt få betydning for behandling av søknader om lempning av merverdiavgift etter § 1-1 Lovens virkeområde bokstav f.

«Inn/ut-tilfeller»

Det forekommer at en næringsdrivende uriktig har unnlatt å beregne (utgående) merverdiavgift ved salg til annen næringsdrivende. Forutsatt at det dreier seg om ordinært bokført omsetning for øvrig, og kjøperen ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift i henhold til mval. § 8-1, har man lagt til grunn at feilen strengt tatt ikke har resultert i noe økonomisk tap for staten («inn/ut-tilfeller»). Disse tilfellene har i praksis særlig hatt betydning ved spørsmål om ettergivelse av renter. Ettergivelse av renter reguleres av skattebetalingsforskriften § 11-7-4. Når det gjelder selve avgiftsbeløpet i slike «inn/ut-tilfeller», er den klare hovedregel at det er overlatt til selger å rette opp feilen og innkreve avgiften ved etterfakturerer til kunden. Dreier det seg imidlertid om en stor krets av kjøpere eller andre omstendigheter som gjør det særlig byrdefullt å etterfakturere, for eksempel ved konkurs hos kjøperen, kan det likevel være aktuelt også å ettergi selve avgiftsbeløpet. Dette kan i så fall kun skje under den forutsetning at det ikke skjer noen etterfakturering overfor kunden.

Typetilfeller særavgifter

Bestemmelsen er ny for behandling av søknader om lempning av særavgifter og motorkjøretøyavgifter etter § 1-1 Lovens virkeområde bokstav h og i med unntak av lempning av avgiftskrav ved urettmessig bruk av merket olje og avgiftsfri biodiesel.

Bestemmelsen erstatter tidligere regler i sal. § 4 tredje punktum om nedsetting eller frafall av avgiftskrav ved avgiftsberegning på bakgrunn av urettmessig bruk av merket olje og avgiftsfri biodiesel. Gjeldende lempningspraksis i slike tilfeller videreføres.

Når det gjelder særavgifter for øvrig viser vi også til dispensasjonsreglene som er tatt inn i de enkelte avgiftsvedtakene og som er omtalt i dispensasjonsveilederen for særavgiftene.

Lempning av renter

Bestemmelsen i § 9-9 omfatter ikke lempning av renter. Skattebetalingsforskriften § 11-7-4 gir adgang til å sette ned eller ettergi renter etter sktbl. §§ 11-1 og 11-2 av merverdiavgift beregnet ved vedtak om endring eller egenretting når staten ikke er påført et tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet. Se nærmere under.

Spesielt for merverdiavgift

Adgangen til å ettergi renter beregnet av merverdiavgiftskrav hvor ettergivelse er begrunnet i forhold knyttet til illegalsaken av renter, reguleres av to ulike regelsett jf. SKD-melding 14/11. Skattekontoret har fått delegert kompetansen til å behandle søknader om ettergivelse. Ettergivelse av renter ilagt for perioden før 01.01.2008 (med hjemmel i mval. §§ 36 og 37), reguleres av overgangsbestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 19-2-1. Søknader skal behandles i samsvar med tidligere mval.

§ 69 slik bestemmelsen lød før 1. januar 2008, og i henhold til dagjeldende praksis. Renter ilagt etter 01.01.2008 må søkes ettergitt etter skattebetalingsforskriften § 11-7-4. Sistnevnte bestemmelse gir adgang til å sette ned eller ettergi renter etter sktbl. §§ 11-1 og 11-2 av merverdiavgift beregnet ved vedtak om endring eller egenretting, når staten ikke er påført et tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet. Det typiske tilfellet hvor ettergivelse vil være aktuelt er «inn/ut-tilfeller», hvor det er etablert praksis for å ettergi 90% av rentebeløpet.

Lempning av tilleggs katt

Tilleggs katt står i en særstilling, idet den både er av klar pøn al art og dessuten er nært knyttet opp til skattepliktiges forhold. Der skattekontoret finner at det er grunnlag for å lempe hele eller deler av den fastsatte skatten, kan de imidlertid også lempe den tilhørende tilleggs-katten.

Lempning av tvangsmulkt

Det er ikke hjemmel i § 9-9 for å lempe tvangsmulkt etter § 14-1 [Tvangsmulkt](#) eller gebyr etter § 14-7 [Overtredelsesgebyr](#).

§ 9-9 annet ledd

Lovtekst

Vedtak som nevnt i første ledd, kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I skattleggingsperioden kan det av årsaker som nevnt i første ledd, gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastset-tingen er foretatt.

I annet ledd er det særregler om at det i inntektsåret kan gis midlerti-dig samtykke til utsettelse med betaling av forskuddstrekk, skattetrekk, samtykke til fritak fra forskuddstrekk og tilbakebetaling av trekk.

Saksbehandlingsregler

Søknad om lempning skal sendes skattekontoret. Det er skattekontoret som behandler og avgjør søknaden.

En avgjørelse om lempning er et enkeltvedtak og kan skje i forbindelse med fastsettingen av kravet. Det er likevel ikke en del av et fastsettings-/endringsvedtak. Lempingen endrer ikke selve fastsettelsen, men etter-gir kravet og søknaden behandles derfor når skatten er fastsatt.

Bestemmelsene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) gjelder for lempning etter § 9-9.

Klage

Skattedirektoratet er klageinstans etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Kapittel 10

Kontroll

Kapitlet inneholder regler om skattepliktiges og tredjeparters plikt til å gi opplysninger etter krav fra skattemyndighetene, og er i stor grad en videreføring av ligningsloven 1980 og merverdiavgiftslovens kontrollbestemmelser. Opplysningene kan innhentes ved skriftlig henvendelse eller ved stedlig kontroll. Kontrollopplysninger skiller seg dermed fra opplysninger om egne og andres forhold, som skal gis av eget tiltak etter reglene i [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#) og [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

De hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet, er i stor grad like for de skattearter som omfattes av skatteforvaltningsloven. Reglene er derfor like for alle skatteartene, med mindre det foreligger særlige hensyn som tilsier ulik utforming. Det er for eksempel gitt særregler for kontroll av motorkjøretøy.

Bestemmelser om gjennomføring av kontroller finnes også i skatteforvaltningsforskriften §§ 10-14-1 til 10-14-8.

§ 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.

(1) Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktig som nevnt i § 8-8.

(2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Generelt

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skattepliktige, og bygger på ligningsloven 1980 § 6-1 og tidligere § 16-1 i merverdiavgiftsloven. Forarbeidene til disse bestemmelsene har fortsatt relevans, se blant annet Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4. Bestemmelsen innebærer ikke en vesentlig utvidelse av hjemlene for de skatteartene som tidligere ikke var omfattet av ligningsloven 1980 og merverdiavgiftsloven. På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet er det nytt at det skal skilles mellom kontroll av den avgiftspliktige og kontroll av andre aktører.

Se for øvrig om [Forholdet til EMK og personopplysningsloven](#).

§ 10-1 første ledd

Lovtekst

Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktig som nevnt i § 8-8.

Første ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-1 nr. 1 og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd, med en endring slik at skattemyndighetene også kan kreve opplysninger fra «andre» for å avklare omfanget av vedkommendes skatteplikt.

Om generelle skranker for kontrollmyndigheten, se [Forholdet til EMK og personopplysningsloven](#).

Hvem plikten påligger

Det er skattepliktige og «andre» som plikter å gi opplysninger etter bestemmelsen. Skattepliktig er definert i loven, se § 1-2 første ledd bokstav b, og omfatter fysiske og juridiske personer som skal svare eller få kompensert skatt. Begrepet «skattepliktig» omfatter flere personer enn de som tidligere var omfattet av ligningsloven 1980 § 6-1. Denne bestemmelsen henviste til ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 1, som kun omfattet skattepliktige *med selvangivelsesplikt*. Definisjonen i § 1-2 første ledd bokstav b omfatter alle skattepliktige, uavhengig av om de har plikt til å levere skattemelding.

Skattepliktig

«Andre» kan være juridiske eller fysiske personer som man ikke vet om har bokførings- eller skatteplikt, og hvor nærmere kontroll er nødvendig for å avdekke om slik plikt foreligger. Det ligger i formuleringen «vedkommendes bokføring eller skatteplikt» at vedkommende potensielt må kunne ha bokførings- eller skatteplikt og at kontrollen gjelder denne plikten. Bestemmelsen gjelder, i motsetning til § 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart, ikke tredjeparters opplysningsplikt. Innføringen av bestemmelsen har sammenheng med at ligningsloven 1980 § 4-2 nr. 1 bokstav b om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene påla å levere selvangivelse, ikke er videreført. Paragraf 4-2 nr. 1 bokstav b ble særlig benyttet i de tilfellene der noen ikke leverte selvangivelse fordi de mente at de ikke hadde skatteplikt til Norge. Etter skatteforvaltningsloven kan skattemyndighetene fortsatt vurdere skatteplikten ved å innhente kontrollopplysninger etter § 10-1. Også etter tidligere bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 16-1 annet ledd kunne andre næringsdrivende enn avgiftssubjekter avkreves opplysninger om egen virksomhet.

«Andre»

De som er trekkpliktig etter § 8-8 Melding om trekk mv., det vil si arbeidsgivere på Svalbard, selskap som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær og arrangør mv. av arrangement med utenlandsk artist, omfattes ikke av definisjonen «skattepliktig» i § 1-2 første ledd bokstav b, men er etter bestemmelsen likestilt med skattepliktige. Trekkpliktige har dermed opplysningsplikt etter § 10-1.

Trekkpliktige

Hvilke opplysninger kan innhentes

Opplysningsplikten er knyttet til opplysningens innhold og ikke til hvor opplysningen finnes. Det er uten betydning om opplysningene finnes i fysiske dokumenter, i arkiv, på ulike lagringsmedia eller lignende. Opplysningene må kunne ha betydning for vedkommendes bokførings eller skatteplikt eller kontrollen av denne. Dette omtales som et relevanskrav. Det er den til enhver tid gjeldende materielle skatte- og avgiftslovgivningen som setter skrankene for hvilke opplysninger som kan innhentes. Reglene om tilleggsskatt anses å være materielle skatteregler og det er dermed opplysningsplikt om faktum knyttet til vurderingen av om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.

Hvilke opplysninger kan innhentes

Det kreves imidlertid ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatteplikten eller at skattemyndigheten har mistanke

om skatteunndragelse. Har skattemyndighetene påvist at opplysningene generelt anses å være av betydning for bokføringen eller skatteplikten eller kontrollen av denne, kan opplysningene kreves, uten noen nærmere vurdering av skattepliktig sitt konkrete forhold, jf. HRD Rt. 2000/788 i Utv. 2000/1013 (plikt for psykolog til å fremlegge timebestillingsbøker) og Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.2.

Faktiske opplysninger

Med «opplysninger» menes faktiske opplysninger. Opplysninger om skattepliktig sin rettslige posisjon etter andre rettsregler (utenfor skatteretten) er «faktiske opplysninger» i denne sammenheng. Dette kan for eksempel være opplysninger om skattepliktig eier eller leier en leilighet, hvem som er parter i et kontraktsforhold eller lignende. Hvilken rettsstilling skattepliktig har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) punkt 10. Skattepliktig er ansvarlig for feil i opplysningene. Dersom det kan være tvil om den skattepliktiges rettslige posisjon, må den skattepliktige opplyse om dette, slik at skattemyndighetene på selvstendig grunnlag kan foreta en vurdering. Juridiske vurderinger foretatt av den skattepliktige selv eller andre er ikke å anse som faktiske opplysninger som skattemyndighetene kan kreve innsyn i, se Prop. 38 L (2015-2016) punkt 16.2.3. Bakgrunnen for dette er at man anser skattemyndighetene for å være nærmest til å kjenne regelverket for fastsetting, jf. Ot.prp. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.5.2.

Plikten til å gi opplysninger omfatter opplysninger som skattepliktig faktisk har, uavhengig av om vedkommende har plikt til å oppbevare dem. Opplysningsplikten omfatter ikke opplysninger som utelukkende gjelder andre skattepliktiges bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. For slike opplysninger kan opplysningsplikt følge av [§ 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart](#).

Særlig om advokatkorrespondanse

Til tross for at skattepliktig og andre plikter å gi opplysninger som har relevans for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne, er eventuell korrespondanse med advokat unntatt fra fremleggelsesplikten. Advokater er pålagt en særlig streng taushetsplikt ved utøvelse av advokatvirksomhet, og advokatkorrespondanse står dermed i en særstilling, se nærmere [§ 10-2 første ledd](#) og [§ 10-2 annet ledd](#) om tredjepartsopplysninger. Når skattepliktig har benyttet en advokat til å gjennomføre en handling som har betydning for skatteplikten, begrenser advokatens egen taushetsplikt den skattepliktige sin plikt til å legge frem korrespondanse i anledning advokatvirksomheten. Se om dette i Prop. 150 LS (2012-2013) punkt 12.3.1.2, hvor det vises til Høyesteretts kjennelse Rt. 2008/158 (om utlevering av advokatkorrespondanse fra påtalemyndighet til ligningsmyndighetene). Skattedirektoratet legger til grunn at heller ikke opplysninger/dokumenter utarbeidet av og/eller oversendt til/fra interne advokater kan kreves utlevert når de vedrører utøvelse av advokatvirksomhet, det vil si at advokaten yter juridisk bistand og rådgivning for arbeidsgiver. En intern advokat må normalt antas å være tilstrekkelig uavhengig når det ytes rettslig bistand overfor selskapet.

Det er uten betydning om korrespondansen inneholder faktiske opplysninger eller juridiske vurderinger, så lenge korrespondansen er i anledning utøvelse av advokatvirksomhet.

Korrespondanse i anledning andre oppdrag enn egentlig advokatvirksomhet, og som dermed ikke nyter et særlig vern mot innsyn, kan derimot kreves utlevert fra skattepliktig. Hvorvidt opplysningene i et kopiert elektronisk arkiv avgitt av internadvokater er omfattet av deres rolle som advokat eller som ansatt (generelt), må vurderes konkret. Hvis opplysningene som kreves utlevert er blitt utarbeidet som følge av andre oppgaver den interne advokaten har i virksomheten, anses den ikke å bli rammet av den særlige taushetsplikten og kan kreves utlevert.

Annen korrespondanse

Det må foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysningene antas å kunne ha for myndighetene, sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige. Ved innhenting av sensitiv taushetsbelagt informasjon, stilles strengere krav til hvilken betydning opplysningene har for skattemyndigheten enn ellers, se nærmere om taushetsbelagte opplysninger under [§ 10-1 annet ledd](#).

Forholdsmessighetsvurdering

Når opplysningene kan kreves

Skattemyndighetene kan be om opplysninger når de finner grunn til det. Det er ikke noe krav at det foreligger mistanke om skatteunndragelse. Valg av kontrollobjekt er underlagt det frie forvaltningskjønnet og de ytre rettslige rammene følger da av det ulovfestede kravet om forsvarlig saksbehandling i forvaltningsretten. Skattemyndighetene har ingen plikt til å begrunne en iverksatt kontrollundersøkelse, selv om skattepliktig ber om slik begrunnelse. Skattekontoret avgjør omfanget av kontrollundersøkelser, herunder for eksempel hvilke inntektsår som skal omfattes av kontrollen.

Krav til pålegget

Pålegget om å fremlegge opplysninger bør som hovedregel være skriftlig. Skattemyndighetene bør spesifisere pålegget på en slik måte at det ikke byr på store vanskeligheter for den skattepliktige å oppfylle plikten. Skattemyndigheten skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget, jf. [§ 10-13 Klage](#).

Hvordan opplysningene skal gis

Den opplysningspliktige kan pålegges å gi opplysninger på ulike måter, blant annet ved å gi innsyn i, fremlegge, sammenstille, utlevere eller sende inn dokumentasjon hvor opplysningene framgår. Oppramsingen i § 10-1 første ledd annet punktum er ikke uttømmende. At den opplysningspliktige kan pålegges å «sammenstille» opplysninger, innebærer at vedkommende kan pålegges å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder eller fra for eksempel en database. Videre kan myndighetene kreve at opplysningene blir dokumentert, for eksempel ved fremleggelse av regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse og så videre. Denne listen er heller ikke uttømmende.

Særlig om kontroll av bokføringen

Skattemyndighetene kan innhente opplysninger fra skattepliktig som kan være av betydning for vedkommendes bokføring og kontrollen av

denne. Bestemmelsen gir ikke en generell hjemmel for kontroll av bokføringen, men hjemler en rett for skattemyndigheten til å foreta kontroll av bokføringen som ledd i skattekontrollen. Skattemyndighetene kan kontrollere om skattepliktig følger bokføringsregelverket, herunder blant annet ajourholdsreglene, dokumentasjonsreglene og kravene til oppbevaring av regnskapsmateriale, og kan gi pålegg om bokføring etter § 11-1 Pålegg om bokføring. Bestemmelsen har sammenheng med at det er avgjørende at bokføringsregelverket overholdes for at skattemeldingene skal bli riktige og levert til rett tid. Slik kontroll kan også foretas før utløpet av leveringsfrist for skattemeldingene, se Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.5.2.

§ 10-1 annet ledd

Lovtekst

Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Annet ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-1 nr. 3 og tidligere § 16-1 tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

Forholdet til taushetsplikten

Den som etter § 10-1 første ledd kan pålegges å gi opplysninger, plikter å gi slike opplysninger uavhengig av den taushetsplikt som vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Bestemmelsen angir ingen begrensning i så måte og i utgangspunktet gjelder plikten til å gi opplysninger uavhengig av opplysningenes karakter. For eksempel kan timebestillingslister for en psykolog som er underlagt lovbestemt taushetsplikt, kreves fremlagt for kontroll av vedkommendes bokføring eller skatteplikt, se HRD Rt. 2000/788 i Utv. 2000/1013. Om en tannleges tilsvarende plikt til å utlevere timebestillingsbok (som i tillegg inneholdt private notater), se SKD 21. februar 1990 i Utv. 1990/277.

SKD 21. februar 1990 i Utv. 1990/277 (utdrag)

Skattedirektoratet la til grunn at en timebestillingsbok kunne ha interesse for «ligningskontrollen». Til spørsmålet om det forhold at boken ikke var ajour mht. avbestillinger, forandringer etc. og at boken også ble brukt til privat formål uttalte direktoratet: «Ligningsmyndighetenes kontrolladgang på dette området innskrenkes ikke ved at skattyter ikke oppfyller den regnskapsplikt han er pålagt i forskrift med hjemmel i lov. Som angitt er plikten til å fremlegge pasientjournal/pasientkort ikke oppe til avgjørelse, men det bemerkes at for så vidt timebestillingsboken angir uriktige konsultasjoner, vil dette kunne korrigeres ved å sammenholde opplysningene med pasientjournal/pasientkort. [...] At skattyter har brukt boken som privat almanakk, avskjærer ikke utleveringsplikten, jfr. særbestemmelsen i § 4-9 nr. 2 annet punktum om at vilkårene for å begrense plikten til å utlevere taushetsbelagte opplysninger».

Særlig om pasientjournaler

Opplysninger i pasientjournaler vil bare unntaksvis være egnet som kontrollmiddel for skatteplikten, og vil derfor normalt ikke kunne kreves utlevert. Skulle det oppstå

tilfeller hvor de kan ha betydning, for eksempel for å klarlegge omfanget av en leges virksomhet, må det foretas en avveining mellom skattemyndighetenes behov for å få dem utlevert og de særlig sterke personverninteressene i slike saker. Det må foreligge meget tungtveiende kontrollhensyn for at det skal være aktuelt å kreve innsyn i journalopplysninger, se FIN 4. februar 2015.

Forholdet til EMK og personopplysningsloven

Både Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) og personopplysningsloven setter skranker for skattemyndighetenes adgang til å innhente informasjon. I kontrollsammenheng er det nødvendig å se hen til både EMK art. 8 nr. 1 om retten til privatliv og til art. 6 nr. 1 om rett til vern mot selvinkriminering (gjort til norsk lov gjennom menneskerettsloven). Personopplysningsloven setter rammene for behandling av personopplysninger.

Rett til respekt for privatliv m.m.

Skattepliktige er beskyttet av EMK art. 8 nr. 1 om at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse, ofte omtalt som retten til privatliv. Plikten til å gi kontrollopplysninger kan være et inngrep i retten til privatliv, men vil i de fleste tilfeller likevel være et lovlig inngrep fordi § 10-1 gir skattemyndigheten rettslig grunnlag for innhenting av informasjon til kontrollformål. Finansdepartementet har i vurdering av *tredeparts* opplysningsplikt antatt at det må foreligge særlige forhold for at et pålegg fra skattemyndighetene om å gi kontrollopplysninger skal stride mot retten til privatliv etter EMK artikkel 8. Se nærmere Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.5.2.

Vern mot selvinkriminering

I kravet om rettferdig rettergang i EMK art. 6 nr. 1 er det innfortolket et vern mot plikt til å gi opplysninger som kan medføre straffeansvar for en selv (selvinkriminering). Vernet etter art. 6 nr. 1 gjelder fra det tidspunkt vedkommende er å anse som «siktet», se nærmere § 14-3 [Rett til rettferdig rettergang](#). Se også om veiledning om taushetsrett i § 14-9 [Veiledning om taushetsrett mv.](#)

Det at forvaltningen igangsetter ordinære kontrolltiltak mot en privat part uten en spesifikk mistanke om straffbare forhold, medfører ikke at skattemyndighetene må veilede om taushetsrett eller at vedkommende må regnes som siktet etter EMK art. 6, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 16.13.3, jf. HRD Rt. 2000/996 (plenumsdom), som omhandler illeggelse av forhøyet tilleggsatt for forsettlige eller grovt uaktsomme forhold.

HRD Rt. 2000/996 (utdrag)

«Utgangspunktet er at likningsmyndighetene (og fylkesskattekontorene) har anledning til å henvende seg til skattyter, be om tilleggsopplysninger og iverksette administrative kontrolltiltak vedrørende riktigheten av opplysninger som skattyter har gitt, herunder stedlig kontroll, uten at skattyter kan anses som straffesiktet etter artikkel 6. Konvensjonsorganenes avgjørelser viser at administrative undersøkelser av faktiske forhold kan finne sted uten å bli ansett som straffesiktelse etter artikkel 6 nr. 1 selv om undersøkelsene retter seg mot en bestemt person, jf. EMDs dommer i sakene Fayed

mot Storbritannia, 1994, Serie A nr. 294 A særlig avsnitt 61 (EMD=REF00000475), og Saunders mot Storbritannia, RJD 1996 side 2044 avsnitt 67 (EMD=REF00000595). I dommen i saken Saunders mot Storbritannia heter det (avsnitt 67): [...]

Ordinære kontrolltiltak kan etter dette ikke anses for å utgjøre en straffesiktelse. Det kreves noe mer, nemlig at vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått. Spørsmålet må etter dette være når A mottok underretning fra likningsmyndighetene om at det kunne være aktuelt å illegge ham tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, eller når han på annen måte må anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra likningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt. Jrene 1987 og 1988 må her bedømmes hver for seg. Ligningsloven § 10-2 nr. 5 fastslår at skattyter skal varsles og gis en passende frist for uttalelse før tilleggsskatt fastsettes. Spørsmålet er om varsel etter ligningsloven § 10-2 nr. 5 kan anses som en straffesiktelse etter artikkel 6 nr. 1. Det avhenger etter min mening av om det framgår av varslat at det etter likningsmyndighetenes foreløpige vurdering gjelder forsettlig eller grovt uaktsomt forhold og at ligningsmyndighetene overveier å illegge forhøyd tilleggsskatt.»

Personopplysningsloven

Som et utslag av legalitetsprinsippet stiller personopplysningsloven krav om behandlingsgrunnlag for lovlig behandling av personopplysninger. Grunnlaget skal primært være samtykke, men for skattemyndighetene vil innsamling og behandling av opplysninger normalt være hjemlet i lov. Hvor inngrepene en behandling er, vil påvirke kravet til tydelighet og styrke i lovhjemmelen. Ved innhenting av sensitive personopplysninger, se personopplysningsloven § 2 nr. 8, må skattemyndigheten foreta en avveining mellom behovet for å få fremlagt opplysningene og personverninteressene til dem som vil bli eksponert. Det må for eksempel foreligge meget tungtveiende kontrollhensyn for at det skal være aktuelt å kreve innsyn i pasientjournalopplysninger i medhold av § 10-1, se FIN 4. februar 2015. Se for øvrig i § 10-1 annet ledd om [Forholdet til taushetsplikten](#).

§ 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart

(1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.

(2) Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.

(3) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

(4) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

- a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
- b) Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.
- c) Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.
- d) Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste skattleggingsperiode er ytet til den enkelte mottaker.
- e) Oppdragsgiver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen på vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

(5) Skattemyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Generelt

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, og bygger på ligningsloven 1980 § 6-2 og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16-2. Dette er en utvidelse av hjemlene etter folketryktdloven, hvor det tidligere ikke eksisterte en bestemmelse om kontrollopplysninger fra tredjepart.

§ 10-2 første ledd

Lovtekst

Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.

Første ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 1 og tidligere § 16-2 første ledd i merverdiavgiftsloven. Når skattemyndighetene krever opplysninger etter bestemmelsen må de kjenne til et bestemt navn på et kontrollobjekt eller en bestemt transaksjon, med unntak for ved målretting av kontroller, jf. [§ 10-2 tredje ledd](#).

Hvem plikten påligger

Bestemmelsen pålegger tredjeparter, for eksempel banker og forretningsforbindelser, plikt til å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt dersom skattemyndigheten ber om det. I begrepet tredjepart ligger det en begrensning ved at det må være en tilknytning mellom den det ønskes opplysninger om og den det bes om opplysninger fra. Tilknytningen kan blant annet være et eksisterende eller tidligere kontraktsforhold, for eksempel at tredjepart har kjøpt varer eller tjenester fra, eller har inngått andre avtaler med, den som myndighetene krever opplysninger om. Det er uten betydning hva slags tredjepartsforhold som foreligger mellom den som skal gi opplysningene og den opplysningene gjelder. Det kan ikke kreves kontrollopplysninger fra noen som bare er i en sammenlignbar situasjon som den som opplysningene gjelder, når det for øvrig ikke eksisterer en relevant forbindelse mellom partene. I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til tredjeparters næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger om nærmere bestemte tredjemannsforhold, se [§ 10-2 fjerde ledd](#).

Tilknytningskrav

Hvilke opplysninger som kan innhentes

I likhet med kontrollopplysninger fra skattepliktig etter [§ 10-1 første ledd](#), er plikten til å gi kontrollopplysninger for tredjepart knyttet til opplysningenes innhold og ikke konkrete dokumenter. Det er dermed irrelevant om opplysningene befinner seg i et papirdokument, i et elektronisk arkiv eller andre steder. Opplysningene kan bare kreves dersom de generelt kan være egnet til å bidra til avklaring av noens skatteplikt, men det er ikke noe krav om at opplysningene faktisk vil få betydning for skatteplikten, jf. Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.5.1.6 og Prop. 38 L (2015-2016) punkt 16.3.3. Dette omtales som et relevanskrav. For eksempel vil en opplysning om gevinst ved salg av en eiendom

være relevant for vurderingen av noens skatteplikt, selv om man etter en nærmere vurdering kommer til at vilkåret om brukshindring er oppfylt, slik at salget er skattefritt. Hensikten er at skattemyndighetene skal settes i stand til å kontrollere om en disposisjon utløser skatteplikt. Det er med andre ord de materielle skattereglene som setter skrankene for hvilke opplysninger som kan kreves utlevert. Reglene om tilleggsskatt anses å være materielle skatteregler og det er dermed opplysningsplikt om faktum knyttet til vurderingen av om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.

Opplysningsplikten gjelder bare faktiske opplysninger. Opplysninger om skattepliktiges eller tredjeparters rettslige posisjon etter andre rettsregler (utenfor skatteretten) er «faktiske opplysninger» i denne sammenheng. Dette kan for eksempel være opplysninger om skattepliktig eller tredjepart eier eller leier en leilighet, hvem som er parter i et kontraktsforhold eller lignende. Juridiske vurderinger foretatt av den skattepliktige selv eller tredjepart er ikke å anse som faktiske opplysninger som skattemyndighetene kan kreve innsyn i, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 16.2.3.

Plikten til å gi opplysninger omfatter alle opplysninger som tredjepart faktisk har, uavhengig av om vedkommende plikter å oppbevare dem.

Dersom tredjeparten i lov er pålagt taushetsplikt, går taushetsplikten foran plikten til å gi kontrollopplysninger, med mindre bestemmelsen om opplysningsplikt opphever taushetsplikten eller taushetspliktbestemmelsen gir uttrykk for at den står tilbake for opplysningsplikt i lov. Taushetsbelagte opplysninger kan dermed som utgangspunkt ikke kreves utlevert etter første ledd. Det er gjort unntak for visse taushetsbelagte opplysninger i § 10-2 annet ledd.

Det må foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysningene antas å kunne ha for myndighetene, sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige.

Når opplysningene kan kreves

Skattemyndighetene kan be om opplysninger når de finner grunn til det. Det er ikke noe krav at det foreligger mistanke om skatteunndragelse. Valg av kontrollobjekt er underlagt det frie forvaltningsskjønnet og de ytre rettslige rammene følger da av det ulovfestede kravet om forsvarlig saksbehandling i forvaltningsretten. Skattemyndighetene har ingen plikt til å begrunne en iverksatt kontrollundersøkelse, selv om den opplysningspliktige ber om slik begrunnelse. Skattekontoret avgjør omfanget av kontrollundersøkelser, herunder for eksempel hvilke innlektsår som skal omfattes av kontrollen.

Krav til pålegget

Pålegget om å gi opplysninger bør som hovedregel være skriftlig. Skattemyndighetene bør spesifisere pålegget på en slik måte at det ikke byr på

**Faktiske
opplysninger**

**Forholdet til
taushetsbelagte
opplysninger**

**Forholdsmessighets-
vurdering**

vanskeligheter for den opplysningspliktige å forstå hvilke opplysninger som omfattes av pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klagedgangen i pålegget, jf. § 10-13 Klage.

§ 10-2 annet ledd

Lovtekst

Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.

Annet ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 2 og tidligere § 16-2 annet ledd i merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen gjelder generelt, men er antatt å være mest aktuell på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Utgangspunktet er at lovbestemt taushetsplikt går foran plikten for en tredjepart til å gi opplysninger, jf. første ledd. Annet ledd fastsetter enkelte unntak fra hovedregelen for tredjeparter.

Hvem plikten gjelder for

Plikten til å gi nærmere bestemte opplysninger til tross for lovbestemt taushetsplikt gjelder for advokater og «andre tredjeparter» med lovbestemt taushetsplikt. Advokater er underlagt en streng taushetsplikt for opplysninger som advokaten har fått i anledning utøvelse av selve advokatvirksomheten. Taushetsplikten går foran vitneplikten (se straffeloven § 211, straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 første ledd). «Andre tredjeparter» med lovbestemt taushetsplikt kan for eksempel være revisorer, regnskapsførere og rettshjelpere dersom de oppbevarer midler på klientkonto (revisorloven § 6-1, regnskapsførerloven § 10 og domstolloven § 218).

Den lovbestemte taushetsplikten medfører behov for en særskilt hjemmel for innhenting av opplysninger. Det avgjørende for om en yrkesgruppe er omfattet av opplysningsplikten, er om de bruker klientbankkonti i eget navn ved oppbevaring av klientmidler, og om de er underlagt lovbestemt taushetsplikt.

Dersom advokaten har mottatt opplysninger i anledning oppdrag som ikke er å anse som utøvelse av «advokatvirksomhet», vil ikke taushetsplikten etter straffeloven § 211 gjelde for disse opplysningene og advokaten kan i slike tilfeller ha opplysningsplikt etter første ledd. Dersom advokatens oppdrag er i tilknytning til eiendomsmegling, er det eiendomsmeglingslovens § 3-6 som eventuelt setter grenser for opplysningsplikten. Andre tredjeparter som ikke er underlagt lovbestemt taushetsplikt (for eksempel banker og finansinstitusjoner), vil også ha opplysningsplikt etter første ledd. Se om dette Prop. 150 LS (2012-2013) punkt 12.6.2.

Hvilke opplysninger som kan innhentes

Den lovbestemte taushetsplikten som enkelte yrkesgrupper er underlagt, verner viktige samfunnsinteresser. Det skal derfor gode grunner

til for å gjøre unntak fra taushetsplikten og det er krav om klar hjemmel for innhenting av opplysninger underlagt lovbestemt taushetsplikt. Bestemmelsen angir uttømmende hvilke opplysninger skattemyndighetene kan innhente fra advokater og andre tredjeparter med lovbestemt taushetsplikt. Opplysningsplikten er begrenset til opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på advokatens eller tredjepartens konti tilhørende skattepliktig. Dermed har skattemyndighetene ikke adgang til å kreve innsyn i for eksempel advokatens råd vedrørende en transaksjon, kontraktsdokumenter eller annen informasjon som kan belyse foranledningen til transaksjonen.

§ 10-2 tredje ledd

Lovtekst

Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

I utgangspunktet må skattemyndighetene kjenne til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon med videre for å kunne kreve opplysninger. I noen tilfeller kan myndighetene innhente opplysninger selv om de verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene innhente opplysninger for å målrette kontroller. Bestemmelsen svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 4 og tidligere § 16-2 fjerde ledd i merverdiavgiftsloven. Målretting av kontroller innebærer at det foretas kontroller for å finne egnede kontrollobjekter. Målrettede kontroller kan bare gjennomføres overfor næringsdrivende.

Når målrettede kontroller kan iverksettes

Vilkåret for å kunne innhente opplysninger til målretting av kontroller er at det foreligger «særlig grunn». For at det skal foreligge særlig grunn må det finnes indikasjoner på mulige skatteunndragelser. Denne type kontroll er særlig aktuell der skattemyndighetene ser at det generelt i en bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor beskatning eller i konkrete tilfeller der myndighetene har indikasjoner på at det unndras midler, men ikke har kjennskap til navngitte subjekter. Det kan for eksempel være aktuelt å innhente lister over kunder som har kjøpt eller solgt varer eller tjenester, kunder som har mottatt kundefordeler, bonuspoeng med videre.

Retningslinjer for målretting av kontroller

Ved målretting av kontroller skal det foretas en særskilt forholdsvesighetsvurdering hvor tredjeparts ressursinnsats i tid og kostnader veies opp mot nytten av opplysningene. Som slik nytte regnes i denne sammenheng ikke bare retting av mulige uriktige skattefastsettinger, men særlig – siden denne type kontrollinnsats må forutsettes å bli satt inn på et tidlig stadium – den fordel det vil være både for skattemyndighetene og skattpliktige at uakseptabel praksis blir konfrontert før den har

festnet seg og fått stor utbredelse. I den konkrete vurderingen av om det skal innhentes opplysninger hos en tredjepart skal følgende inngå:

- Hvilke opplysninger som ønskes innhentet og omfanget av dem
- Den antatte nytten av opplysningene
- Alternative muligheter for å innhente opplysningene, for eksempel gjennom offentlige registre, andre offentlige myndigheter etc.
- Hvorfor innhenting av opplysninger hos den utpekte tredjepart anses som den best egnede måten å få relevante opplysninger på
- Hvordan opplysningene er tenkt innhentet (tilskrive tredjepart eller stedlig kontroll)
- Hvilken byrde dette antas å være for tredjepart

Kommer skattemyndighetene til at byrden for tredjepart hensyntatt de ressurser som må nedlegges ikke står i forhold til nytten av opplysningene, skal kontrollen ikke gjennomføres. Pålegg til tredjepart om å gi generelle opplysninger til bruk i målrettede kontroller gis når skattekontoret etter en forholdsmessighetsvurdering har kommet til at den byrde pålegget innebærer for tredjepart må vike.

Innsamling av informasjon gjennom generelle kontroller kan medføre at skattemyndighetene i større grad enn ellers mottar opplysninger som ikke blir benyttet ved spesifikke kontroller. Opplysningene skal tilbakeleveres eller slettes så snart det er klart at de ikke vil bli benyttet, se skatteforvaltningsforskriften §§ 10-14-7 og 10-14-8.

Skatteforvaltningsforskriften §10-14-7 Tilbakelevering

(1) Papirdokumenter skal tilbakeleveres så snart som mulig, eventuelt etter at det er tatt kopier av dokumenter som antas å få betydning for kontrollen. Dersom det er behov for å beholde originaldokumenter utover rimelig tid, kan den opplysningspliktige kreve å få en kopi av dokumentene.

(2) Utlånte elektroniske lagringsmedier skal tilbakeleveres så snart det ikke lenger er behov for dem av hensyn til kontrollen.

Skatteforvaltningsforskriften §10-14-8 Sletting av elektronisk kopiert arkiv

(1) Sletting skal skje på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene er umulig. En representant for virksomheten kan kreve å være tilstede ved slettingen.

(2) Kopier av elektroniske arkiv skal slettes senest når saken er endelig avgjort. Saken anses som endelig avgjort når frist for endring og søksmålsfristen er utløpt, eller når det foreligger rettskraftig dom, og kravet er betalt.

(3) Ved kopiering av elektronisk arkiv som er innrettet slik at skattemyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige og opplysninger som gjelder andre (sammenblandet arkiv), skal hele arkivet slettes senest når sakene er endelig avgjort.

§ 10-2 fjerde ledd

Lovtekst

I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

I § 10-2 fjerde ledd begrenses fysiske personers opplysningsplikt. Med mindre opplysningene er knyttet til personens næringsvirksomhet, har

vedkommende ingen plikt til å gi opplysninger, bortsett fra i de tilfeller som er nevnt i bokstav a til e.

§ 10-2 fjerde ledd bokstav a

Lovtekst

Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikt om arbeid på bygg eller anlegg for privatpersoner. Den som får utført arbeid på bygg eller anlegg plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi konkrete opplysninger, selv om opplysningene ikke knytter seg til den opplysningspliktiges næringsvirksomhet. Bokstav a svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 3 bokstav a og tidligere § 16-2 tredje ledd bokstav a i merverdiavgiftsloven. Opplysninger om ansatte hos den som har fått oppdraget faller utenfor opplysningsplikten. Plikten er også begrenset til opplysninger om eget mellomværende, slik at opplysninger om underleverandører man ikke selv har avtale med, faller utenfor.

§ 10-2 fjerde ledd bokstav b

Lovtekst

Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikt om fordringer og gjeld med videre for privatpersoner. Fjerde ledd bokstav b svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 3 bokstav b.

§ 10-2 fjerde ledd bokstav c

Lovtekst

Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikt om leieforhold for privatpersoner. Fjerde ledd bokstav c svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 3 bokstav c.

§ 10-2 fjerde ledd bokstav d

Lovtekst

Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste skattleggingsperiode er ytet til den enkelte mottaker.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikt om lønn og annen godtgjøring for arbeid for privatpersoner. Fjerde ledd bokstav d svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 3 bokstav d.

§ 10-2 fjerde ledd bokstav e

Lovtekst

Oppdragsgiver plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen på vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

Bestemmelsen regulerer opplysningsplikt om mellommenn for privatpersoner. Bokstav e svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 3 bokstav e og tidligere § 16-2 tredje ledd bokstav b i merverdiavgiftsloven.

§ 10-2 femte ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Femte ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-2 nr. 5 og tidligere § 16-2 femte ledd i merverdiavgiftsloven.

Dokumentasjonskrav

Kravet til dokumentasjon rekker ikke lenger enn opplysningsplikten og omfatter derfor bare dokumentasjon av de faktiske opplysningene som skattemyndighetene har adgang til å kreve, for eksempel regnskapsmateriale, bilag og så videre. Opplistingen i bestemmelsen er ikke uttømmende. Dersom opplysningsplikten er avgrenset av taushetsplikt, vil det samme gjelde for dokumentasjonsplikten. Fordi dokumentasjonsplikten gjelder opplysninger og ikke spesifikke dokument, kan opplysningspliktige ta ut eventuelle deler av dokument som inneholder andre opplysninger enn de som dokumenterer opplysningspliktig informasjon. Det samme gjelder opplysninger som er underlagt taushetsplikt, med mindre det er bestemt i lov at den skal vike for opplysningsplikten, se Prop. 150 LS (2012-2013) punkt 12.6.3.3.

Plikten til å gi opplysninger omfatter alle måter som opplysningene kan gis på, for eksempel kan opplysningspliktige pålegges å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn opplysningene. Opplistingen i femte ledd er ikke uttømmende. Bestemmelsen medfører at tredjeparten kan ha plikt til å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder eller fra for eksempel en database.

§ 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeier, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppjøret, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om boet skylder skatt.

Bestemmelsen har særskilte regler om opplysningsplikt ved skifte av dødsbo. Den bygger på den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16-5, og gjelder nå generelt for alle de skattearter som omfattes av loven.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med [§ 8-13 fjerde ledd](#) om plikten for tingretten til å melde fra om åpning og avslutning av bobehandlingen ved offentlig skifte av dødsboet til en registrert skattepliktig hvor avdødes gjeld ikke er overtatt.

Offentlige myndigheter som forestår skifte og testamentsfullbyrdere har også plikt til uoppfordret å gi opplysninger i henhold til skatteforvaltningsforskriften §§ 7-8-1 til 7-8-3, se [§ 7-8 Arv](#).

§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige

(1) Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

(2) Ved kontroll som nevnt i første ledd, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særskattepliktige varer kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene kopiere til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.

(3) Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal, når skattemyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, og yte nødvendig veiledning og bistand.

(4) Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Generelt

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å foreta stedlige kontroller hos dem som plikter å gi opplysninger etter loven, både skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsen bygger på ligningsloven 1980 § 6-5 og tidligere § 16-6 i merverdiavgiftsloven. Første til tredje ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-5 nr. 1 til 3 og tidligere § 16-6 første til tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

§ 10-4 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

Generelt

Rammen for opplysningsplikten følger av §§ 10-1 til 10-3, og skattemyndighetene kan kreve de samme opplysningene ved stedlig kontroll som ved skriftlig innhenting av opplysninger. Første ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-5 nr. 1 og tidligere § 16-1 første ledd i merverdi-

avgiftsloven. Den stedlige kontrollen kan skje hos skattepliktig selv, tredjepart, offentlig organ eller tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller –tjeneste. Kontrollen kan være både varslet og uvarslet. Stedlig kontroll krever ingen særskilt begrunnelse.

Kontroll i private hjem

Den opplysningspliktige plikter ikke å gi adgang til private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra hjemmet. Dette medfører at det for eksempel ikke er adgang til å kreve tilgang til skattepliktig sitt hjem for å undersøke om en bolig tilfredsstiller vilkårene for skattefritak etter skatteloven §§ 7-1 og 7-2. Unntaket er oppstilt for å styrke de opplysningspliktiges rettssikkerhet ved å klargjøre skrankene for kontroll som Grunnloven § 102 og EMK art. 8 utgjør.

Den opplysningspliktige kan frivillig gi skattemyndighetene adgang til hjemmet.

Kontroll av personalliste

Det følger av bokføringsloven § 3a at arbeidsgivere i de bransjer som departementet bestemmer skal føre personalliste. Regler om føring av personalliste finnes i bokføringsforskriften § 8-5-6. Skatteetaten kan med hjemmel i [§ 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.](#) kontrollere listen. Om krav til føring av personalliste i enkelte bransjer, se SKD 8/13.

§ 10-4 annet ledd

Lovtekst

Ved kontroll som nevnt i første ledd, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særskattepliktige varer kan myndighetene kreve vareprøver avgitt uten vederlag. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattemyndighetene kopiere til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene.

Generelt

Annet ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-5 nr. 2 og tidligere § 16-6 annet ledd i merverdiavgiftsloven. Adgangen til å foreta stedlige kontrollundersøkelser gjelder bare så langt undersøkelsen har betydning for formålet med kontrollen. Rammen for opplysningsplikten ved stedlig kontroll følger av §§ 10-1 til 10-3. I tillegg til at den opplysningspliktige plikter å gi opplysninger, skal den opplysningspliktige gi skattemyndighetene tilgang til befaring, besiktigelse, opptelling, gjennomsyn og kopiering av arkiv med videre. Opplistingen i bestemmelsen er ikke uttømmende. Slik er skattemyndighetene gitt mulighet til selv å vurdere om den opplysningspliktige har informasjon som er relevant for skatteplikten.

Gjennomsyn og kopiering av arkiv

Arkiv

Det følger av bestemmelsen at skattemyndigheten ved kontroll skal gis adgang til «gjennomsyn av arkiver». Et arkiv i lovens forstand kan bestå av en blanding av papirbaserte dokumenter og elektronisk lagrede dokumenter. Et arkiv som er lagret på en harddisk eller en server, kan suppleres med dokumenter som er lagret på andre elektroniske medium. Det er ikke noe vilkår at det gjelder en dokumentsamling, og det kan følgelig også være enkelt dokumenter. Plikten til å gi adgang omfatter alle arkiv der skattemyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes opplysninger av betydning for det som skal kontrolleres. Dette gjelder ikke bare de arkivene eller deler av arkiv som spesielt omfatter regnskapsmateriale. Adgangen til gjennomsyn er vid og skattemyndighetene er ikke bundet av anvisninger fra skattepliktig for å identifisere relevante opplysninger, se HRD Rt. 2007/1612 (Bernh. Larsen Holding) i Utv. 2007/1641. Skattemyndighetene kan likevel ikke kreve adgang til arkiv eller deler av et arkiv som i sin helhet tilhører andre virksomheter, og hvor det ikke foreligger holdepunkter for at det inneholder relevante opplysninger i tilknytning til kontrollen hos skattepliktig.

«Kopiere»

Det følger videre av bestemmelsen at skattemyndighetene ved gjennomsynet kan kopiere til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene. Alle tilgjengelige metoder for kopiering kan benyttes ved kopiering av elektronisk arkiv. Begrepet «kopiere» skal tolkes i takt med den elektroniske utviklingen. Ulike former for kopiering ble vurdert i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 22.5.2.4.

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) p. 22.5.2.4

«Backup-kopiering innebærer på samme måte som speilkopiering at myndighetene får overskuddsinformasjon av privat karakter. Speilkopiering reiser således ikke andre prinsipielle personvernutfordringer enn de som oppstår ved ordinær kopiering av elektronisk lagrede dokumenter eller arkiver. Også ved backup-kopiering og filkopiering vil skatte- og avgiftsmyndighetene kunne få innsyn i personopplysninger, herunder taushetsbelagt materiale eller ansattes private dokumenter dersom de ansatte oppbevarer slike dokumenter på arbeidsgivers pc eller annet datalagringsmedium. Det er således viktig å understreke at dokumentene skatte- og avgiftsmyndighetene får tilgang til ved å kopiere virksomhetens arkiver vil være av samme type, uavhengig av hvilken kopieringsmetode som benyttes.[...]

Etter departementets syn stiller ikke saken seg annerledes ved speilkopiering. I utgangspunktet må regelen være at det er den som blander sammen private opplysninger med virksomhetens arkiv som må bære risikoen for at utenforstående kan få tilgang til opplysningene.»

Overskuddsinformasjon

Adgangen til kopiering for gjennomsyn er vid. Det forhold at arkivet kan tenkes å inneholde overskuddsinformasjon som informasjon uten relevans for skatteplikten, private opplysninger, for eksempel private e-poster fra ansatte, eller lignende medfører i utgangspunktet ingen begrensning i skattemyndighetens adgang til å kopiere. Uttalelsen i forarbeidene tar høyde for at også taushetsbelagt materiale kan komme

til å bli kopiert, og verken lov eller forskrift legger begrensninger for skattemyndighetenes kopiadgang på dette stadiet av saken. Skattemyndighetene er heller ikke avskåret fra å kopiere arkiv som anføres å inneholde advokatkorrespondanse, se Borgarting lagmannsretts kjennelse av 6. september 2016 (LB-2016-104862).

Deler den opplysningspliktige elektronisk arkiv med andre, og arkivet er innrettet slik at kontrollmyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom de opplysninger som gjelder den opplysningspliktige og de som angår andre (sammenblandet arkiv), kan hele arkivet kopieres for gjennomsyn, se skatteforvaltningsforskriften § 10-14-3 tredje ledd og HRD Rt. 2007/1612 (Bernh. Larsen Holding) i Utv. 2007/1946. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har i en avgjørelse av 14. mars 2013 slått fast at det ikke er i strid med EMK art. 8 å gi slikt innsyn som lagt til grunn av Høyesterett.

**Sammenblandet
arkiv**

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-3 Kopiering av elektronisk informasjon

(1) Når skattemyndighetene kopierer elektronisk informasjon, skal det benyttes teknikker og programvare som sikrer dataenes konfidensialitet og integritet.

(2) Kopiering av elektronisk arkiv skal fortrinnsvis skje hos opplysningspliktige, men kan skje i lokaler som skattemyndighetene disponerer dersom opplysningspliktige samtykker.

(3) Deler den opplysningspliktige elektronisk arkiv med andre, og arkivet er innrettet slik at skattemyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige og opplysninger som gjelder andre (sammenblandet arkiv), kan hele arkivet kopieres.

(4) Dersom opplysningspliktige samtykker, kan utstyr som inneholder elektronisk arkiv tas bort fra den opplysningspliktiges lokaler i forbindelse med kopieringen. Det skal nedtegnes hvilket utstyr som tas med og når og hvordan tilbakelevering skal skje. Opplysningspliktig og skattemyndighetene skal signere dokumentet.

Ved kopiering for gjennomsyn skilles det i utgangspunktet ikke mellom skattepliktige og tredjeparter; skillet oppstår først ved krav om utlevering av opplysninger etter henholdsvis §§ 10-1 eller 10-2, ettersom taushetsbelagte opplysninger som hovedregel ikke kan kreves utlevert fra tredjeparter, se § 10-2 første ledd, [Hvilke opplysninger som kan innhentes](#) og [§ 10-2 annet ledd](#).

Regelverket for kopiering og gjennomsyn inneholder ikke begrensninger i skattemyndighetens rett til å kopiere taushetsbelagt informasjon eller særlig sensitiv informasjon (ofte også taushetsbelagt). Dersom arkivet er innrettet slik at det er vanskelig for skattemyndigheten å skille disse opplysningene fra annet materiale ved kopieringen, må skattemyndigheten foreta en særskilt vurdering av behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattepliktig vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. Dersom det ikke er tilstrekkelig tungtveiende grunner og særskilt behov for kopiering, kan skattemyndigheten alternativt foreta gjennomsyn og utskillelse av relevant materiale på stedet, se FIN. 4 februar 2015.

**Særlig sensitiv
informasjon**

FIN 4. februar 2015 om helsepersonells taushetsplikt og plikten til å medvirke til kontroll etter ligningsloven (utdrag)

«Regelverket om gjennomsyn og kopiering av arkiver i ligningsloven § 6-5 og forskrift 8. mars 2013 nr. 258 inneholder ikke unntak for de tilfellene der informasjon i arkivet er omfattet av taushetsplikt, ikke har betydning for skattemyndighetene eller der kopieringen omfatter en uforholdsmessig mengde sensitiv informasjon. Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten som den klare hovedregel, ikke skal kopiere hele arkivet til skattyter dersom sensitive opplysninger som eksempelvis pasientjournaler enkelt kan skilles ut. Det er da lagt vekt på omfanget av sensitive helseopplysninger som vil bli kopiert, og den begrensede informasjonsverdi de taushetsbelagte opplysningene normalt vil ha for å klarlegge skattemessige forhold. Skulle opplysningene i pasientjournalene være lagret på en slik måte at det vil være vanskelig for skattemyndighetene å skille dem fra annet materiale ved kopiering av resten av arkivet, må skattemyndighetene vurdere behovet for å kopiere, herunder behovet for å motvirke at skattyter vanskeliggjør kontrollen, opp mot personverninteressene. Det er ikke opplyst at det i denne saken skulle være et slikt særskilt behov for å ta en kopi som omfatter pasientjournalene. I en slik vurdering må en også legge vekt på Skatteetatens mulighet til å gjennomgå arkivet og foreta utskillelsen av relevant materiale på stedet i medhold av ligningsloven § 6-5 nr. 2, 2. pkt. som et alternativ til å kopiere hele skattyterens arkiv.»

Særlige regler om håndtering av kopiert elektronisk informasjon

For å forhindre at uvedkommende får tilgang til det kopierte materialet, er skattemyndighetene ved forskrift og gjennom interne rutiner pålagt strenge krav knyttet til håndteringen av dette. Kun et fåtall personer i Skatteetaten får tilgang til materialet og det holdes adskilt fra etatens øvrige datasystem. Kopiering av elektronisk arkiv er regulert i skatteforvaltningsforskriften § 10-14-3, mens hvilken tilgang skattemyndighetene skal ha til kopier av elektronisk arkiv er angitt i § 10-14-4. Tilbakelevering av innhentede dokumenter og lagringsmedier og sletting av elektronisk kopiert arkiv reguleres i henholdsvis skatteforvaltningsforskriften §§ 10-14-7 og 10-14-8.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-3 Kopiering av elektronisk informasjon

(1) Når skattemyndighetene kopierer elektronisk informasjon, skal det benyttes teknikker og programvare som sikrer dataenes konfidensialitet og integritet.

(2) Kopiering av elektronisk arkiv skal fortrinnsvis skje hos opplysningspliktige, men kan skje i lokaler som skattemyndighetene disponerer dersom opplysningspliktige samtykker.

(3) Deler den opplysningspliktige elektronisk arkiv med andre, og arkivet er innrettet slik at skattemyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige og opplysninger som gjelder andre (sammenblandet arkiv), kan hele arkivet kopieres.

(4) Dersom opplysningspliktige samtykker, kan utstyr som inneholder elektronisk arkiv tas bort fra den opplysningspliktiges lokaler i forbindelse med kopieringen. Det skal nedtegnes hvilket utstyr som tas med og når og hvordan tilbakelevering skal skje. Opplysningspliktig og skattemyndighetene skal signere dokumentet.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-4 Tilgang til elektronisk arkiv

(1) Tilgangen til kopier som skattemyndighetene har tatt av elektroniske arkiv skal lukkes senest når endelig rapport om kontroll er ferdigstilt. Når tilgangen er lukket, skal skattemyndighetene ikke kjøre søk eller foreta annen gjennomgang av kopien av det elektroniske arkivet.

(2) Tilgangen til elektroniske arkiv kan åpnes igjen for å bekrefte eller avkrefte opplysninger fra opplysningspliktige, for å verifisere tidligere uttrukne data eller hvis saksbehandlingen viser at det er behov for ytterligere opplysninger eller dokumentasjon. Ved gjenåpning skal opplysningspliktige underrettes.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-7 Tilbakelevering

(1) Papirdokumenter skal tilbakeleveres så snart som mulig, eventuelt etter at det er tatt kopier av dokumenter som antas å få betydning for kontrollen. Dersom det er behov for å beholde originaldokumenter utover rimelig tid, kan den opplysningspliktige kreve å få en kopi av dokumentene.

(2) Utlånte elektroniske lagringsmedier skal tilbakeleveres så snart det ikke lenger er behov for dem av hensyn til kontrollen.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-8 Sletting av elektronisk kopiert arkiv

(1) Sletting skal skje på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene er umulig. En representant for virksomheten kan kreve å være tilstede ved slettingen.

(2) Kopier av elektroniske arkiv skal slettes senest når saken er endelig avgjort. Saken anses som endelig avgjort når frist for endring og søksmålsfristen er utløpt, eller når det foreligger rettskraftig dom, og kravet er betalt.

(3) Ved kopiering av elektronisk arkiv som er innrettet slik at skattemyndighetene ikke umiddelbart kan skille mellom hvilke opplysninger som gjelder den opplysningspliktige og opplysninger som gjelder andre (sammenblandet arkiv), skal hele arkivet slettes senest når sakene er endelig avgjort.

Pålegg om utlevering

Speiling/kopiering av en server og gjennomgang av arkiv skjer i medhold av § 10-4 annet ledd. Dersom skattemyndighetene finner opplysninger som virker å være relevante for skatteplikten, bokføringen eller kontrollen av denne, må pålegget om utlevering av disse opplysningene hjemles i §§ 10-1 til 10-3. Denne to-trinnsprosessen er beskrevet nærmere i kjennelse fra Borgarting lagmannsrett av 6. september 2016 (LB-2016-104862).

§ 10-4 tredje ledd

Lovtekst

Den opplysningspliktige eller en fullmektig skal, når skattemyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, og yte nødvendig veiledning og bistand.

Tredje ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-5 nr. 3 og tidligere § 16-1 nr. 3 i merverdiavgiftsloven. Hvis den opplysningspliktige ikke er til stede og ikke har gitt fullmakt til en annen, kan skattemyndighetene ikke pålegge ansatte å yte nødvendig bistand, jf. Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.6.5.2.

§ 10-4 fjerde ledd

Lovtekst

Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd, når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Fjerde ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-5 nr. 5. Bestemmelsen legger til rette for samarbeid med andre lands skattemyndigheter i forbindelse med kontroller. Tilstedeværelse av annen stats skattemyndighet under bokettersyn og lignende er bare unntaksvis omfattet av de ordinære overenskomstene om dobbeltbeskatning som Norge har inngått. Et eventuelt samtykke til å være til stede ved undersøkelsen, medfører ikke at representanten får noen myndighet til å treffe beslutninger i spørsmål som angår denne. Se nærmere Ot.prp. nr. 12 (1983–84) punkt 7.

Departementets adgang til å samtykke er delegert til Skattedirektoratet i brev av 5. mars 1984.

§ 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter
- b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt
- c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet
- d) konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven
- e) andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt
- f) utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister
- g) politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse
- h) tollmyndighetene gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

Generelt

Bestemmelsen regulerer skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter med videre. Det kan ikke tas gebyr for utlevering av informasjon etter bestemmelsen, selv om organet ellers måtte ha en gebyrordning, se FIN i brev av 6. desember 1989 til Skattedirektoratet i Utv. 1989/886.

§ 10-5 første ledd

Lovtekst

Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

Første ledd svarer til ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 1 og tidligere § 16-3 første ledd i merverdiavgiftsloven.

Opplysningsplikten påhviler myndigheter på kommunalt, fylkeskommunalt og statlig nivå. Offentlige innretninger er tatt med fordi de kan bedrive virksomhet som ikke regnes som næringsvirksomhet. Opplysningsplikten som påligger offentlige myndigheter, innretninger med videre og tjenestemenn er generell, og det må påvises et særskilt grunnlag for å kunne nekte utlevering av opplysninger, for eksempel taushetsplikt. I utgangspunktet viker plikten til å gi kontrollopplysninger for taushetsplikt som myndigheten er pålagt, men i annet ledd er det gjort unntak fra dette for visse myndigheter, slik at opplysninger i nærmere bestemte tilfeller skal gis uten hinder av taushetsplikt.

Skattemyndigheten må navngi hvem de ønsker kontrollopplysninger om, se Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.5.2. Det følger imidlertid av § 7-9 Offentlige myndigheter at departementet kan gi forskrift om at offentlige myndigheter skal gi noen opplysninger ukrevet og om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning. Slik bestemmelse er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-9-1 første og annet ledd.

§ 10-5 annet ledd

Bestemmelsen angir at visse offentlige myndigheter på forespørsel skal gi opplysninger til skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt som de ellers er underlagt. Bestemmelsen er forutsatt benyttet med varsomhet, særlig i tilfeller hvor man berører rent personlige forhold (for eksempel opplysninger fra sosialsektoren).

Når skattemyndighetene mottar kontrollopplysninger fra andre offentlige myndigheter, vil skattemyndigheten selv ha taushetsplikt om de opplysninger som de mottar, jf. [Kapittel 3 Taushetsplikt](#).

§ 10-5 annet ledd bokstav a

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp, om grunnlaget for dem og om gjeld, beløp til gode og renter

Bokstav a svarer til ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 2 bokstav a og tidligere § 16-3 annet ledd bokstav a i merverdiavgiftsloven. Unntaket gjelder

bare i den utstrekning opplysningene dreier seg om fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og grunnlaget for dem, og om gjeld, beløp til gode og renter.

§ 10-5 annet ledd bokstav b

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt

Bokstav b svarer til ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 2 bokstav b og tidligere § 16-3 annet ledd bokstav b i merverdiavgiftsloven, og medfører en plikt for Finanstilsynet til å gi opplysninger til skattemyndighetene når de krever det. Opplysningsplikten er begrenset til de opplysninger som Finanstilsynet har mottatt på grunnlag av avgivers opplysningsplikt overfor Finanstilsynet.

§ 10-5 annet ledd bokstav c

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter eiendomsmeglingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet

Bokstav c svarer til ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 2 bokstav c og tidligere § 16-3 annet ledd bokstav c i merverdiavgiftsloven. Finanstilsynet er tillagt kontrollfunksjon etter eiendomsmeglingsloven. Opplysningsplikten er knyttet til opplysninger Finanstilsynet er blitt kjent med under arbeidet som vedkommende kontrollmyndighet, men i motsetning til etter § 10-5 annet ledd bokstav b, er ikke opplysningsplikten begrenset til opplysninger som er mottatt på grunnlag av avgivers opplysningsplikt overfor Finanstilsynet.

§ 10-5 annet ledd bokstav d

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- d) konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven

Bokstav d svarer til ligningsloven 1980 § 6-3 nr. 2 bokstav d og tidligere § 16-3 annet ledd bokstav d i merverdiavgiftsloven.

§ 10-5 annet ledd bokstav e

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- e) andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt

Bokstav e viderefører bestemmelsen i særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd.

§ 10-5 annet ledd bokstav f

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- f) utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister

Bokstav f viderefører og lovfester § 3-4 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

§ 10-5 annet ledd bokstav g

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- g) politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse

Bokstav g viderefører og lovfester tidligere § 3-4 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

§ 10-5 annet ledd bokstav h

Lovtekst

Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- h) tollmyndighetene gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

Bokstav h er ny. Bakgrunnen for bestemmelsen er at Tolletaten utfører enkelte oppgaver på vegne av Skatteetaten, og i den forbindelse regelmessig har behov for overføring av opplysninger fra blant annet tolldeklarasjonen. Ved særskilt behov for innhenting av taushetsbelagte opplysninger fra Tolletaten gjelder [§ 10-5 annet ledd bokstav a](#).

§ 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller –tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne loven, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

Bestemmelsen svarer til ligningsloven 1980 § 6-4 og tidligere § 16-4 i merverdiavgiftsloven og åpner for innhenting av kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste.

Begrepene «tilbyder», «elektronisk kommunikasjonsnett» og «elektronisk kommunikasjonstjeneste» er definert i ekomloven § 1-5.

Den som tilbyr tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste er underlagt taushetsplikt etter ekomloven § 2-9 første ledd. Plikten til å gi kontrollopplysninger etter § 10-6 går foran taushetsplikten etter ekomloven, men plikten til å gi opplysninger er begrenset til særlige tilfeller og nærmere bestemte opplysninger.

Bestemmelsen angir to vilkår, som begge må være oppfylt, for at det skal være anledning til å innhente opplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller –tjeneste. Bestemmelsen kan ikke benyttes til målrettede kontroller der utvelgelsen av kontrollobjekter ikke bygger på konkrete opplysninger, jf. Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.3.4. Ved konkret mistanke om at enkeltpersoner unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning vil lovens krav om «mistanke om overtredelse» være oppfylt, men det er imidlertid ikke et krav at mistanken knytter seg til et konkret navngitt subjekt. Dersom for eksempel annonsering av varer eller tjenester gir grunn til å anta at en person som står bak et hemmelig nummer unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, er vilkåret oppfylt. Det samme gjelder hvis det foreligger konkrete opplysninger som gir grunn til mistanke om at abonnent til hemmelig nummer deltar i organisert kriminalitet, for eksempel smugling av narkotika eller annen ulovlig innførsel av varer, se Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) punkt 3.7. Videre skal det foreligge «særlige hensyn» som nødvendiggjør utlevering av opplysninger. Dette medfører at det må foretas en konkret vurdering i hver enkelt sak og at innhenting av opplysninger etter bestemmelsen ikke skjer rutinemessig.

Vilkår

«Elektronisk kommunikasjonsadresse» omfatter også opplysninger om hemmelig internettadresse. Adgangen til å innhente opplysninger gjel-

Hvilke opplysninger kan innhentes

**Identifikasjons-
opplysninger**

der de samme opplysninger som påtalemyndigheten og politiet kan innhente etter ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum.

Skattemyndighetene kan innhente identifikasjonsopplysninger om abonnent eller bruker av et hemmelig telefonnummer eller en elektronisk kommunikasjonsadresse, hvilket samsvarer med ekomloven § 2-9, se Prop. 141 (2011-2012) punkt 2.5.3.4. Identifikasjonsopplysninger er opplysninger som er nødvendig for å knytte en bestemt abonnent eller bruker til et telefonnummer eller en elektronisk kommunikasjonsadresse, og omfatter opplysninger om abonnentens navn, bopel- og firmaadresse eller forretningssted, se Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) punkt 3.7. Elektronisk kommunikasjonsadresse omfatter både statiske IP-adresser og dynamiske IP-adresser forutsatt at skattemyndighetene har informasjon om oppkoblingstidspunktet, jf. Høyesteretts kjennelse Rt. 1999/1944 og Ot.prp. nr. 58 (2002-2003) punkt 16 (s. 93). For å kunne innhente opplysninger om navn og adresse på en bruker eller abonnent, må skattemyndighetene opplyse om en konkret IP-adresse eller et nummer. Når vilkårene er oppfylt kan det kreves opplysninger både om tidligere og eksisterende nummer eller adresse for vedkommende. Ettersom opplysningsplikten er begrenset til identifikasjonsopplysninger, er det ikke anledning til å innhente trafikk- eller lokaliseringsdata.

§ 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.

Skattepliktige som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, såfremt dokumentene er i den skattepliktiges besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller den skattepliktige har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter den skattepliktige å framskaffe opplysningene. Den skattepliktige plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende skattleggingsperiode. Departementet kan gi forskrift om fritak for og avgrensning av oppbevaringsplikten samt plikten til å framskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 6-1 nr. 2, som igjen videreførte ligningsloven 1980 § 4-10 nr. 1 bokstav a. Forarbeidene til tidligere ligningslov § 4-10 nr. 1 bokstav a gir fortsatt veiledning om hvordan bestemmelsen skal forstås, se nedenfor.

Skattepliktig som har eierinteresse i et utenlandsk selskap eller innretning, har opplysningsplikt overfor skattemyndighetene om selskapet eller innretningen. Hvis opplysningene fremgår av nærmere angitt dokumentasjon som skattepliktig har i sin besittelse, kan skattemyndighetene kreve at skattepliktig fremlegger dokumentasjonen. Fremleggelsesplikten gjelder uavhengig av hvor stor eierandelen i selskapet eller innretningen er, men dersom skattepliktig eier mer enn 50 % eller har bestemmende innflytelse, plikter vedkommende å fremskaffe opplysningene.

Skattepliktig antas å ha bestemmende innflytelse når han, gjennom eier-, disponerings- eller andre posisjoner, kan ha avgjørende innflytelse på beslutningene om vesentlige sider av sammenslutningens drift og formuesforvaltning. Etter utenlandsk lovgivning er det forskjellige regler og metoder for hvordan man etablerer styrende og bestemmende posisjoner. Det må derfor skje en konkret vurdering av hvorvidt skattepliktig har bestemmende innflytelse over sammenslutningen. Slik innflytelse kan ofte foreligge uten formelt eierforhold. Innflytelse i selskapet eller innretningen på grunnlag av en vesentlig immateriell rettighet, disponentavtale eller en dominerende formuespost, er konkrete eksempler på posisjoner som etter forholdene vil være vesentlige og som

**Bestemmende
innflytelse**

vil føre til at skattepliktig anses for å ha bestemmende innflytelse over sammenslutningen. Under spesielle omstendigheter vil fremtredende verv i sammenslutningen kunne være av betydning og indikere en innflytelse som er vesentlig. Se Ot.prp. nr. 63 (1987-1988) punkt 4.9.

§ 10-8 Kontroll av motorvogner

(1) Skattemyndighetene, tollmyndighetene, Statens vegvesen og politiet kan når som helst uten varsel kontrollere motorvogner for å påse at bestemmelsene om årsavgift for motorvogn, vektårsavgift og engangsavgift og bestemmelsene om bruk av avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje blir overholdt.

(2) Ved kontroll plikter føreren å

- a) stanse straks og ellers forholde seg som det blir anvist ved tegn eller skilt
- b) oppholde seg ved motorvognen til kontrollen er avsluttet eller til det er gitt tillatelse til å forlate stedet
- c) vise fram offentlige dokumenter som det er påbudt å ha med under kjøringen, og gi opplysninger som kontrollmyndigheten mener har betydning for avgiftskontrollen
- d) kjøre til anvist veie- eller kontrollplass.

(3) Skattemyndighetene kan kreve at skattepliktig framstiller kjøretøy hos regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til om riktig avgift er fastsatt.

Bestemmelsen viderefører tidligere § 5-13 i særavgiftsforskriften, tidligere § 10 i forskrift om årsavgift for motorvogn, tidligere § 15 i forskrift om vektårsavgift og tidligere § 9-2 i forskrift om engangsavgift på motorvogner om kontroll av selve kjøretøyet. Kontroll hos den skattepliktige (opplysningspliktige), som til dels også var hjemlet i de nevnte bestemmelsene, er nå hjemlet i skatteforvaltningsloven [§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige](#).

Både Tolletaten, politiet, Statens vegvesen og Skatteetaten kan kontrollere motorkjøretøy. Kontroll av kjøretøy vil i praksis først og fremst bli foretatt av Tolletaten eller Statens vegvesen i forbindelse med kontroll langs vei, på grensen etc. Selv om ansvaret for motorkjøretøyavgiftene er overført fra Tolletaten til Skatteetaten per 1. januar 2016, kan det således fremdeles være aktuelt at tollmyndighetene har en rolle ved kontroll av motorkjøretøy.

Utgangspunktet for Skatteetatens saksbehandling og vurdering av eventuell etterberegning av avgift vil i mange tilfeller være en kontrollrapport fra Tolletaten eller Statens vegvesen.

§ 10-9 Plikt til å framvise HMS-kort

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med HMS-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattemyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser HMS-kortet.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 6-9 og tidligere § 16-10 i merverdiavgiftsloven. Den gjelder generelt, men antas å være mest aktuell for myndigheter for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Bestemmelsen pålegger arbeidstakere som skal være utstyrt med HMS-kort, en selvstendig opplysningsplikt, og bidrar til en mer effektiv skattekontroll. HMS-kortet skal foruten opplysninger om kortinnehaver, blant annet ha opplysninger om navn på arbeidsgiver og organisasjonsnummer for registreringspliktige virksomheter. Det er et vilkår for å få utstedt HMS-kort at arbeidsgiveren har oppfylt sine opplysningsplikter til det offentlige, herunder opplysningsplikter på skatteområdet.

§ 10-10 Hvem pliktene påhviler i selskap mv.

I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens, selskapets eller innretningens norske representant.

Bestemmelsen bygger på ligningsloven 1980 §§ 6-1 nr. 4, 6-2 nr. 6 og 6-5 nr. 4 og tidligere §§ 16-1 fjerde ledd, 16-2 sjette ledd og 16-6 fjerde ledd i merverdiavgiftsloven, og er en nyvinning på de områdene som ikke var dekket av ligningsloven 1980 og merverdiavgiftsloven.

Bestemmelsen angir hvilke fysiske personer som er ansvarlig for å oppfylle pliktene til juridiske personer med videre i henhold til kapitlets øvrige bestemmelser. Bestemmelsen er ikke en selvstendig hjemmel for kontroll, og angir dermed kun hvem pliktene påhviler dersom det foreligger hjemmel for kontroll etter andre bestemmelser. Det følger av bestemmelsen at for person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens, selskapets eller innretningens «norske representant». Dette fratår ikke personen, selskapet eller innretningen en selvstendig opplysningsplikt og skattemyndigheten kan ved behov be for eksempel det utenlandske selskapet om å få nødvendige opplysninger. Dersom opplysningene ikke gis, kan det føre til skjønnsfastsetting.

§ 10-11 Framgangsmåten ved kontroll

(1) Den skattepliktige og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og å uttale seg ved kontroll i medhold av § 10-4. Dette gjelder bare når det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.

(2) Ved kontroll i medhold av § 10-4 skal det utarbeides rapport. Rapportens omfang og innhold skal tilpasses den kontrollen som er foretatt. Rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige. Ved andre kontroller tilpasses kravet til dokumentasjon den kontrollen som er foretatt.

Generelt

Bestemmelsen omhandler krav til varsel, rett til tilstedeværelse og krav til rapport i forbindelse med kontroll. Mer detaljerte bestemmelser om gjennomføringen finnes i skatteforvaltningsforskriften kapittel 10, herunder bestemmelser om legitimasjon, informasjon til den som kontrolleres, fremgangsmåten ved kopiering, oppbevaring og sletting av elektronisk arkiv, tilbakelevering av utlånt materiale, klage og rapport ved kontroll.

§ 10-11 første ledd

Lovtekst

Den skattepliktige og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og å uttale seg ved kontroll i medhold av § 10-4. Dette gjelder bare når det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.

Første ledd svarer til ligningsloven 1980 § 3-5 nr. 1 og tidligere § 13-4 første ledd i merverdiavgiftsloven og gjelder både varslet og uvarslet kontroll. Hovedregelen er at den opplysningspliktige skal varsles om kontrollen og gis mulighet til å være tilstede og uttale seg under kontrollen. Varsel kan unnlates dersom skattemyndigheten har holdepunkter for å tro at et varsel i den konkrete saken vil sette formålet med undersøkelsen i fare (for eksempel at man frykter at informasjon vil gå tapt ved at opplysningspliktig kommer til å skjule eller ødelegge dokumentasjon dersom han blir kjent med kontrollen). Den opplysningspliktige eller en fullmektig kan også pålegges å være til stede ved kontrollundersøkelsen, se [§ 10-4 tredje ledd](#).

Legitimasjon og informasjon

Det er for øvrig gitt nærmere bestemmelser om legitimasjon ved kontroll og skattemyndighetenes plikt til å informere om den opplysningspliktiges plikter og rettigheter i skatteforvaltningsforskriften §§ 10-14-1 og 10-14-2.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-1 Legitimasjon

Ved kontroll hos den opplysningspliktige skal de som deltar i kontrollen vise legitimasjon overfor den opplysningspliktige.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-2 Informasjon om plikter og rettigheter

Den opplysningspliktige skal orienteres om sin opplysningsplikt og plikt til å medvirke til kontroll.

§ 10-11 annet ledd**Lovtekst**

Ved kontroll i medhold av § 10-4 skal det utarbeides rapport. Rapportens omfang og innhold skal tilpasses den kontrollen som er foretatt. Rapporten skal sendes den opplysningspliktige, med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige. Ved andre kontroller tilpasses kravet til dokumentasjon den kontrollen som er foretatt.

Plikten til å sende rapporten til opplysningspliktige er med dette flyttet fra forskrift til lov. Nærmere krav til rapporten fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 10-14-6.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-6 Rapport

- (1) Den som leder kontrollen har ansvaret for at det blir utarbeidet rapport.
- (2) Ved kontroll hos den opplysningspliktige skal rapporten inneholde
 - a) opplysninger om når kontrollen fant sted, formålet og lovhjemmel for kontrollen
 - b) opplysninger om varsel til den opplysningspliktige
 - c) hvem som var til stede ved kontrollen og hvem som var den opplysningspliktiges kontaktperson
 - d) oversikt over dokumenter, datalagringsmedium mv. som ble utlevert til skattemyndighetene ved kontrollen
 - e) oversikt over de faktiske forhold av betydning for kontrollen, med oppdeling i henholdsvis faktiske opplysninger vedrørende den opplysningspliktige som kontrollen ble avholdt hos og opplysninger vedrørende andre opplysningspliktige
 - f) opplysninger om andre særlige forhold.

Rapporten skal sendes den opplysningspliktige med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige. Unntaket om opplysninger om andre opplysningspliktige innebærer ikke at lovbestemt taushetsplikt er til hinder for partsinnsyn etter § 5-4 **Partsinnsyn i saksdokumenter**.

Ved andre kontroller enn kontroller etter § 10-4 **Kontroll hos den opplysningspliktige**, tilpasses dokumentasjonskravet til den type kontroll som foretas. Dersom skattemyndigheten skriftlig ber om kontrollopplysninger fra noen, for eksempel i medhold av § 10-2 **Kontrollopplysninger fra tredjepart**, og vedkommende sender inn opplysningene, vil kravet til dokumentasjon normalt være oppfylt.

Andre kontroller

§ 10-12 Politiets bistandsplikt

Politiet skal på anmodning fra skattemyndighetene yte bistand ved kontroll etter dette kapitlet. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 10-4.

Bestemmelsen svarer til ligningsloven 1980 § 6-8 og tidligere § 16-9 i merverdiavgiftsloven.

Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale i samme utstrekning som skattemyndighetene. Av ordlyden («bistand») følger at opplysningene i slike tilfeller innhentes på vegne av skattemyndighetene, og ikke på politiets egne vegne. Etterfølgende overlevering av slike opplysninger fra politiet til skattemyndighetene krever derfor ingen særskilt hjemmel.

Oppgavene til politiet under kontroller vil i det vesentligste være av sikkerhets- og ordensmessig art. Bistand fra politiet utvider ikke skattemyndighetenes hjemler til å kreve opplysninger fra den opplysningspliktige eller foreta undersøkelser. Politiets eventuelle bruk av tvangsmidler er underkastet vanlige straffeprosessuelle regler. Ved en eventuell anmeldelse av skatteunndragelse vil politiet kunne benytte de hjemler for ransaking og beslag som følger av straffeprosessloven, men da er man utenfor skatteforvaltningsloven § 10-12.

§ 10-13 Klage

(1) Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter dette kapitlet, kan påklage pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

(2) Klage, som kan være muntlig, må framsettes innen en uke.

(3) Organet som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse.

(4) Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetning. Utsetning bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetning skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglet og deponert etter regler gitt i forskrift.

Generelt

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven 1980 § 3-6. Pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll er en type prosessledende avgjørelse. Prosessledende avgjørelser er ikke enkeltvedtak som kan påklages etter de alminnelige klagebestemmelsene i [Kapittel 13 Klage](#) og det er derfor gitt særskilte klageregler i denne bestemmelsen.

§ 10-13 første ledd

Lovtekst

Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter dette kapitlet, kan påklage pålegget med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

Det er bare lovligheten av pålegget som er klagegrunn etter bestemmelsen. Dersom den som får pålegget mener at pålegget er uhensiktsmessig eller urimelig, er vedkommende henvist til å be skattemyndigheten om å omgjøre vedtaket av eget tiltak.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-5 gir nærmere bestemmelser om forsegling og deponering av materiale dersom det klages over et pålegg om utlevering.

Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-5 Klage over pålegg

(1) Påklages pålegg om utlevering av papirdokumenter, elektronisk lagrede opplysninger, programmer eller programsystemer, skal papirdokumentene, lagringsmediet, enheten det sitter i eller en kopi av den elektroniske informasjonen forsegles.

(2) Skattemyndighetene beslutter om det er papirdokumentene, lagringsmediet, enheten det sitter i eller en kopi av den elektroniske informasjonen som skal forsegles. Beslutningen kan ikke påklages.

(3) Forseglet materiale skal deponeres hos skattemyndighetene til klagen er avgjort.

(4) Gis klageren medhold, skal det forseglede materialet overleveres klageren dersom det tilhører klageren. Dersom forseglet materiale er lagret på lagringsmedium som tilhører skattemyndighetene, skal opplysningspliktiges data slettes som beskrevet i § 10-14-8. Dersom det ikke vil føre til nevneverdig forsinkelse, skal den opplysningspliktige gis anledning til å være til stede når forseglingen brytes.

(5) Gis klageren ikke medhold, skal klageren underrettes.

§ 10-13 annet ledd

Lovtekst

Klage, som kan være muntlig, må framsettes innen en uke.

Klage må fremsettes muntlig eller skriftlig innen én uke etter pålegget. Klagefristen gjelder generelt for alle typer pålegg om kontroll, også ved stedlige kontroller hvor den som kontrollen angår er til stede.

§ 10-13 tredje ledd

Lovtekst

Organet som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede organ til avgjørelse.

Dersom det organet som har gitt pålegget velger å fastholde kravet, skal klagen snarest mulig legges frem for nærmeste overordnede organ. Skattedirektoratet er klageorgan for klager over pålegg gitt av skattekontoret. Dersom pålegget er gitt av Skattedirektoratet, skal Finansdepartementet behandle klagen. Det antas imidlertid ikke å være særlig praktisk at Skattedirektoratet gir pålegg i enkeltsaker.

Dersom klagen ikke tas til følge av det organ som har fattet vedtaket, må klagen oversendes klageinstansen selv om det kan være tvilsomt om det foreligger klagerett, for eksempel fordi klagefristen synes å være oversittet.

§ 10-13 fjerde ledd

Lovtekst

Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Utsetting bør gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Utsetting skal gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglet og deponert etter regler gitt i forskrift.

Hovedregelen er at den som får et pålegg må rette seg etter det selv om han velger å klage på vedtaket. Skattemyndigheten kan velge å gi utsetting. Bestemmelsen angir at utsetting bør gis hvis klagen reiser tvil om lovligheten av pålegget, men må forstås slik at utsetting også bør gis dersom tvilen kunne oppstått uavhengig av klagen. Skattepliktig har i disse tilfellene ikke et rettskrav på at utsetting gis. Derimot plikter skattemyndigheten å gi utsetting dersom pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglet og deponert i henhold til skattefor-

valtningsforskriften § 10-14-5, se under § 10-13 første ledd, ettersom bevisforspillelsesfaren anses for liten i disse tilfellene.

§ 10-14 Forskrifter

Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten ved kontroll etter dette kapitlet, herunder om hvordan opplysninger skal gis, krav til legitimasjon, varsel og informasjon til den som kontrolleres, tilgang til elektronisk arkiv, kopiering av elektronisk informasjon, krav til rapport, tilbakelevering av dokumenter, sletting av informasjon og om klage over pålegg.

Kompetansen til å gi forskrift er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr. 1067. Fremgangsmåten ved kontroll er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften kap. 10, §§ 10-14-1 til 10-14-8.

Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

Kapitlet viderefører reglene om pålegg om bokføring og revisjon i ligningsloven 1980, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motor-kjøretøy- og båtavgiftsloven, samt bestemmelsene om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i ligningsloven 1980 og merverdiavgiftsloven. Reglene er noe utvidet ved at de får anvendelse for alle skatteartene som omfattes av loven, og ved at pålegg om bokføring også skal kunne ilegges tredjeparter. Det er gitt en felles bestemmelse om klage over pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale. Fristen for å klage over pålegg om bokføring og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale er forlenget fra tre dager til tre uker.

Skatteforvaltningsforskriften viderefører forskrift om pålegg om revisjon mv. gitt med hjemmel i ligningsloven 1980.

§ 11-1 Pålegg om bokføring

(1) Skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 7-3 nr. 3.

(2) Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 6-6 nr. 1 samt de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 16-7 og tolloven § 13-5, sistnevnte for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter, jf. særavgiftsloven § 5a og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a. Nytt sammenlignet med ligningsloven 1980 og de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, er at pålegg etter § 11-1 også kan gis tredjeparter. Ordningen er ikke ment å være en reaksjon for lovbrudd som er begått, men en reaksjon for å fremtvinge korrekte opplysninger for fremtiden.

§ 11-1 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige og tredjeparter som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det samme gjelder plikt til å oppbevare dokumentasjon i samsvar med bestemmelser gitt i eller i medhold av § 7-3 nr. 3.

Hvem kan få pålegg

Skattemyndighetene har adgang til å gi bokføringspliktige skattepliktige og tredjeparter som har opplysningsplikt etter [§ 7-1 Alminnelige bestemmelser](#) pålegg om bokføring. På denne måten kan skattemyndighetene sikre god kvalitet på tredjepartsopplysningene.

Når pålegg kan gis

Pålegg om bokføring kan gis både i forbindelse med bokettersyn (kontroll) og dersom skattemyndighetene på annen måte blir oppmerksom på at bokføringsreglene ikke er fulgt. Det er ikke krav om at bruddet på bokføringsreglene er av kvalifisert art, for eksempel at overtredelsen er vesentlig. Det skilles ikke mellom brudd av formell og materiell karakter, men bokføringspålegg skal ikke gis for mindre formalfeil. Hva som er mindre formalfeil må avgjøres konkret, men kan for eksempel være at salgsdokumentene mangler opplysninger om betalingsforfall, jf. forskrift om bokføring § 5-1-1 nr. 6, eller angivelse av ordet «Foretaksregisteret», jf. § 5-1-2 annet ledd. I vurderingen må det tas hensyn til hvilken type virksomhet det dreier seg om og hvilken betydning fei-

len har for kontrollen av den aktuelle virksomheten og dens kunder. Også mindre formale feil skal kunne omtales overfor den bokføringspliktige, men da som en anmodning om å korrigere bokføringen i samsvar med lovgivningen. Det må kunne forutsettes at den bokføringspliktige sørger for de nødvendige endringer, uten at det gis tilbakemelding til skattekontoret om dette.

- Feil som normalt vil føre til bokføringspålegg kan for eksempel være
- at kvittering/summeringsstrimler fra kassaapparat mangler klokkeslett, jf. forskrift om bokføring § 5-3-2a annet ledd. En slik feil reduserer muligheten for inntektskontroll.
 - manglende kunde- og leverandørspesifikasjon
 - manglende eller uriktig utfylt varetellingsliste
 - manglende nummerering av salgsdokument
 - manglende dokumentasjon av privatuttak
 - manglende sporbarhet, jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6 annet ledd

Aktuelle feil

Brudd på andre lover og regler kan ikke være grunnlag for bokføringspålegg eller tvangsmulkt, men det kan være hensiktsmessig å påpeke brudd på disse. For eksempel kan brudd på aksjeloven eller regnskapsloven, direkte eller indirekte, resultere i feil eller mangelfull rapportering av inntekt eller avgift.

Brudd på andre lover

Bokføringspålegget ilegges av skattemyndighetene. I tilfeller hvor skatteoppkreveren for inntekts- og formuesskatt finner at det er grunnlag for bokføringspålegg, må skatteoppkreveren anmode skattemyndighetene om å gi bokføringspålegg, jf. skattebetalingsloven § 5-13a.

Hvem ilegger pålegg

- Bokføringspålegg skal gis i et eget dokument som minst må inneholde
- hjemmel for pålegget
 - frist for oppfyllelse
 - varsel om at en daglig løpende tvangsmulkt vil bli ilagt dersom pålegget ikke oppfylles innen fristen
 - anmodning om skriftlig tilbakemelding
 - opplysning om klageadgang

Krav til pålegget

Det bør videre fremgå hvilke brudd på bokføringsreglene som foreligger og hva som må gjøres for å foreta utbedring, samt angis hvilken dokumentasjon som kreves. Det er utarbeidet et tilbakemeldingsskjema som kan vedlegges pålegget og som den bokføringspliktige skal returnere i utfylt stand.

§ 11-1 annet ledd

Lovtekst

Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

Annet ledd regulerer hvem bokføringspålegget skal rettes til og hvilke frister som gjelder for utbedring. Bokføringspålegget skal rettes til sty-

ret i selskap, og sendes til selskapets adresse og til hvert styremedlem. For ansvarlig selskap uten styre rettes pålegget til selskapet og sendes til selskapets adresse og til hver enkelt deltaker. I enkeltpersonforetak rettes pålegget til eier/innehaver på foretakets adresse. Når den bokføringspliktige er registrert ved representant etter merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd, kan pålegget rettes til begge to, ettersom både den utenlandske næringsdrivende og dennes representant anses som avgiftssubjekt.

Det er ikke krav om at bokføringspålegget sendes rekommandert.

Frist

Det skal foretas en konkret vurdering ut fra hvor lang tid som anses nødvendig for å gjennomføre forbedringer. Normalfristen skal være to måneder. Ved helt enkle forhold kan fristen settes til fire uker. Et eksempel på når minimumsfristen kan benyttes er dersom en mindre virksomhet som driver kontantsalg med få varer, ikke benytter kassaapparat. Hvis pålegget medfører behov for større tilpasninger og installering av systemer, kan det gis en lengre frist enn normalfristen. Fristen kan også forlenges på forespørsel fra bokføringspliktige, for eksempel på grunn av sykdom eller andre unnskydelige omstendigheter. Dersom den bokføringspliktige og skattemyndigheten er uenige om hva som er korrekt forståelse av bokføringsregelverket, bør skattemyndigheten vurdere om uenigheten skal få betydning for utbedringsfristen. I de tilfeller hvor det ikke blir satt noen ny frist kan skattemyndigheten fatte vedtak om at tvangsmulkten begynner å løpe. Den bokføringspliktige kan da benytte seg av retten til å klage på tvangsmulkten.

I tilfeller hvor den bokføringspliktige gir tilbakemelding om at manglene ikke er utbedret innen den fastsatte fristen på grunn av sykdom eller andre unnskydelige omstendigheter, kan det gis en forlenget frist. Det samme gjelder dersom den bokføringspliktige har gitt tilbakemelding innen fristen, men skattemyndigheten ikke finner at rettingen er dokumentert tilfredsstillende, eller at gjennomførte tiltak ikke er tilstrekkelige. Dersom den bokføringspliktige opptrer illojalt, bør det ikke gis en ny frist.

Samlet fristlengde kan ikke være over ett år.

Dokumentasjon for retting

Skattemyndighetene kan kreve dokumentasjon for at pålegget er tatt til følge. Kravene til dokumentasjon vil avhenge av hva bokføringspålegget går ut på. Hovedregelen er at den bokføringspliktige gir en skriftlig bekreftelse vedlagt den relevante dokumentasjonen på at de påtalte feil eller mangler er rettet. Rettingen eller utbedringen kan også bekreftes av autorisert regnskapsfører eller valgt revisor. Bare i de tilfeller hvor det er særlig påkrevd, kan skattekontoret kreve at regnskapsfører eller revisor gir bekreftelse. Det er tilstrekkelig at det bekreftes at en rutine er endret i tråd med pålegget for å anse det etterkommet, og ikke at endringen har virket en tid.

Eksempel på dokumentasjon:

- Dersom bokføringspålegget gjelder manglende kassaapparat kan utbedringen av mangelen dokumenteres med bekreftelse fra den

bokføringspliktige vedlagt kopi av kjøpsdokumentasjon for kassaapparat og utskrift av z-rapport. Et bokføringspålegg som gjelder mangelfull leverandørspefifikasjon kan dokumenteres med bekreftelse fra den bokføringspliktige vedlagt utskrift av leverandørspefifikasjonen.

- Dersom bokføringspålegget gjelder brudd på for eksempel oppbevaringsbestemmelsene, kan utbedring dokumenteres ved at den bokføringspliktige gir en bekreftelse på at rutinene på dette området er endret. I slike tilfeller vil det sjelden være aktuelt med ytterligere dokumentasjon.

Når skattemyndighetene har mottatt bekreftelse og relevant dokumentasjon på at retting er foretatt, skal skattemyndighetene uten ugrunnet opphold gi en skriftlig tilbakemelding til den bokføringspliktige uavhengig av om skattemyndighetene er enig eller uenig i at mangelen er utbedret. I de tilfeller skattemyndighetene ikke er enig i at feilene er rettet, skal skattemyndighetene enten gi en ny frist for å oppfylle pålegget eller fatte vedtak om tvangsmulkt, jf. [§ 14-1 Tvangsmulkt](#).

Tilbakemelding

§ 11-2 Pålegg om revisjon

(1) Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringskikk, kan skattemyndighetene gi pålegg om at ett eller flere årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13, som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjelde for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Departementet kan gi forskrift om varsel, krav til påleggets form og innhold, virkningen av pålegg ved selskapsomdanninger, melding til Foretaksregisteret, innsending av vilighetserklæring og om når pålegg om revisjon ikke kan gis.

Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 6-7 nr. 1 til 4 og tidligere § 16-8 første til fjerde ledd i merverdiavgiftsloven. Adgangen til å gi pålegg om revisjon gjelder generelt, men antas først og fremst å ha betydning på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift. Det er gitt forskriftsbestemmelser om pålegg om revisjon i skatteforvaltningsforskriften kapittel 11.

§ 11-2 første ledd

Lovtekst

Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringskikk, kan skattemyndighetene gi pålegg om at ett eller flere årsregnskap skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13, som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

Hvem kan gi pålegg om revisjon

Skattekontoret og Skattedirektoratet kan gi pålegg om revisjon. I praksis vil det være skattekontoret som gir slikt pålegg. Minst to personer må ha deltatt i vurderingen av om pålegg skal gis. Skattekontoret skal sørge for at det er felles rutiner for å sikre likebehandling.

Der skatteoppkreveren, i tilknytning til gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen, oppdager overtredelser av regnskapslovgivningen som bør lede til pålegg om revisjon, må skatteoppkreveren anmode skattekontoret om å gi pålegg om revisjon. Skattekontoret skal ta avgjørelsen på selvstendig grunnlag.

Hvem kan få pålegg om revisjon

Aksjeselskap som har fravalgt revisjon, samt NUF med begrenset ansvar som er unntatt revisjonsplikt, kan pålegges revisjon for en avgrenset periode. Av første ledd bokstav a følger at pålegg kan gis til aksjeselskap hvor generalforsamlingen har gitt styret fullmakt til å treffe beslutning om at selskapets årsregnskaper ikke skal revideres etter revisorloven, jf. aksjeloven § 7-6 første ledd. Dette er aktuelt for aksjeselskaper hvor driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner, selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk. Beslutning om slik fullmakt kan ikke treffes i selskap som nevnt i revisorloven § 2-1 femte ledd. Pålegg kan videre gis til selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13, det vil si utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning. Forutsetningen er at selskapet er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1, se første ledd bokstav b.

Det kan ikke gis pålegg om revisjon til tredjeparter, i motsetning til hva som er tilfellet for pålegg om bokføring, jf. [§ 11-1 Pålegg om bokføring](#).

Vilkår for å gi pålegg

Det kan bare gis pålegg om revisjon ved overtredelser av regnskapslovgivningen som får betydning for skatteformål. Med dette menes at overtredelsen har medført at skatte- og avgiftsbehandlingen ikke har blitt korrekt, eller at skatte- og avgiftskontrollen har blitt vanskeliggjort som følge av mangler ved regnskapene. I utgangspunktet kan ikke overtredelse av annen lovgivning enn regnskapslovgivningen føre til pålegg om revisjon. Overtredelse av skatte- og avgiftslovgivningen vil imidlertid ofte samtidig innebære overtredelse av bokførings- og/eller regnskapslovgivningen. Eksempel:

- En registrert næringsdrivende har krevd opp, men ikke innberettet, beregnet merverdiavgift på avgiftspliktig omsetning, noe som innebærer brudd på merverdiavgiftsloven. Dersom det i et slikt tilfelle påvises at omsetningen heller ikke er bokført, eller at omsetningen

er bokført uten avgiftsbehandling, innebærer dette samtidig et brudd på blant annet bokføringsloven § 7, og det kan pålegges revisjon.

- Et foretak har ikke levert pliktig skattemelding. Dette kan i seg selv ikke føre til pålegg om revisjon. Hvis det samtidig konstateres at bakgrunnen for at skattemelding ikke ble levert er at det ikke er foretatt bokføring, kan det føre til pålegg om revisjon.

Konkret vurdering

Bestemmelsen er en kan-regel, og skattemyndighetene må i det enkelte tilfelle vurdere om revisjon skal pålegges. I vurderingen skal det tas hensyn til flere forhold.

Feil i regnskapet

- Både formelle og materielle feil i regnskapet kan medføre pålegg om revisjon. Det er ikke et krav om at overtredelsene må være vesentlige før revisjon kan pålegges. Likevel skal ikke enhver overtredelse føre til pålegg om revisjon. Utgangspunktet for vurderingen er om feilene er av en slik karakter at de ville ha ført til at en valgt revisor ikke hadde attestert en oppgave til skattemyndigheten hvis revisor hadde kjent til feilen og feilen ikke hadde blitt rettet. Revisors terskel for å unnlate å attestere en oppgave er imidlertid lav, jf. revisjonsstandarden SA 3801 om revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter, og ikke enhver slik feil skal føre til at revisjon pålegges. Det forutsettes ikke at skattemyndigheten vurderer hva en valgt revisor ville ha *avdekket*. Dette innebærer blant annet at pålegg om revisjon også kan gis der hvor det for eksempel er avdekket mangelfull bokføring av inntekter (skatteunndragelser) basert på opplysninger som en valgt revisor vanskelig har tilgang til. Skattemyndigheten må på selvstendig grunnlag ta stilling til om revisorlovens regler og revisjonsstandarder ville gitt grunn til å påpeke forholdet.

Nystartet virksomhet

- Hvis det ved gjennomgangen av første årsregnskap avdekkes feil i virksomhetens bokføring, kan det være et moment som taler for at det bare gis bokføringspålegg. En slik løsning er naturlig der det konstateres formalbrudd på reglene. Dersom det avdekkes svært grove brudd på reglene, for eksempel at det overhode ikke føres regnskap, bør det normalt gis pålegg om revisjon. Det bør også gis pålegg om revisjon dersom det avdekkes bevisste skatte- eller avgiftsunndragelser.

Mangler langt tilbake i tid

- Dersom regnskapet er riktig de to siste regnskapsårene, bør det normalt ikke gis pålegg om revisjon selv om regnskapene for tidligere år er mangelfulle. Det samme gjelder hvis bare det siste regnskapsåret er korrekte, med mindre feilene i tidligere år er svært alvorlige.

Bokføringspålegg tidligere år

- Dersom det er gitt bokføringspålegg tidligere år, bør det normalt gis pålegg om revisjon hvis samme overtredelser konstateres. Hvis det nye forholdet som avdekkes er av en annen karakter enn tidligere bokføringsbrudd, må det vurderes konkret om det nye bruddet er av en slik art at det bør gis pålegg om revisjon. I vurderingen kan det tas i betraktning om virksomheten i sin alminnelighet viser liten vilje til å overholde lovgivningen.

Samme feil flere regnskapsår

- Ofte vil bare ett årsregnskap være gjenstand for kontroll. Hvis kontrollen gjelder siste årsregnskap, og feilen er av en slik karakter at det bør gis pålegg om revisjon, er det ikke nødvendig å kontrollere om samme feil også er gjort tidligere år. Dersom kontrollen kun gjelder

tidligere regnskapsår, kan det være hensiktsmessig å kontrollere om feilene også går igjen senere år.

- Hvis virksomheten er pålagt revisjon for tidligere år og det konstateres nye overtredelser etter at pålegget er utløpt, bør det gis nytt pålegg om revisjon. Det er en forutsetning at foretaket i mellomtiden har fastsatt et årsregnskap som ikke er revidert. Det bør da normalt gis pålegg om revisjon for tre år.

**Pålagt revisjon
tidligere år**

I det følgende omtales noen typetilfeller som normalt fører til pålegg om revisjon.

Typetilfeller: pålegg

Det at et foretak ikke har ført regnskap er et meget alvorlig brudd på bokføringsloven og regnskapsloven, og bruddene er av en slik karakter at eventuelle oppgaver og meldinger til skattemyndighetene ikke lar seg kontrollere. Manglende bokføring er et klart eksempel på overtredelser som ikke ville ha forekommet dersom foretaket hadde revisjonsplikt. I slike tilfeller bør det alltid gis pålegg om revisjon. Pålegget bør normalt gis for tre år.

Ikke ført regnskap

Hvis regnskapene er mangelfulle, kan det være grunnlag for å gi pålegg om revisjon. Slike mangler kan være klare brudd på dokumentasjons- og/eller oppbevaringsbestemmelsene i bokføringsloven og bokføringsforskriften. Et eksempel kan være manglende dokumentasjon av salg over tid. Inntektene vil i slike tilfeller vanskelig la seg kontrollere, eller kontrollen blir uforholdsmessig ressurskrevende. Dersom det i slike tilfeller også avdekkes at inntekter er holdt utenfor bokføringen og oppgavene, bør det alltid gis pålegg om revisjon. I slike saker bør det normalt gis pålegg om revisjon for tre år.

**Mangelfulle
regnskap**

Det må vurderes konkret om det bør gis pålegg om revisjon når det er misforhold mellom regnskapets tall og pliktig regnskapsrapportering. Et eksempel er at det er konstatert misforhold av betydning mellom bokførte lønnsutbetalinger i regnskapet og faktiske lønnsinnberetninger, ved at bokført lønn og andre meldepliktige ytelser ikke er innberettet på en eller flere av de ansatte. Dette er et område en valgt revisor vil ha særlig fokus på, jf. plikten til å attestere RF 1022 (lønns- og pensjonskostnader). I utgangspunktet bør det gis pålegg om revisjon i slike tilfeller, med mindre det er særlige forhold som tilsier at det ikke bør gis. Tilsvarende bør det gis pålegg om revisjon når det er konstatert misforhold av betydning mellom regnskapet og innsendte skattemeldinger. Bagatelmessige feil på dette området av minimal betydning for skattefastsettingen eller kontrollmulighetene skal ikke føre til pålegg om revisjon. Ofte vil det også kunne være slik at kontrollsporet mellom skattemeldingen (næringsoppgaven) med videre og regnskapet er vanskelig tilgjengelig, for eksempel ved at avstemningsdokumentasjonen ikke er oppbevart i tilknytning til regnskapet. Dersom det viser seg at slik dokumentasjon likevel foreligger, skal det ikke gis pålegg om revisjon. Dersom dokumentasjonen ikke foreligger, må det vurderes konkret hvilken betydning feilen har for skatte- og avgiftsbehandlingen eller kontrollmulighetene.

**Misforhold mellom
regnskapets tall og
pliktig regnskaps-
rapportering**

Typetilfeller: ikke pålegg

Det skal ikke gis pålegg om revisjon for mindre formalfeil og normalt heller ikke ved enkeltstående brudd på bokføringslovgivningen. Eksempler på dette kan være at

- det er brukt forhåndsnummererte fakturaer i stedet for kassaapparat
- summeringsstrimler fra kassaapparat mangler klokkeslett
- leverandørspesifikasjon ikke er utarbeidet
- det er formelle mangler ved salgsdokumentets innhold
- medgått tid ikke er dokumentert
- det er feil ved dokumentasjon av oppholdsutgifter
- pliktige noteopplysninger ikke er utarbeidet

Dersom det er flere slike regelbrudd, og de til sammen fører til at regnskapet blir uforholdsmessig vanskelig å kontrollere, kan det gis pålegg om revisjon.

Pålegg er utelukket

Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap hvor foretaket hadde revisjonsplikt i medhold av revisorloven § 2-1 eller pålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-2 eller skattebetalingsloven § 5-13b. Det kan heller ikke gis revisjonspålegg på bakgrunn av feil i den løpende bokføringen, dersom årsregnskapet for den aktuelle perioden ennå ikke er fastsatt. Dette følger av skatteforvaltningsforskriften § 11-2-1 første og annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-1 Pålegg om revisjon

(1) Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap hvor foretaket hadde revisjonsplikt i medhold av revisorloven § 2-1 eller pålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-2 eller skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Det kan heller ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil i den løpende bokføringen, dersom årsregnskapet for den aktuelle perioden ennå ikke er fastsatt.

(3) Ved etterfølgende fusjon av selskapet med annet selskap har pålegget virkning for hele det fusjonerte selskapet. Ved etterfølgende fisjon av selskapet har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fisjonen.

Formelle krav

Varsel

Det skal som hovedregel sendes skriftlig varsel. Varselet skal gjøre rede for hva saken gjelder. Varselet skal angi en frist for uttalelse, som normalt skal være to uker.

Varsel kan unnlates når skattepliktig allerede har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har fått rimelig anledning til å uttale seg. Varsel kan også unnlates dersom det av andre grunner må anses åpenbart unødvendig. Unntaket kan for eksempel komme til anvendelse når spørsmålet om pålegg om revisjon er tatt opp under ettersynet, for eksempel i sluttmøtet med foretaket. Dersom foretaket ikke har fått varsel i forkant av sluttmøtet, bør det gis anledning til å uttale seg i etterkant

Krav til varsel fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 11-2-2.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-2 Varsel om pålegg

(1) Før det gis pålegg om revisjon skal det sendes varsel med anledning til uttalelse innen en nærmere angitt frist. Fristen skal som hovedregel være to uker. Varsel skal være skriftlig og gjøre rede for hva saken gjelder.

(2) Varsel kan unnlates når skattepliktig på annen måte har fått kjennskap til at pålegg skal gis og har hatt rimelig foranledning til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

Pålegget skal gis i skriftlig vedtak. Det følger av lov og forskrift at pålegget skal

- inneholde hjemmel for pålegget
- ha en kort redegjørelse for bakgrunnen og begrunnelsen for pålegget
- angi klart hvilke regnskapsår pålegget gjelder for
- opplyse om plikt til å gi melding om revisor til Foretaksregisteret, og om konsekvensene av unnlatt oppfyllelse av meldeplikten
- angi frist for foretaket til å innhente villighetserklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget. Fristen skal normalt være seks uker fra den dag pålegget ble gitt og kopi skal sendes skattekontoret.
- gi opplysning om klageadgang, jf. § 11-4 første ledd.

Krav til pålegget

Skattedirektoratet har besluttet at pålegget også skal inneholde eventuelle anførsler fra foretaket og at det skal underskrives av to personer på skattekontoret.

Skatteforvaltningsforskriften angir hvilke krav som stilles til pålegget og gir bestemmelser om innsending av villighetserklæring, se henholdsvis §§ 11-2-3 og 11-2-5.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-3 Påleggets form og innhold

(1) Et pålegg om revisjon skal være skriftlig. Bakgrunnen for pålegget skal fremgå, og det skal inntas en kort begrunnelse for pålegget.

(2) Det skal fremgå klart av pålegget for hvilke regnskapsår det gjelder. Hvis pålegget gis innen de tre første månedene i regnskapsåret kan pålegget gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år.

(3) I pålegget skal det gis opplysning om plikt til å gi melding om revisor til Foretaksregisteret, og om konsekvensene av unnlatt oppfyllelse av meldeplikten.

(4) Det skal settes en frist i pålegget for foretaket til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget (villighetserklæring). Fristen skal normalt være seks uker fra den dag pålegget ble gitt.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-5 Innsending av villighetserklæring fra revisor mv.

Foretaket skal sende en kopi av villighetserklæringen til skattekontoret innen den frist som er satt i pålegget om revisjon, jf. § 11-2-3 fjerde ledd.

Hva skjer dersom skattekontoret ikke mottar kopi av villighetserklæring?

Foretaksregisteret vil starte oppfølging av aksjeselskap dersom foretaket ikke oppfyller sin plikt til å sende endringsmelding om revisor etter foretaksregisterlovens kapittel 4. Foretaksregisteret sender først et varsel til foretaket, så gjentar de varselet

ved kunngjøring, før saken til sist sendes til tingretten. Tingretten beslutter foretaket oppløst ved kjennelse, jf. aksjeloven § 16-15 første ledd nr. 4, jf. § 16-16 flg.

For det tilfelle at et NUF blir pålagt revisjon, vil enheten, fra det tidspunkt pålegget blir virksomt (ved inntreden av det regnskapsår pålegget først gjelder fra), ha plikt til å ha opplysning om revisor registrert i Enhetsregisteret, jf. enhetsregisterloven § 6. Bestemmelsen må tolkes slik at den også omfatter tilfelle der en opplysning *skal* finnes for enheten, etter underliggende bestemmelser i lov eller forskrift.

Meldepikten skal dermed oppfylles etter bestemmelsene i enhetsregisterloven § 6, jf. § 8. Registerfører kan kreve de opplysninger han finner nødvendig for å vurdere om det som meldes er riktig, jf. enhetsregisterloven § 8 annet ledd. Registerførers praksis er slik at villighetserklæring fra revisor kreves vedlagt, uansett om enheten skal registreres i Foretaksregisteret eller ikke.

Dersom meldepikten ikke overholdes, kan registerfører utstede pålegg om melding etter reglene i enhetsregisterloven § 16. Dersom slikt pålegg ikke etterkommes, kan registerfører illegge enheten eller den meldepliktige tvangsmulkt, jf. enhetsregisterloven § 16 tredje ledd, jf. forskrift 21.12.2004 nr. 1744 om tvangsmulkt etter foretaksregisterloven og etter enhetsregisterloven.

Melding til Foretaksregisteret

Ved pålegg om revisjon skal skattemyndigheten gi melding til Foretaksregisteret, jf. skatteforvaltningsforskriften § 11-2-4. Meldingen sendes uten ugrunnet opphold etter utløpet av foretakets klagefrist.

Meldingen skal inneholde opplysning om

- navn og organisasjonsnummer for det foretaket pålegget gjelder
- hvilke regnskapsår pålegget gjelder for (fra dato til dato)

Det skal ikke vedlegges kopi av pålegget i meldingen til Foretaksregisteret. Hvis pålegget påklages, sendes bare melding dersom resultatet av klagebehandlingen er at pålegget opprettholdes.

Skatteforvaltningsforskriften §11-2-4 Melding til Foretaksregisteret om pålegg om revisjon

(1) Skattekontoret skal sende melding til Foretaksregisteret når kontoret har besluttet å pålegge et foretak revisjonsplikt etter skatteforvaltningsloven § 11-2.

(2) Meldingen skal inneholde opplysning om navn og organisasjonsnummer for det foretaket pålegget gjelder, samt hvilke regnskapsår pålegget gjelder for.

(3) Meldingen skal sendes inn uten ugrunnet opphold etter klagefristens utløp, eller etter at endelig beslutning er truffet i klagesaken.

Virkingen av fisjon/fusjon

Ved etterfølgende fusjon av selskapet med annet selskap, har pålegget virkning for hele det fusjonerte selskapet. Ved etterfølgende fisjon av selskapet, har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fisjonen. Dette følger av skatteforvaltningsforskriften § 11-2-1 tredje ledd.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-1 Pålegg om revisjon

(1) Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap hvor foretaket hadde revisjonsplikt i medhold av revisorloven § 2-1 eller pålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-2 eller skattebetalingsloven § 5-13b.

(2) Det kan heller ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil i den løpende bokføringen, dersom årsregnskapet for den aktuelle perioden ennå ikke er fastsatt.

(3) Ved etterfølgende fusjon av selskapet med annet selskap har pålegget virkning for hele det fusjonerte selskapet. Ved etterfølgende fisjon av selskapet har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fisjonen.

Forholdet til bokføringspålegg og tvangsmulkt

Det kan gis pålegg om revisjon selv om det er gitt bokføringspålegg og fattet vedtak om tvangsmulkt.

Forholdet til straff for overtredelse av regnskapslovgivningen

Et pålegg om revisjon er ikke en sanksjon etter norsk rett. Pålegg om revisjon er heller ikke straff etter EMK, se Prop. 51 L (2010-2011) punkt 6.4.9.4. Som følge av dette vil for eksempel et foretak som er pålagt revisjon kunne straffes etter bokføringsloven § 15 og regnskapsloven § 8-5.

§ 11-2 annet ledd

Lovtekst

Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

Generelt

Når skattepliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser gitt i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, kan det ilegges revisjonsplikt, forutsatt at manglene er knyttet til siste eller de tre foregående regnskapsårene. Det bør normalt ikke gis pålegg om revisjon dersom regnskapet er riktig de to siste regnskapsårene selv om regnskapene for tidligere år er mangelfulle. Det samme gjelder hvis bare det siste regnskapsåret er korrekt, med mindre feilene i tidligere år er svært alvorlige

Hvilke år pålegget gjelder for

Hvis pålegget gis innen de tre første månedene i regnskapsåret, kan pålegget gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år, se skatteforvaltningsforskriften § 11-2-3 annet ledd annet punktum.

Skatteforvaltningsforskriften § 11-2-3 Påleggets form og innhold

(1) Et pålegg om revisjon skal være skriftlig. Bakgrunnen for pålegget skal fremgå, og det skal inntas en kort begrunnelse for pålegget.

(2) Det skal fremgå klart av pålegget for hvilke regnskapsår det gjelder. Hvis pålegget gis innen de tre første månedene i regnskapsåret kan pålegget gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år.

(3) I pålegget skal det gis opplysning om plikt til å gi melding om revisor til Foretaksregisteret, og om konsekvensene av unnlatt oppfyllelse av meldeplikten.

(4) Det skal settes en frist i pålegget for foretaket til å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget (villighetserklæring). Fristen skal normalt være seks uker fra den dag pålegget ble gitt.

§ 11-2 tredje ledd

Lovtekst

Pålegg om revisjon kan ikke gjelde for mer enn tre regnskapsår.

Påleggets varighet

Påleggets varighet

Bestemmelsen angir maksimalt antall regnskapsår pålegget kan gjelde for. Det bør som hovedregel ilegges pålegg om revisjon for to år, men avgjørelsen av påleggets varighet må fattes etter en konkret vurdering. I tilfeller hvor det ikke er ført regnskap eller regnskapet er svært mangelfullt, bør pålegget normalt gis for tre år. Det samme gjelder når det tidligere er pålagt revisjon.

Dersom foretaket benytter kalenderåret som regnskapsår, må pålegget gis før 1. april for at pålegget skal gjelde for inneværende år. Eksempler:

- Pålegg gis 15. oktober 2013. Pålegget kan gis for regnskapsårene 2014, 2015 og 2016. Grunnlaget for pålegget kan for eksempel være årsregnskapet for 2012, som ble fastsatt tidligere i 2013.
- Pålegg gis 10. mars 2014. Pålegget kan gis med virkning for regnskapsåret 2014 (inneværende år), 2015 og 2016. Grunnlaget for pålegget kan for eksempel være årsregnskapet for 2012, som ble fastsatt i 2013.
- Pålegg gis 25. april 2014. Pålegget kan gis for regnskapsårene 2015, 2016 og 2017. Grunnlaget for pålegget kan for eksempel være årsregnskapet for 2012, som ble fastsatt i 2013.
- Pålegg gis 15. oktober 2014. Pålegget kan gis for regnskapsårene 2015, 2016 og 2017. Grunnlaget for pålegget kan for eksempel være årsregnskapet for 2013, som ble fastsatt tidligere i 2014.

§ 11-2 fjerde ledd

Lovtekst

Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

Pålegget skal rettes til styret i selskapet på den adresse som er registrert i Foretaksregisteret, men det er ikke krav om at pålegget sendes rekommandert. Før pålegg gis skal skattekontoret sende varsel, se under første ledd [Formelle krav](#), som også omhandler krav til pålegget.

§ 11-2 femte ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om varsel, krav til påleggets form og innhold, virkningen av pålegg ved selskapsomdanning, melding til Foretaksregisteret, innsending av villighetserklæring og om når pålegg om revisjon ikke kan gis.

Kompetansen til å gi slike forskrifter er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr 1067. Det er gitt nærmere bestemmelser om pålegg om revisjon i skatteforvaltningsforskriften kap. 11.

§ 11-3 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

(1) Skattemyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge skattepliktige som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

(2) I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 6-7a og tidligere § 16-8a i merverdiavgiftsloven, som trådte i kraft 1. januar 2015. Fristen for å ta opp saker til endring er redusert til fem år, men med ti års frist dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for skattesvik, jf. [§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.](#)

§ 11-3 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge skattepliktige som er bokføringspliktige etter bokføringsloven, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

Bestemmelsen gir skattemyndighetene mulighet til å gi pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. Ved å benytte denne hjemmelen kan skattemyndighetene forhindre at regnskapsmateriale lovlig slettes etter at kontroll er varslet eller mens kontroll og etterfølgende saksbehandling pågår. Det er forutsatt at det ikke skal være noen automatikk i at slikt pålegg gis i forbindelse med en kontroll. Avgjørelse skal skje etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 14.5.3. Pålegg kan gis både før kontrollen iverksettes og når en kontroll er nært forestående. Pålegg kan ikke gis til skattepliktige som ikke er bokføringspliktige.

Konsekvensen av at et pålegg ikke følges, vil være skjønnsfastsetting og eventuell anmeldelse for brudd på plikten til å oppbevare og fremlegge regnskapsmateriale.

§ 11-3 annet ledd

Lovtekst

I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Annet ledd regulerer direkte hvem pålegget skal rettes til. Pålegget skal rettes til foretakets innehaver dersom pålegget gjelder et enkeltpersonforetak. For øvrige virksomheter skal pålegget rettes til daglig leder, eller styreleder dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 11-4 Klage over pålegg

(1) Den som får pålegg etter dette kapitlet, kan påklage pålegget i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i kapittel 13 med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagefristen er likevel tre uker. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

(2) Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Generelt

Bestemmelsen erstatter reglene om klage over pålegg i ligningsloven 1980 § 3-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 tredje ledd og § 5a i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og reglene om klage over pålegg om revisjon i ligningsloven 1980 § 6-7 nr. 5 og merverdiavgiftsloven § 16-8 femte ledd. For bokføringspålegg og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale er klagefristen forlenget fra tre dager til tre uker.

§ 11-4 første ledd

Lovtekst

Den som får pålegg etter dette kapitlet, kan påklage pålegget i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i kapittel 13 med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagefristen er likevel tre uker. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

De alminnelige klagereglene i [Kapittel 13 Klage](#) er gjennom § 11-4 første ledd gjort gjeldende også for pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale, men fristen for å klage er begrenset til tre uker.

Grunnlaget for klagen må være lovligheten av pålegget, og at klager ikke har plikt til å etterkomme pålegget. Dersom den som får pålegget anfører at pålegget er unødvendig, uhensiktsmessig, urimelig eller lignende, uten at dette påberopes som ugyldighetsgrunn, må vedkommende nøye seg med å oppfordre skattemyndigheten til å omgjøre beslutningen av eget tiltak, se [§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting](#).

Det organ som har gitt pålegget må vurdere om det er grunnlag for å omgjøre pålegget. Hvis pålegget ikke omgjøres, oversendes klagen sammen med organets merknader snarest til klageinstansen for avgjørelse. Klager skal ha kopi av oversendelsen.

Grunnlaget for klagen

Omgjøring av pålegg

§ 11-4 annet ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

Utgangspunktet er at pålegg skal etterleves, men skattemyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort. Pålegg om bokføring og revisjon skal normalt ikke settes i kraft før klagen er avgjort.

Kapittel 12

Endring uten klage

Kapittel 12 regulerer myndighetenes adgang til å endre en skattefastsetting uten at den er påklaget. Formålet med reglene er å komme frem til riktig fastsetting. De tidligere vilkårene for at skattemyndighetene tidligere kunne endre fastsettingen var utformet på forskjellig måte for ulike skattearter. I de fleste tilfellene var det endringsadgang dersom fastsettingen var uriktig, for eksempel som følge av at den skattepliktige hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det var også et gjennomgående trekk at reglene om endring også gjaldt når det ikke forelå noen ordinær fastsetting, enten dette skyldtes at den skattepliktige ikke hadde levert pliktige oppgaver, eller at han eller hun av andre grunner var forbigått ved fastsettingen.

Tidligere
rettstilstand

Kapitlet regulerer ikke den skattepliktiges adgang til selv å kreve endring eller overprøving av skattefastsettingen. Reglene om dette følger dels av [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#), dels av [Kapittel 13 Klage](#). Dersom det ikke foreligger egenendringsadgang kan skattepliktige anmode skattemyndighetene om å endre en skattefastsetting. Kapitlet regulerer heller ikke adgangen til å endre en avgjørelse av en klagenemnd. Dette reguleres av [§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser](#). [§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.](#) får imidlertid også anvendelse i de tilfellene.

Reglene om endring uten klage gjelder i disse tilfellene:

- endring av ordinære fastsettinger
 - foretatt av den skattepliktige selv
 - foretatt av en trekkpliktig
 - foretatt av skattemyndighetene
- fastsetting i saker hvor det ikke foreligger noen ordinær fastsetting
- myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak etter lovens kapittel 12

Anvendelses-
område

I enkelte tilfeller vil endring etter kapittel 12 være et resultat av skattemyndighetenes første vurdering av saken, mens i andre tilfeller vil endringen innebære en omgjøring av et tidligere myndighetsvedtak. Innenfor fristene kan skattemyndighetene endre en fastsetting så mange ganger som det er nødvendig for at fastsettingen skal bli riktig.

Også enkeltvedtak som ikke gjelder skattefastsetting kan endres, se [§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting](#) jf. [§ 14-1 Tvangsmulkt](#) og [§ 14-7 Overtredelsesgebyr](#). Endringsreglene i [§ 12-11](#) er utformet etter forvaltningsloven [§ 35](#).

Uriktig fastsetting	Etter at det er foretatt en fastsetting etter kapittel 9 har skattemyndighetene adgang til å treffe vedtak om endret fastsetting hvis den opprinnelige fastsettingen er uriktig. Der skattemyndighetene har truffet vedtak om fastsetting og det viser seg at denne er uriktig, kan også denne endres. Det samme gjelder hvis det av ulike grunner ikke har blitt gjennomført noen ordinær fastsetting. I visse tilfeller har skattemyndighetene plikt til å endre fastsettingen. Dette er det regler om i § 12-1 tredje ledd. I andre tilfeller skal det foretas en vurdering etter § 12-1 annet ledd før saken tas opp til endring. Slik vurdering skal foretas både hvor en endring vil være til gunst og hvor den vil være til ugunst for den skattepliktige.
Ikke fastsetting	For visse typer endringsvedtak har kapitlet særregler, se § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret og § 12-4 Summarisk fellesoppgjør.
For sent inkommet klage	Dersom fastsettingen er påklaget skal den behandles etter Kapittel 13 Klage . Dersom en klage er kommet inn for sent, men innen ett år etter at vedtaket ble fattet, må det vurderes om det skal gis oppreisning, se § 13-4 tredje ledd. Dersom det gis oppreisning behandles fastsettingen etter klagereglene i kap. 13. Dersom det ikke gis oppreisning tas saken ikke opp til endring. Dette fordi den vurderingen som skal foretas etter § 13-4 tredje ledd er den samme som den som skal foretas etter § 12-1 annet ledd. Det følger av § 13-4 tredje ledd annet punktum at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble fattet. En slik klage må derfor behandles som en anmodning om å ta opp en sak etter eget tiltak etter reglene i kap. 12. Selv om vurderingstemaet er det samme, skal det mer til for at skattemyndighetene skal ta opp en sak til skattepliktige gunst etter at ettårsfristen er utløpt, enn det som gjelder hvor en klage kommer inn etter utløpet av klagefristen, men før utløpet av ettårsfristen. Det er ikke klagerett på beslutningen om ikke å ta opp en sak av eget tiltak når ettårsfrist er utløpt. Skattepliktige skal varsles om resultatet av vurderingen og at det ikke er klagerett.
Frister	Som hovedregel kan skattemyndighetene ta opp skattefastsettingen til endring i fem år etter utløpet av skattleggingsperioden, se § 12-6 første ledd. Gjelder det graverende skatteunndragelser er fristen ti år, se § 12-6 annet ledd. Innenfor fristene har skattemyndighetene i utgangspunktet anledning til å endre skattefastsettingen så mange ganger som det er nødvendig for at fastsettingen skal bli riktig. Hvis skattemyndighetene skal omgjøre et vedtak i endringssak til ugunst for den skattepliktige uten at det foreligger nye opplysninger, må saken likevel tas opp innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet, se § 12-6 fjerde ledd. Firemånedersfristen setter dermed en grense for hvor lenge skattemyndighetene kan ombestemme seg til ugunst for den skattepliktige når det ikke foreligger nye faktiske opplysninger i saken.
Skjønnsfastsetting	Dersom det ikke foreligger noen ordinær fastsetting etter Kapittel 9 Fastsetting , eller de opplysningene den skattepliktige har gitt ikke gir

et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, skal skattemyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, se § 12-2 [Skjønnsfastsetting](#).

Dersom et endringsvedtak medfører økt skatt, skal det svares renter av økningen etter skattebetalingsloven § 11-2. Ved uriktige registreringer i Merverdiavgiftsregisteret skal det beregnes renter på vanlig måte etter skattebetalingsloven § 11-2 første ledd. Se nærmere i Skattebetalingshåndboken kap. 11-2.

Renter ved endring av skatteberegningen

Dersom et endringsvedtak medfører redusert skatt, skal det svares en rentegodtgjøring etter skattebetalingsloven § 11-4. Se nærmere i Skattebetalingshåndboken kap. 11-4.

Dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kap. 9 og det fastsettes et vedtak etter § 12-1, skal det beregnes renter etter skattebetalingsloven § 11-1.

Se nærmere Skattebetalingshåndboken kap. 11-1 Renter ved forsinket betaling

§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

(1) Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7, kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter kapittel 9.

(2) Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

(3) Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- a) endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- b) skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller
- c) endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

(4) Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding som nevnt i § 8-9.

Generelt

Paragraf 12-1 er lovens hovedbestemmelse om myndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen. Bestemmelsen gjelder all fastsetting, også når det ikke foreligger noen ordinær fastsetting. Kapitlet gjelder både endring av grunnlaget og skatteberegningen. For enkelte skattearter er bestemmelsen i § 12-1 ny, mens den for andre skattearter er en videreføring av tidligere rett. Dette gjelder f.eks. ligningsloven 1980 §§ 9-5 nr. 7, 9-5 nr. 2 bokstav a, b og c, tidligere merverdiavgiftslov §§ 18-1 første ledd, 18-2 og 18-4 og merverdiavgiftskompensasjonsloven § 14.

Første ledd er en *kan*-bestemmelse, hvor vurderingstemaet fremgår av annet ledd. Tredje ledd gjelder tilfeller hvor skattemyndighetene har plikt til å foreta endring.

I tillegg vil skattepliktige selv kunne anmode skattemyndighetene om å endre skattefastsettingen uten at det foreligger klagerett også i de tilfellene hvor 3-årsfristen for egenretting etter § 9-4 er utløpt.

Det er skattekontoret og Oljeskattekontoret som kan treffe vedtak etter kap.12.

Skattemyndighetenes endringsadgang gjelder både hvor endringen av fastsettingen er til gunst og hvor den er til ugunst for den skattepliktige.

Hvor det er grunnlag for endring av skattefastsettingen, skal skattegrunnlaget fastsettes til det som er riktig ut fra de opplysninger som foreligger. Hvor det ikke foreligger noen fastsetting eller de leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan det foretas skjønsmessig fastsetting etter § 12-2 annet ledd. Denne

bestemmelsen gir ikke selvstendig hjemmel til endring, og kommer til anvendelse når faktum er uavklart.

Det organ som skal treffe vedtak i endringssak, kan henlegge en sak etter tilsvarende vurdering som skal foretas før spørsmål om endring tas opp, se § 12-1 annet ledd. Dette gjelder ikke endringssak som er tatt opp av skattekontoret fordi kontoret hadde plikt til dette, se § 12-1 tredje ledd, og heller ikke når skattepliktige har krav på å få sin klage behandlet, se [Kapittel 13 Klage](#).

Om forholdet til klagereglene se [Kapittel 12 Endring uten klage](#), om for sent innkommet klage.

Når skattemyndighetene benytter seg av sin endringsadgang og fastsetter skattegrunnlaget, eller har varslet at fastsettingen er under kontroll, kan ikke den skattepliktige selv endre grunnlaget, se § 9-4 første ledd siste punktum.

Kapittel 12 gjelder endring etter fastsetting, d.v.s. at bestemmelsene i kapitlet ikke gjelder der hvor myndighetene f.eks. endrer skattegrunnlaget i en preutfylt skattemelding før skattepliktige selv har fastsatt grunnlaget.

Hvor skattefastsetting etter merverdiavgiftsloven endres kan det også medføre konsekvenser for inntekts- og formueskatten.

Endringer etter kapitlet kan foretas til ugunst for skattepliktige selv om det ikke foreligger nye opplysninger. Dette gjelder også vedtak om bruk av tilleggsskatt. Det bør utvises en viss varsomhet med slike omgjøringer idet dette kan være i strid med forbudet om gjentatt forfølgning i Den Europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK). Se nærmere [Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4](#).

Forholdet til EMK

§ 12-1 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7, kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger noen skattefastsetting etter Kapittel 9.

Det er skattemyndighetene i første instans, dvs. skattekontoret og Oljeskattekontoret, som har myndighet til å treffe vedtak etter kap. 12, se § 2-7. Skattedirektoratet har ingen vedtakskompetanse, men har instruksjonsmyndighet overfor skattekontoret. Skattemyndighetene i første instans kan ikke selv velge å endre vedtak av skatteklagenemndene, se § 2-9 annet ledd. Men de har kompetanse til også å endre disse vedtakene når det følger av § 12-1 tredje ledd. Myndighetenes endringsfastsettelse kan påklages etter [Kapittel 13 Klage](#). Skatteklagenemndene (Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt) kan ikke ta opp endringssak av eget tiltak. Om skatteklagenemndens adgang til å endre egne avgjørelser, se § 13-9 [Endring av klagenemndenes avgjørelser](#).

Hvilke fastsettinger?

Adgangen til å endre en uriktig fastsetting gjelder for det *første* fastsettinger foretatt av den skattepliktige selv etter § 9-1 første ledd eller av en trekkpliktig etter § 9-1 tredje ledd. Fastsettingen bygger i slike tilfeller på en uriktig skattemelding eller en uriktig melding om trekk. Skattemyndighetene kan endre en fastsetting allerede fra det tidspunktet skattemeldingen er levert. Det er eksempelvis for formues- og inntektsskatt ikke nødvendig at det foreligger et skatteoppgjør før det gjennomføres endringssak.

For det *annet* kan skattemyndighetene foreta en fastsetting i tilfeller hvor det ikke er foretatt noen fastsetting fra før, jf. § 12-1 første ledd annet punktum. Dette gjelder hvor den skattepliktige ikke har gjennomført noen egenfastsetting etter § 9-1 første ledd, hvor den trekkpliktige ikke har foretatt noe trekk etter § 9-1 tredje ledd og hvor den skattepliktige har blitt forbigått ved fastsettingen etter § 9-1 annet ledd.

For det *tredje* kan myndighetene endre en fastsetting som følger av et vedtak de selv har truffet, når fastsettingen i vedtaket er feil. Dette kan gjelde tilfeller hvor skattemyndighetene selv fastsetter grunnlaget, jf. § 9-1 annet ledd, og hvor det foreligger feil i en fastsetting som skattemyndighetene har truffet etter kapittel 12.

Uriktig fastsetting

Hovedvilkåret som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne endre en skattefastsetting er at fastsettingen som sådan er «uriktig». En skattefastsetting er uriktig hvis den bygger på feil faktisk grunnlag eller hvis skattereglene ikke er anvendt riktig på det faktiske forhold. Dette kan skyldes feil i skattemeldingen eller feil ved skattemyndighetenes fastsetting. Vilkårene for endring etter første ledd er objektive. Det er ikke noe vilkår at den skattepliktige kan lastes for feilen. Den skattepliktiges forhold skal likevel være et sentralt moment ved vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, se § 12-1 annet ledd. Har den skattepliktige foretatt en skjønsmessig fastsetting må skattemyndighetene påvise at den skattepliktiges fastsetting er uriktig for at skattefastsettingen skal kunne endres. Det er ikke nok å sannsynliggjøre at skattemyndighetenes forsvarlige skjønn gir et annet resultat enn den skattepliktiges.

Spesielt for merverdiavgift

Fastsettingen kan være uriktig både for registrerte merverdiavgiftspliktige, virksomheter som ikke er avgiftssubjekter, uriktig registrerte avgiftssubjekter og ikke registrerte avgiftssubjekter.

Uriktig registrert i Merverdiavgiftsregisteret

Vilkåret om uriktig fastsetting vil være oppfylt når det foreligger en fastsetting for noen som ikke fyller kravene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 første ledd bokstav c. Dette gjelder både når registreringen har skjedd som følge av bevisst feilinformasjon, men også i de tilfeller hvor det mer eller mindre uforskyldt er gitt ufullstendige opplysninger eller gitte forutsetninger for registrering senere ikke oppfylles av vedkommende. Det bør ikke være avgiftsmyndighetenes risiko at de opplysninger de bygger en registrering på er korrekte, eller at de forutsetninger som ligger til grunn for denne slår til. Det er følgende hovedtyper tilfeller av uriktig registrering:

- uriktig registrering som følge av bevisst gitte uriktige opplysninger

- uriktig registrering som følge av ufullstendige opplysninger eller som følge av at antatte forutsetninger ikke slår til
- forhåndsregistrerte når ikke beløpsgrensen for registrering (i dag kr 50 000) innen den forutsatte tid.

Beløp som den uriktig registrerte har oppkrevd og innberettet som utgående merverdiavgift har staten som utgangspunkt krav på å beholde med mindre feilen rettes overfor kjøperen, se skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd, som forøvrig er en videreføring av tidligere merverdiavgiftslov § 18-3 annet ledd. Selger skal således som hovedregel ikke godskrives dette beløpet, se Fellesskriv 9. desember 2011 - Uriktig oppkrevd MVA mv. – noen enkeltspørsmål.

HRD Rt. 2015/24 (Bremangerlandet Vindpark AS) i Utv. 2015/131

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om avslag på søknad om forlengelse av forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret og gyldigheten av skattekontorets vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Ved tolkingen av mval. § 18-1 første ledd bokstav c la Høyesterett til grunn at den næringsdrivende har risikoen for at forutsetningene for registrering inntreffer. Det at forutsetningen for registrering sviktet, hadde som konsekvens at virksomheten ble slettet. Objektivt sett har det da funnet sted en uriktig utbetaling som staten i utgangspunktet kan kreve tilbake. Skattekontorets vedtak om etterberegning var følgelig gyldig.

Oslo tingretts dom av 19. mai 2003

Saksøkerne drev rideskole, oppdrett, salg og oppstalling av hest i tillegg til en liten kiosk. Virksomheten ble slettet i avgiftsmanntallet med den begrunnelse at den ikke kunne regnes som næringsvirksomhet. Ved etterberegningen ble fradragsført inngående avgift tilbakeført, mens det som i samme periode var innberettet som utgående avgift ikke ble hensyntatt ved etterberegningen. Saksøkerne hevdet at statens syn innebar en «pose og sekk»-argumentasjon, noe som retten avviste.

Retten var enig med avgiftsmyndighetene i at uriktig oppkrevd avgift ikke skulle tilfalle den feilregistrerte, og uttalte blant annet følgende: «Konsekvensen av dette er etter rettens oppfatning at staten ikke trenger noen særskilt hjemmel i loven for å beholde avgift som allerede er innbetalt til staten. Det følger videre klart av forarbeidene til § 44 tredje ledd tredje alternativ [mval. § 11-4] og § 55 nr. 3 [mval. § 18-1 første ledd bokstav c][skfv. § 12-1 første ledd], at hensikten med disse endringene bare var å skaffe klar hjemmel og tvangsgrunnlag for innbetalingsplikt i de tilfellene der betalt avgift ennå ikke var innbetalt staten.»

Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 For mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon

(1) Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgsdokumentasjon, kan beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift bare endres dersom feilen er rettet overfor kjøperen. Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde, og at tilbakebetalingskravet, når retting ikke kreves, skal begrenses til den delen av avgiften som skattepliktige ikke har veltet over på andre.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for mottakere og tilbydere som skal levere skattemelding etter § 8-3-9.

Beløp uriktig betegnet som merverdiavgift

Finansdepartementet legger også til grunn at vilkåret om uriktig fastsetting vil være oppfylt for tilfeller som tidligere ble omfattet av merverdiavgiftsloven § 18-2 om fastsetting av beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift, og som ikke er oppgitt i omsetningsoppgave eller i melding. Paragraf 12-1 første ledd gir dermed skatte-

myndighetene adgang til å fastsette beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift i salgsdokument dersom feilen ikke rettes overfor kjøperen. Skattemyndighetene kan treffe vedtak om beløpets størrelse. Det fastsatte beløp kan kreves innbetalt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 11-4 og reglene i skattebetalingsloven.

Det var tidligere ikke adgang til å legge tilleggsavgift ved fastsettelse etter merverdiavgiftsloven § 18-2, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd. Dette gjelder fortsatt for beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift. Det er uten betydning for avgiftsmyndighetenes adgang til å fastsette beløpet etter § 12-1 første ledd at beløpet også tilbakeføres hos kjøper, se Fellesskriv 9. desember 2011 - Uriktig oppkrevd MVA m.v. – noen enkeltspørsmål.

**Uriktig fastsetting,
registrerte
avgiftssubjekter**

Det foreligger endringsadgang når et registrert avgiftssubjekt i omsetningsoppgave ikke har oppgitt beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgsdokument i samsvar med merverdiavgiftsloven § 15-1 femte ledd. Det følger av sistnevnte bestemmelse at beløpet for utgående merverdiavgift i omsetningsoppgave også skal omfatte beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgsdokument nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 første ledd. Bestemmelsen i merverdiavgiftlovens § 11-4 første ledd gjelder merverdiavgift oppgitt med et for stort beløp, for høy avgiftssats og merverdiavgift oppgitt for omsetning som er unntatt fra loven eller fritatt for merverdiavgift. Etter tredje punktum gjelder bestemmelsen også uriktig merverdiavgiftsbeløp mottakere (næringsdrivende eller offentlig virksomhet) av innenlands omsatte klimavoter eller gull oppgir når de plikter å beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet og tredje ledd. Det følger for øvrig av merverdiavgiftsloven § 11-4 første ledd at registrert avgiftssubjekt som uriktig har oppgitt beløp som merverdiavgift i salgsdokumentasjon skal betale beløpet. Det fastsatte beløp kan kreves innbetalt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 11-4 første ledd og skattebetalingsloven.

KMVA 8499 av 13. april 2015

Klager drev virksomhet med salg av optiske artikler samt tilhørende tester og undersøkelser. Det ble oppkrevd merverdiavgift av all omsetning selv om deler av omsetningen var unntatt fra merverdiavgiftsloven. Den uriktige oppkrevde merverdiavgiften ble ikke innberettet og innbetalt. Skattekontoret viste til at fastsettelse etter merverdiavgiftsloven § 18-2 (nå skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd) kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøper. Klager hadde ikke foretatt retting overfor kjøper slik at beløpet måtte fastsettes og innbetales. Skattekontoret erkjente at retting ikke ville være praktisk mulig hvor det var mange kjøpere, men slik loven er formulert kan det ikke ses bort fra kravet om retting i slike tilfeller. Adgangen til å kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret etter merverdiavgiftsloven § 18-3 annet ledd (nå skatteforvaltningsloven § 9-4) ville heller ikke hjemle rett til endring for klager da merverdiavgiften var veltet over på andre, her kjøpere av tjenestene. Klagenemnda for merverdiavgift fastholdt vedtaket

**Uriktig fastsetting,
ikke avgiftssubjekt**

Det foreligger endringsadgang når en som ikke er registreringspliktig har oppgitt beløp betegnet som merverdiavgift i salgsdokumentasjon i strid med merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd, og ikke har gitt skattekontoret skriftlig melding om beløpet jf. lovens § 15-11 annet ledd. Det følger for øvrig av lovens § 11-4 annet ledd at den som ikke er avgiftssubjekt og uriktig har oppgitt beløp som merverdiavgift i salgsdokument i strid med lovens § 15-11 første ledd, skal betale beløpet (se merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d for en nærmere definisjon av avgiftssubjekt). Hvor beløp uriktig er angitt som merverdiavgift kan skattekontoret imidlertid unnlate endring (og dermed også innbetaling) dersom feilen rettes overfor kjøper, jf. merverdiavgiftsloven §§ 11-4 tredje ledd, 15-1 femte ledd og 15-11 annet ledd. Retting må skje ved utstedelse av kreditnota og nytt salgsdokument, jf. bokføringsforskriften § 5-2-8. I tillegg er det et

vilkår at avgiften refunderes til kjøperen, jf. forarbeider til merverdiavgiftsloven. Se Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

KMVA 7719 av 3. april 2014

Klager beregnet utgående merverdiavgift i forbindelse med salg av en båt uten at virksomheten var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Kjøper betalte et vederlag på kr 610 000. Skattekontorets vedtak om etterberegning av utgående merverdiavgift var begrunnet med at klager verken hadde rett eller plikt til å beregne utgående merverdiavgift ved salget, jf. tidligere merverdiavgiftslov § 44 tredje ledd (§ 18-2) (nå skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd). Salget av båten ble ikke ansett utøvd som ledd i næringsvirksomhet. Klager anførte at kreditnota og ny faktura ble sendt kjøper. Merverdiavgift ble ikke lagt til vederlaget klager skulle ha for båten på opprinnelig faktura, og ny faktura uten merverdiavgift var derfor også pålydende kr 610 000. Skattekontoret innstilte på at retting forutsetter at selger faktisk tilbakebetaler merverdiavgiftsbeløpet til kjøper, som i så fall oppnår en lavere pris. I tilfeller hvor kjøper er registrert, plikter kjøper å tilbakebetale til staten det beløp denne mottar fra selger. Skattekontoret fant at det ikke var dokumentert eller sannsynliggjort at kreditnota og ny faktura faktisk var oversendt til kjøper. Det forsøk på retting som var gjort i dette tilfellet var uten noen realitet i forhold til de hensyn som ligger til grunn for merverdiavgiftsloven § 44 tredje ledd (§ 18-2) (nå skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd). Klagenemnda for merverdiavgift var enig i skattekontorets innstilling og fastholdt vedtaket.

Vurderingskriteriene for når endringsadgangen skal benyttes fremgår av skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd, se nærmere under denne bestemmelsen. I de tilfeller tre-årsperioden for egenendring av fastsetting er utløpt, jf. § 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv., vil skattepliktige fremdeles kunne få korrigeret eventuelle feil. Endring må da skje ved at den skattepliktige anmoder myndighetene om å ta saken opp til endring etter kapittel 12. Oppregningen av vurderingskriteriene i § 12-1 annet ledd er ikke uttømmende, slik at andre momenter kan være relevante ut fra omstendighetene i den enkelte sak. På merverdiavgiftsrettens område er det særlige forhold som gjør seg gjeldende. Et eksempel på tilfeller der det kan være grunnlag for å benytte endringsadgangen i § 12-1 er feil i en eller flere terminer som gjelder samme forhold. F.eks. ved periodiseringsfeil-/gjennomgående feil av samme type der endringen til ulempe for avgiftssubjektet f.eks. gjelder en termin innenfor treårsfristen, mens endringen til fordel gjelder en eldre termin. Videre kan det være aktuelt å benytte endringsadgangen i etterkant av større lovendringer.

Vurderingskriteriene

Spesielt for motorkjøretøyavgifter

I de tilfeller der ny/endret avgiftsplikt oppstår som følge av nye faktiske forhold etter første gangs registrering er dette et nytt fastsetningsvedtak etter kapittel 9 Fastsetting, og ikke et endringsvedtak etter skatteforvaltningslovens kapittel 12. Som eksempel kan nevnes:

- Endring i avgiftsmessig status som utløser plikt til å betale engangsavgift, for eksempel flytting av skillevegg eller innsetting av baksete i varebil klasse 2, jf. forskrift om engangsavgift kapittel 5.

Endringsvedtak eller ny fastsetting?

Urettmessig bruk av motorvogn i strid med forutsetningene for fritak/lettelser i avgiften utløser plikt til å betale engangsavgift, jf. Stortingets avgiftsvedtak om engangsavgift § 1. I tilfeller der det opprinnelige ordinære fastsetningsvedtaket etter Kapittel 9 Fastsetting er uriktig, for eksempel på grunn av feil tekniske data som ligger til grunn for beregning av engangsavgiften, vil det være snakk om endringssak etter kapittel 12 når disse korrigeres.

Manglende skattefastsetting

Reglene om endring gjelder tilsvarende når det «ikke foreligger noen skattefastsetting» etter lovens [Kapittel 9 Fastsetting](#) jf. [§ 12-1 første ledd](#) annet punktum. Bestemmelsen gjelder også for ikke-registrerte avgiftssubjekter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I tidligere rett var det også stor grad av likebehandling av tilfeller hvor fastsettingen var uriktig og tilfeller hvor det ikke forelå noen fastsetting fra tidligere. Dette videreføres. Prinsipielt sett gjennomføres det likevel ikke noen endring av fastsetting når myndighetene treffer vedtak i saker der det ikke finnes noen fastsetting fra tidligere. Det er dermed språklige grunner til at alternativet som gir skattemyndighetene endringskompetanse der det ikke foreligger noen fastsetting, er skilt ut som et eget punktum i [§ 12-1 første ledd](#) annet punktum. Fastsetting etter denne bestemmelsen er aktuelt dersom den skattepliktige ikke har gjennomført egenfastsetting, f.eks. ved at det ikke er levert skattemelding. Bestemmelsen får også anvendelse hvor skattemelding ikke oppfyller lovens formelle krav til en slik melding og hvor vedkommende er forbigått ved fastsettingen, slik at det ikke er gjennomført fastsetting ved vedtak eller ved trekk, se s. [§ 9-1 annet ledd](#), og [§ 9-1 tredje ledd](#).

Hvem kan endringsvedtaket treffes overfor

Som hovedregel skal endringsvedtaket treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder. I saker om artistskatt, svalbardskatt og Jan Mayen-skatt kan vedtak om endring av skattefastsettingen treffes overfor den som har trekkplikt, se [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven](#).

Når inntrer endringsadgangen

Endringsadgangen inntre allerede ved mottak av skattemeldingen. Endringsadgangen gjelder uavhengig av om det foreligger noe skatteoppgjør. Endringsadgangen for myndighetsvedtak inntre når det er fattet vedtak under den ordinære fastsettingen eller når det er fattet endringsvedtak etter kapittel 12. Skattepliktige selv mister sin adgang til egenfastsetting etter [Kapittel 9 Fastsetting](#) når grunnlaget er fastsatt av myndighetene eller når skattemyndighetene har varslet om kontroll av fastsettingen, se [§ 9-4 første ledd](#) første punktum. Dette er i tråd med tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet, se f.eks. KMVA 4505 av 9 mars 2001.

Ikke endringsplikt

Skattemyndighetenes endringsadgang etter [§ 12-1 første ledd](#) gjelder uavhengig av om endringen av fastsettingen er til gunst eller til ugunst for den skattepliktige. Innenfor fristene i [§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.](#) skal myndighetene ut fra vilkårene i [§ 12-1 annet ledd](#) avgjøre om skattefastsettingen skal tas opp til endring. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke har plikt til å endre alle uriktige fastsettinger. Den skattepliktige kan heller ikke kreve at skattemyndighetene retter opp gamle feil til hans eller hennes fordel. Utover reglene om endring av egenfastsetting og klage, har den skattepliktige ikke krav på endring eller ny behandling av fastsettingen. Tilfeller hvor skattemyndighetene har plikt til å ta opp en sak til endring er omhandlet i [§ 12-1 tredje ledd](#).

En rekke saker fra skatte- og avgiftsforvaltningen bringes hvert år inn for Sivilombudsmannen, se lov om Stortingets ombudsmann for forvaltningen, LOV-1962-06-22-8. Ombudsmannen står fritt når det gjelder hvilke saker han tar opp til behandling. Dersom saken tas opp til behandling, kan den avsluttes ved at forvaltningen har rettet den/de feil som er begått eller gitt en tilfredsstillende forklaring. Hvis Ombudsmannen kommer til at en avgjørelse må anses ugyldig, klart urimelig, eller klart strider mot god forvaltningspraksis, kan han gi uttrykk for dette. Ombudsmannen kan uttale sin mening, men kan ikke treffe rettslig bindende avgjørelser. Forvaltningens vedtak kan med andre ord ikke endres eller omgjøres av ombudsmannen. Ombudsmannen kan imidlertid oppfordre forvaltningen til å endre sine vedtak eller til å se på sakene på ny. Det vil være opp til forvaltningen om den vil følge de anbefalinger ombudsmannen gir, men i praksis er den store hovedregelen at forvaltningen lojalt følger opp ombudsmannens uttalelser. Det gjelder ingen frister for endring som følge av uttalelse fra ombudsmannen, se § 12-8 første ledd bokstav b.

Sivilombudsmannen

En endringssak kan omfatte hele skattefastsettingen, men den vil som oftest bare omfatte ett eller flere spørsmål som er en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetene kan ikke ta opp flere spørsmål til endring enn det omstendighetene som begrunner endringsadgangen tilsier. Er det bare deler av fastsettingen som er uriktig, er det kun disse delene som kan endres i medhold av § 12-1. Skattekontoret kan under behandlingen av en endringssak utvide saken til å omfatte andre spørsmål ved skattyterens skattefastsetting, herunder spørsmål om tilleggsskatt innenfor de frister som gjelder for endringsspørsmålet. Dersom saken utvides må skattekontoret varsle skattepliktige om dette før det treffes vedtak i saken, se § 5-6 Forhåndsvarsling.

Omfanget av endringssaken

Spesielt for inntekts- og formueskatt

Ved behandlingen av en inntekts- eller formuesskattefastsetting til skattepliktiges ugunst, forekommer det at den skattepliktige ønsker å endre disposisjoner som er lagt til grunn ved skattefastsettingen. Blir skattepliktiges inntekt forhøyet i en endringssak, har skattepliktige f.eks. krav på fradrag som direkte knytter seg til inntektstillegget. I en viss utstrekning har han også rett til å kreve andre endringer som ikke har direkte tilknytning til inntektstillegget. Dette må vurderes etter § 12-1 annet ledd og de materielle reglene. Ved denne vurderingen må det tillegges stor vekt at skattefastsettingen allerede er tatt opp til endring. Blant annet vil følgende momenter ha betydning:

- Regnskapsrettslige og selskapsrettslige regler må ikke være til hinder for endring.
- Om det foreligger et legitimt behov for skattepliktige for å kunne reparere forskyvningen av skattefundamentet.
- Om skattepliktige kunne oppnådd samme resultat hvis forholdet var rettet innen fristen for egenretting.
- Om skattepliktige har reagert og krevd omdisponering innen rimelig tid.

Retten til endring er i utgangspunktet avskåret hvis skattepliktige har opptrådt illojalt. Med illojalt i denne sammenheng menes først og fremst der det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til skattemyndighetene. Nærmere om hva som ligger i illojalitetsbegrepet, se blant annet FIN i Utv. 1995/1258, HRD Rt. 2004/1331 (Aker Maritime ASA) i Utv. 2004/921, (Rt. 2004/1331), og LRD av 8. mai 2003 i Utv. 2003/1008 (Lodin AS).

Endring av andre forhold

§ 12-1 annet ledd

Lovtekst

Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning

Generelt om bestemmelsen

Før en fastsetting tas opp til endring etter § 12-1 første ledd skal det alltid foretas en vurdering etter § 12-1 annet ledd. Dette gjelder både når skattekontoret endrer den skattepliktiges egen fastsetting og når skattekontoret vurderer å ta sitt eget fastsetningsvedtak opp til endring. Tilsvarende vurdering skal gjøres i saker der klagefristen er oversittet, se nærmere omtalen av § 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen.

Bestemmelsen gjelder for alle skattearter som omfattes av loven, jf. § 1-1 Lovens virkeområde, og viderefører prinsippene i ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 7. For skattearter som ikke har vært omfattet av ligningsloven, har det i lovgivningen ikke vært gitt føringer på hvilke hensyn som skal vektlegges i «kan-vurderingen». I Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 18.3.3 heter det bl.a.: «Etter departementets vurdering er hensynene som er nevnt i ligningsloven § 9-5 nr. 7, av en slik karakter at det likevel er naturlig for myndighetene å legge vekt på dem når de tar stilling til om de skal treffe endringsvedtak om fastsetting av merverdiavgift, særavgifter mv. Departementet har i flere administrative uttalelser lagt til grunn at det også i slike saker er naturlig for skattemyndighetene å ta utgangspunkt i de samme hensynene som framgår av ligningsloven § 9-5 nr. 7 når de utøver skjønnet som følger av at de «kan» ta opp en sak.»

Etter § 12-1 annet ledd skal det blant annet legges vekt på

- den skattepliktiges forhold
- den tid som er gått
- spørsmålets betydning
- sakens opplysning

Oppregningen er ikke uttømmende, slik at andre momenter kan være relevante ut fra omstendighetene i den enkelte sak. Det skal foretas en samlet vurdering av alle momentene. Ved vurderingen kan det være at momentene trekker i ulik retning i forhold til om fastsettingen skal tas opp til endring. I det følgende omtales innholdet i momentene nærmere, herunder forholdet mellom momentene ved den samlede vurderingen.

Momentene som skal vurderes er de samme som etter ligningsloven, men rekkefølgen er endret. I forhold til ligningsloven 1980 er momentene «den skattepliktiges forhold» og «den tid som er gått» flyttet fram i oppregningen. I Prop. 38 L(2015-2016) pkt. 18.8.2.3 heter det i denne

forbindelse bl.a.: «For å understreke at den skattepliktiges forhold skal være en sentral del av vurderingen, foreslår departementet å endre på rekkefølgen av momentene i lovteksten sammenlignet med høringsforslaget slik at «den skattepliktiges forhold» og «den tid som er gått» kommer først.»

Vurderingen skal gjennomføres enten en endring vil være til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

Ved anvendelsen av bestemmelsen vil det være sentralt å finne den rette balansen mellom målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, ulempene ved å gripe inn i et etablert rettsforhold og det endringssaken vil medføre av tid og arbeid til fortrensel for skattemyndighetenes øvrige arbeidsoppgaver. Se også forarbeidene til ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 7 – Ot.prp.nr 29 (1978-79) s. 111

Situasjonen når vilkårene for skjerpet tilleggsskatt eller straff er oppfylt er behandlet særskilt avslutningsvis.

Lovforarbeidene til ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 7 (jf. Ot. Prp. nr. 29 (1978-79) og Innst. O. nr. 40 (1979-80)) og tidligere praksis vil fortsatt ha betydning, se f.eks. Lignings-ABC 2016, emnet «Endringssak- endring uten klage», pkt. 3.

Før den skattepliktige varsles om at saken tas opp, skal det foretas en foreløpig vurdering av momentene i § 12-1 annet ledd, men uten at det er nødvendig å begrunne dette nærmere i varselet.

Varsel

Det skal foretas en vurdering selv om den skattepliktige ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring.

Endringsvedtaket

Der skattekontoret fastholder den foreløpige vurderingen om at fastsettingen «tas opp» til endring, gis begrunnelsen i endringsvedtaket.

Vurderingen av om en fastsetting skal «tas opp» til endring foretas løpende frem til vedtak fattes. Selv om den skattepliktige er varslet om at skattekontoret tar opp endringssak, kan det for eksempel fremkomme opplysninger i den skattepliktiges svar på varselet, som medfører at skattekontoret ikke lenger finner grunn til å endre skattefastsettingen. Det kan også være at opplysninger som fremkommer under saksbehandlingen medfører at vurderingen av de ulike momentene, eller forholdene momentene i mellom forandrer seg, slik at den samlede vurderingen nå tilsier at det ikke tas opp endringssak. Skattekontoret skal i så fall henlegge endringssaken og informere den skattepliktige om at vedtak ikke vil bli truffet, jf. § 5-6 sjette ledd.

Når skal vurderingen foretas?

Vurderingsmomentene

Momentet «den skattepliktiges forhold» er flyttet fremst i oppregningen for å vise at momentet er en sentral del av vurderingen etter bestemmelsen. Det siktes her særlig til om den skattepliktige har oppfylt sin

Den skattepliktiges forhold

opplysningsplikt overfor skattemyndighetene eller ikke. I saker hvor den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten om egne forhold, vil det som regel være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst, og større grunn til å endre til gunst, enn i saker hvor den skattepliktige ikke har gjort dette, jf. Prop. 38 L (2015–2016) pkt. 18.

Etter loven gjelder som utgangspunkt en 5-års frist for skattemyndighetenes endring både til den skattepliktiges gunst og ugunst, jf. § 12-6 første ledd. Situasjonen hvor det foreligger grunnlag for skjerpet tilleggsatt eller anmeldelse, er omtalt særskilt avslutningsvis.

Dersom **opplysningsplikten er oppfylt**, bør endringssak til skattepliktiges gunst tas opp. Dette gjelder også der eventuelle mangelfulle opplysninger har vært til den skattepliktiges ugunst, f.eks. der den skattepliktige har glemt en fradragspost. Endring kan unnlates dersom det dreier seg om bagatellmessige beløp.

Der den skattepliktige lojalt har gitt korrekte og fullstendige opplysninger, vil det være en høyere terskel for å endre fastsettingen til ugunst ettersom tiden går. Gjelder det for eksempel personlige skattepliktige med enkle og oversiktlige forhold og det har gått noen år, må dermed øvrige momenter ha vesentlig vekt før fastsettingen tas opp til endring. Endringer mot slutten av tidsperioden bør forbeholdes komplekse saker og/eller saker som gjelder større beløp.

Dersom **opplysningsplikten ikke er overholdt**, bør som utgangspunkt endringssak til skattepliktiges ugunst tas opp. Det kan f.eks. være at skattepliktige ikke har tatt med all inntekt/omsetning eller har ført opp en fradragspost han ikke er berettiget til i skattemeldingen. Etter en helhetsvurdering kan likevel andre momenter medføre at endring unnlates. Eksempelvis vil hensynet til tidsmomentet kunne trekke i denne retning – særlig der faktum raskt kan avklares. Foreligger vilkårene for frivillig retting, jf. § 14-4 første ledd bokstav d, bør endringssak som utgangspunkt tas opp.

Selv om en skattepliktig **ikke har oppfylt sin opplysningsplikt**, f.eks. ikke sendt skattemelding, men saken er godt opplyst på endringstidspunktet, må øvrige momenter ha betydelig vekt for at endringssak likevel ikke tas opp.

Manglende opplysninger eller manglende bruk av klageretten, kan ofte skyldes at den skattepliktige ikke har maktet å følge opp dette på grunn av en vanskelig livssituasjon. Årsaken kan være psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk, fengselsopphold mv. Skattepliktige i en slik situasjon har ofte redusert betalingsevne og gjeldsproblemer som følge av dette. Denne type forhold kan også gjelde for ledelsen i aksjeselskap. Skattekontoret bør i stor grad være innstilt på å ta slike saker opp til realitetsbehandling, selv om det er gått flere år etter klagefristens utløp. Den skatteplik-

tiges leveringshistorikk bør i slike tilfeller ikke tillegges vekt. Når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting, kan skattefastsettingen tas opp til endring uten hinder av fristene i § 12-6 [Frister for endring av skattefastsetting mv.](#), jf. § 12-8 første ledd bokstav c.

Begrepet «den skattepliktiges forhold» henger tett sammen med kriteriet «sakens opplysning» og hva den skattepliktige legger frem av opplysninger. «Den skattepliktiges forhold» omfatter både hvordan den skattepliktige har forholdt seg til frister og levering av skattemelding og hva som er årsaken til forsømmelse ved manglende levering av skattemelding, slik som sykdom, dødsfall i familien, samlivsbrudd mm. Deresom faktum uansett er godt opplyst og korrekt fastsetting enkelt kan foretas – bør det endringssak tas opp innenfor fristen.

Hvert år skal i utgangspunktet vurderes for seg. Bare unntaksvis vil det være aktuelt å se på den skattepliktiges forhold for tidligere år. Det kan f.eks. være aktuelt der det ses et mønster hos den skattepliktige som indikerer manglende vilje til etterlevelse eller at den skattepliktige bevisst spekulerer i at skjønnsfastsettingen settes lavere enn faktisk skattegrunnlag.

Med den tid som er gått menes den tid som har gått siden egenfastsettingen etter § 9-1 [Fastsetting av skattegrunnlaget](#) eller siden skattemyndighetenes vedtak ble truffet.

Den tid som er gått

Isolert sett kan det legges til grunn at jo lengre tid som er gått, desto mindre grunn er det til å endre fastsettingen, uansett om det er tale om å endre til ugunst eller til gunst for den skattepliktige. Momentet «den tid som er gått» er flyttet fram i lovteksten og skal dermed være et mer sentralt moment ved vurderingen. Momentets betydning er også understreket av Finanskomiteen i Innst. 231 L – 2015-2016 s. 12.

Andre hensyn kan likevel være så tungtveiende at det fører til at en fastsetting tas opp selv om det har gått lang tid, se f.eks. ovenfor om den skattepliktiges forhold.

Når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting, bør momentet «den tid som er gått» tillegges mindre vekt enn ellers. Slike saker kan tas opp til endring uten hinder av fristene i § 12-6 [Frister for endring av skattefastsetting mv.](#), jf. § 12-8 første ledd bokstav c.

Med «spørsmålets betydning» siktes det normalt til differansen mellom tidligere avgjørelse og anført faktisk skatt og hvor store endringer i skatt som kan være aktuelle.

**Spørsmålets
betydning**

Det kan også ha betydning om feilen medfører urimelige forskjeller mellom skattepliktige, og hvorvidt den får prinsipiell betydning eller gjelder en enkeltstående sak.

Ved endring til gunst for den skattepliktige må størrelsen av endringen sammenholdes med den skattepliktiges økonomiske stilling og den betydning det har for den skattepliktige å få endret tidligere avgjørelse. Særlig der den skattepliktige har vært i en vanskelig livssituasjon og har redusert betalingsevne og gjeldsproblemer som følge av dette, vil spørsmålet kunne ha stor betydning selv om beløpet er lavt.

Der skattekontoret vurderer å ta en sak opp til endring på eget initiativ til den skattepliktiges ugunst stiller dette seg annerledes. Har skattekontoret avdekket at skattepliktige har unndratt skatt, trekker det i retning av at saken tas opp til endring selv om beløpet er lite, men beløpets størrelse må likevel veies opp mot det arbeid som gjenstår for å ta opp saken, ressursituasjonen og øvrige momenter.

Sakens opplysning

Med «sakens opplysning» siktes det særlig til en vurdering av hvor mye arbeid som antas å gjenstå for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse, påliteligheten av de opplysningene som foreligger, og hvilke opplysninger skattemyndighetene kan regne med å framskaffe under en eventuell endringssak. Dersom det vil være vanskelig å fastlegge de faktiske forhold med tilstrekkelig sannsynlighet, taler det mot realitetsbehandling. Særlig gjelder det dersom en endringssak er uforholdsmessig arbeidskrevende for skattekontoret. Hvis saken er godt opplyst slik at skattekontoret enkelt kan gjennomføre en endringssak, taler dette generelt for realitetsbehandling.

Ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til den skattepliktiges gunst bør det legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for den skattepliktige. Der det framlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør den skattepliktiges forhold eller den tid som er gått ha mindre betydning, jf. Prop 38 L (2015–2016) pkt. 18.3.3.

Er fastsettingen truffet på et sviktende faktisk grunnlag og skattekontoret ved den tidligere saksbehandling burde ha funnet frem til et mer korrekt faktum, taler det for at feilen blir rettet.

Fremstår ikke fastsettingen som forsvarlig ut fra de opplysningene som forelå på avgjørelsestidspunktet, må skattekontoret foreta endring i favør av den skattepliktige.

I saker om skjønnsfastsettelse, kan tilleggsskatt være ilagt så langt beviskravet er oppfylt. Fremkommer det opplysninger i saken som viser at unntaket i § 14-3 annet ledd om unnskyldningsgrunner kommer til anvendelse, skal saken tas opp til endring. Det samme gjelder der bevis-

kravet for tilleggsskatt ikke lenger er oppfylt. Fremstår skjønnsfastsettingen fortsatt som forsvarlig, kan endringen begrenses til spørsmålet om tilleggsskatt.

Avdekkes bevisste skatteunndragelser gjennom kontrolltiltak og vilkårene for skjerpet tilleggsskatt eller straff er oppfylt, er utgangspunktet at varsel om endring til skattepliktiges ugunst bør skje så lenge 10-årsfristen i § 12-6 annet ledd ikke er utløpt. Imidlertid kan en helhetsvurdering, som f.eks. beløpets størrelse og hensynet til skattemyndighetenes arbeidsbyrde, tilsa at endring unnlates. Tidsmomentet tilsier at varsel mot slutten av perioden bør forbeholdes særlig komplekse saker som gjelder større beløp.

**Skjerpet tilleggs-
skatt eller straff**

§ 12-1 tredje ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.
- endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

Denne bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 2 bokstav a, b og c og tidligere merverdiavgiftslov § 18-4 femte ledd første punktum. I disse tilfellene har skattemyndighetene plikt til å foreta endring, uten at det skal foretas noen vurdering etter annet ledd om saken skal tas opp. Vilkårene i ligningsloven 1980 og tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven er i stor grad videreført.

**Plikt til å ta opp
en fastsetting til
endring**

§ 12-1 tredje ledd bokstav a

Lovtekst

Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål

Skattemyndighetene skal endre skattefastsettingen når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Uttrykket «utfallet av et søksmål» er videre enn «domstolsavgjørelse» som var benyttet ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 2 bokstav a og tidligere merverdiavgiftslov § 18-4 femte ledd. Den nye ordlyden er valgt for å presisere at endringer som følger av bestemmelsen også omfatter utenrettslige forlik. Endringsplikten gjelder uavhengig av om skattepliktig har fremmet krav om endringen. Som utgangspunkt er det skattemyndighetene i første instans, dvs. skattekontoret eller Oljeskattekontoret som skal behandle saken på nytt, se § 12-1 første ledd jf. § 2-7 Skattemyndighet i første instans. Dette gjelder også hvor den tidligere avgjørelsen er truffet av en nemnd. Er fastsettingen opphevet på formelt grunnlag skal saken behandles på nytt av samme skattemyndighet som har fått opphevet sitt vedtak, jf. § 15-6 annet ledd. Når det følger av en rettsavgjørelse eller forlik at

**Endring som følge
av utfallet av et
søksmål**

den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller ha tilbake en del av innbetalt skatt og det ikke foreligger tilstrekkelig opplysninger til å fastsette det riktige beløpet, skal domsslutningens angivelse av fastsettingen av den nye skatten følges.

Ingen frist

Fristene i § 12-6 [Frister for endring av skattefastsetting mv.](#) gjelder ikke hvor endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål, jf. § 12-8 første ledd bokstav a.

Rekkevidden av en dom

Plikten til å ta opp og avgjøre et spørsmål om endring som følge av utfallet av et søksmål gjelder bare i forhold til de som er parter i saken, se FIN i Utv. 2003 s.137, HR-kjennelse 3. november 2010 inntatt i Utv. HRD Rt. 2010/1537 og FIN i Utv. 2003/137. Dersom utfallet av søksmålet medfører en endret tolking av en bestemmelse i den materielle lovgivningen må spørsmålet om endring av øvrige skattepliktige, skattefastsetting vurderes etter § 12-1 annet ledd. Skattemyndighetenes rettslige endringskompetanse i andre gamle saker enn den pådømte blir ikke utvidet som følge av dommen. Dette gjelder både hvor en endring vil være til gunst for den skattepliktige og hvor den vil være til ugunst. Ev. endring av slike saker må vurderes etter § 12-1 annet ledd hvis fristene i § 12-6 [Frister for endring av skattefastsetting mv.](#) ikke er til hinder for endring.

Skattekontoret kan både ta opp spørsmål som domstolsavgjørelsen tar direkte stilling til samt spørsmål som anses å være en følge av domstolsavgjørelsen. Se for eksempel:

HRD Rt. 2012/1701 (Statoil ASA) i Utv. 2012/1701

I den tidligere domstolsavgjørelsen var det tatt stilling til om ligningsmyndighetene kunne nekte fradrag for forsikringspremie betalt til selskapets eget datterselskap (captive). Retten kom til at det måtte innrømmes fradrag. Høyesterett kom til at ligningsmyndighetene ved ny ligning kunne se nærmere på fradragets størrelse, da dette måtte anses å være «en følge av» dommen.

Det beror på en tolkning av domsslutningen og domspremissene hvilke deler av en skattefastsetting som anses opphevet. Dette kan i noen tilfeller være mer enn det som anses rettskraftig avgjort, se HRD Rt. 2000/244 Utv. 2000/385.

HRD Rt. 2000/244 i Utv. 2000/385

Lagmannsretten opphevet ligningene for 1990 og 1991, da leieinntekter uriktig var behandlet som pensjonsgivende næringsinntekt. Høyesterett la til grunn at det bare var spørsmålet om leieinntektene var pensjonsgivende næringsinntekt som var rettskraftig avgjort. Høyesterett kom likevel til at lagmannsrettens dom innebar at vedtaket om ligningen av leieinntektene var opphevet i sin helhet. Selv om dommen dreide seg om den gamle ett-årsfristen er den fortsatt av interesse med hensyn til hva som er rettskraftig avgjort.

HRD (2016-00988-A) i Utv. 2016/ 1235

Saken gjaldt spørsmålet om endringsadgang for ett tredje inntektsår etter rettskraftig dom for to andre år om samme transaksjon/saksforhold. En dom avsagt i 2008 (Rt. 2008 s. 1537), opphevet ligningsmyndighetenes endringsvedtak/gjennomskjæring for årene 2000 og 2001. I 2006, mens saken stod for retten traff Oljeskattememnda tilsvarende endringsvedtak/gjennomskjæring for 2002 som for 2000 og 2001. Dette siste vedtaket var til gunst for skattepliktige. Da staten ikke fikk medhold i Høyesterett, ble ligningen for alle de tre årene endret ved at gjennomskjæringen ble reversert, også for 2002 som ikke var en del av saken for Høyesterett. Høyesterett uttalte at når ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for et av årene, må myndighetene ha rett og plikt til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. Høyesterett fastslo at ordlyden «følger av» og «forutsettes» i ligningsloven §§ 9-5 nr. 2 bokstav a og § 9-6 nr. 5 bokstav c åpnet opp for at bestemmelsenes anvendelsesområde kunne rekke ut over dommens materielle rettskraft, og at det var et klart behov for at ligningsmyndighetenes endringskompetanse og plikt i ligningssaker rakk noe ut over dommens materielle rettskraft.

§ 12-1 tredje ledd bokstav b**Lovtekst**

Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- b) skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller

Vilkåret om at skattelovgivningen foreskriver endringer som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, er ment å forstås på samme måte som tidligere ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 2 bokstav b. I slike tilfeller kan myndighetene endre en fastsetting som var riktig da den ble foretatt. Med «skattelovgivningen» menes ikke bare formell lov, men også rettsregler som følger av forskrifter og skatteavtaler med andre land. Eksempler på at lovgivningen foreskriver endring er skatteloven § 14-7 første ledd om tilbakeføring av underskudd, skatteloven § 14-70 fjerde ledd om manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak og skatteloven § 14-80 annet ledd om utjevning av åndsverksinntekt.

Blir en bestemmelse i skattelovgivningen, f.eks. som en følge av en domstolsavgjørelse, tolket på en annen måte av skattemyndighetene enn det de tidligere anså for å være riktig, vil ofte en rekke skattytere ønske å få endret sin skattefastsetting for tidligere år, i samsvar med den nye rettsoppfatningen. Den nye rettsoppfatningen er ikke en slik «omstendighet» som gir grunnlag for endring. Spørsmålet om endring skal her vurderes etter § 12-1 annet ledd. Som utgangspunkt bør det i disse tilfellene tillates endring innenfor femårsfristen i § 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.

Forhold som inntreffer etter fastsetting

Spesielt for merverdiavgift

Bestemmelsen får ikke anvendelse på saker som gjelder justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Dette fordi justeringen eller tilbakeføringen skal foretas i omsetningsoppgave i det året bruksendringen finner sted og ikke ved endring av avgiftsfastsettingen for den termin da avgiften opprinnelig ble fradragsført

§12-1 tredje ledd bokstav c

Lovtekst

Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når
c) endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven.

**Endring som
følge av dobbelt-
beskatning**

§ 12-1 tredje ledd bokstav c, gjelder plikt til å ta opp et endringsspørsmål når det følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven (lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.) Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 2 bokstav c.

Bestemmelsen gjelder individuelle gjensidige avtaler, og kun for skattepliktige MAP-avtalen (Mutural Agreement Prosedure) gjelder. Det vil si at bestemmelsen ikke gjelder generelt i tilfeller Norge inngår eller endrer en skatteavtale med et annet land.

§ 12-1 fjerde ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt fra selskap som skal levere selskapsmelding som nevnt i § 8-9.

Skattemyndighetene kan endre beregningen av formue og inntekt for selskap som skal levere melding etter [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#). Dette er selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, dvs. ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. I disse tilfellene blir formuen og inntekten fastsatt på selskapets hånd, mens deltakeren skattlegges for en andel av nettoformuen og nettoinntekten, jf. skatteloven § 10-41. Slik endringsadgang ble tidligere ansett å følge av ligningsloven 1980 § 9-5, selv om det ikke fremgikk direkte av loven.

§ 12-2 Skjønnsfastsetting

(1) Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.

(2) Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

Generelt

Bestemmelsen gjelder skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 8-2 og tidligere merverdiavgiftslov § 18-1. Den er mindre detaljert enn disse bestemmelsene med henhold til i hvilke tilfeller skjønnsfastsetting kan være aktuelt. Bestemmelsen er imidlertid ikke ment å innebære noen vesentlig endring av den praksis som gjelder i dag for formues- og inntektsskatt. Se Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 18.6.3.2. Vilkårene for skjønnsfastsetting er regulert i første ledd, mens annet ledd regulerer hvordan skjønnet skal fastsettes.

Bestemmelsen er ikke noen selvstendig hjemmel for endring. Den får anvendelse hvor det foreligger endringsadgang etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) i tilfeller hvor det ikke foreligger noen fastsetting eller det er levert skattemelding eller trekkmelding som inneholder slike feil at meldingen ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Bestemmelsen kommer til anvendelse når de faktiske forholdene er uavklarte. Dersom de faktiske forhold er avklarte, gjennomføres endringene etter § 12-1 uten at § 12-2 får anvendelse.

Ved skjønnsfastsettingen skal skattemyndighetene foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum. I ligningsloven 1980 var dette lovregulert § 8-1 nr. 1, mens det var de ulovfestede bevisreglene som gjaldt for de andre skatte- og avgiftsartene. I skatteforvaltningsloven har en funnet det unødvendig å ta inn en slik regel, da den anses å følge av alminnelige ulovfestede bevisregler.

Ikke selvstendig hjemmel

§ 12-2 første ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsetting etter kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.

Bestemmelsen stiller opp to alternative vilkår for skjønnsfastsetting.

Ikke fastsetting etter kap 9

Fastsetting ved skjønn er for det første aktuelt hvor det ikke er foretatt noen fastsetting fra før. Dette gjelder hvor den skattepliktige ikke har gjennomført noen egenfastsetting etter § 9-1 [første ledd](#), hvor den trekkpliktige ikke har foretatt noe trekk etter § 9-1 [tredje ledd](#) og hvor

den skattepliktige har blitt forbigått ved fastsettingen av motorkjøretøyavgifter etter § 9-1 annet ledd.

Den mest praktiske årsaken til at det ikke foreligger noen fastsetting vil være at den skattepliktige ikke har levert skattemelding. Regelen om skjønnsfastsetting når det ikke foreligger noen fastsetting er ment å tilsvare adgangen til skjønnsfastsetting som etter lov og praksis forelå etter tidligere regler ved manglende levering av selvangivelse, omsetningsoppgave, oppgave over arbeidsgiveravgift, særavgifter med videre. Bestemmelsen kan også anvendes hvor skattemeldingen ikke oppfyller lovens formelle krav til en slik melding.

Er det vedlegg til meldingene som ikke er levert, f.eks. næringsoppgave, må spørsmålet om skjønnsfastsetting vurderes etter alternativet om at meldingen ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.

Ikke forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på

Det andre alternative vilkåret som gir grunnlag for skjønnsfastsetting er at de leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på.

Med «leverte meldinger» menes både skattemeldinger med vedlegg som den skattepliktige har levert, og meldinger om trekk fra trekkpliktige.

Vilkåret «*ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på*» fremgikk tidligere av ligningsloven 1980 § 8-2 nr. 1, og er i utgangspunktet ment å skulle tolkes på samme måte. Ligningsloven § 8-2 nr. 1 annet punktum hadde en ikke uttømmende oppregning av typetilfeller hvor oppgavene ikke ga et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Dette gjaldt hvor

- oppgavene inneholdt feil eller regnskapet ikke var ført i samsvar med lov og forskrift, og disse forhold svekket tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet
- oppgavene viste en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd eller som det var grunn til å vente at den skattepliktige kunne oppnå, og den skattepliktige ikke kan forklare det unormale resultatet
- det var ikke rimelig sammenheng mellom oppgitt inntekt og sannsynlig privatforbruk og ev. formuesbevegelse.

Disse forhold gir etter skatteforvaltningsloven ikke i seg selv grunnlag for skjønnsfastsetting, men vil sammen med ev. andre forhold inngå i vurderingen av om fastsettingen bygger på et forsvarlig grunnlag.

Ikke medvirkning til kontroll

Ligningsloven 1980 § 8-2 nr. 2 hadde også regler som ga adgang til skjønnsfastsetting hvor den skattepliktige

- ikke hadde gitt kontrollopplysninger som skattemyndighetene hadde bedt om
- ikke hadde medvirket til kontroll eller
- ikke hadde levert etterspurt dokumentasjon over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.

Denne bestemmelsen er ikke videreført, og det er etter § 12-1 **Endring av skattefastsetting mv.** ikke tilstrekkelig med manglende medvirk-

ning til kontroll. Det er ikke gitt noen egen bestemmelse som i seg selv gir skjønnsadgang når skattepliktige etter krav ikke har medvirket til kontroll. Manglende vilje hos skattepliktige til å la skattemyndighetene gjennomføre kontroll, vil likevel i praksis kunne få betydning for spørsmålet om det foreligger skjønnsgrunnlag. Ved vurderingen av grunnvilkåret om det er «forsvarlig» å bygge fastsettingen på skattemeldingen som den skattepliktige har levert, kan det være mindre grunn enn ellers til å legge vekt på en skattemelding dersom skattemyndighetene ikke får tilgang til opplysninger og dokumenter som meldingen baserer seg på.

I tillegg fulgte det av ligningsloven 1980 § 8-2 nr. 3 første og annet punktum at ligningen *skulle* fastsettes ved skjønn når det ikke var levert næringsoppgave. Etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. er det ikke tilstrekkelig med manglende levering av næringsoppgave. Det prinsipielle spørsmålet er også her om den skattepliktiges oppgaver samlet sett gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, jf. § 12-2 første ledd. Det er imidlertid på det rene at opplysningene i næringsoppgaven og oppgaven som viser om man har hatt transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper, er helt sentrale for arbeidet med å kontrollere fastsettingen. Uten næringsoppgaven vil opplysningene som den skattepliktige har gitt i skattemeldingen oftere framstå som udokumenterte og mindre tillitsvekkende enn de ellers ville gjort. For eksempel vil manglende levering av næringsoppgave derfor ofte føre til at det foreligger skjønnsgrunnlag, dersom det ikke fra andre kilder foreligger sikre opplysninger om de faktiske forhold i saken. Regelendringen innebærer dermed ikke noen vesentlig endring av den praksis som tidligere gjaldt for formues- og inntektsskatt.

**Ikke levert
næringsoppgave**

Tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 første ledd bokstav b hadde en regel om at skjønnsfastsetting kunne foretas hvor omsetningsoppgaven bygde på et regnskap som ikke var i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning. Men overtredelse av rene formregler som ikke påvirket regnskapsresultatet ga heller ikke tidligere skjønnsadgang. Etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. er det ikke tilstrekkelig at regnskapet ikke er ført i samsvar med regnskapslovgivningen. Det er nødvendig at de formelle feilene enten alene eller sammenholdt med øvrige opplysninger i saken, innebærer at fastsettingen ikke bygger på et forsvarlig grunnlag. Dette er en endring i forhold til tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 første ledd bokstav b, jf. også at den lignende bestemmelsen i ligningsloven 1980 § 8-2 nr. 1 bokstav a forutsatte at regnskapsfeil måtte innebære at tilliten til skattyters oppgaver var svekket i sin alminnelighet, før det forelå skjønnsgrunnlag. Det må gjøres en samlet vurdering av feilenes betydning for tilliten til regnskapet. Foreligger det feil i enkelte poster, men disse feilene ikke er av en slik karakter at de svekker tilliten til regnskapet i sin alminnelighet, kan disse postene eventuelt fastsettes ved skjønn.

**Regnskap ikke
i samsvar med
regnskaps-
lovgivningen**

Eksempler fra rettspraksis:

HRD. Rt. 1955/98

Saken gjaldt skjønsmessig etterberegning av omsetningsavgift. Rettelser som var foretatt i kassedagboken var i strid med gjeldende regler og måtte sterkt kritiseres. Det var imidlertid ikke godtgjort at den gjennomsnittlige bruttofortjeneste etter regnskapet lå vesentlig under den vanlige for landhandlere, som det var nærliggende å sammenligne med. Det forelå heller ikke noe som tydet på at rettelsene var foretatt for å endre resultatet. Vilåårene for skjønsmessig fastsetting var ikke oppfylt.

HRD. Rt. 1960/246

Høyesterett karakteriserte uregelmessighetene i regnskapet som «alvorlige mangler som svekker tilliten til at regnskapet gir et riktig bilde av forretningens gang og gjør det uskikket som grunnlag for avgiftsberegningen». Det svekket også tilliten at skattyter hadde gitt vekslende eller usikre forklaringer. I tillegg til dette var differansen mellom den teoretisk beregnede bruttoavansen og den regnskapsmessige vesentlig større enn vanlig, uten at skattyter hadde gitt noen tilfredsstillende forklaring på dette. Vilåårene for skjønsmessig fastsetting var oppfylt.

Agder lagmannsretts dom av 3. desember 2001 i Utv. 2002/425

Regnskapsunderlaget led av så vel formelle som materielle mangler, og disse var av en slik art at de var egnet til å svekke tilliten til det innleverte materialet i sin alminnelighet. Fastsettingen ble likevel opphevet, da skjønnen bygde på uriktige faktiske forutsetninger.

Borgarting lagmannsretts dom av 17. desember 2001 i Utv. 2002/438

Vilåårene for skjønnsfastsetting av drosjeeiere var oppfylt, da det var mange og sterke holdepunkter for at de regnskapene som lå til grunn for inntektsoppgavene var konstruerte. Bl.a. var skiftlapper ført i ettertid og originale skiftlapper var kastet.

Borgarting lagmannsretts dom av 2. april 2002 i Utv. 2002/764

Regnskapet inneholdt formelle feil, særlig mht. manglende legitimering av kontantomsetning og utilfredsstillende legitimering av total inntjening. Disse forholdene var i noen grad egnet til å svekke tilliten til regnskapene i sin alminnelighet, men disse svakhetene alene ga ikke grunnlag for skjønnsfastsetting. Vilåårene for skjønnsfastsetting var likevel oppfylt ut fra en samlet vurdering av flere forhold. Skattefastsettingen ble imidlertid opphevet som følge av vesentlige svakheter ved skjønnsutmålingen.

Borgarting lagmannsretts dom av 29. mai 2006

Et hotell ble skjønsmessig etterberegnet merverdiavgift ved økning av omsetningen på grunn av avvik mellom teoretisk og oppnådd bruttofortjeneste. Regnskapet var formelt korrekt. Lagmannsretten ga staten medhold, og viste blant annet til ligningsloven § 8-2 nr. 1,

som gir rett til å sette skattyters oppgaver til side og fastsette grunnlaget ved skjønn. Vilkåret for skjønn etter § 8-2 nr. 1 er at ligningsmyndighetene finner at oppgavene «ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på», herunder når «oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd eller som det var grunn til at skattyter kunne oppnå, og skattyter ikke kan forklare det unormale resultat». Lagmannsretten mente at den nevnte bestemmelsen i ligningsloven ga veiledning også når det gjelder adgangen til skjønnsfastsettelse etter merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2 (mval. § 18-1 første ledd bokstav b). Anke ble nektet fremmet for Høyesterett ved kjennelse av 26. september 2006.

Paragraf 12-2 gjelder både hvor det er tale om å fastsette hele skattegrunnlaget ved skjønn og hvor det bare er spørsmål om å endre en eller flere poster. Om meldingene gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på må i utgangspunktet vurderes i forhold til de poster det er aktuelt å endre. Ved inntektsfastsettingen kan det f.eks. tenkes at det bare er oppgavene som gjelder personinntekt som ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. I såfall er det bare personinntekten som kan fastsettes ved skjønn. Forholdene kan imidlertid være slik at oppgavene samlet sett ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. I såfall kan det foretas en samlet skjønnsmessig fastsetting, selv om det for enkelte poster isolert sett ikke ville vært grunnlag for skjønnsfastsetting.

Både hele og deler av skattegrunnlaget

Bestemmelsen gir først og fremst en kompetanse for skattemyndighetene til å fastsette grunnlaget ved skjønn. Bestemmelsen er en «kan»-bestemmelse og dette innebærer at skattemyndighetene kan foreta en skattefastsettelse på et usikkert bevismessig grunnlag.

Kan fastsettes ved skjønn

HRD. Rt. 1999/608 (Bud-Service AS)

Merverdiavgiftsvedtaket var hjemlet i tidligere merverdiavgiftslov § 55 første ledd nr. 2, tidligere mval. § 18-1 første ledd bokstav b, der inngående avgift kunne fastsettes ved skjønn når mottatt omsetningsoppgave fantes å være uriktig eller ufullstendig. Partene la i retten til grunn at uttrykket «kan» i § 55 første ledd nr. 2 innebar at avgiftsmyndigheten hadde en handlefrihet med hensyn til om rettelse burde foretas. Høyesterett uttalte bl.a. om rettelsesadgangen følgende på s. 8: «*Det kan etter min mening reises spørsmål om bestemmelsen gir avgiftsmyndighetene noen slik handlefrihet, utover det som måtte være begrunnet i rent praktiske hensyn i tilfelle hvor av foreligger feil av mindre betydning. Uttrykket «kan fastsettes ved skjønn» tar neppe sikte på å gi hjemmel for dette. Uttrykket omhandler i første rekke avgiftsmyndighetenes adgang til å fastsette beløp på et bevismessig grunnlag som er usikkert. Avgiftsbeløp kan da fastsettes skjønnsmessig. Når det derimot gjelder utelatelse av poster som det ikke er hjemlet fradragsrett for, må utgangspunktet være at rettelse skal foretas.*»

Når det gjelder de tilfeller hvor det følger av loven at en fastsetting skal endres vises det til skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd.

Plikt til å fastsette skjønsmessige beløp

Innføring av egenfastsetting for formues- og inntektsskatt med videre medfører at den skattepliktige har plikt til å anslå skjønsmessige beløp der dette er en nødvendig del av skattefastsettingen, se [Kapittel 9 Fastsetting](#). For at det skal være adgang til å treffe vedtak om endring av fastsettingen etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#), må skattemyndighetene påvise at den skattepliktiges egen fastsetting er uriktig. Dette er også i tråd med senere rettspraksis fra skatteforvaltningsområdet. Det er ikke tilstrekkelig for skattemyndighetene å sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det den skattepliktige har kommet til. Et unntak fra dette vil kunne gjelde tilfeller hvor den skattepliktiges skjønsmessige anslag gjelder poster som inngår i oppgaver som må settes til side fordi det ikke er forsvarlig å legge dem til grunn for fastsettingen. Dersom den skattepliktiges oppgaver må settes til side i sin helhet fordi de samlet sett ikke er forsvarlig å bygge fastsettingen på, vil dette ut fra sammenhengen i den enkelte sak i praksis kunne medføre tilsidesettelse av enkeltposter som skattemyndighetene ikke konkret kan påvise er feil og hva feilen består av.

Lav bruttofortjeneste

Spesielt for formues- og inntektsskatt

Hvis den skattepliktiges bruttofortjeneste avviker fra det normale uten at skattepliktige kan gi noen rimelig forklaring på avviket, kan det gi en indikasjon på at oppgavene inneholder feil, slik at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Det samme gjelder hvis bruttofortjenesten er lavere enn det som det var grunn til å vente at den skattepliktige kunne oppnå. Dette gjelder selv om oppgavene formelt sett er korrekte. Kravet til avvikets størrelse vil øke jo flere usikre faktorer man må vurdere og med antall skjønsmessige faktorer. Skattemyndighetene må bl.a. vurdere det statistiske materialet opp mot skattepliktiges forklaring på den lave bruttofortjenesten.

Eksempler fra rettspraksis:

[HRD. Rt. 1958/231 i Utv. 1959/159](#)

Vilkårene for skjønnsfastsetting var oppfylt. Bruttofortjenesten utgjorde 8,6 % av omsetningen, mens bruttofortjenesten i følge skattemyndighetenes beregninger på grunnlag av varekjøp og ut fra gjeldende priser skulle ha utgjort 22,08 % av omsetningen.

[Eidsivating lagmannsretts dom av 17. september 1991 i Utv. 1991/1436](#)

Skjønnsfastsetting av snekker hvor bruttoinntekten var mer enn 60 % lavere enn normalt inntektsnivå i bransjen, ble opprettholdt.

[Eidsivating lagmannsretts dom av 11. september 1998 i Utv. 1998/1305](#)

Vilkårene for skjønnsfastsetting var ikke oppfylt for to av tre år. Skattemyndighetene hadde lagt til grunn at den skattepliktige hadde arbeidet fulltid som snekker og hadde ikke tatt hensyn til at han arbeidet redusert tid som følge av ryggplager. For ett av årene var vilkårene oppfylt, da det i tillegg til den lave bruttoinntekten, forelå forhold som var egnet til å svekke tilliten til regnskapet.

Lavt privatforbruk og uforklart formuesfremgang

Hvis det ikke er rimelig sammenheng mellom den skattepliktiges oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse, kan det gi en indikasjon på at det er feil ved oppgavene og at de dermed ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge

fastsettingen på. Skjønnsfastsetting kan foretas hvis beregningen viser at det ikke er midler til privatforbruk. Er det midler til privatforbruk, foreligger det skjønnsadgang hvis det beløpet som står til disposisjon for privatforbruk er utilstrekkelig til å dekke de levekostnadene som det er sannsynlig at den skattepliktige har hatt.

Ved vurderingen av den skattepliktiges levekostnader kan det tas utgangspunkt i forbruksstatistikk fra Statistisk sentralbyrå. Det må imidlertid legges til grunn hva slags forbruk det er sannsynlig at den enkelte skattepliktige har hatt. Er det sannsynlig at vedkommende har innrettet seg med lavere levekostnader enn gjennomsnittet, skal dette legges til grunn.

Hevder den skattepliktige å ha dekket privatforbruket ved at han har hatt tilgang til midler som ikke fremgår av skattemeldingen, for eksempel i form av gaver/lån fra slektninger eller venner, salg av privat innbo mv., må det normalt kreves at dette er tilfredsstillende dokumentert for at det skal kunne legges til grunn.

Eksempler fra rettspraksis:

Agder lagmannsretts dom av 20. desember 1993 i Utv. 1994/652

Skjønnsfastsetting ble opprettholdt, da det ikke var rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt og familiens sannsynlige privatforbruk.

Agder lagmannsretts dom av 18. desember 1995 i Utv. 1996/275

Den skattepliktige anførte at han hadde mottatt arv/gave fra moren, solgt et gullur til broren samt hatt korttidsleieinntekter om sommeren, slik at beløpet til disposisjon for privat forbruk var normalt. Vilårene for skjønnsfastsetting var oppfylt. Retten godtok arv/gave fra moren, men ikke de to andre postene, hvor dokumentasjon ikke var fremlagt før vedtaket.

Borgarting lagmannsretts dom av 15. mars 1999 i Utv. 1999/810

Skattyters privatforbruk var på grunn av familiens spartanske levemåte fastsatt til 50 % av gjennomsnittsforbruket i henhold til Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelse. Diverse lån fra venner o.l. og overførsel fra svigermor ble ikke hensyntatt, da dette ikke var dokumentert. Skjønnsfastsettingen ble opprettholdt.

Borgarting lagmannsretts dom av 6. september 1999 i Utv. 1999/1592

Det ble foretatt skjønnsfastsetting for drosjeeier som følge av lavt privatforbruk. Påstander om at han hadde private lån som det først på et sent stadium under ligningsbehandlingen ble fremlagt kvitteringer for, ble ikke hensyntatt. Påstander om at han levde meget rimelig i en storfamilie var for dårlig underbygget til at de kunne legges til grunn.

Borgarting lagmannsretts dom av 6. september 2002 i Utv. 2002/1218

Skjønnsfastsetting som følge av negativt privatforbruk ble ikke ansett som vilkårlig eller urimelig. Opplysninger om støtte fra foreldre og mottatt arv var for lite underbygget til at de kunne legges til grunn.

Borgarting lagmannsretts dom av 6. november 2006 i Utv. 2006/1627

Det var slikt avvik mellom oppgitte inntekter og antatt privatforbruk for en familie at det var grunnlag for skjønnsfastsetting. Det kunne ikke tas hensyn til nye opplysninger om ytterligere inntekt på vel 65 000 kroner.

Vilkårene for skjønnsfastsetting må være oppfylt hos den skattepliktige som får tillegg i formuen og/eller inntekten. Påvist inntektssvikt hos en skattepliktig kan imidlertid gi en indikasjon på at det også er inntektssvikt hos en annen skattepliktig, slik at meldingen ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. For å kunne

Forholdet mellom skjønnsfastsetting av selskap og aksjonær

foreta skjønnsfastsetting på grunnlag av slike indikasjoner hos andre, må det være sannsynlig at den uoppgitte inntekten er overført til skattepliktige. I aksjeselskap med eneaksjonær eller med en hovedaksjonær som har en dominerende innflytelse, kan skjønnsadgang hos selskapet, f.eks. på grunn av ikke oppgitte inntekter, også føre til skjønnsadgang hos aksjonæren. Dette gjelder hvis de antatt ikke-bokførte selskapsinntektene ikke kan ettervises i selskapet. Normalt må det da legges til grunn at de ikke bokførte inntektene i selskapet er tatt ut av aksjonæren, med mindre aksjonæren sannsynliggjør noe annet, for eksempel at inntektene er benyttet til ikke-bokførte driftskostnader for selskapet.

Eksempler fra rettspraksis:

HRD. Rt. 1974/1056 i Utv. 1974/676

Inntekten i et familieselskap ble økt som følge av ikke bokførte inntekter. Midlene kunne ikke påvises i selskapet og det var ikke utgiftsposter som kunne absorbere dem. Når A, som eide samtlige aksjer og var ansvarlig leder og dessuten hadde ansvaret for regnskapsføringen, ikke kunne påvise at midlene var brukt til dekning av ikke bokførte driftsutgifter, måtte det legges til grunn at midlene var tilflytt ham.

Borgarting lagmannsretts dom av 8. november 2007 i Utv. 2007/1713

Inntekten i et selskap ble økt som følge av at det ved bokettersyn ble avdekket uregistrert salg av øl. Det ble lagt til grunn at inntektene, som ikke ble gjenfunnet i selskapet, var blitt overført til A, som var styreformann og eide 50 % av aksjene.

§ 12-2 annet ledd

Lovtekst

Skjønnet skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

Verken ligningsloven 1980 § 8-2, tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 eller de øvrige lovene på skatteområdet hadde tidligere noen nærmere regulering av hva som skulle bli utfallet av skattemyndighetenes skjønnsfastsetting (skjønnsresultatet). Selv om spørsmålet tidligere ikke var lovregulert, er det klart at formålet med skjønnsutøvelsen var å komme så nær opp til det korrekte faktiske forholdet som mulig, se f.eks. HRD. Rt 1994/260 i Utv. 1994/400, HRD. Rt. 2000/402 og HRD. Rt. 2000/2014 i Utv. 2001/24. Skattemyndighetene skulle søke å finne den formuen, inntekten, omsetningen med videre som den skattepliktige faktisk hadde hatt. Dette er nå lovfestet i § 12-2 annet ledd. Dette er ikke ment å innebære noen endring av tidligere rett. Skjønnet skal settes til det som framstår som riktig uavhengig av om den skattepliktige har hatt positiv eller negativ inntekt. Dette betyr for eksempel at det ved fastsetting av formues- og inntektsskatt skal fastsettes underskudd, dersom det er sannsynlig at den skattepliktige har hatt dette. Skattemyndighetene plikter å ta hensyn til alle foreliggende opplysninger, herunder opplysninger som taler til den skattepliktiges gunst. Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal ifølge bestemmelsen settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken. Vurderingen skal baseres på en fri bevisvurdering av den informasjon som skattemyndighetene har tilgjengelig fra skattemeldingen, egne kontrollundersøkelser og andre kilder, og legge det mest sannsynlige faktumet til grunn. I ligningsloven 1980 var dette lovregulert i § 8-1 nr. 1, mens det i skatte-

forvaltningsloven anses å følge av ulovfestede bevisregler. Lovfestingen av hva som er formålet med skjønnsfastsettelsen, nemlig riktig resultat, er også årsaken til at særregelen i ligningsloven 1980 § 8-2 nr. 3 siste punktum om at formue og inntekt i utgangspunktet ikke kan settes lavere enn ved foregående ligning, ikke er videreført.

Det er reglene om administrative reaksjoner og straff ved unnlatt levering av skattemelding, som skal sikre at den skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt etter loven, se [Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff](#).

Skjønnen skal settes til det som er riktig ut fra opplysningene i saken, også ved manglende bilag. Skjønnen ved inntekts- og formuesbeskatningen er en nettostørrelse. Dersom kostnaden er sannsynliggjort, gis også fradrag uavhengig av bilag. Skjønnen går ut på om kostnaden materielt sett er fradragsberettiget samt omfanget av kostnaden. På merverdiavgiftsrettens område er det kun beløp som materielt sett er inngående merverdiavgift som er fradragsberettiget. Det er ikke tilstrekkelig at man har hatt en kostnad, det må også sannsynliggjøres at det har vært oppkrevd merverdiavgift på kostnaden. Denne forskjellen i regelverket medfører at skjønnen kan bli ulikt for skatt og merverdiavgift.

Skjønn ved manglende bilag

For å komme fram til et riktig resultat må skattegrunnlaget være riktig, og korrekt skattegrunnlag finnes ved at alle opplysninger gjøres til gjenstand for en samlet og fri bevisbedømmelse. Alminnelige prinsipper om avtaletolkning skal benyttes ved bedømmelsen av partenes disposisjoner som danner skattegrunnlaget. Dette gjelder selv om partene er nærstående, men det nære forholdet mellom partene har betydning for kravene til bevisets styrke når det anføres at partenes felles forståelse medfører at en kontrakt skal forstås på en måte som avviker fra ordlyden.

Riktig skattegrunnlag

HRD. Rt. 2000/402 (Vest Kontorutvikling AS), KMVA 3124

Høyesterett poengterer at det er et overordnet prinsipp at avgiftsgrunnlaget skal være riktig. Førstvoterende i saken uttalte blant annet følgende om hvilken betydning innholdet av foreliggende opplysninger vil kunne ha for bevisbedømmelsen: «For den bevisbedømmelse som videre må foretas, gir verken merverdiavgiftsloven eller forvaltningsloven nærmere veiledning. Det overordnede prinsipp må imidlertid være at fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget skal være riktig. Tidligere merverdiavgiftsloven § 55 må antas å bygge på dette. For å komme frem til det riktige resultat, må alle de opplysninger som foreligger, gjøres til gjenstand for en samlet og fri bedømmelse. Dette er uttrykkelig fastslått for andre områder, for eksempel i ligningsloven 1980 § 8-1 nr. 1 når det gjelder formues- og inntektsligning, og i tvistemålsloven § 183 når det gjelder sivile rettssaker. Avgiftsforvaltningen kan etter min mening ikke stå i en annen stilling.» Om innholdet i bevisbedømmelsen i den konkrete saken uttalte Høyesterett: «Når det spesielt gjelder innholdet og karakteren av de transaksjoner denne saken gjelder, må bedømmelsen baseres på alminnelig

prinsipper for avtaletolkning. Uttrykksmåten i salgsdokumentene vil da selvsagt måtte tillegges vesentlig bevismessig betydning. Det er naturlig å bygge på en presumsjon for at det som er skrevet i eller som kan utledes av salgsdokumentene, har mest for seg. Også registreringen av opplysninger i den avgiftspliktiges regnskap, har selvsagt betydning. Men andre opplysninger og momenter kan i en gitt sak måtte lede til et annet resultat.»

Klagenemndas vedtak ble kjent ugyldig, da en ved spørsmålet om det forelå byttehandel ikke utelukkende kunne legge vekt på uttrykksmåten i salgsdokumentene.

HRD. Rt 2000/1739

Saken gjaldt beskatning av aksjegevinst som fordel vunnet ved arbeid. Det var uenighet om innholdet av de inngåtte avtalene mellom nærstående. Høyesterett uttalte: «Jeg tilføyer for øvrig at jeg er enig med staten i at det ligger særlig nær å kreve klar dokumentasjon for privatrettslige disposisjoner som skal ha skattevirkninger, når partene består av et selskap og dets ledende ansatte eller andre nærstående, jf. HRD. Rt. 1998 side 383. Helt spesielt kommer dette frem i et tilfelle som det foreliggende, der endringer i avtaleforholdet utelukkende er begrunnet i ønsket om å oppnå skattemessige posisjoner.»

Materielt riktig faktum

I Borgarting lagmannsretts dom av 08.06.2015 (utv.2015 s 1512) la retten med henvisning til HRD Rt. 2000/402 til grunn at avgiftsmyndighetene skal basere avgiftsvedtaket på det faktum som er materielt riktig. Avgiftsmyndighetenes bedømmelse av bevis i forbindelse med kontroll av avgiftsberegning skal derfor være fri og ubundet av formelle momenter, og alminnelige prinsipper om avtaletolkning skal benyttes ved bedømmelsen av partenes disposisjoner. Videre er det partenes disposisjon som danner avgiftsgrunnlaget. Dette gjelder selv om partene er nærstående, men det nære forholdet mellom partene har betydning for kravene til bevisets styrke når det anføres at partenes felles forståelse medfører at en kontrakt skal forstås på en måte som avviker fra ordlyden, jf. HRD. Rt. 2000/1739 på side 1747. Leieavtalens ordlyd var tvetydig, men etter en konkret bevisvurdering kom lagmannsretten til at avtalen måtte forstås slik at den omfattet hele parken, ikke bare hovedbygget. Retten fant videre at mangler ved dokumentasjonen for den del av leieforholdet som ikke gjaldt hovedbygget, ikke medførte at fradragsretten bortfalt. Dette fremstår som en naturlig konsekvens av prinsipputtalelsen i HRD. Rt. 2000/402 om at fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget skal være materielt riktig. At kontroll- og notoritetshensyn kan tilsa at klar dokumentasjon bør være et vilkår for fradragsrett, er etter lagmannsrettens oppfatning ikke tilstrekkelig til å innfortolke en slik regel i en forskriftsbestemmelse som på dette punkt er taus.

Undersøkelsesplikt

Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt videreføres som i tidligere. Når omstendighetene i en sak gir grunn til det, vil skattemyndighetene også ha en viss plikt til å gjennomføre egne undersøkelser og innhente ytterligere opplysninger for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fast-

settingen. Undersøkelsesplikten rekker imidlertid ikke særlig langt. Skatteforvaltningsreglene bygger på at det er den skattepliktige som har ansvaret for å framskaffe det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og bakgrunnen for at myndighetene må fastsette grunnlaget ved skjønn er at den skattepliktige ikke har overholdt denne plikten. Skjønnsutøvelsen vil derfor i mange tilfeller bli usikker, men det kan i seg selv ikke føre til at fastsettingen må oppheves av domstolene. Skattemyndighetene må på samme måte som tidligere i betydelig utstrekning kunne bygge på gjennomsnittsbetraktninger. Skatteforvaltningslovens bestemmelse om skjønnsfastsetting er ikke ment å innebære noen endring av tidligere rett på dette punktet.

HRD. Rt. 2000/2014

Retten uttaler: «det er skattytaren som har plikta til å leggje til rette grunnlaget for likningsstyresmaktene sine vedtak gjennom dei nødvendige faktiske opplysningane. Men det er også slik at likningsstyresmaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag.»

Skattepliktige bærer risikoen for feilaktig faktum dersom han ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har en oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger.

Risikoen for feil faktum

Agder lagmannsretts dom av 26. september 2003

Her uttales: «selvangivelsesprinsippet innebærer at den avgiftspliktige som hovedregel må gi så fullstendige opplysninger at det etter forholdene er forsvarlig å legge opplysningene til grunn ved skjønnsutøvelsen.» Staten fikk medhold i at det verken forelå faktiske feil ved grunnlaget for skjønnen eller at skjønnen fremstod som uforsvarlig. Andre rettsavgjørelser som belyser risikoen for riktig faktum på merverdiavgiftsområdet er: Borgarting lagmannsretts dom av 6. januar 2014 (Vassfaret Bjørnepark Eiendom AS) og Gulating lagmannsretts dom av 12. januar 2000

Betaling via bank er et vilkår for fradrag ved inntektsfastsettingen og for å få fradrag for inngående merverdiavgift hvis kostnaden/anskaffelsen utgjør kr 10 000 eller mer, jf. skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8. Er vilkårene for skjønnsmessig fastsetting oppfylt og anskaffelser til en antatt verdi av kr 10 000 eller mer ikke er betalt via bank, skal det ved skjønnsfastsettingen ikke tas hensyn til slike anskaffelser når betalingen ikke er skjedd via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Se mer utførlig i Merverdiavgiftshåndboken kap 8-8 og Skatte-ABC emne: Kostnader, allment om fradrag. For anskaffelser til en verdi under kr 10 000 er fradragsretten i behold selv om det ikke er betalt via bank. Denne type anskaffelser skal det derfor tas hensyn til ved et skjønn, forutsatt at vilkårene for øvrig er oppfylt. I Skatte-ABC emne: Kostnader – allment om fradrag, er det gitt eksempler på anvendelsen av skatteloven § 6-51 første ledd annet

Betaling via bank

punktum om hvilke betalinger som skal ses i sammenheng ved anvendelsen av bestemmelsen. For anvendelsesområdet for den tilsvarende bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 8-8 første ledd tredje punktum, se F 24. august 2011-Betaling via bank – merverdiavgiftsloven § 8-8 og skatteloven § 6-51 – løpende og periodiske ytelser -.

§ 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret

Skattemyndighetene kan endre vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

Bestemmelsen viderefører tidligere merverdiavgiftslov § 18-4 første ledd annet punktum.

Vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning er et enkeltvedtak, men i utgangspunktet ikke en del av skattefastsettingen. Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak følger dermed ikke av bestemmelsene om endring av skattefastsettingen. En konsekvens av at slike vedtak kan treffes med hjemmel § 12-3, når vilkårene der er oppfylt, er imidlertid at bestemmelsene i §§ 12-1 til 12-8 som omhandler frister og senere endring av vedtakene kommer til anvendelse.

Skattemyndighetenes adgang til å endre slike vedtak forøvrig følger av reglene i [§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting](#).

§ 12-4 Summarisk fellesoppgjør

(1) Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).

(2) Forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne.

(3) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

Generelt

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 8 med visse presiseringer og språklige endringer. Med hjemmel i § 12-4 tredje ledd er det gitt forskrifter om vilkår for å treffe summarisk fellesoppgjør, hva som skal vektlegges ved vurderingen om vedtak skal treffes, antallet endringssaker som må til, øvre beløpsgrenser, beregningsmåten, varslingsreglene, vedtakets innhold, kravet til begrunnelsen, adressat for vedtaket, virkninger av vedtak, beregning og fastsetting av krav på skatt og arbeidsgiveravgift og fastsetting av skattesats.

Bakgrunn

Har en arbeidsgiver unnlatt å innrapportere ytelser til ansatte mv. eller gjort feil ved innrapporteringene som har berørt mange arbeidstakere, eventuelt også for flere år, kan det medføre mye arbeid å rette opp feilen(e) hos hver enkelt skattepliktig, både for arbeidsgiveren som må foreta ny innrapportering og for skattemyndighetene som må ta skatteoppgjøret for hver skattepliktige som er berørt av feilen opp til endring for de(t) aktuelle år. Spesielt ved små feil, vil arbeidet ikke stå i forhold til virkningen av korrigeringsene. Det er derfor gitt regler om summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver.

Ved summarisk fellesoppgjør foretas en samlet fastsetting hos arbeidsgiveren hvor feilene korrigeres, og ikke hos den enkelte ansatte. Korrigeringen vil kompensere for lite fastsatt skatt og trygdeavgift hos den ansatte og for lite arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveren må betale mer-skatten og meravgiften.

Unntaksbestemmelse

Hovedregelen ved oppretting av feil i en skattefastsetting, er endring av den aktuelle skattepliktiges skattefastsetting etter de ordinære regler. Hensynet til en korrekt, individuell skattefastsetting av ytelser og eventuelle pensjonspoeng til den enkelte ansatte må begrense bruken av summarisk fellesoppgjør til det strengt nødvendige. Det er kun i unntakstilfeller at ordningen med summarisk fellesoppgjør kan benyttes. Summarisk fellesoppgjør kan foretas både hvor det overhodet ikke er

foretatt innrapporteringer og hvor det foreligger feil ved innrapporteringen.

Bruk av summarisk fellesoppgjør er ikke avhengig av arbeidsgivers samtykke. Skattemyndighetene bør vurdere hensiktsmessigheten av summarisk fellesoppgjør dersom det er tvil om det utlignede beløp kan inndrives hos arbeidsgiveren. Hensikten med det summariske fellesoppgjøret er at dette skal være gjenopprettende, dvs. sørge for at det offentlige blir tilført et tilnærmet riktig skatte- og avgiftsbeløp. Gjennom fellesoppgjøret må det derfor gjøres et anslag over hvilke beløp de ansatte har mottatt og som ikke er innrapportert. Det er dette som vil være utgangspunktet for å beregne det beløp arbeidsgiveren skal betale skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift av.

Regelen om summarisk fellesoppgjør har ikke et pønalt formål. Regelen er en videreføring av tidligere regelverk. Fra Ot. Prp. nr. 100 (1992-1993) s. 12 siteres:

«Departementet legger videre vekt på at summarisk fellesoppgjør bare skal være gjenopprettende, dvs. sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige. Eventuelle reaksjoner mot arbeidsgiveren i form av straff er noe annet, og må behandles ut fra håndhevelsesbehov, grovhet og praksis. Ileggelse av tilleggsavgift (folketrygdloven § 17-2 fjerde ledd Jf. ligningsloven §§ 10-2 til 10-4) vil i tilfelle kunne koordineres med vedtaket om summarisk fellesoppgjør.»

§ 12-4 første ledd

Lovtekst

Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringsaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør)

Bestemmelsens første ledd viderefører ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 8 første ledd første punktum med enkelte språklige endringer. Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 12-4-1 (se under tredje ledd) at det i vurderingen om det er uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre ordinære endringsaker blant annet skal legges vekt på om feilen gjelder små beløp for mange ansatte, om feilen gjelder flere år, omfanget av underlagsmaterialet og muligheten til å koble dette til den enkelte ansatte. Videre følger det av forskriften § 12-4-1 femte ledd (se under tredje ledd) at det ved vurderingen om vedtak skal treffes skal tillegges vekt at arbeidsgiveren i ettertid leverer korrigererte eller fullstendige opplysninger om ytelser til de ansatte. Det samme gjelder dersom mange ansatte ber om endring av skattefastsettingen.

Bruk av summarisk fellesoppgjør forutsetter at det foreligger et reelt arbeidsgiver/arbeidstakerforhold, men det kreves ikke at det foreligger et formelt ansettelsesforhold, se Borgarting lagmannsrett dom av

Formålet med ordningen

Reelt arbeidsgiver/ arbeidstakerforhold

26.01.2015 i Utv. 2015/198. Summarisk fellesoppgjør kunne foretas i et tilfelle med fiktiv fakturering, hvor avtale om utføring av oppdrag ble inngått med et selskap som viste seg å være et rent «uttakselskap», uten ansatte og virksomhet. Se også Borgarting lagmannsretts dom av 24.05.2016, som også gjaldt fiktiv fakturering. Beløpene ble imidlertid ansett for å dekke vederlag til de som faktisk utførte arbeidet. Bestemmelsen kunne anvendes, selv om det ikke forelå noe fast arbeidstakerforhold eller ansettelsesforhold. Bestemmelsen kan ikke anvendes ved utbetalinger til selvstendig næringsdrivende.

Lønn til uidentifiserte personer

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan også omfatte skattepliktige som ikke kan identifiseres.

Fradrag

Ved summarisk fellesoppgjør skal både beregnet skatt for ansatte, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift behandles som en ekstra lønnskostnad for arbeidsgiver det år skatt mv. etter fellesoppgjør blir fastsatt og fradragføres på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.

Tilleggsskatt

Tilleggsskatt kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør.

Derimot kan det ilegges tilleggsskatt på arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-3.

Klagerett

Arbeidsgiveren har rett til å klage på vedtak om å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør, se [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#). Klageinstans er Skattedirektoratet, se [§ 13-3 første ledd](#). Videre kan arbeidsgiveren klage på fastsettingen. Klagen behandles av Skatteklagenemnda, se [§ 13-3 annet ledd](#). Skattekontoret kan endre vedtaket dersom de finner klagen begrunnet, jf. [§ 13-6 tredje ledd](#).

§ 12-4 annet ledd

Lovtekst

Forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke tas opp som ordinær endrings sak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne

Annet ledd viderefører og lovfester § 9 nr. 2 i tidligere forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

§ 12-4 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør

Tredje ledd gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd, samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør. Slike bestemmelser er

gitt i skatteforvaltningsforskriften § 12-4 som bygger på den tidligere forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden. En del av bestemmelsene i denne forskriften er likevel ikke videreført, da de dels er unødvendige i ny regelstruktur, dels er tatt inn i lovbestemmelsen og dels vil følge av lovens alminnelige regler.

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-1 Vilkår for å treffe vedtak om summarisk fellesoppgjør

(1) I vurderingen etter skatteforvaltningsloven § 12-4 første ledd av om det er uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre ordinære endringssaker skal det blant annet legges vekt på om feilen gjelder små beløp for mange ansatte, om feilen gjelder flere år, omfanget av underlagsmaterialet og muligheten til å koble dette til den enkelte ansatte.

(2) Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan alltid treffes når antall ordinære endringssaker, hvor én skattepliktig for en skattleggingsperiode regnes som én sak, samlet ville utgjøre enten

a) minst 300 saker, og det gjennomsnittlige opplysningspliktige beløp pr sak som nevnt ikke overstiger 50 prosent av folketrygdens grunnbeløp for noen skattleggingsperiode,

b) minst 100 saker, og det gjennomsnittlige opplysningspliktige beløp pr sak som nevnt ikke overstiger 20 prosent av folketrygdens grunnbeløp for noen skattleggingsperiode, eller

c) minst 50 saker, og det gjennomsnittlige opplysningspliktige beløp pr sak som nevnt ikke overstiger 10 prosent av folketrygdens grunnbeløp for noen skattleggingsperiode.

(3) Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan også omfatte skattepliktige som ikke kan identifiseres. Disse kan holdes utenom beregningen av om vilkårene i annet ledd er oppfylt. Det samme gjelder identifiserte skattepliktige som med hjemmel i folketrygdloven, sosialkonvensjon eller Europaparlaments- og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004, er fritatt fra å svare trygdeavgift.

(4) Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan, selv om vilkårene etter annet ledd er oppfylt, ikke omfatte skattepliktige som for noen av de aktuelle skattleggingsperiodene har mottatt en ytelse som overstiger folketrygdens grunnbeløp for året. Dette gjelder likevel ikke for skattepliktige som nevnt i tredje ledd.

(5) Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan treffes selv om arbeidsgiveren i ettertid leverer korrigererte eller fullstendige opplysninger om ytelser til de ansatte, men dette forhold skal tillegges vekt ved vurderingen av om vedtak skal treffes. Det samme gjelder dersom mange ansatte vil endre skattefastsettingen.

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-2 Varsel om summarisk fellesoppgjør

I varselet skal arbeidsgiveren bli oppfordret til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil endre skattefastsettingen og ansatte som har tatt med den aktuelle ytelsen i en tidligere skattefastsetting.

Kravene etter forskriftens § 12-4-2 kommer i tillegg til de som følger av lovens § 5-6 Forhåndsvarsling.

Varsel

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-3 Vedtakets innhold

Vedtaket skal angi:

a) Hvilke ansatte oppgjøret skal omfatte, så langt mulig angitt ved navn, fødselsnummer og skattekommune, og ellers avgrenset på annen entydig måte når identiteten er ukjent. Slik avgrensning skal i tilfelle skjje med angivelse av bestemt

antall eller gruppe av ansatte, henført til bestemt arbeidssted eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor.

b) Hvilke skattleggingsperioder vedtaket omfatter.

c) Arten og verdien av ytelser som omfattes av oppgjøret.

d) Beløpsmessig beregningsgrunnlag, spesifisert som nevnt i § 12-4-4 første ledd.

e) Begrunnelsen skal videre angi hvilken sats som skal benyttes ved fastsettelse av kravet på skatt, jf. § 12-4-4 annet ledd og § 12-4-7 tredje ledd.

Vedtaket

Kravene etter forskriftens § 12-4-3 kommer i tillegg til det som følger av lovens § 5-7 **Begrunnelse**.

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-4 Beløpsmessig beregningsgrunnlag og skattesats

(1) Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 12-4-7, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattepliktige. For andre skattepliktige skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall eller gruppe slik avgrensningen er gjort etter § 12-4-3 første ledd bokstav a annet punktum. Samlet beregningsgrunnlag skal spesifiseres pr. skattleggingsperiode. Når skattesatsen settes til 35 prosent etter annet ledd annet punktum, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien av de skattepliktige ytelser med 1,5385.

(2) Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter første ledd, jf. § 12-4-7 tredje ledd første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.

Skattesats

Gjenopprettingen skal foretas sjablongmessig og den foretas gruppevis. En skattesats på 50 %, jf. skatteforvaltningsforskriften § 12-4-4 annet ledd første punktum forutsettes i normaltillfellene å sørge for gjenoppretting. Unntaksvis kan skattesatsen settes til 35%, jf. skatteforvaltningsforskriften § 12-4-4 annet ledd første punktum. Om redusert sats skal anvendes, blir en konkret vurdering. Vurderingstemaet er om «særskilte hensyn» foreligger, og hvis det er tilfelle blir spørsmålet om det er «klart» at marginalsatsen for gruppen ville være «vesentlig» lavere. Ved vurderingen om det foreligger særlige hensyn som tilsier lav sats vil graden av arbeidsgivers medvirkning/skyld være et relevant moment. Hvorvidt det er klart at marginalsatsen for gruppen vil være vesentlig lavere enn 50% må avgjøres etter vanlig bevisbedømming, og sannsynlighetsovervekt vil være tilstrekkelig. Se Borgarting lagmannsretts dom av 26.01.2015 i Utv. 2015/198 hvor retten bemerket at forskriftens (forskrift av 20.november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør...) bestemmelser om skattesats åpenbart var utformet med normalsituasjonen for bruk av summarisk fellesoppgjør for øyet, nemlig at det var snakk om tilleggsytelser til ansatte som ikke var oppgitt til skattemyndighetene. Når regelverket skulle anvendes i saker som gjaldt fiktiv fakturering ville marginalsattesatsen bli mindre relevant som mål på hvilken skatt som skulle vært betalt. Retten viste også til at det fulgte av skatteklagenemndas praksis at rimelighetsbetraktninger kan være tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret om «særlige hensyn». Retten bemerket også at det etter rettens syn måtte regnes som et «særlig

hensyn» at bestemmelsen ble anvendt på en helt annen situasjon (fiktiv fakturering) enn den man i henhold til forarbeidene til loven hadde til hensikt å regulere.

I Malerservice-saken, Oslo tingretts dom av 2. juni 2015 i Utv. 2015 s. 1589, som også gjaldt fiktiv fakturering, kom retten til et annet resultat når det gjaldt satsen. Her la retten til grunn at Malerservice ikke var en «uskyldig» tredjepart, og dermed var vilkåret om særlige hensyn ikke oppfylt. Retten fant heller ikke at vilkåret om klart lavere marginalsattesats var oppfylt. Dommen er anket inn for lagmannsretten og dom forventes å foreligge i løpet av 2016.

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-5 Kopi av melding om vedtak

Kopi av meldingen om vedtaket skal sendes til skatteoppkreveren i arbeidsgiverens (hoved)kontorkommune, jf. skattebetalingsloven § 2-1 annet ledd. Når vedtaket omfatter flere kommuner, skal kopi av meldingen sendes til berørte skattekontor og til Skattedirektoratet, jf. § 12-4-7.

Kravene etter forskriftens § 12-4-5 kommer i tillegg til det som følger av § 5-8 [Melding om enkeltvedtak](#).

Melding om vedtaket

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-6 Virkninger av vedtak

Når vedtak om summarisk fellesoppgjør er truffet, bortfaller arbeidsgiverens plikt etter skatteforvaltningsloven § 7-2 til å levere opplysninger om ytelser som omfattes av vedtaket.

Skatteforvaltningsforskriften § 12-4-7 Beregning og fastsetting av krav på skatt og arbeidsgiveravgift

(1) Kopi av skattekontorets vedtak sendes til Skattedirektoratet med anmodning om beregning av fordelingsnøkkel.

(2) Skattedirektoratet utarbeider fordelingsnøkkel som en prosentvis fordeling mellom kommunene, basert på vedkommende arbeidsgivers samlede innberetning av opplysningspliktige ytelser og på de skattekommuner som omfattes av innberetningene, og sender denne til skattekontoret. Den prosentvise fordeling beregnes med en desimal og for hver av de aktuelle skattleggingsperioder.

(3) Skattekontoret fastsetter kravet på skatt etter vedtaket om beregningsgrunnlag og skattesats, jf. § 12-4-3 første ledd bokstav d og e og § 12-4-4. Kravet fordeles pr. kommune, og summeres pr. kommune for alle skattleggingsperioder.

(4) Skattekontoret fastsetter kravet på arbeidsgiveravgift. Avgiften beregnes av beregningsgrunnlaget for hver skattleggingsperiode, jf. § 12-4-3 bokstav d og § 12-4-4. Ved avgiftsberegningen skal avgiftsgrunnlaget fordeles på de ulike avgiftssoner i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme periode fordelt seg.

(5) Skattekontoret oversender de fastsatte krav etter tredje og fjerde ledd til vedkommende skatteoppkrever etter skattebetalingsloven § 2-1.

§ 12-5 Fastsetting for flere skatleggingsperioder under ett

For skattepliktig som har skatleggingsperiode på seks måneder eller kortere, kan fastsetting etter § 12-1 foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skatleggingsperioder

Bestemmelsen viderefører tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 annet ledd som også gjelder skjønnsfastsettelse, og den gjelder generelt. Bestemmelsen viser bare til § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#), men den gjelder også skjønnsfastsettelse fordi § 12-2 [Skjønnsfastsetting](#) ikke er en selvstendig hjemmel for endring. Paragraf 12-2 får anvendelse hvor det foreligger endringsadgang etter § 12-1. En skjønnsfastsettelse må derfor hjemles i §12-1 jf. §12-2. Paragraf 12-5 er mest praktisk ved skjønnsfastsettelse.

I utgangspunktet skal fastsettingen henføres til den skatleggingsperioden fastsettingen er foretatt. Annet punktum fastslår at retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skatleggingsperioder.

Bestemmelsen gjelder skattepliktige som har skatleggingsperiode på seks måneder eller kortere, og innebærer at fastsetting etter § 12-1 kan foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år. Ettårsfristen er ikke til hinder for at det i saker som gjelder formues- og inntektsskatt, der skatleggingsperioden som hovedregel er ett år, treffes vedtak som inneholder endringer for flere perioder (flere år). Det er imidlertid en forutsetning at hver enkelt endring knyttes til en bestemt skatleggingsperiode (et bestemt inntektsår), ikke som en del av en samlet fastsetting for alle periodene i medhold av § 12-5.

§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.

(1) Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skattelegingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10.

(2) Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Vedtak om endring som er truffet i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene. Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.

(3) Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking.

(4) Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av skattegrunnlaget i vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.

Generelt

Fra skattefastsettingsåret 2017 gjelder det en ny felles femårsfrist for endring av skattefastsettelse både til fordel og ulempe for de skattepliktige. Den generelle fristen på fem år gjelder for endring etter lovens § 12-1 Endring av skattefastsetting mv., § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret og § 12-4 Summarisk fellesoppgjør. Endring etter lovens § 12-1 omfatter også skjønnsfastsettelser, som er nærmere omtalt i § 12-2 Skjønnsfastsetting. Paragraf 12-2 er ikke en selvstendig hjemmel for endring. Paragraf 12-2 får anvendelse hvor det foreligger endringsadgang etter §12-1. En skjønnsfastsettelse må derfor hjemles i §12-1 jf. §12-2. Fristene gjelder også når det ikke foreligger noen skattefastsetting etter [Kapittel 9 Fastsetting](#), jf. § 12-1 første ledd annet punktum.

Dette er en betydelig forenkling og samordning av regler om frister for endring av skattefastsettelser. Om skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger har som hovedregel ikke lenger noen betydning for fristens lengde. Spørsmålet blir bare aktuelt dersom tiårsfristen etter annet ledd kommer til anvendelse. Men skattepliktiges for-

Femårsfrist

hold vil ha betydning for hvorvidt en sak bør tas opp til endring eller ikke, jf. § 12-1 annet ledd. De nye fristreglene er en avveining av ulike hensyn. Disse hensynene er det redegjort for i Prop. 38 L punkt 18.8.2. Finansdepartementet anser en generell endringsfrist på fem år som en balansert løsning mellom de motstridende hensynene. Når fristen for egenendring er tre år (for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, svalgårdsskatt og særavgifter) og fristen for å klage er 6 uker, er disse begrunnet i andre forhold enn myndighetenes femårsfrist.

Femårsfristen erstatter to- og tiårsfristene i ligningsloven 1980 og merverdiavgiftsloven, samt tiårsfristen i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Femårsfristen erstatter også treårsfristen i ligningsloven 1980 § 9-6 nr. 2, som gjaldt endring av myndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, på uendret faktisk grunnlag. Femårsfristen skal også gjelde på særavgifts- og motor-kjøretøyavgiftsområdet, hvor det tidligere ikke var noen lovfestede frister.

Det at den lengste fristen som hovedregel kortes ned fra ti til fem år må normalt anses som en fordel for de skattepliktige. Men for skattepliktige som følger ligningsloven i dag, og som har oppfylt opplysningsplikten sin, vil endringen til en felles femårsfrist kunne anses som en ulempe. For de som er skattepliktige etter særavgiftsloven og motor-kjøretøy- og båtavgiftsloven, vil det være en fordel med innføring av bestemte frister for endring.

Endring av fristreglene vil derfor slå forskjellig ut for de ulike skattepliktige. For skattemyndighetene vil også nye fristregler slå forskjellig ut i forhold til muligheten til å endre en skattefastsetting. Dette både i form av utvidelse av enkelte frister, men også i form av forkorting av andre frister.

Det er gitt overgangsregler for endringer til ugunst for den skattepliktige i tilfeller hvor det ikke ville vært adgang til å endre fastsettingen etter fristene i ligningsloven, se § 16-2 **Overgangsbestemmelser**. Skatteforvaltningsloven utvider ikke fristene i disse tilfellene. Overgangsreglene gjelder for skattleggingsperioden 2012-2014. For fastsettinger som gjelder 2015 og senere gjelder fristene i § 12-6 fullt ut.

Avvikende frister

Fristen på ti år i § 12-6 annet ledd er ment å fungere som en sikkerhetsventil for de mest alvorlige tilfellene.

Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet jf. tredje ledd. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjort uten slik overtaking

Lovens kapittel 12 gjelder både endring av ordinære fastsettinger, og myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak. Men det gjelder en kortere frist på fire måneder for skattemyndighetenes omgjøring av tidligere endringsvedtak til ugunst for skattepliktig, der hvor det ikke foreligger nye opplysninger i saken. Dette er en klar innstramming i skattemyndighetenes adgang til å endre tidligere vedtak som er truffet på riktig faktisk grunnlag.

Det er en særskilt frist for endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst, jf. § 12-6 første ledd siste punktum. For endringer til ugunst for den kompensasjonsberettigede skal de alminnelige fristene for endring gjelde. Bakgrunnen for de korte fristene for endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon til gunst for den kompensasjonsberettigede er myndighetenes behov for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som framsettes. Siden kompensasjonsordningen er en utbetalingsordning, er det grunn for strengere frister enn for innbetaling av skatter og avgifter.

Endringsfristen på fem år er i samsvar med den generelle fristen for plikten til å oppbevare regnskapsdokumentasjon, som fra og med 2014 er redusert fra ti til fem år, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 1 til 4.

Forholdet til regnskapsdokumentasjon

Begjæringer fra skattepliktige om å endre et vedtak eller skattemyndighetenes beslutning om en sak skal tas opp til endring kan ikke avvises fordi kravet er foreldet etter foreldelsesloven, da det er kap 12 som uttømmende regulerer endringsadgangen, jf. § 12-6 første ledd.

Forholdet til foreldelsesloven

§ 12-6 første ledd

Lovtekst

Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter kapittel 9, løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10

Første ledd første punktum slår fast hovedregelen om at fristen for å ta opp enhver skattefastsetting til endring er fem år. Enhver skattefastsetting omfatter også fastsettinger etter ligningsloven. Fristen regnes fra utgangen av skattleggingsperioden, som er det året eller den terminen skatten ilegges for, og ikke meldings- eller betalingsfristen. Hvor den skattepliktige har avvikende regnskapsår ved formues- eller inntektsfastsettingen, jf. sktl. § 14-1 tredje ledd, er det utløpet av det avvikende regnskapsåret som er avgjørende.

Friststart

I tilfeller hvor fastsettingen gjelder en kortere skattleggingsperiode enn et år, for eksempel merverdiavgift som fastsettes i tomånedlige terminer, regnes fristen fra utløpet av den enkelte termin. For merverdiavgiftskompensasjon regnes fristen fra utløpet av den enkelte periode, som omfatter to kalendermåneder. Ved fastsettelse etter [§ 12-5 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett](#) må fristen regnes fra utløpet av første ordinære skattleggingsperiode, jf. tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer f.eks. for merverdiavgift, at en samlet fastsettelse for 2016 må foretas innen utløpet av februar 2021.

Overgangs- situasjoner	Spesielt for inntekt og formuesskatt	De nye fristene gjelder fra 1. januar 2017, og fristen på fem år etter første ledd vil dermed gjelde for å ta opp en skattefastsetting etter ligningsloven for inntektsåret 2011 og tidligere. Fristen for å ta opp en sak for inntektsåret 2011 og tidligere vil dermed utløpe 31. desember 2016. Tiårsfristen etter annet ledd vil også gjelde. For inntektsåret 2012 vil femårsfristen utløpe 31. desember 2017. For inntektsåret 2013 vil fristen utløpe 31. desember 2018. For inntektsåret 2014 vil fristen utløpe 31. desember 2019. Når det gjelder endring til ugunst vil den korteste av fristene i ligningsloven 1980 § 9-6 og skatteforvaltningsloven § 12-6 gjelde, men firemånedersregelen i § 12-6 fjerde ledd gjelder ikke, se § 16-2 første ledd annet punktum.
		For inntektsåret 2015 er det ingen overgangsregler, og endringsadgangen fra skattefastsettingsåret 2018 utvides sammenlignet med noen av ligningslovens bestemmelser.
Lang tid/passivitet	Adgang til å foreta en endring før utløpet av 5-årsfristen kan i særlige tilfelle falle bort ved passivitet fra skattemyndighetenes side. Dette gjelder når det går lang tid fra varsel og til det treffes nytt vedtak, se HRD Rt. 1967/581 i Utv. 1967/306. Om tilfeller hvor passivitet ikke ble tillagt avgjørende vekt, se HRD i Utv. 1990/271 (Rt. 1990/189) (Faktum Forlag AS), HRD i Utv. 1992/1103 (Rt. 1992/236) og HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883) (Slørdahl). Se også LRD av 18. november 1996 (Borgarting) i Utv. 1997/74 (Hersløv) og LRD av 29. november 1996 (Gulating) i Utv. 1997/957 (Storheim).	
	I tillegg er kravet til saksbehandlingstid nå lovfestet i § 5-2 første ledd.	
Fastsetninger som får betydning for senere skattefastsetninger	Ved vurderingen om det foreligger endringsadgang må de enkelte skattleggingsperioder som utgangspunkt ses for seg. Dette selv om en skattefastsetting vil være en konsekvens av en skattefastsetting som ble foretatt i en tidligere skattleggingsperiode. Behandlingen i en skattleggingsperiode er ikke bindende for senere skattleggingsperioder. Det kan innenfor fristene i § 12-6 foretas endring av skattefastsettingen for senere år dersom behandlingen f.eks i anskaffelsesåret ikke er i samsvar med loven eller de faktiske forhold. Dette gjelder f.eks. spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart ved skattefastsettingen. Har et driftsmiddel blitt behandlet som avskrivbart da det ble anskaffet, og det senere viser seg at dette var feilaktig, kan skattefastsettingen endres innen femårsfristen slik at avskrivningene faller bort, selv om endringsadgangen er avskåret for anskaffelsesåret. Tilsvarende gjelder hvis driftsmidlet i anskaffelsesåret ble henført til feil avskrivningsgruppe eller kostprisen ble satt for høyt, slik at avskrivningene har blitt høyere enn det som er riktig.	
Frist ved beskatnings- utløsende hendelse	Fristene for endring skal som hovedregel regnes fra utgangen av skattleggingsperioden, jf. første punktum. Annet punktum regulerer fristutgangspunktet i saker hvor fastsettingen skjer som følge av en beskatningsutløsende hendelse og ikke for en bestemt skattleggingsperiode. Fristen starter i slike tilfeller ved utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting løp ut. Eksempler	

på skattearter som omfattes av denne bestemmelsen er artistskatt, som fastsettes når en utenlandsk artist utøver aktivitet i Norge, og kildeskatt for utbytte, som fastsettes i etterkant av tidspunktet for utbytteutdelingen.

Den fristavbrytende handlingen er å ta opp en skattefastsetting til endring. Det er ikke et krav at vedtak foreligger innen fristen slik som det tidligere var på merverdiavgiftsområdet. Hva som skal til for at en sak er tatt opp, kan variere noe etter omstendighetene i den enkelte saken. En uformell meningsutveksling mellom skattekontor og skattepliktig er ikke tilstrekkelig til at saken anses å være «tatt opp». Oversendelse av bokettersynsrapport som inneholder forslag om konkrete endringer av skattefastsettingen vil derimot tilfredsstille kravet. Tas saken opp muntlig, skal dette straks bekreftes skriftlig. Når skattemyndighetene tar initiativ til endringen, for eksempel etter at det har vært kontroll hos den skattepliktige, avbrytes fristen ved at myndighetene varsler den skattepliktige om at fastsettingen, eller en nærmere angitt del av denne, tas opp til endring. Det er ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene har bedt den skattepliktige om å redegjøre for forhold av betydning for fastsettingen.

Er det skattepliktige selv som anmoder om å endre skatteoppgjøret, anses saken tatt opp når han har sendt en henvendelse til skattekontoret om endring av nærmere bestemte spørsmål. Se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 113 flg., HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860) og HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244).

Når endringssak tas opp skal varslingsreglene i skatteforvaltningsloven § 5-6 [Forhåndsvarsling](#) følges.

Tredje punktum viderefører gjeldende rett etter merverdiavgiftskompensasjonsloven for endringer til gunst for den skattepliktige. Det innebærer at skattefastsettingen ikke kan tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10, hvor foreldelsesfristene for å sette frem krav om kompensasjon er regulert. For kommuner og fylkeskommuner er fristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode, jf. § 10 annet ledd. Oppgavefristen er som hovedregel en måned og ti dager etter utløpet av perioden. For øvrige virksomheter som nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2, er den endelige fristen for å sette frem krav sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10 første ledd. Det følger videre av bestemmelsens tredje ledd at foreldelsesfristen etter første og annet ledd begynner å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapsystemet.

De nye fristene gjøres gjeldende for endringssaker som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse, jf. § 16-2 [første ledd](#).

Den fristavbrytende handlingen

Merverdiavgiftskompensasjon

§ 12-6 annet ledd

Lovtekst

Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Vedtak om endring som er truffet i medhold av tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon for brudd på de nevnte bestemmelsene. Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.

Tiårsfrist

Annet ledd første punktum fastsetter unntak fra femårsfristen dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. Dette gjelder forsettlig skattesvik og grovt uaktsomt skattesvik. Endring kan da foretas i ti år. Den utvidede endringsadgangen omfatter bare de delene av skattefastsettingen (de forhold) som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om/det som sanksjoneres.

Annet ledd annet punktum bestemmer at en fastsetting som foretas i medhold av første punktum faller bort dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon. For vedtak om skjerpet tilleggsskatt er det uten betydning om opphevingen skyldes at vedtaket gjøres om ved et forvaltningsvedtak eller en domstolsavgjørelse. At endringen «bortfaller» innebærer at fastsettingen blir slik den ville vært dersom vedtaket ikke hadde blitt truffet.

Et vedtak som gjelder flere skattleggingsperioder, kan både inneholde endringer for perioder som ligger innenfor og utenfor den ordinære femårsfristen som følger av første ledd. Lovens § 12-6 annet ledd annet punktum regulerer bare hva som skal skje med endringene for perioder som ligger mer enn fem år tilbake i tid, dersom vilkårene i annet ledd første punktum ikke er oppfylt. Den delen av et vedtak som gjelder skattefastsettinger innenfor femårsfristen, vil kunne bli stående selv om den skattepliktige ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt eller straffes. Dette skyldes at det for endringer innenfor femårsfristen er tilstrekkelig at grunnvilkåret i § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#), henholdsvis at fastsettingen er uriktig eller at det ikke foreligger noen fastsetting, er oppfylt. Det er ikke et nødvendig vilkår for endring at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller har utvist den skyld som kreves for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt eller straff.

Endringsfristen på ti år etter lovens § 12-6 annet ledd er ment som en sikkerhetsventil mot de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelser. Utvidet endringsfrist er en konsekvens av at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Vilårene for å illegge skjerpet tilleggsskatt etter lovens § 14-6 [Skjerpet tilleggsskatt](#) er strenge. Skjerpet tilleggsskatt skal være et substitutt for straffefølgning, og er ikke noen ordinær reaksjon. For en nærmere omtale av skjerpet tilleggsskatt, se § 14-6 [Skjerpet tilleggsskatt](#). Beviskravene for skjerpet tilleggsskatt må være oppfylt for at tiårsfristen skal komme til anvendelse.

Unntaket for tilleggsskatt i tilfeller hvor den skattepliktige retter frivillig eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt, er videreført i skatteforvaltningsloven, jf. § 14-4 første ledd bokstav d. Vilåårene for skjerpel tilleggsskatt eller straff vil normalt være oppfylt i saker med frivillig retting. De hensynene som begrunner en tirsfrist i § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting og det kunne vært ilagt skjerpel tilleggsskatt uten frivillig retting. Tiårsfristen gjelder dermed i disse tilfellene. De alminnelige vilåårene for endring kommer til anvendelse, jf. § 12-1 Endring av skattefastsetting mv.

Frivillig retting

§ 12-6 tredje ledd

Lovtekst

Etter den skattepliktiges død kan sak om endring innenfor fristene i første og annet ledd, tas opp senest to år etter dødsfallet. Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjrt uten slik overtaking.

Tredje ledd viderefører ligningsloven 1980 § 9-6 nr. 4, og gjelder generelt. Bestemmelsen slår fast at en skattefastsetting ikke kan tas opp til endring mer enn to år etter den skattepliktiges død.

Den skattepliktige er død

Dersom toårsfristen løper ut etter den generelle fristen på fem eller ti år, er det den generelle fristen som setter grense for hvor lenge fastsettingen kan tas opp til endring. Toårsfristen i tredje ledd kan dermed ikke utvide endringsadgangen som følger av første eller annet ledd.

Toårsfristen gjelder ikke så lenge boet verken er overtatt av selvskiftende arvinger eller er endelig oppgjrt uten slik overtaking. Overtas boet av gjenlevende ektefelle eller samboer i uskifte, fr toårsfristen således ikke anvendelse. I praksis er det lagt til grunn at toårsfristen også fr anvendelse hvor en enearving har overtatt boet udelte.

§ 12-6 fjerde ledd

Lovtekst

Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, må sak om endring av skattegrunnlaget i vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 tas opp senest fire måneder etter vedtakstidspunktet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige. Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tredje ledd.

Det følger av § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. at skattemyndighetene kan behandle et endringsspørsmål flere ganger og omgjøre et vedtak i endringssak innenfor fristene, dersom det er nødvendig for at fastsettingen skal bli korrekt. Hensynet til den skattepliktige tilsier at adgangen til å omgjøre et endringsvedtak til ugunst begrenses, dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var riktig og fullstendig. Skattemyndighetenes adgang til å endre sin rettsanvendelse eller fastsetting er nå snevrere enn det som fulgte av ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen setter store krav til at vedtakene blir riktige første gang,

og dette bør også få konsekvenser for kvalitetssikringen av endringsvedtak av betydning.

Firemånedersfristen gjelder ikke for vedtak som er fattet før 1. januar 2017, da dette ikke er vedtak etter § 12-1. Fristen vil imidlertid gjelde for et endringsvedtak som er fattet etter 1. januar 2017, da dette er et vedtak etter § 12-1.

Omgjøring av endringsvedtak etter kap. 12

Fjerde ledd gjelder bare ved omgjøring av skattegrunnlaget i et vedtak som myndighetene har truffet etter lovens kapittel 12. Bestemmelsen gjelder ikke nemndsvedtak fordi nemdene uansett ikke har kompetanse til å gjøre om egne vedtak uten at det foreligger nye opplysninger, se § 13-9 *Endring av klagenemndenes avgjørelser*. Første punktum slår fast at skattemyndighetene må ta opp en slik sak til endring senest fire måneder etter at vedtaket ble truffet dersom endringen er til ugunst for den skattepliktige, med mindre det foreligger nye opplysninger i saken. Med nye opplysninger menes nye faktiske opplysninger som er rettslig relevant for avgjørelsen. Nytt faktum står i motsetning til endret rettsoppfatning. Såkalte prejudisielle rettsforhold, dvs. rettsforhold utenfor skattelovgivningen, anses som faktum i denne forbindelse. Dette kan f.eks. gjelde spørsmål om hvem som privatrettslig er eier av en eiendom. Hvis skattekontoret ved den første avgjørelsen bygde på feilaktige forutsetninger mht. slike rettsforhold, gjelder de ordinære fristene. Spørsmålet om en skatteregel får anvendelse på forholdet er imidlertid ikke et prejudisielt rettsforhold, selv om den aktuelle skatteregelen også har et underliggende privatrettslig forhold. Spørsmålet om det foreligger en realisasjon etter sktl. § 9-2 er f.eks. et skatterettslig spørsmål. Se f.eks. HRD av 10. mars 2011 i Utv. 2011/787 (HRD. Rt. 2011/340) (Skåland). Vurderingen av hvorvidt et tap skal vurderes som tap på fordring eller tap av annen karakter, er et rent skatterettslig spørsmål som beror på en tolkning av sktl. § 6-1 og § 6-2 annet ledd. Dette ble ansett som «anvendelse av skattelovgivningen» i forhold til lignl. § 9-6 nr. 2. Se også LRD av 27. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/226. Ved vurdering av når innvinning av en aksjegevinst fant sted hadde ligningskontoret bygget på feil rettsanvendelse og ikke et uriktig eller ufullstendig faktum.

Dersom fristen på fire måneder løper ut etter utløpet av de ordinære fristene som følger av første til tredje ledd, følger det av annet punktum at de ordinære fristene setter grense for endringsadgangen.

Den fristavbrytende handlingen er også her å «ta opp» saken, se kommentarene til første ledd. Firemånedersfristen gjelder ikke for endring av feil i andre deler av skattefastsettingen enn de forholdene som var til behandling i vedtaket som omgjøres. Slike endringer kan dermed gjennomføres innenfor de alminnelige fristene i § 12-6 første til tredje ledd, selv om skattemyndighetene ikke har mottatt nye opplysninger.

§ 12-7 Utsatt friststart

Når skattelovgivningen foreskriver endring av skattefastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, regnes fristene etter § 12-6 fra utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 9-6 nr. 7 med enkelte språklige endringer. Utgangspunktet for fristene etter § 12-6 forskyves i tid når skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. Fristen starter i slike tilfeller å løpe ved utgangen av det kalenderåret vilkårene for endring ble oppfylt. Dette gjelder f.eks. hvor det er krevd betinget skattefritak og reinvesteringsplikten ikke oppfylles. Femårsfristen løper da fra utløpet av det år fristen for reinvestering gikk ut.

Summering av akkumulerte underskudd til fremføring regnes i denne sammenheng ikke som en del av skattefastsettingen. Oppretting av slik summeringsfeil kan derfor gjøres uten hinder av fristene i § 12-6. Se LRD av 30. august 2004 (Agder) i Utv. 2004/886.

§ 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring

Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

- a) når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- b) som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der den skattepliktige er part
- c) når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting

Generelt

I visse tilfeller gjelder det ingen frister for endring av fastsettinger. Tidligere frister på et år i forbindelse med søksmål er ikke videreført. Det gjelder i likhet med tidligere heller ikke noen frist i sak som skal endres etter uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Se § 13-9 annet ledd. Det gjelder heller ikke lenger noen frist for endring når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting.

§ 12-8 første ledd

Det er tre tilfeller hvor fristene i § 12-6 ikke er til hinder for at en skattefastsetting kan tas opp til endring.

§ 12-8 første ledd bokstav a

Lovtekst

Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring

- a) når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål

Bokstav a fastsetter at fristene i § 12-6 ikke skal være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-6 nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftsloven § 18-4 femte ledd, med unntak av at det etter skatteforvaltningsloven ikke foreslås å gjelde noen ettårsfrist for gjennomføring av endringen. Ordlyden «utfallet av et søksmål» er valgt for å understreke at endring som følger av utenrettslige forlik også omfattes av bestemmelsen. Om rekkevidden av utfallet av et søksmål, se nærmere § 12-1 tredje ledd bokstav a.

Selv om det ikke gjelder noen frist for når skattekontoret må ta opp spørsmålet om endring, bør saken tas opp så raskt som mulig etter at en skattefastsetting er opphevet.

Om skattekontorets plikt til å ta opp skattefastsetting til endring når endring følger av, eller forutsettes av utfallet av et søksmål se [§ 12-1 tredje ledd bokstav a](#).

§ 12-8 første ledd bokstav b

Lovtekst

- Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring
- b) som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der den skattepliktige er part

Ifølge bokstav b skal endringsfristene i § 12-6 heller ikke være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen skjer som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i en sak der den skattepliktige er part. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 9-6 nr. 5 bokstav d og gjelder nå generelt. Dette gjelder både i saker der Sivilombudsmannen har kommet med en konkret anbefaling om at skattefastsettingen bør endres, og i saker der ombudsmannen anmoder skattemyndighetene om å behandle saken på nytt uten å gi uttrykk for hva resultatet bør bli. Der Sivilombudsmannens uttalelse tas til følge, vil det måtte fattes vedtak i endringssak. Blir utfallet av vurderingen at skattefastsettingen ikke endres, skal den skattepliktige underrettes.

§ 12-8 første ledd bokstav c

Lovtekst

- Fristene i § 12-6 er ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring
- c) når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting

Bokstav c er ny, og bestemmer at fristene i § 12-6 ikke er til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting. Bestemmelsen er ment som en snever unntaksregel, og den har sin bakgrunn i at Skatteetaten de senere årene har sett flere tilfeller hvor skjønnsfastsettinger har blitt uriktige som følge av at den skattepliktige av ulike årsaker ikke har vært i stand til å ivareta sine interesser som følge av en vanskelig livssituasjon. Det er viktig at det er mulig å rydde opp i slike saker, slik at den skattepliktige kan komme videre. Det er også uheldig om Skatteetaten blir pålagt å følge opp urimelige skjønn i tilfeller hvor den skattepliktige ikke har hatt mulighet til å ivareta sine egne interesser. I enkelte tilfeller viser det seg at forholdene ligger så langt tilbake i tid at det er vanskelig å hjelpe de skattepliktige innenfor endringsfristene.

Bestemmelsen gjelder både skjønnsfastsettelse og ordinære fastsettelse.

Den uriktige fastsettingen må skyldes vanskelige livsforhold. Det er ikke tilstrekkelig at den skattepliktige har det vanskelig hvis den uriktige fastsettingen ikke har noen sammenheng med dette.

Det er tilstrekkelig at det er «klart» at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting. Det er dermed ikke noe vilkår at årsakssammenhengen er åpenbar.

§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter

Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Bestemmelsen er en videreføring av Petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første ledd.

Etter bestemmelsen avgjør Oljeskattekontoret med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd. Ordningen med Oljeskattenemnda som skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet ble opphevet med virkning fra 1. juli 2015, og nemndas oppgaver ble overført til Oljeskattekontoret. Bestemmelsen er i tråd med dette.

§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven

Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven.

Bestemmelsen er et unntak fra prinsippet om at endringsvedtak bare kan treffes overfor den som skattefastsettingen gjelder.

Bestemmelsen er ny. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter artistskatteloven, svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven. Dette er et unntak fra ordningen med at endringsvedtak kun kan treffes overfor den skattepliktige som skattefastsettingen gjelder.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at de trekkpliktige kan stilles til ansvar for manglende innbetalt skatt, jf. artistskatteloven § 7 femte ledd og svalbardskatteloven § 5-2 sjette ledd.

§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting

(1) Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom

- a) endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser
- b) underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende, og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort eller
- c) vedtaket må anses ugyldig.

(2) Foreligger vilkårene etter første ledd, kan vedtaket endres også av klageinstansen eller av annet overordnet organ.

(3) Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet endre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og melding om at vedtaket er omgjort må sendes vedkommende innen tre måneder etter samme tidspunkt. Gjelder det overprøving av vedtak i klagesak, må melding om at vedtaket er omgjort likevel sendes vedkommende innen tre uker.

(4) De begrensningene i adgangen til å endre et vedtak uten at det er påklaget som er forutsatt ellers i denne bestemmelsen, gjelder ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 12-11 har regler om skattemyndighetenes adgang til å endre andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting uten at de er påklaget. Tidligere fulgte dette av forvaltningsloven § 35 for de skatteartene som fulgte forvaltningsloven. I tillegg var det i mange tilfeller gitt egne regler i særlovgivningen om omgjøring av vedtak om fastsetting av skatt eller avgift, jf. eksempelvis tidligere merverdiavgiftsloven § 18-4. Ligningsloven 1980 hadde ikke generelle bestemmelser om endring av andre vedtak enn ligningsvedtak uten klage.

Bestemmelsen i § 12-11 gjelder bare vedtak som er bestemmende for rettigheter og plikter for en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Om begrepet enkeltvedtak, se [§ 1-2 første ledd bokstav d](#).

Hvilke vedtak

Bestemmelsen gjelder andre enkeltvedtak enn skattefastsetting. Eksempler på dette er avgjørelser om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter [§ 14-1 Tvangsmulkt](#) og [§ 14-7 Overtredelsesgebyr](#). Et varsel om tvangs-

mulkt etter § 14-1 første ledd er et enkeltvedtak fordi tvangsmulkten begynner å løpe umiddelbart dersom opplysningene ikke er gitt innen den nye fristen. Det treffes ikke et nytt vedtak fra skattemyndighetenes side og vedtaket er dermed et såkalt betinget vedtak.

Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr kan rette seg mot tredjeparter, noe som i seg selv medfører at det ikke dreier seg om vedtak om fastsetting. Også når slike avgjørelser retter seg mot skattepliktige, følger det imidlertid av avgjørelsens art at de ikke er fastsettingsvedtak. Avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr regulerer ikke direkte det materielle innholdet i en skatteforpliktelse, men er administrative reaksjonsformer mot skattepliktige og tredjeparter ved blant annet manglende levering av opplysninger eller unnlatelse av å medvirke til kontroll.

Vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er ikke vedtak om skattefastsetting ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for den enkelte termin. I § 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret er det imidlertid en bestemmelse som fastsetter at vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret skal behandles etter bestemmelsene som gjelder for fastsettingsvedtak når det samtidig er truffet vedtak om endring av fastsettingen etter § 12-1. Hvorvidt det samtidig er truffet fastsettingsvedtak vil derfor være avgjørende for hvilken endringshjemmel som kan brukes.

I forvaltningsloven § 2 tredje ledd er det presisert at avgjørelser som gjelder avvisning av en sak eller bruk av særlige tvangsmidler for å få gjennomført et vedtak, også skal regnes som enkeltvedtak. Slike avgjørelser er også ment å være enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven, og kan dermed endres med hjemmel i § 12-11.

Prosessledende avgjørelser er ikke enkeltvedtak, og kan ikke endres med hjemmel i § 12-11. Enkeltvedtak er i § 1-2 første ledd bokstav d definert som en avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av denne loven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Prosessledende avgjørelser er derimot ikke enkeltvedtak. Dette er avgjørelser/beslutninger som treffes under behandlingen av en sak som skal kunne ut i et enkeltvedtak. Disse avgjørelsene har bare betydning for selve saksbehandlingen, men avslutter ikke saken. Eksempler på prosessledende avgjørelser er beslutninger knyttet til vurdering av habilitet jf. **Kapittel 4 Habilitet** og beslutninger om utsatt iverksettelse inntil klagen er ferdigbehandlet jf. forvaltningsloven, § 42. Det er ikke klagerett på slike avgjørelser.

Saksstyrende avgjørelser er et annet begrep for prosessledende avgjørelser.

Dersom vedtaket er påklaget skal det behandles etter klagereglene i kap. 13. Dersom en klage er kommet inn for sent, men innen ett år etter at vedtaket ble fattet, må det vurderes om det skal gis oppreisning for klagefristen, se § 13-4 tredje ledd. Dersom det gis oppreisning behand-

Forholdet til klage

les klagen etter klagereglene i kap. 13. Dersom det ikke gis oppreisning må det vurderes om vedtaket skal endres etter § 12-11. Det følger av § 13-4 tredje ledd annet punktum at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble fattet. En slik klage må derfor behandles som en anmodning om å ta opp en sak etter eget tiltak etter reglene **Kapittel 12 Endring uten klage**. Det er ikke klagerett på beslutningen om ikke å ta opp en sak til behandling av eget tiltak. Skattepliktige skal varsles om resultatet av vurderingen og at det ikke er klagerett på denne beslutningen.

Første, annet og tredje ledd tilsvarer forvaltningsloven § 35 første, annet og tredje ledd. Begrepet «klageinstans» er ment å ha samme betydning som i skatteforvaltningslovens kapittel om klage, jf. § 13-3 **Klageinstans**.

Fjerde ledd tilsvarer forvaltningsloven § 35 femte ledd.

§ 12-11 første ledd

Dersom en endring ikke er til skade for noen, vedtaket man ønsker å endre ikke er gjort kjent for partene eller vedtaket må anses ugyldig, står man relativt fritt til å endre. Dette begrunnes med at skattepliktige enten ikke har noen interesse av å motsette seg en endring eller at hensynene til den skattepliktige må vike for andre hensyn.

§ 12-11 første ledd bokstav a

Lovtekst

Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom:

- a) endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser

Det første alternative vilkåret er at endringen ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot, eller ellers direkte tilgodeser. Dersom dette vilkåret er oppfylt står skattemyndighetene fritt til å endre til gunst for skattepliktige dersom man finner grunn til det. Dersom endringsvedtaket er til skade må et av de andre alternative vilkårene være oppfylt. Det gjelder ingen tidsfrist for omgjøringsadgangen, men tidsforløpet vil være et moment i vurderingen av om endring skal foretas.

Justisdepartementet har tidligere fastslått at ikke enhver part eller enhver med rettslig klageinteresse er vernet etter bestemmelsen.

§ 12-11 første ledd bokstav b

Lovtekst

Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom:

- b) underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende, og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort

Bestemmelsen har sin praktiske betydning ved omgjøring til skade. Underretningen anses kommet frem når vedtaket blir lagt i postkassen eller i postboksen eller gjort tilgjengelig i Altinn for den skattepliktige.

§ 12-11 første ledd bokstav c

Lovtekst

Andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting kan endres av det organet som har truffet vedtaket, uten at det er påklaget dersom:

c) vedtaket må anses ugyldig

Ugyldige vedtak kan omgjøres også når omgjøringen er til skade, men dette er et vesentlig moment ved vurderingen av om vedtaket skal omgjøres. Tidspunktet vil stå sentralt i vurderingen av om vedtaket skal omgjøres. Også partens eget forhold vil være relevant ved vurderingen. I § 5-10 [Virkning av saksbehandlingsfeil](#) heter det at vedtaket likevel blir gyldig «når det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold». Dette betyr ikke det samme som at vedtaket er ugyldig dersom feilen har virket bestemmende inn på vedtakets innhold.

Et viktig skille går mellom det en kaller innholdsmangler og tilblivel-sesmangler. Dersom skattemyndighetene ikke har hatt materiell kompetanse til å treffe et vedtak med det aktuelle innholdet (vedtaket er i strid med loven), vil vedtaket som hovedregel være ugyldig.

Et vedtak kan være ugyldig fordi det lider av saksbehandlingsfeil. Dersom et vedtak fremtrer som påfallende, urimelig e.l., kan selv mindre saksbehandlingsfeil føre til ugyldighet. Jo grovere saksbehandlingsfeilen er og jo mer inngripende vedtaket er, desto større grunn er det til å anse en feil som så vesentlig at vedtaket blir ugyldig.

Feil som veldig lett vil medføre ugyldighet er inhabilitet, jf. [Kapittel 4 Habilitet](#). Det samme vil være tilfellet for manglende forhåndsvarsling (manglende kontradiksjon), jf. [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#).

§ 12-11 annet ledd

Lovtekst

Foreligger vilkårene etter første ledd, kan vedtaket endres også av klageinstansen eller av annet overordnet organ

Mens første ledd gir førsteinstansen kompetanse til å omgjøre sitt eget vedtak, følger det av annet ledd at klageinstansen eller annet overordnet organ kan omgjøre et underordnet organs vedtak på det samme grunnlaget som organet selv.

§ 12-11 tredje ledd

Lovtekst

Dersom hensynet til andre privatpersoner eller offentlige interesser tilsier det, kan klageinstans eller overordnet myndighet endre underordnet organs vedtak til skade for den vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser, selv om vilkårene etter første ledd bokstav b eller c ikke er oppfylt. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd, må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at det ble sendt melding om vedtaket, og melding om at vedtaket er omgjort må sendes vedkommende innen tre måneder etter samme tidspunkt. Gjelder det overprøving av vedtak i klagesak, må melding om at vedtaket er omgjort likevel sendes vedkommende innen tre uker

Ugyldige vedtak

Tredje ledd gir klageinstansen eller annet overordnet organ en mer vidtgående endringsrett enn det skattekontoret som har truffet vedtaket i første instans har. Bestemmelsen gjelder omgjøring til skade også når vilkårene etter bokstav b eller c ikke er oppfylt. Omgjøring kan altså skje selv om den skattepliktige er underrettet og/eller vedtaket er gyldig. Melding om at vedtaket vil bli overprøvd må i så fall sendes vedkommende innen tre uker etter at melding om vedtaket ble sendt. Videre må melding om at vedtaket er omgjort sendes innen tre måneder, eller innen tre uker dersom det gjelder overprøving av vedtak i klagesak.

Bestemmelsen supplerer de ulovfestede reglene som følger av fjerde ledd.

Tidsfristene er absolutte.

§ 12-11 fjerde ledd

Lovtekst

De begrensningene i adgangen til å endre et vedtak uten at det er påklaget som er forutsatt ellers i denne bestemmelsen, gjelder ikke når endringsadgangen følger av annen lov, av vedtaket selv eller av alminnelige forvaltningsrettslige regler

Bestemmelsen inneholder særregler om endring når vilkårene i første, annet og tredje ledd ikke er oppfylte. Et eksempel på dette kan være dersom vedtaket selv tar nødvendige forbehold om omgjøring og disse forbeholdene er gyldige. Når det gjelder alminnelige forvaltningsrettslige regler som kan begrunne en omgjøring vil følgende momenter være relevante:

- Hensynet til den private part målt mot de offentlige interesser som er aktuelle.
- Det må være en klassifisert interesseovervekt for de hensyn som taler for omgjøring.
- Endring i faktiske forhold kan begrunne en omgjøring.

Kapittel 13

Klage

Kapittel 13 inneholder bestemmelser om klage over enkeltvedtak. Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti. I de tilfeller skattemyndighetene har truffet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som traff vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken. Retten til klagebehandling forutsetter at det er klaget innen fristen, samt at krav til form og innhold er overholdt.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at «den vedtaket retter seg mot» kan klage. I tillegg kan den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» klage over vedtak om skattefastsetting.

Klagefristen er seks uker. Bestemmelsene om hvilke krav som stilles til klagen, om saksforberedelse og klageinstansens myndighet mv. er utformet etter mønster av forvaltningsloven §§ 29 flg. og tilsvarende regler i ligningsloven.

Klagen skal etter lovens hovedregel avgjøres av det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet det påklagede vedtaket. Nemndsordningen på skatteområdet videreføres i skatteforvaltningsloven. Fra 1. juli 2016 ble det innført en ny klagenemndsordning på skatteområdet. Det ble opprettet en landsdekkende nemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt mv. og merverdiavgift. Den nye Skatteklagenemnda erstatter de tidligere fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, samt Klagenemnda for merverdiavgift. Riksskattenemnda er avviklet.

Kapittel 13 regulerer hvilke klagesaker Skatteklagenemnda og de øvrige nemndene skal behandle, og hvilken kompetanse de har i hver enkelt sak. Skatteforvaltningsloven har regler om oppnevning av nemnsmedlemmer, utelukkingsgrunner, sammensetning av nemndene, organisering av arbeidet, nemndenes uavhengige stilling og forbud mot samtidige verv, se [Kapittel 2 Skattemyndigheter](#).

§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett

(1) Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.

(2) Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt

- a) når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
- b) når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- c) når Kongen vil være klageinstans
- d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

Generelt

Bestemmelsen er i hovedsak utformet etter forvaltningsloven § 28. Klageretten i skatteforvaltningsloven kapittel 13 gjelder enkeltvedtak, jf. § 1-2 første ledd bokstav d. Klagerett har den som er direkte berørt av vedtaket. Nytt i bestemmelsen er lovfesting av at også den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt kan klage.

§ 13-1 første ledd

Lovtekst

Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.

Hva kan påklages

Første ledd første punktum fastsetter at det er klagerett på «enkeltvedtak». Med enkeltvedtak menes en avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i medhold av skatteforvaltningsloven og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, se § 1-2 første ledd bokstav d.

Fastsetting

Vedtak om skattefastsetting er en gruppe enkeltvedtak. På grunn av at prinsippet om selvfastsetting nå gjelder, er det viktig å skille mellom fastsetting gjennomført av skattepliktige selv etter [Kapittel 9 Fastsetting](#), og enkeltvedtak om fastsetting fra myndighetenes side. Det er ikke klagerett etter kapittel 13 på fastsetting eller beregning av skatt som den skattepliktige selv har gjennomført i medhold av [§ 9-1 første ledd](#) og [§ 9-2 første ledd](#). Endring av slike fastsettinger reguleres i [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#), som avgjør i hvilken grad den skattepliktige kan gjennomføre egenendringer.

Med enkeltvedtak om skattefastsetting fra myndighetenes side menes både avgjørelser under den ordinære skattefastsettingen (fastsetting av grunnlaget motorkjøretøyavgifter etter [§ 9-1 annet ledd](#) og beregningen av formues- og inntektsskatt mv. etter [§ 9-2 tredje ledd](#)), og vedtak

om endring av skattefastsetting etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Nærmere om klageinstans i de enkelte tilfeller, se [§ 13-3 Klageinstans](#).

Lovens [Kapittel 13 Klage](#) er gitt tilsvarende anvendelse ved klage over enkelte andre avgjørelser etter loven hvor klageadgangen er regulert særskilt i de enkelte bestemmelsene, jf. skatteforvaltningsloven [§ 5-4 åttende ledd](#), [§ 5-9 fjerde ledd](#), [§ 6-2 første ledd](#) og [§ 11-4 første ledd](#).

Spesielt for skatt på inntekt og formue

Ordinær fastsetting skjer ved at den skattepliktige leverer grunnlag for fastsetting i skattemelding. Slik fastsetting innebærer ikke et vedtak fra skattemyndighetenes side, og det foreligger dermed ikke klageadgang. I stedet har den skattepliktige adgang til å endre sitt eget fastsettelsesgrunnlag ved endringsmelding, se [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#) I tillegg til skattepliktiges egen endringsadgang, kan skattemyndighetene endre den ordinære fastsettingen etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Dette kapitlet gir skattemyndighetene adgang til å endre fastsettingen uten at den er påklaget. Dersom skattemyndigheten tar en sak opp til endring etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#), kan vedtak som følge av dette påklages etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Skattepliktige har rett til å klage over skattekontorets vedtak i endringssak etter skatteforvaltningsloven [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Dette innebærer en rett til å klage over de fastsettinger eller manglende fastsettinger og skatteberegninger som er foretatt i endringssaken. Forhold som ikke omfattes av endringssaken kan skattepliktige selv endre i medhold av [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#)

Utenlandsk aksjonær som skal betale kildeskatt av utdelt utbytte etter skatteloven [§ 10-13](#), har klagerett. Kildeskatten fastsettes ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten. De alminnelige reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at fastsettingen er uriktig, og endringsvedtak vil rettes mot aksjonæren. Aksjonæren vil da kunne påklage vedtaket etter [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#).

Skattepliktige kan påklage skattekontorets avgjørelse av spørsmål om dekning av sakskostnader etter de alminnelige reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Skattepliktige kan klage over vedtak om fastsetting av arbeidsgiveravgift etter de alminnelige reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Avgjørelse om betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse etter [§ 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv.](#) – lempning kan påklages etter de alminnelige reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Spesielt for merverdiavgift

Skattepliktige fastsetter grunnlag for merverdiavgift ved skattemelding, og beregner merverdiavgiften selv, se [§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget](#) og [§ 9-2 Beregning av skatt](#). Skattepliktige kan endre tidligere innsendte opplysninger ved å levere endringsmelding etter [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#) I de tilfeller merverdiavgiften ikke blir fastsatt i tråd med skattepliktiges skattemeldinger, anses det å foreligge enkeltvedtak etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) og [§ 12-2 Skjønnsfastsetting](#) som kan påklages. Det utgjør også et enkeltvedtak dersom tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven [§ 11-5](#) nektes anvist til utbetaling.

Skattemyndighetens vedtak i skjønnsaker (jf. [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#) og [Kapittel 12 Endring uten klage](#)), og i saker om tilleggs-skatt ([§ 14-3 Tilleggsskatt m.v.](#)), kan påklages. Også de tilfeller hvor det ikke er utøvet noe

Avgjørelser etter særregler

Fastsetting

Vedtak i endringssak

Kildeskatt

Sakskostnader

Arbeidsgiveravgift

Lempning

Fastsettingssaker

skjønn i vanlig forstand, men etterberegningen gjelder en bestemt inngående faktura eller en eksakt bokført omsetning som avgiftsmessig er behandlet feil, kan behandles av nemnda. Det samme gjelder vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret når det samtidig klages over vedtak etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

Ansvar etter skattebetalingsloven

Vedtak etter skattebetalingsloven § 16-50 om kjøpers medansvar for merverdiavgift som selger har unndratt, kan påklages. Dette gjelder dersom vederlaget overstiger 10 000 kroner og ikke er betalt via bank, jf. forskrift til skattebetalingsloven § 16-50-7.

Forvaltningsklager o.l.

Vedtak om endring uten klage etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) kan påklages. Videre er det klagerett på:

- vedtak om helt eller delvis avslag på tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6,
- vedtak om sakskostnader,
- vedtak om avvikende avgiftsterminer etter skatteforvaltningsforskriften § 8-3-8,
- pålegg om å gi opplysninger etter [Kapittel 10 Kontroll](#) og bokføringspålegg etter [§ 11-1 Pålegg om bokføring](#)
- vedtak om tvangsmulkt etter [§ 14-1 Tvangsmulkt](#).

Hvem som har klagerett

Det er «den vedtaket retter seg mot» som har klagerett. I tillegg har den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» klagerett over fastsettingsvedtak. Dette innebærer at tredjeparter som er endelig ansvarlige for skatten, også har rett til å klage over vedtak om skattefastsetting for den skattepliktige. Hvorvidt en tredjepart har et solidaransvar, beror på en tolkning av de ulike bestemmelsene om solidaransvar i skattelovgivningen.

Den vedtaket retter seg mot

Begrepet «den vedtaket retter seg mot» skal tolkes snevert. Det er normalt den vedtaket retter seg mot som pålegges rettigheter og plikter. Det må også antas at den vedtaket retter seg mot er best egnet til å vurdere om avgjørelsen er riktig, og om det er behov for å påklage den.

Det skal svært mye til før andre enn den skattepliktige selv, eller en tredjepart dersom det er tale om et enkeltvedtak rettet mot en annen enn den skattepliktige, omfattes av dette alternativet. Fra praksis på avgiftsområdet finnes det få eksempler på at tredjeparter har blitt ansett som part etter forvaltningsloven § 28 som følge av at vedtaket retter seg mot dem. Skattemyndighetene kan gjøre trekkpliktige etter artistskatteloven og svalbardskatteloven til part i saker om skattefastsettingen til den skattepliktige, se [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayenskatteloven](#). Den trekkpliktige vil ha klagerett fordi vedtaket retter seg mot vedkommende.

Tredjeparter kan i visse tilfeller ha så sterke interesser i en sak at de etter forvaltningsloven har klagerett på et vedtak. På merverdiavgiftsområdet har spørsmålet kommet på spissen i saker der tredjeparter gjøres ansvarlige for avgiftsforpliktelsen til et avgiftssubjekt. En fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd får ikke et eget organisasjonsnummer, men velger selv hvilket av de fellesregistrerte selskapene som skal være representant, og dermed den som formelt

sett er den skattepliktige. I HRD Rt. 2013/858 (Telenor Eiendom) ble et selskap som inngikk i en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gitt adgang til å reise sak om gyldigheten av et etterberegningssvedtak som var rettet mot den fellesregistrerte enheten, og ikke mot selskapet selv. Høyesterett la vekt på at vedtaket gjaldt selskapets egen omsetning, og at det var dette selskapet som skulle belastes avgiften etter de underliggende privatrettslige reglene om forholdet mellom enhetene som inngikk i fellesregistreringen. Dommen gjelder spørsmålet om søksmålskompetanse, men får betydning også ved tolkning av begrepet «rettslig klageinteresse» i forvaltningsloven. Dommen får betydning for spørsmålet om klage- og søksmålskompetanse i saker der tredjeparter på andre rettslige grunnlag enn reglene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd, gjøres ansvarlig for betaling av den skattepliktiges skatt. Lovteksten innebærer at tredjeparter får en noe videre klageadgang enn det som gjaldt før skatteforvaltningslovens ikrafttredelse.

Hvorvidt en tredjepart er «ansvarlig» for den skattepliktiges skatt, beror på en tolkning av ansvarsreglene som finnes ellers i skattelovgivningen. Skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14 og §§ 16-30 til 16-50 har en samling av ansvarsregler som vil gi tredjeparter klagerett etter skatteforvaltningsloven. Det finnes i tillegg enkelte bestemmelser om solidaransvar andre steder i skatteregelveverket, jf. for eksempel merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd. Se også skattebetalingshåndboken kapittel 16.

Den som er endelig ansvarlig for skatten

Vilkåret om at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, innebærer at tredjeparten ikke vil ha klagerett dersom vedkommende har et regresskrav mot andre tredjeparter etter å ha betalt skattekravet. Dette betyr at det ikke er tilstrekkelig for klagerett at et subjekt er solidarisk ansvarlig for skatten. Det kreves i tillegg at man ikke kan kreve at andre subjekter skal belastes skatten. I tilfeller med fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd vil det eksempelvis være det selskapet som skal belastes skatten etter de underliggende privatrettslige reglene, som kan klage i tillegg til den skattepliktige selv (det selskapet som representerer fellesregistreringen). De øvrige selskapene som inngår i fellesregistreringen har ikke klagerett. Det at den ansvarlige tredjeparten i ettertid kan ha et regresskrav mot den skattepliktige, medfører imidlertid ikke at man mister statusen som endelig ansvarlig for skatten.

Tredjepartens klagerett er begrenset til den delen av vedtaket som har betydning for ansvarskravet mot vedkommende. Spørsmål som gjelder andre sider ved den skattepliktiges skattefastsetting, kan ikke påklages av tredjeparten. Den medansvarlige tredjepartens klagerett inntreer uavhengig av om ansvaret er gjort gjeldende eller ikke.

Ektefeller	<p>Spesielt for skatt på inntekt og formue - hvem kan klage</p> <p>Fastsettes ektefellenes skatt under ett, har begge den samme rett til å påklage fastsettingen. Klageretten gjelder i så fall fastsettingen i sin helhet og uten hensyn til om bare den ene har inntekt og/eller formue. Det er uten betydning om ektefellene har krevd fordeling av den skatt som er fastsatt under ett.</p> <p>Felles klagerett foreligger også ved særskilt fastsetting etter reglene i skatteloven §§ 2-11 og 2-14 første til tredje ledd.</p> <p>Felles klagerett foreligger ikke dersom ektefellenes skatt er fastsatt hver for seg fordi:</p> <ul style="list-style-type: none">– ekteskapet er inngått i skattleggingsperioden eller i tiden fra 1. november til 31. desember i året forut for skattleggingsperioden, eller– ektefellene er separert eller til stadighet lever atskilt ved skattleggingsperiodens utgang. <p>Dersom klagen ikke kommer inn innen klagefristen, eller klagen ikke oppfyller kravene til form og innhold, må spørsmålet om klageretten er tapt vurderes særskilt for hver av ektefellene. Dette gjelder uavhengig av om ektefellenes skatt er fastsatt under ett eller hver for seg.</p>
Barn og ungdom	<p>Barn og ungdom som har formue og/eller inntekt fastsatt hos foreldrene, har selvstendig klagerett vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none">– arbeidsinntekt som fastsettes særskilt hos barnet, og– formue og inntekt som fastsettes hos barnet fra det året de fyller 17. <p>Foreldre og andre som er verge på tidspunktet for innsendelsen av klagen, kan påklage fastsettingen av umyndige barns skatt selv om barnet har selvstendig klagerett.</p> <p>Foreldrene har klagerett for barns og ungdoms formue og inntekt som fastsettes på foreldrenes hånd. Barn og ungdom har ikke klagerett vedrørende slik formue og inntekt.</p>
Personer satt under vergemål	<p>Vergen har klagerett på vegne av personer som på tidspunktet for innleveringen av klagen er satt under vergemål etter lov om vergemål av 26. mars 2010 nr. 9 kap. 4. Vergens klagerett er betinget av at forholdet ligger innenfor vergemålets mandat. Hvis skattepliktige ikke er fratatt sin rettslige handleevne, har også skattepliktige rett til å klage, jf. vergemålsloven § 21 første ledd annet punktum.</p>
Upersonlige skattepliktige	<p>Klage på vegne av upersonlige skattepliktige skal behandles når den er fremmet av selskapets eller innretningens styre, formann eller daglig leder eller andre som har fullmakt.</p>
Selskap med deltakerfastsetting	<p>Selskap med deltakerfastsetting har rett til å klage på fastsetting av formue og inntekt fra selskapet og fordelingen mellom deltakerne, jf. § 13-2 annet ledd.</p> <p>Deltakerne har sin klagerett i behold uansett om selskapet klager eller ikke. Klage fra en enkelt deltaker får virkning for alle deltakerne i selskapet med mindre det gjelder individuelle forhold</p>
Bo	<p>I bo er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger som har klagerett.</p>
Fellesregistrerte virksomheter	<p>Spesielt for merverdiavgift - hvem kan klage</p> <p>Særlige spørsmål oppstår i tilknytning til klager eller søksmål fra selskaper som inngår i fellesregistreringer. Selskapsrettslig er selskapene i en fellesregistrering å anse som selvstendige rettssubjekter, men selskapene blir gjennom fellesregistreringen å anse som ett avgiftssubjekt og blir solidarisk ansvarlige for betaling av avgiften. Formålet med fellesregistreringen er å oppnå avgiftsmessige fordeler som selskapene ikke kan oppnå hver for seg. En fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd får ikke et eget organisasjonsnummer, men velger selv hvilket av de fellesregistrerte selskapene som skal være representant og dermed den som formelt</p>

sett er den skattepliktige. Det må likevel legges til grunn at det enkelte selskap som inngår i fellesregistreringen kan ha rett til å påklage og å reise sak om avgiftsvedtak som gjelder selskapets egen omsetning, jf. HRD Rt. 2013/858 (Telenor Eiendom) vedrørende Telenor Eiendom Holding AS (se ovenfor om klageadgang for tredjepart).

Etter at det er åpnet konkurs er det konkursboet som har partsevnen så lenge bo-behandlingen pågår, jf. HRD Rt. 1981/1195. Se også dom i Oslo tingrett 26. oktober 2012 (Bygg Nor AS) hvor det legges til grunn at når det er åpnet konkurs, mister konkursskyldneren både retten til å råde over søksmål vedkommende allerede har anlagt og muligheten til å anlegge nye søksmål. Tilsvarende mente retten at konsekvensen av konkurslovens bestemmelser måtte være at en debitor også mistet den rettslige råderetten etter forvaltningsloven.

Konkurs

I en rekke tilfeller har det vært vurdert om en eller flere aksjonærer på egenhånd kan påklage et vedtak overfor det selskap hvor de er aksjonærer. Det vises i denne forbindelse til Høyesteretts kjennelse 17. desember 2008 (Rt 2008/1741) hvor forholdet var at en eneaksjonær, styreleder og daglig leder i et aksjeselskap ville anlegge et søksmål knyttet til et krav som kunne tilføre boet verdier. Høyesterett kom, under henvisning til Rt 1996/350, til at det måtte være anledning til dette, idet det ville være uheldig om han skulle være avskåret fra for egen regning og risiko å fremme søksmålet for på denne måten å tilføre boet verdier.

Aksjonærer

At de forhold saken gjelder danner grunnlag for en ev. tiltale eller endring av fastsetting har imidlertid ikke vært ansett tilstrekkelig til å gi en aksjonær rettslig klageinteresse. Avgjørelsen i slike andre saker skjer etter en selvstendig vurdering av saken og hvor skattekontorets vedtak om etterberegning ikke vil være bindende for retten. Klager med slike begrunnelser er derfor blitt avvist, se KMVA 3917 med videre henvisninger til relevante avgjørelser.

Kreditorer kan i visse tilfeller ha klagerett om formålet er å tilføre kreditorfellesskapet midler, jf. Oslo tingretts dom av 26. oktober 2012 (Bygg Nor AS).

Kreditorer

Høyesteretts kjeremålsutvalgs kjennelse av 10.oktober 1975 (Rt 1975/1166)

Tidligere daglig leder, styremedlem og hovedaksjonær i et aksjeselskap under konkursbehandling ble ikke ansett å ha søksmålskompetanse i forhold til en etterberegning som var foretatt og innbetalt før konkursåpningen. Etterberegningen var foretatt overfor et selvstendig selskap, selv om tidligere daglig leder eide det alt vesentlige av interessene bak selskapet. Det ble ikke ansett tilstrekkelig til å gi søksmålskompetanse at et heldig utfall av prosessen kunne føre til at konkursboet kunne vise seg å være solvent, hvilket igjen kunne få betydning for den strafferettslige vurdering av den tidligere daglige lederen.

KMVA 4575A av 16.september 2003

Vegdirektoratet begjærte omgjøring av klagenemndas tidligere stadfestelse av en etterberegning overfor en entreprenør som hadde oppført en bro for Statens vegvesen. Det forhold at entreprenøren i etterkant av den første nemndsbehandlingen hadde tilleggsfakturert vegvesenet et beløp tilsvarende etterberegningen, var kun et avtalerettslig forhold mellom partene, som ikke kunne bringe vegvesenet eller Vegdirektoratet i en partsstilling i omgjøringssaken. Omgjøringsbegjæringen fra Vegdirektoratet ble imidlertid ansett fremmet på vegne av entreprenøren, og som sådan tatt under realitetsbehandling.

§ 13-1 annet ledd

Lovtekst

Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt

- a) når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
- b) når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- c) når Kongen vil være klageinstans
- d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

Hovedregel

Klageinstansens vedtak i klagesak kan som hovedregel ikke påklages. Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven § 28 tredje ledd første punktum og fastsetter prinsippet om at klageren bare har rett til ett klage-trinn.

Unntak

Når klageinstansen fatter vedtak om å avvise en klage, er det som hovedregel klageadgang over avvisningsvedtaket. Vedtak som omfattes av § 13-1 annet ledd bokstav a til d kan ikke påklages, og utgjør unntak fra hovedregelen. Etter bokstav a er det ikke klagerett dersom også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen. Dette gjelder selv om underinstansen og klageinstansen har ulik begrunnelse for å avvise klagen. Etter bokstav b er det ikke klagerett når underinstansen har vurdert avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede. Disse to unntakene bygger på det grunnsyn at avvisningsspørsmålet bare skal prøves to ganger. Det er etter bokstav c heller ikke klagerett på avvisningsvedtak dersom Kongen vil være klageinstans. Avslutningsvis følger det av bokstav d at det ikke er klagerett på avvisningsvedtak som er truffet av en uavhengig klagenemnd.

Klage innkommet mer enn et år etter vedtak

Dersom en klage kommer inn mer enn et år etter at vedtaket ble truffet, kan den ikke behandles som klagesak, se [§ 13-4 tredje ledd](#). En skattepliktig eller tredjepart har etter utløpet av ettårsfristen i [§ 13-4 tredje ledd](#) dermed ikke lenger klagerett, men han kan be om at skattemyndighetene tar opp saken til behandling etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Vedkommende har i slike tilfeller ikke krav på at saken blir tatt opp til behandling. Dersom skattemyndigheten beslutter at saken ikke skal behandles, er ikke dette avvisningsvedtak som kan påklages i medhold av [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#).

§ 13-2 Klage fra andre

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage på vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet.

(2) Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

(3) Boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

(4) Den som skal svare skatt etter egedomsskattelova, har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

Generelt

Bestemmelsen har regler om klagerett for andre enn de som omfattes av § 13-1, og viderefører ligningsloven 1980 §§ 9-3 og 9-4 med enkelte endringer. Videreføringen av særreglene i ligningsloven 1980 § 9-3 om at aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og boligselskaper skal kunne klage på nærmere bestemte typer vedtak som gjelder verdien på aksjer, formue og inntekt fra selskapene er begrunnet i praktiske hensyn. De vil virke arbeidsbesparende, ettersom fastsettingene vil få betydning for flere skattepliktige.

§ 13-2 første ledd

Lovtekst

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage på vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan klage over vedtak om verdsetting av aksjene i selskapet etter skatteloven §§ 4-12 og 4-13. Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 9-3, med unntak av reglene om aksjeselskapers rett til å klage på aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt. Bakgrunnen er at disse reglene ikke lenger er aktuelle på grunn av ny fastsettingmodell, se [Kapittel 9 Fastsetting](#).

§ 13-2 annet ledd

Lovtekst

Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

Selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-45, kan klage over fastsetting av formue og alminnelig inntekt fra selskapet som fastsettes hos deltakerne. Dette er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-3 nr. 2.

Selskaper med deltakerfastsetting har klagerett siden de kan gjøres ansvarlig for den enkelte deltakers skatt etter skattebetalingsloven § 16-11, jf. [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som](#)

har klagerett. Den selvstendige betydningen av klageretten etter § 13-2 annet ledd, er blant annet at denne gjelder uavhengig av om en eller flere av deltakerne har betalt skattekravet som kan knyttes til deres andel av formuen og inntekten fra selskapet.

§ 13-2 tredje ledd

Lovtekst

Boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet.

Boligselskap kan klage på vedtak om beregning av formue og inntekt fra selskapet. Dette viderefører regelen fra ligningsloven 1980 § 9-3 nr. 3. Boligselskap der fastsettingen for andelshaverne skjer etter skatteloven § 7-3, kan altså klage over fastsetting av formue og inntekt fra selskapet, selv om formuen og inntekten fastsettes hos andelshaverne. Formue og inntekt som fastsettes individuelt for andelshaverne, herunder formuesverdi av boenhet, må påklages individuelt av den enkelte andelshaver.

§ 13-2 fjerde ledd

Lovtekst

Den som skal svare skatt etter egedomsskattelova, har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

Det er ikke nødvendigvis eier av eiendommen som er ansvarlig for eiendomsskatten. Dersom eiendommen er en utleid næringseiendom, kan det være avtalt at det er leietakeren som skal svare eiendomsskatt. Etter fjerde ledd har den som skal betale eiendomsskatt samme rett som den skattepliktige til å klage over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten. Dette er en videreføring av reglene fra ligningsloven 1980 § 9-4.

§ 13-3 Klageinstans

(1) Klageinstans er det forvaltningsorganet (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen).

(2) Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om ileggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

(3) Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatte- loven. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda for Svalbard, fremmes for nemnda av skattekontoret.

(4) Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter petroleumsskatte- loven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt, fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

Generelt

Bestemmelsen angir hvilke organer som er klageinstans i klagesaker etter skatteforvaltningsloven. Lovens hovedregel er at klage behandles av overordnet organ. Nemndsordningen er videreført for de skatteartene den gjaldt for tidligere, og utgjør unntaket fra hovedregelen.

Fastsetting ved myndighetsvedtak skjer etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#). Klager over slike vedtak behandles etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#) og [§ 9-1 annet ledd](#). Når det gjelder klager over ligningen for inntektsåret 2015, er det laget overgangsbestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-3. Ifølge forskriften skal Skattekontoret treffe vedtak i saker der klagefristen er overholdt. Skattekontoret kan i disse sakene la være å gi begrunnelse der klager gis fullt medhold. Skattekontorets vedtak kan påklages til Skatteklagenemnda. Ordningen omfatter også klage på tidligere inntektsår enn 2015.

Nemndsordningen er nylig endret. Fra 1. juli 2016 ble det innført ny klagenemndsordning på skatteområdet. Det ble opprettet en landsdek- kende nemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inn- tektsskatt mv. og merverdiavgift. Den nye Skatteklagenemnda erstatter de tidligere fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, samt Klagenemnda for merverdiavgift. Riksskat- tenemnda er avviklet.

Ved omorganiseringen av skatte- og avgiftsforvaltningen har det skjedd en oppgaveoverføring fra Tolletaten til Skatteetaten. Dette innebærer at Skatteetaten vil være skattemyndighet for alle skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven, og at tollregionene ikke vil være skattemyndighet etter loven.

Vedtak om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon vil treffes av skattekontorene i første instans, og Skattedirektoratet vil dermed være klageinstans.

§ 13-3 første ledd

Lovtekst

Klageinstans er det forvaltningsorganet (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen).

Lovens utgangspunkt er at klageinstansen er det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det organet som traff vedtaket. Bestemmelsen er i samsvar med forvaltningsloven § 28 første ledd. Skattedirektoratet er overordnet myndighet for skattekontorene, og er dermed klageinstans for alle vedtak fattet av skattekontorene som ikke skal avgjøres av en nemnd (se nedenfor § 13-3 annet ledd), eller som i lov eller forskrift er lagt til et annet organ.

Eksempler på saker der Skattedirektoratet er klageinstans

- Klage over enkeltvedtak som ikke er skattefastsetting.
- Klage over enkeltvedtak om skattefastsetting som ikke skal behandles av nemnder, dvs. vedtak om særavgifter etter særavgiftsloven (særavgifter), avgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven (motorkjøretøyavgifter) og kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. etter merverdiavgiftskompensasjonsloven (merverdiavgiftskompensasjon).
- Klage over skattekontorets avslag på innsynsbegjæring etter skatteforvaltningsloven § 5-4 åttende ledd.
- Skattekontorets avgjørelse om sakskostnader i andre saker enn skattefastsetting, jf. skatteforvaltningsloven § 5-9 fjerde ledd.
- Klage over skattekontorets avgjørelse i sak om betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. (lempning), jf. skatteforvaltningsloven § 9-9.
- Klage over skattekontorenes pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter skatteforvaltningsloven kapittel 10, jf. skatteforvaltningsloven § 10-13.
- Klage over skattekontorets avslag på innsyn etter offentlighetsloven, jf. offentlighetsloven § 32.
- Klage over bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon, se skatteforvaltningsloven § 6-2 første ledd.
- Skattekontorets pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale, se skatteforvaltningsloven § 11-4.
- Klage over tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1.
- Klage over overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7.

Listen er ikke uttømmende.

Vedtak om fastsetting behandles hovedsaklig i nemnd, se § 13-3 annet ledd til § 13-3 fjerde ledd. Dette gjelder likevel ikke for vedtak om fastsetting av særavgifter og motorkjøretøyavgifter, samt klager over skattekontorets vedtak om fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon. Skattedirektoratet avgjør klager over skattekontorenes vedtak på disse områdene.

Skatteforvaltningsloven § 2-13 Myndighet til andre organer gir hjemmel til forskrift om delegering av myndighet etter skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningsforskriften § 2-13 har bestemmelser om myndighet til andre organer enn Skatteetaten, hvor det også angis hvem som er klageinstans for vedtak i medhold av forskriften.

§ 13-3 annet ledd

Lovtekst

Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, når det samtidig klages over vedtak etter § 12-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skatteklagenemnda er også klageinstans ved klager over vedtak fra Skattedirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 og overtredelsesgebyr etter § 14-7. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda er klageinstans for vedtak om fastsetting. Dette er et unntak fra hovedregelen i første ledd. Ordinær fastsetting gjennomført av skattepliktige etter [Kapittel 9 Fastsetting](#) endres imidlertid av skattepliktige selv, og er ikke et slikt fastsetningsvedtak som skal til nemndsbehandling, se § 9-4 [Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#) Bestemmelsene om klage over avgjørelser om sakskostnader i § 5-9 [fjerde ledd](#) og klage over bindende forhåndsuttalelser i § 6-2 [første ledd](#) innebærer at Skatteklagenemnda også skal være klageinstans for denne type vedtak når de gjelder saker innenfor nemndas myndighetsområde. Regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid finnes i skatteforvaltningsforskriften § 2-8 [Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid.](#)

Særreglene om nemndsbehandling i § 13-3 annet ledd til § 13-3 fjerde ledd skal forstås slik at nemndene også skal avgjøre klager over underinstansens avvisning av klager på vedtak som nevnt i disse bestemmelsene. Dette betyr for eksempel at dersom en skattepliktig påklager et vedtak fra skattekontoret om endring av skattefastsettingen, og skattekontoret avviser klagen fordi den er for sent innkommet eller lignende, skal nemnda avgjøre klagen over avvisningsvedtaket.

Annet ledd første punktum bestemmer at Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, Jan-

Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift. Finansskatten er en ny skatt som er innført fra 2017, se mer om dette i Prop. 1 LS (2016-2017) del II punkt 6.

Annet punktum viderefører merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd annet punktum, og bestemmer at nemnda er klageinstans også ved klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret. Dette gjelder imidlertid bare når registrerings- eller slettingsvedtaket har direkte sammenheng med et vedtak etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#), og det påklages samtidig.

Ved klager over ligningen for inntektsåret 2015, er det laget overgangsbestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-3. Ifølge forskriften skal Skattekontoret treffe vedtak i saker der klagefristen er overholdt. Skatteklagenemnda er klageinstans for skattekontorets vedtak i slike saker.

Spesielt for merverdiavgift

Andre type beslutninger enn de som er nevnt ovenfor skal ikke behandles i Skatteklagenemnda. I det følgende er merverdiavgiftshåndboks vurdering av den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift sin kompetanse inntatt. Skatteklagenemnda har erstattet Klagenemnda for merverdiavgift.

Beslutning om å kreve dokument fremlagt eller om å gi opplysning skal ikke behandles i nemnda. Nemnda skal heller ikke behandle pålegg om å innbetale beløp som uriktig er betegnet som avgift i vedtak etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#)

Renter

Vedtak om etterberegning av avgift etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) jf. [§ 12-2 Skjønnsfastsetting](#), skal renteberegnes iht. skattebetalingsloven kapittel 11. Etter [§ 13-3 Klageinstans](#) er det vedtak om fastsetting som kan påklages til klagenemnda. Klagenemnda må i hvert fall være kompetent til å prøve renteberegningen når selve avgiftsfastsettelsen er påklaget, jf. NOU 1991:30 s. 201 om en lignende problemstilling i tidligere lov.

Klagenemnda anses også å ha kompetanse til å prøve grunnlaget for en foretatt renteberegning, f.eks. selve utregningen eller hvilken termin etterberegningen skal henføres til, selv om det underliggende vedtak ikke er påklaget. Derimot er det ikke klagerett hvor renteberegningen angripes av rene rimelighetsgrunner eller pga. lang saksbehandlingstid. Her kan det imidlertid etter omstendighetene være grunnlag for å søke om lempning etter skattebetalingsforskriften § 11-7-2.

Tilordningsspørsmål

Det tilligger skattekontoret som registerfører å ta stilling til hvem som er rett skattepliktig. Angripes en fastsettelse med at vedtaket er rettet mot feil skattepliktig, at vedkommende ikke er deltager i virksomheten eller at den juridiske personen har en annen organisasjonsform enn lagt til grunn i vedtaket osv., kan klagenemnda prøve også dette spørsmål, jf. KMVA 4174. Se også KMVA 3996, KMVA 3997, KMVA 4079, KMVA 4152, KMVA 4156 og KMVA 4238.

KMVA 3805 av 2.september 1998

Blant annet spørsmål om en uregistrert virksomhet var blitt drevet i fellesskap av to brødre (dvs. fellesregistrering), eller om brødrene drev hver sin virksomhet, slik de selv hevdet. Den ene av brødrene hadde i tillegg et registrert enkeltpersonforetak

som drev en tilgrenset virksomhet, mens den andre hadde et ansettelsesforhold annetsteds. Klagenemnda kom til at virksomheten var blitt drevet i fellesskap og at den skulle registreres som et fellesforetak.

KMVA 4024 av 23.mai 1998

Klagen gjaldt bl.a. spørsmålet om den uregistrerte virksomheten var drevet av begge ektefeller, eller bare den ene. Etter klage over utlegg i den andre ektefelles særeie (boligeiendom), ble imidlertid denne delen av saken overført til saksmåls former og stilt i bero av klagenemnda. Ved Gulating lagmannsretts dom av 19. september 1997 ble det lagt til grunn at virksomheten var drevet av ektefellene i fellesskap. Klagenemnda tok deretter den gjenværende delen av klagesaken, som gjaldt oppbyggingen av selve skjønnet, opp til behandling.

Det kan av og til være tvilsomt i hvilken grad tilordnings- eller subjektspørsmål kan påklages til klagenemnda. Spørsmål av mer selskapsrettslig/-teknisk art, kan det være grunn til å spørre om nemnda har, og bør ha, kompetanse til å behandle. Det er f.eks. tvilsomt om klagenemnda kan prøve en klage fra en registrert deltager i et større ansvarlig selskap med mange deltagere, på det grunnlag at registreringer er feil eller at det er inntrådt en ugyldighet i selskapsforholdet i forhold til ham.

Alternativet til klagebehandling i klagenemnda, vil være at klagen avgjøres av Skattedirektoratet eller at spørsmålet kommer opp prejudisielt for innkrevingsmyndighetene under innfordringen. Praksis etter tidligere lov § 57 har imidlertid vist at klagenemnda har en temmelig vid kompetanse.

Etter tredje punktum skal Skatteklagenemnda også være klageinstans ved enkelte andre vedtak enn fastsettingsvedtak. Dette gjelder klage over vedtak fra Skattedirektoratet om illeggelse av tvangsmulkt etter § 14-1 **Tvangsmulkt**, og overtredelsesgebyr etter § 14-6 **Skjerpet tilleggsskatt**. Skatteklagenemnda er også klageinstans for vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven, se a-opplysningsloven §§ 10 og 11. Etter ansvarsreglene i skattebetalingsforskriften kan privat oppdragsgiver få ansvar for den næringsdrivendes inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift dersom betaling ikke skjer via bank. Klage over vedtak knyttet til grunnlaget for ansvaret for unndratt skatt og avgift behandles av Skatteklagenemnda, jf. skattebetalingsforskriften § 16-50-7.

Det følger av fjerde punktum at saker forberedes for Skatteklagenemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda. Sekretariatet kan ikke instrueres i faglige spørsmål, jf. § 2-9 **tredje ledd**. Sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken og utarbeide innstilling for nemnda. Saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven gjelder også for nemndsbehandlingen.

Mer om saksbehandlingen ved saker til Skatteklagenemnda

Skattekontoret forbereder og oversender klagesaken til sekretariatet for Skatteklagenemnda. Sekretariatet for Skatteklagenemnda skal deretter ta selvstendig stilling til saken som skal fremmes for nemnda. Saken må være tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattepliktige. Skatteforvaltningsloven oppstiller ingen egen undersøkelsesplikt for skattemyndigheten, ettersom det er den skattepliktige som har hovedansvaret for sakens opplysning. Ulovfestede regler om krav til forsvarlig saksbehandling kan likevel innebære at

skattemyndighetene må foreta egne undersøkelser i sakens anledning, dersom omstendighetene tilsier det.

Skattekontoret og sekretariatet for Skatteklagenemnda er ikke bundet til bare å behandle de forhold som er påklaget, men kan ta opp andre forhold av eget tiltak, se § 13-7 annet ledd. Bestemmelsen begrenser hvilke forhold som kan tas opp av eget tiltak, ved ordlyden som forutsetter at forholdene må tilhøre saken som det er klaget over.

Skattepliktige har rett til å avgi muntlig forklaring for skattekontoret når ikke særlige grunner taler mot det, se § 5-1 Veiledningsplikt. Dette gjelder også for saker som skal behandles av Skatteklagenemnda. Skattekontoret eller sekretariatet kan kreve at skattepliktige skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattepliktige plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem.

Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som enten består av tre nemndsmedlemmer (alminnelig avdeling), eller fem nemndsmedlemmer (stor avdeling), se skatteforvaltningsforskriften § 2-8-4. Avgjørelser i alminnelig avdeling treffes skriftlig, mens stor avdeling avgjør saker i møte, jf. skatteforvaltningsforskriften § 2-8-7. Sekretariatet for Skatteklagenemnda skal være tilstede ved avgjørelse av saker i møte, se skatteforvaltningsforskriften § 2-8-9.

Skatteklagenemndas leder eller nestleder kan beslutte at skattepliktige skal gis adgang til å møte for Skatteklagenemnda når en sak skal behandles i stor avdeling. Avgjørelse om møteadgang kan ikke påklages, jf. skatteforvaltningsforskriften § 2-8-6 annet ledd.

Alle saker skal i utgangspunktet behandles i alminnelig avdeling. Beslutning i alminnelig avdeling kan tas når alle tre medlemmer deltar i voteringen. Nemndas leder kan likevel beslutte at enkelte saker skal gå direkte til stor avdeling. Ifølge samme bestemmelse skal saken gå videre til behandling i stor avdeling dersom de tre medlemmene i alminnelig avdeling ikke er enige om resultatet, eller et av medlemmene i alminnelig avdeling ber om det. I stor avdeling kan beslutning tas når minst tre medlemmer, inkludert nemndas leder eller nestleder, er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall, og leder eller nestleder har dobbeltstemme ved stemmelikhet. Se skatteforvaltningsforskriften §§ 2-8-4 tredje ledd og 2-8-10.

Skatteklagenemndas vedtak består av medlemmenes votering, sammenholdt med innstillingen fra sekretariatet. Når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. Medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunnngi voteringen. Se skatteforvaltningsforskriften §§ 2-8-8.

Når Skatteklagenemnda behandler saker i møte, skal det føres protokoll. Protokollen skal vise voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunnngi voteringen i protokollen, se skatteforvaltningsforskriften § 2-8-9.

§ 13-3 tredje ledd

Lovtekst

Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda for Svalbard, fremmes for nemnda av skattekontoret.

Tredje ledd første punktum bestemmer at Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans for klager over vedtak fra skattekontoret om

fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven. Bestemmelsen viderefører svalbardskatteloven § 4-2 og forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard § 1 annet ledd første punktum.

Det følger av annet punktum at saker fremmes for Skatteklagenemnda for Svalbard av skattekontoret.

Regler for oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemnden og organisering av nemndens arbeid mv. er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 2-8 A og D.

§ 13-3 fjerde ledd

Lovtekst

Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt, fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

Fjerde ledd første punktum bestemmer at Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans for klager over vedtak om skatt på formue og inntekt fra utvinning og rørledningstransport som nevnt i petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b første ledd første punktum.

Annet punktum fastsetter at Oljeskattekontoret fremmer saker for Klagenemnda for petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e første punktum.

Regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemnden og organisering av nemndens arbeid mv. er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 2-8 A og C.

§ 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen

(1) Klagefristen er seks uker.

(2) Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Første gang en bolig verdsettes etter eideoms-skattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

(3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

Generelt

De nye reglene i skatteforvaltningsloven gjelder alle skatteartene, og bygger på reglene i ligningsloven og forvaltningsloven. Hovedregelen innebærer en utvidelse av klagefristen for alle skatteartene som tidligere fulgte saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven og for klager etter ligningsloven som ikke var klage over ligningen.

§ 13-4 første ledd

Lovtekst

Klagefristen er seks uker.

Første ledd angir hovedregelen om at klagefristen skal være seks uker. Bestemmelsen gjelder både klager på vedtak om skattefastsetting og andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter § 1-2 første ledd bokstav d. Nærmere regler om leveringsmåte og fristavbrytelse finnes i § 5-5 [Fristberegning mv.](#)

En generell klagefrist på seks uker innebærer at klagefristen utvides for en stor andel av vedtakene som fattes på skatteområdet. Bakgrunnen for fristutvidelsen er å sikre at klageren får rimelig tid til å vurdere om det er grunnlag for å klage og til å utforme klagen. Fristen skal regnes fra det tidspunkt melding om enkeltvedtaket har kommet fram til klageren, se § 5-5 første ledd.

Det er gitt særlig klagefrist på tre uker for klage over avslag på innsyns-begjæring etter § 5-4 åttende ledd, og for klage over pålegg etter § 11-4 første ledd.

Fristen for klager på vedtak i endrings sak regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattepliktige, se § 5-5 [Fristberegning mv.](#) Skattemyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers er bestemt. Se skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1 nr. 1.

Endrings sak

Frist for meddelelse til skattemyndighetene på papir overholdes ved at «(...)klage mv. er avgitt til tilbyder av posttjenester før utløpet av fristen», se skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1 annet ledd. Ved elektronisk melding følger det av eForvaltningsforskriften at den er rettidig «(...)dersom den er kommet fram til den elektroniske adressen som forvaltningsorganet har oppgitt for mottak av elektroniske klager innen klagefristens utløp». Nærmere om overholdelse av klagefrist, se § 5-5 [tredje ledd](#).

Overholdelse av fristen

Dersom klagen ikke tilfredsstillter de lovkrav som stilles til en klage, bør skattekontoret sette en ny frist for å inngi en klage som tilfredsstillter lovens vilkår, se § 13-5 [tredje ledd](#). Overholdes ikke denne fristen, avgjøres saken på grunnlag av den klagen som foreligger.

Det er adgang for skattekontoret til å gi utsettelse med klagefristen. Forutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp.

Fristforlengelse**Spesielt for skatt på inntekt og formue**

Fristen for å klage på ordinær fastsetting for skattepliktige er seks uker etter at skatteoppgjøret er kommet fram til skattepliktige, se § 5-5 [første ledd](#).

Tidlig fastsetting (skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 nr. 1 og 2)

Fristen for klager på tidlig fastsetting regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattepliktige, se § 5-5 [Fristberegning mv.](#) Skattemyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers er bestemt. Se skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1 nr. 1.

Forholdet mellom klage på summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver og arbeidsgivers klage på egne forhold

Arbeidsgivers klagerett på vedtak om summarisk fellesoppgjør etter § 12-4 [Summarisk fellesoppgjør](#) følger nå de alminnelige klagereglene i [Kapittel 13 Klage](#). Arbeidsgivers klagerett i denne sammenheng omfatter ikke klagerett eller ny klagefrist angående øvrige forhold. Se Riksskattenemndas avgjørelse inntatt i Utv. 2000/258.

§ 13-4 annet ledd**Lovtekst**

Dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klageren levere klage innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Første gang en bolig verdsettes etter eieendomsskatteleva § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

Anneth ledd første punktum bestemmer at dersom klageren er avhengig av å få opplysninger fra skattemyndighetene for å klage, kan klagen leveres innen seks uker etter at skattemyndighetene har sendt de nød-

vendige opplysningene. Bestemmelsen bygger på ligningsloven 1980 § 9-2 nr. 6, og innebærer i praksis at starttidspunktet for klagefristen utsettes når klageren mangler opplysninger for å kunne benytte seg av klageretten som følger av [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#). Bestemmelsen vil kunne være praktisk f.eks. når tredjeparter som er medansvarlige for den skattepliktiges skatt vil klage på et vedtak.

Skattepliktige får ikke automatisk rett til ny klagefrist ved å be skattemyndigheten om opplysninger. Skattemyndigheten kan legge den opprinnelige klagefrist til grunn dersom skattepliktige må anses å ha tilstrekkelige opplysninger til å kunne levere klage. For personlige skattepliktige er det for eksempel et relevant moment ved vurderingen at opplysninger om fastsettingen kommer som en del av skatteoppgjøret.

Dersom skattemyndigheten gir forlenget frist, må skattepliktige underrettes om dette.

Annet punktum fastslår at fristen for å klage over vedtak fra skattemyndighetene som får betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, skal være seks uker fra skatteseddelen blir mottatt fra kommunen. Bestemmelsen gjelder første gang en bolig verdsettes etter eiendomsskatteloven § 8 C, og er i tråd med tidligere bestemmelse i ligningsloven 1980 § 9-2 nr. 4 siste punktum.

§ 13-4 tredje ledd

Lovtekst

Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

Oppreisning for klagefristen

I de tilfeller klageren ikke har overholdt klagefristen på seks uker, kan skattemyndighetene likevel behandle klagen etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#), dersom det finnes grunn til det ut fra vurderingstemaene i denne bestemmelsen. Hvis skattemyndigheten ikke finner grunnlag for oppreisning av klagefristen, skal klagen avvises. Avvisningsvedtaket kan som hovedregel påklages etter [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#).

Første punktum fastsetter vilkårene for klagebehandling når klagefristen er oversittet. Skattemyndighetene må vurdere om klagen skal behandles under hensyn til blant annet klagerens forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. Hensynene som framgår av lovteksten er de samme hensynene som skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta opp skattefastsettingen til endring etter [§ 12-1 første ledd](#) jf. annet ledd.

Oppreisningsbestemmelsen gir anvisning på et annet vurderingstema enn det som følger av forvaltningslovens ordlyd. Det er imidlertid klare

likhetstrekk mellom oppreisningsvurderingen som foretas i medhold av forvaltningsloven, og den som skjer i medhold av § 13-4 tredje ledd. Hvorvidt den skattepliktige kan lastes for ikke å ha overholdt fristen eller å ha klaget tilstrekkelig raskt etter utløpet av fristen, er momenter som vil være relevante ved vurderingen av hensynene «klagerens forhold» og «den tid som er gått». Under hensynet «spørsmålets betydning» vil det på tilsvarende måte være aktuelt å ta i betraktning om det av andre særlige grunner er rimelig at klagen tas til behandling. Oppregningen av momenter i § 13-4 tredje ledd er ikke ment å være uttømmende, slik at også andre hensyn kan komme i betraktning.

Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å vurdere om oppreisning skal gis, jf. formuleringen om at klagen «kan» tas under behandling. Bestemmelsen forutsetter at det beror på en konkret helhetsvurdering om det er grunn til å behandle klagen.

Skattemyndighetene skal av eget tiltak vurdere om det skal gis oppreisning for oversittelse av klagefristen. Dersom klagen kommer for sent og grunnen til forsinkelsen ikke framgår, må skattemyndighetene vurdere om det er behov for å innhente opplysninger for å avgjøre om det skal gis oppreisning. Både underinstansen og klageinstansen skal vurdere oppreisningsspørsmålet ettersom begge organene har myndighet til å avvise saken, se også § 13-7 første ledd.

Dersom det har gått mer enn et år siden det påklagede vedtaket ble fattet, kan ikke klagen behandles etter klagereglene i **Kapittel 13 Klage**. Fristen er absolutt, og det er ikke adgang til å gi utsettelse på denne fristen. En klage som kommer inn etter at ettårsfristen er utløpt, skal behandles som en anmodning om at skattemyndighetene tar opp saken til endring av eget tiltak etter **Kapittel 12 Endring uten klage**. Dersom skattekontoret kommer til at det ikke er grunnlag for å ta saken opp til behandling, er det ikke klagerett på denne beslutningen.

Ettårsfristen

Formålet med bestemmelsen er særlig å begrense skattemyndighetenes arbeidsbelastning med gamle saker. Når en skattepliktig eller tredjepart får et vedtak rettet mot seg, har vedkommende en særskilt oppfordring til å sette seg inn i vedtakets innhold. Det anses ikke urimelig at det settes en ytre grense for hvor lenge en klager kan oversitte klagefristen og at saken likevel behandles som en klagesak.

Regelen om at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet finnes også i forvaltningsloven § 31 tredje ledd, samt at den er en videreføring av ligningsloven 1980 § 9-2 nr. 8.

Påklager skattepliktige et tidligere vedtak i endringssak, kan klagen ikke avvises med begrunnelse i § 12-6 **Frister for endring av skattefastsetting mv**. Det er det siste vedtaket som er utgangspunktet for fristberegningen. Hvis klagen fremmes innenfor ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd, må

Forholdet til fristreglene i § 12-6

det derfor vurderes oppreisning for klagefristen dersom den ordinære klagefristen er oversittet. Deretter må klagen forelegges rett klageinstans selv om for eksempel femårsfristen er utløpt.

Hvis skattepliktige anmoder skattemyndighetene om å ta opp tidligere vedtak i endringssak hvor skattepliktige ikke har klagerett og skattemyndighetene på bakgrunn av denne anmodningen vurderer å fremme endringssak, gjelder fristene i [§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.](#)

Tidligere praksis ved fristoversittelse – Klagenemnda for merverdiavgift

Klagenemnda har fulgt en relativt streng praksis ved fristoversittelse, se eksempelvis KMVA 4437 og KMVA 5453 hvor en klage som kom inn hhv. 2 og ca. 3,5 måneder etter utløpet av klagefristen ble avvist. Når det gjelder spørsmålet om det foreligger særlige grunner, har nye opplysninger av faktisk/juridisk art i enkelte tilfeller vært ansett som en slik særlig grunn som gjør det rimelig at klagen blir prøvd, se KMVA 5706.

§ 13-5 Klagens adressat, form og innhold

(1) Klagen skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages.

(2) Klagen skal være skriftlig.

(3) Klagen skal vise til det vedtaket som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de skattleggingsperioder vedtaket gjelder.

(4) Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.

Generelt

Klagen skal sendes til det organet som har truffet enkeltvedtaket. I saker hvor det påklagede vedtaket er truffet av skattekontoret, skal den skattepliktige på samme måte som tidligere kunne levere klagen til hvilket som helst skattekontor. Klagen skal være skriftlig, den skal vise til det vedtaket som påklages, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forholdene påstandene bygger på. Inneholder en klage feil eller mangler, skal organet etter forslaget sette en kort frist for retting eller utfylling.

§ 13-5 første ledd

Lovtekst

Klagen skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages.

Første ledd fastsetter at klagen skal leveres til det organet som traff vedtaket som påklages.

Adressat

Klagen over skattekontorets vedtak leveres til skattekontoret. Skattepliktige kan levere eller sende klagen til det skattekontor han ønsker.

Klage over vedtak fattet av Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt leveres Oljeskattekontoret.

§ 13-5 annet ledd

Lovtekst

Klagen skal være skriftlig.

Klagen skal framsettes skriftlig, ev. elektronisk via Altinn. Hvis klagen sendes elektronisk på annen måte må skattekontoret sikre bekreftelse

Skriftlig

av avsenders identitet eller fullmakter hvis dette anses nødvendig for en forsvarlig håndtering av klagen.

Skattepliktige har rett til å samtale med skattemyndighetene om sin skatteplikt eller sin opplysningsplikt, se § 5-1 annet ledd. Dersom det ved samtale fremkommer opplysninger av betydning for saken, skal disse så vidt mulig nedtegnes.

§ 13-5 tredje ledd

Lovtekst

Klagen skal vise til det vedtaket som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de skatteleggingsperioder vedtaket gjelder.

Innhold

Tredje ledd har bestemmelser om krav til klagens innhold.

Språk

Skattekontoret kan som hovedregel kreve at en klage på fremmed språk skal være oversatt til norsk.

Etter nordisk språkkonvensjon som trådte i kraft i 1987 kan nordiske statsborgere som har dansk, finsk, islandsk og svensk som morsmål kreve å bruke disse språkene i kontakt med norske skattemyndighet. Dette innebærer at de bl.a. kan levere klage og vedlegg på disse språkene.

Skattyter kan levere klage mv. og vedlegg på engelsk.

Vedtak skrives på norsk. Er klagen på engelsk, bør det i tillegg lages et følgeskriv på engelsk hvor det redegjøres for konklusjonen.

Første punktum fastsetter at klagen skal nevne det vedtak som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til bedømmelse av klagerett og av om klagefristen er overholdt. Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav c. Se URD 15. desember 1997 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1998/90 om tilfelle hvor brev til likningskontoret ikke kunne anses som klage. I denne saken hadde skattepliktige bedt om å få ligningen vurdert på nytt, og at det måtte avklares om han kunne kreve ny ligning dersom det viste seg at ligningen var feil. Retten uttaler at selv om utgangspunktet er at det ikke stilles strenge krav til en klage, så må det kunne kreves mer klar tale når det er åpenbart for skattepliktige hva som menes å være feil ved ligningene.

I noen tilfeller sender skattepliktige en klage som tilfredsstillers lovens krav til en klages innhold, men bebuder samtidig at det senere vil bli sendt inn en mer utdypende klage. I slike tilfeller bør skattekontoret sette en frist for å inngi tilleggsopplysninger. Overholdes ikke denne fristen, avgjøres saken på grunnlag av den klagen som foreligger.

Påstand

Annet punktum fastsetter at klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Dette er en videreføring av ligningsloven § 9-2 nr. 2 annet punktum.

Hvis skattepliktige etter å ha klaget tar opp problemstillinger ved saken som ikke er tatt med i den opprinnelige klagen, må det vurderes om det gjelder samme forhold som den opprinnelige klagen, eller om det gjelder et helt nytt/annet forhold. Gjelder klagen noe som det ikke er klaget over tidligere, må det vurderes om skattyter har rett til å kreve denne del av klagen behandlet og eventuelt konsekvensene av at det ikke foreligger slik rett.

Utvidelse av klagen

Den opprinnelige klagen og nye forhold som tas opp kan gå til behandling i ulike instanser, se mer i [§ 13-7 Klageinstansens kompetanse](#).

Tredje punktum er en videreføring av særregelen i merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd, og gjelder skjønnsvedtak etter [§ 12-2 Skjønnsfastsetting](#) jf. [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) Bestemmelsen slår fast at klage over skjønnsvedtak på grunn av manglende levering av skattemelding for merverdiavgift, bare behandles når klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de terminer vedtaket gjelder. Bakgrunnen for regelen er at skattemyndighetene årlig mottar et stort antall klager over vedtak om skjønn i merverdiavgiftssaker, og at Skatteetatens behandling av skattemeldingene i stor grad foregår maskinelt i etatens saksbehandlingssystem. Innsending av skattemelding for Merverdiavgift fra skattepliktige er dermed en viktig forutsetning for at klageordningen på merverdiavgiftsområdet skal kunne administreres på en hensiktsmessig måte.

Skattemelding for merverdiavgift

§ 13-5 fjerde ledd

Lovtekst

Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.

Fjerde ledd bestemmer at dersom en klage inneholder feil eller mangler, skal organet som mottok klagen sette en kort frist for retting eller utfylling. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 32 tredje ledd.

Feil eller mangler

Dersom skattemyndigheten mottar en henvendelse innenfor den ordinære klagefristen, men ser at den ikke tilfredsstiller lovens krav til hva en klage skal inneholde eller tviler på om henvendelsen er ment å være en klage, bør skattepliktige snarest gjøres oppmerksom på det. Skattepliktige får da mulighet til å rette forholdet uten at klageretten går tapt. Det bør fastsettes en ny frist for retting av forholdet.

Er en mangelfull klage innsendt etter ordinær klagefrist, men innenfor ettårsfristen i [§ 13-4 tredje ledd](#), bør det også settes en ny frist for å gi mulighet til retting av klagen. Skattepliktige må i slike tilfeller gjøres oppmerksom på at han ikke har krav på å få klagen realitetsbehandlet.

§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak

(1) Om saksforberedelse mv. av klagesaker gjelder kapittel 5 tilsvarende, når ikke annet følger av reglene i denne bestemmelsen.

(2) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal underinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd.

(3) Underinstansen kan endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet.

(4) Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

(5) Klageren skal sendes utkast til underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Første og annet punktum gjelder likevel ikke opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd.

Generelt

Skatteforvaltningsloven § 13-6 om saksforberedelse i klagesaker er gitt etter mønster av forvaltningsloven § 33. Noen av forvaltningslovens bestemmelser er ikke inntatt som følge av særlige forhold som gjør seg gjeldende på skatteområdet.

Reglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) skal gjelde tilsvarende for behandlingen av klagesaker, med mindre noe annet følger av [§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak](#) selv. Det skal som hovedregel være ny saksbehandler på ethvert trinn i saksbehandlingen.

Forvaltningsloven § 33 annet ledd første punktum har en regel om at underinstansen skal foreta de undersøkelser klagen gir grunnlag for. Dette er ikke inntatt i skatteforvaltningsloven. Begrunnelsen er at skattemyndighetene ikke har noen omfattende undersøkelsesplikt. Et grunnleggende trekk ved skatteforvaltningsregelverket er at den skattepliktige selv har hovedansvaret for å skaffe til veie det faktiske grunnlaget for fastsettingen, og at skattemyndighetene kun i begrenset grad har plikt til å foreta selvstendige undersøkelser for å bidra til sakens opplysning. Ut fra dette er det ikke naturlig med en bestemmelse om undersøkelsesplikt for skattemyndighetene under den forberedende klagesaksbehandlingen. Ulovfestede regler om krav til forsvarlig saksbehandling vil imidlertid etter omstendighetene kunne pålegge skattemyndighetene å foreta egne undersøkelser i sakens anledning.

Klagen skal behandles på vanlig måte selv om det skjer endringer på skattepliktiges side etter at klagen er sendt inn. Dette gjelder f.eks. hvor en personlig skattepliktig dør eller et selskap oppløses, skattepliktige opphører å være skattepliktig til Norge eller skattepliktige går konkurs mv.

§ 13-6 første ledd

Lovtekst

Om saksforberedelse mv. av klagesaker gjelder kapittel 5 tilsvarende, når ikke annet følger av reglene i denne bestemmelsen.

Første ledd fastslår at reglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) gjelder tilsvarende for [Kapittel 13 Klage](#), med mindre noe annet følger av § 13-6 selv. Kapittel 5 regulerer følgende tema:

- Veiledningsplikt
- Saksbehandlingstid, foreløpig svar
- Fullmektig
- Partsinnsyn i saksdokumenter
- Fristberegning
- Forhåndsvarsling
- Begrunnelse
- Melding om enkeltvedtak
- Sakskostnader
- Virkning av saksbehandlingsfeil

Kapitlet behandler blant annet krav til vedtakets form og innhold i [§ 5-7 Begrunnelse](#) og [§ 5-8 Melding om enkeltvedtak](#).

§ 13-6 annet ledd

Lovtekst

Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal underinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd.

Etter § 13-6 annet ledd skal underinstansen avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 33 annet ledd tredje punktum. Ligningsloven har ikke hatt noen tilsvarende bestemmelse.

Underinstansen vurderer

Det fulgte av ligningsloven 1980 § 9-2 nr. 7 første punktum at det er *klageorganet* som skal avgjøre hvilken betydning det skal ha at vilkårene for klagerett ikke foreligger. Etter reglene i skatteforvaltningsloven kan underinstansen ta stilling til om vilkårene for klagerett er oppfylt i første instans, også i saker der en nemnd er klageinstans. Et avvisningsvedtak kan påklages etter [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#). Klagen over avvisningsvedtaket behandles av overordnet organ, eller nemnda der den er klageinstans for saken.

At klageren har oversett klagefristen, er en av årsakene som kan lede til at klagen avvises. Det følger av henvisningen til [§ 13-4 tredje ledd](#) at underinstansen har plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning.

En klage kan også avvises dersom den ikke oppfyller kravene som er fastsatt i [§ 13-5 Klagens adressat, form og innhold](#). Klageren skal imid-

lertid gjøres oppmerksom på feil eller mangler og gis mulighet til å rette disse, se § 13-5 fjerde ledd.

§ 13-6 tredje ledd

Lovtekst

Underinstansen kan endre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet.

Bestemmelsen tilsvare forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum og ligningsloven 1980 § 9-8 nr. 1 annet punktum, og fastsetter at underinstansen kan endre vedtaket sitt dersom den finner klagen begrunnet. Vilåret om at underinstansen må finne klagen «begrunnet», innebærer at underinstansens endringskompetanse etter denne bestemmelsen er begrenset til tilfeller hvor endringen er til klagerens fordel. Endringen kan medføre at klageren gis helt eller delvis medhold i klagen. En ren opphevelse av et vedtak kan også være til klagerens fordel. Dersom underinstansens vedtak bare gir klageren delvis medhold i klagens påstand, kan vedtaket påklages etter § 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett.

Selv om underinstansen finner klagen begrunnet, kan den overlate saken til Skatteklagenemnda. Dette kan f.eks. være aktuelt hvis det gjelder en prinsippsak eller en sak som skattekontoret uansett regner med vil bli påklaget til nemnda. Er det klaget over flere spørsmål, kan underinstansen velge å treffe vedtak i noen av spørsmålene, mens andre overlates til Skatteklagenemnda.

§ 13-6 fjerde ledd

Lovtekst

Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.

Blir det ikke truffet vedtak om avvisning eller endring, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Ifølge lovteksten *kan* underinstansen avgi uttalelse i saken. Praksis er imidlertid at skattekontoret alltid skal skrive en redegjørelse før saken oversendes til klageinstansen. I uttalelsen skal underinstansen begrunne sitt syn på saken. Det forutsettes imidlertid at underinstansen holder seg innenfor de samme rammene som gjelder for klageinstansens kompetanse, se § 13-7 annet ledd.

Dersom klagen skal behandles av Skatteklagenemnda, skal skattekontorets redegjørelse sendes sekretariatet som saksforberedende organ. Sekretariatet legger saken fram for nemnda, jf. § 13-3 annet ledd til § 13-3 fjerde ledd. Dette innebærer at sekretariatet utarbeider innstilling til vedtak i saken, som oversendes nemnda sammen med sakens øvrige dokumenter.

Etter at skattekontoret har sendt redegjørelsen til sekretariatet for Skatteklagenemnda, vil det kunne variere om og i hvilken grad skattekontoret skal være involvert i den videre saksforberedelsen, for eksempel ved at sekretariatet ber om tilleggsopplysninger fra skattekontoret. Det er imidlertid en forutsetning at sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken, slik at det er sekretariatets syn på saken som kommer til uttrykk i innstillingen til vedtak. Sekretariatet for Skatteklagenemnda kan verken instruere skattekontoret om å omgjøre enkeltsaker eller selv treffe vedtak om omgjøring.

§ 13-6 femte ledd

Lovtekst

Klageren skal sendes utkast til underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren sendes utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Første og annet punktum gjelder likevel ikke opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd.

Femte ledd første punktum bestemmer at klageren skal få tilsendt underinstansens utkast til uttalelse, se også § 5-4 fjerde ledd. Klageren har rett til å komme med merknader til utkastet. I de sakene hvor klagen skal behandles av en nemnd følger det av annet punktum at klageren skal få tilsendt utkast til innstilling til vedtak i nemnd fra det saksforberedende organ. Klageren har rett til å komme med merknader til utkastet.

Ovenstående gjelder likevel ikke for opplysninger som kan unntas fra innsyn etter § 5-4 femte ledd om forretningshemmeligheter, jf. tredje punktum.

§ 13-7 Klageinstansens kompetanse

(1) Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klageinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd. Klageinstansen er ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt.

(2) Tas klagen under behandling, kan klageinstansen prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Den skal vurdere de synspunktene som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren.

(3) Klageinstansen kan selv treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

Generelt

Bestemmelsen regulerer klageinstansens kompetanse, og er utformet med utgangspunkt i forvaltningsloven § 34.

§ 13-7 første ledd

Lovtekst

Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klageinstansen avvise saken, jf. likevel § 13-4 tredje ledd. Klageinstansen er ikke bundet av at underinstansen har ansett vilkårene for å være oppfylt.

Første ledd første punktum fastslår at klageinstansen skal avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke er oppfylt. Det framgår av annet punktum at klageinstansen ikke er bundet av at underinstansen har ansett klagevilkårene for å foreligge. Bestemmelsene svarer til forvaltningsloven § 34 første ledd. Klageinstansen har uansett plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning for oversittelse av klagefristen. Vilråene for oppreisning fremgår av § 13-4 tredje ledd.

§ 13-7 annet ledd

Lovtekst

Tas klagen under behandling, kan klageinstansen prøve alle sider av saken og herunder ta hensyn til nye omstendigheter. Den skal vurdere de synspunktene som klageren kommer med, og kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren.

Klageinstansens avgjørelsesgrunnlag

Annet ledd første punktum fastsetter at klageinstansen ved behandling av klagen skal prøve alle sider av saken og ta hensyn til nye omstendigheter. Det følger av annet punktum at klageinstansen skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med, men den er ikke bundet av dette. Klageinstansen kan også ta opp forhold som ikke er berørt av klageren. Annet ledd svarer til forvaltningsloven § 34 annet ledd første og annet punktum.

«Saken»

Det ligger en begrensning i at det kun er underinstansens vedtak som utgjør «saken» i lovens forstand. For klager over fastsetningsvedtak betyr

dette at det er vedtaket som er til behandling i klageinstansen, ikke hele skattefastsettingen som sådan, med mindre fastsettingen i sin helhet er gjenstand for vedtaket. Dette medfører for eksempel at dersom en skattepliktig for formues- og inntektsskatt har påklaget et vedtak som gjelder formue og inntekt fra en eiendom, kan klageinstansen ikke ta til behandling spørsmål som gjelder den skattepliktiges arbeidsinntekt. Underinstansens vedtak kan imidlertid omfatte flere skatleggingsperioder enn den som er påklaget. I slike tilfeller kan klageinstansen endre fastsettingen for alle skatleggingsperioder som omfattes av underinstansens vedtak, selv om den skattepliktige bare har påklaget fastsettingen for enkelte av periodene.

Loven begrenser ikke skattepliktiges rett i klageomgangen til å påberope seg faktiske forhold eller skatterettslige fortolkninger som ikke har vært fremsatt i skattemeldingen eller under den ordinære skattefastsettingen. Dersom klagen ikke skal avvises, skal slike opplysninger behandles på samme måte som om de hadde vært fremlagt under den ordinære skattefastsettingen. Adgangen til å kreve endret skattemessige disposisjoner er den samme i klageomgangen som under skattefastsettingen.

Nye forhold

Dersom nye forhold tas opp kan det hende at klagens ulike deler må behandles av ulike instanser. For eksempel skal klagen behandles av Skatteklagenemnda og de nye forholdene av skattekontoret. Dette vil f.eks. være tilfelle når nye forhold tas opp fordi det faktiske grunnlag for et tidligere vedtak er uriktig eller ufullstendig, se [§ 12-1 første ledd](#). Det samme gjelder hvis skattepliktige har klaget til Skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak om å ikke ta opp endringssak til realitetsbehandling. Hvis skattekontoret har avvist saken, og Skatteklagenemnda kommer til at saken skal realitetsbehandles, kan Skatteklagenemnda realitetsbehandle klagen eller sende saken skattekontoret for behandling.

Skatteforvaltningsloven § 13-7 er utformet etter mønster av fvl. § 34. Bestemmelsen i fvl. § 34 tredje ledd som setter begrensninger i adgang til endring til skade for klageren er imidlertid ikke innført. I stedet er det fremholdt at hensynet til korrekt skatlegging tilsier at klageinstansen bør ha adgang til å treffe et vedtak som er mindre fordelaktig for klageren enn det påklagede vedtaket, dersom den mener dette er riktig. Sett fra klagerens ståsted kan det virke urimelig at klagen skal føre til at han eller hun skatlegges på en strengere måte. På den annen side er klageren ved innsending av klagen klar over at skattemyndighetenes behandling av saken ikke er fullført. Spørsmålet om det bør være begrensninger i adgangen til å endre et vedtak til ulempe for klageren, anses derfor å stille seg noe annerledes her enn når det er skattemyndighetene som gjenopptar en sak den skattepliktige kunne ha forventning om at er endelig avsluttet, jf. [§ 12-6 fjerde ledd](#).

Vedtak til ugunst

Ut fra bestemmelsens ordlyd er det klart at klageinstansen kan endre til ugunst med grunnlag i forhold som klageren selv ikke har påberopt. Ordlyden fastslår også at klageinstansen kan prøve alle sider av saken.

Kriteriet om at et forhold må være en del av saken setter rammen for klageinstansens myndighet, og vil også være avgjørende for adgangen til endring i klagers favør.

Klageinstansen har adgang til å ta i betraktning forhold som underinstansen ikke har berørt, så lenge de kan anses som en del av saken. I § 13-3 første ledd om klageinstans er det imidlertid forutsatt at saken ved klage skal underlegges behandling i to instanser. Videre gjelder de ulovfestede forvaltningsprinsippene ved skattemyndighetenes behandling av skattesaker. I klagesaker er det sentralt at hensynet til kontradiksjon blir ivaretatt, slik at den skattepliktige får anledning til å uttale seg og ivareta sine interesser. Dersom det kan være tvil om at behandlingen av enkelte forhold tilfredsstiller kravene til to-instansbehandling og kontradiksjon, taler det i mot at disse forholdene kan anses som en del av saken i lovens forstand. Dersom klageinstansen er i tvil om et forhold inngår i saken, kan den vurdere å oppheve saken for å sende den til hel eller delvis ny behandling hos skattekontoret, jf. § 13-7 tredje ledd.

§ 13-7 tredje ledd

Lovtekst

Klageinstansen kan selv treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling.

Tredje ledd fastsetter at klageinstansen enten selv kan treffe nytt vedtak i saken, eller oppheve det og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 34 fjerde ledd. Alternativet om at klageinstansen treffer et «nytt vedtak i saken» omfatter både vedtak der klagen avslås, og vedtak hvor klageren får helt eller delvis medhold i klagen. Alternativet om at vedtaket oppheves og sendes tilbake til underinstansen, er aktuelt i saker hvor det er behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta.

§ 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter

Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

Bestemmelsen er en videreføring av petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d første og annet ledd.

Klagenemnda for petroleumsskatt avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum gjelder utvinning, behandling og rørledningstransport i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 (sokkeldistriktet). Den skattepliktige skal betale en særskatt til staten på inntekt fra slik virksomhet. Klagenemnda avgjør med endelig virkning for øvrige skattemyndigheter hvilke inntekts- og utgiftsposter som skal henføres til sokkeldistriktet.

Klagenemnda avgjør også hva som er skattepliktig inntekt og fradragberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav d annet til syvende ledd. Klagenemnda for petroleumsskatt har med dette kompetanse til å fastsette størrelsen på alle finanspostene etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav d annet til syvende ledd for skattepliktige som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd.

Se også [§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter](#).

§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser

(1) En klagenemnd kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.

(2) En klagenemnd kan uavhengig av fristene i kapittel 12, endre sin skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen i sak der den skattepliktige er part.

Generelt

Klagenemndenes avgjørelser er skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak, og kan som utgangspunkt ikke endres. Denne bestemmelsen er ny, og skal fungere som en sikkerhetsventil i tilfeller der det er helt klart at nemndsvedtaket er feil.

Bestemmelsen gjelder alle klagenemndene som omfattes av loven. Det vil si Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt. Behovet for en sikkerhetsventil som gjør det mulig å omgjøre nemndsvedtak i særlige tilfeller er likt for alle nemndene.

§ 13-9 første ledd

Lovtekst

En klagenemnd kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.

Første ledd gir klagenemndene som omfattes av loven adgang til å endre sine egne vedtak. Loven oppstiller to vilkår for adgang til endring. For det første må det foreligge nye omstendigheter, og for det andre må tungtveiende hensyn tilsi at saken tas opp. Endringsadgangen er ment som en sikkerhetsventil for tilfeller der det er helt klart at vedtaket er feil. Nemndas endringsadgang er begrenset til å gjelde innenfor den alminnelige femårsfristen i § 12-6 første ledd. Klagenemndene har ikke kompetanse til å endre egne vedtak uten at det foreligger nye opplysninger. Firemånedersfristen i § 12-6 fjerde ledd er derfor ikke aktuell i de tilfeller en klagenemnd vurderer å endre sin egen avgjørelse.

Aktuelle tilfeller hvor bestemmelsen bør tas i bruk, kan f.eks. være at nemndsvedtaket bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Initiativet til endring kan komme fra skattepliktige eller skattemyndighetene. For å understreke at det skal mye til før det er grunn til å ta opp et nemndsvedtak til endring, skal en sak bare kunne tas opp dersom det foreligger tungtveiende hensyn. Denne vurderingen vil i stor grad bygge på de samme forhold som skal vurderes ellers når det er aktuelt å ta opp en sak til endring, jf. § 12-1 annet

ledd. Dette innebærer at før nemnda tar opp fastsettingen, skal den vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, spørsmålets betydning, sakens opplysning og den tid som er gått. Vilkåret om at tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp, innebærer at det skal mer til før det er aktuelt å ta opp klagenemndas vedtak enn det som ellers gjelder, selv om momentene i vurderingen i stor grad vil være de samme. Endringsadgangen skal først og fremst benyttes til skattepliktiges gunst.

§ 13-9 annet ledd

Lovtekst

En klagenemnd kan uavhengig av fristene i kapittel 12, endre sin skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Stortingets ombudsman for forvaltningen i sak der den skattepliktige er part.

Etter annet ledd kan en klagenemnd, uavhengig av fristene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#), endre sitt vedtak som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak der den skattepliktige er part.

Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr er felles administrative reaksjoner for de skattearter som omfattes av loven. Tvangsmulkt kan ilegges for å skape et oppfyllellespress, mens tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ilegges i etterkant som en sanksjon mot et lovbrudd. Bestemmelsene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er etter mønster av bestemmelsene i ligningsloven 1980. Forskjellen fra tidligere er at det skal være mer bruk av unnskyldningsgrunner og lavere tilleggsskattesats. Bestemmelsen blir dermed lempeligere enn i ligningsloven 1980. Kapitlet omhandler også straff for tredjeparts opplysningsvikt og straff ved manglende medvirkning til kontroll.

Skatteforvaltningsloven kapittel 14 lovfester enkelte felles saksbehandlingsregler ved ileggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Dette gjelder bestemmelser om varsel og plikt for skattemyndighetene til å veilede om rekkevidden av taushetsrett. Formålet med lovfesting er å tydeliggjøre rettsikkerhetsgarantier som følger av EMK, og skape større forutsigbarhet for de skattepliktige. Videre er det gitt en bestemmelse om utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt (ordinær og skjerpet) og overtredelsesgebyr. Bestemmelsen innebærer at vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke skal iverksettes før klagefristen er utløpt eller klagen er avgjort. Dersom den som har mottatt vedtak om sanksjon akter å ta ut søksmål om gyldigheten av vedtaket, kan vedkommende anmode om utsatt iverksetting slik at tilleggsskatten eller overtredelsesgebyret ikke må betales før det foreligger rettskraftig avgjørelse.

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i [§ 16-2 annet ledd](#).

§ 14-1 Tvangsmulkt

(1) For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7, en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter § 11-1 innen den fastsatte fristen.

(2) Samlet tvangsmulkt etter første ledd første og annet punktum kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Samlet tvangsmulkt etter første ledd tredje punktum kan ikke overstige en million kroner.

(3) Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.

(4) Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(5) Departementet kan gi forskrift om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt og om nivået på og utmåling av tvangsmulkten.

Generelt

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger til det offentlige dersom en opplysningsplikt eller plikt til å rette seg etter et bokføringspålegg ikke etterleves innen en fastsatt frist. Formålet med tvangsmulkten er å skape et oppfylleelsespress og fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Det er ikke et formål å sanksjonere lovbrudd som allerede er begått.

Bestemmelsen i § 14-1 bygger på tidligere regler om tvangsmulkt i ligningsloven 1980 § 10-6 nr. 1 og 2 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første og annet ledd samt motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a og særavgiftsloven § 5a, som begge viser til tollovens bestemmelser om tvangsmulkt. Bestemmelsen viderefører ikke adgangen til å ilegge tvangsmulkt overfor opplysningspliktige som ikke medvirker til stedlig kontroll. I disse tilfellene kan det i stedet ilegges overtredelsesgebyr, jf. § 14-7 [Overtredelsesgebyr](#). Tvangsmulkt er også innført som en erstatning for forsinkelsesavgiften i ligningsloven 1980 § 10-1, gebyr etter ligningsloven 1980 § 10-8 nr. 1, gebyr etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 6 tredje ledd og forhøyet avgift etter den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-2.

Tvangsmulkt er hovedreaksjonen overfor skattepliktige og tredjeparter som ikke leverer pliktige opplysninger. Tvangsmulkten kommer til fra-drag ved beregning av tilleggsskatt for unnlatt levering av de samme opplysningene, jf. § 14-5 [femte ledd](#). Ved myndighetsfastsetting av den manglende meldingen skal det eventuelt fastsettes tilleggsskatt.

Ikke straff

Tvangsmulkt er ikke å anse som straff etter EMK. Finansdepartementet har konkludert med at ilagt bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ikke kan anses som straffesiktelse verken etter norsk rett eller etter kriteriene som Den europeiske menneskerettsdomstolen har lagt til grunn. Det vises i denne forbindelse til Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 30.5.9 hvor departementets vurderinger fremgår. Se også Høyesteretts kjennelse Rt. 2005/1369 og HRD Rt. 2015/392.

Ettersom tvangsmulkt ikke anses som straff, stenger ikke ilagt tvangsmulkt for senere anmeldelse, for eksempel ved gjentatt unnlatt levering av skattemelding.

§ 14-1 første ledd**Lovtekst**

For å fremtvinge levering av pliktige opplysninger kan skattemyndighetene ilegge den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 7 og 8 eller forespurte opplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7, en daglig løpende tvangsmulkt når opplysningene ikke gis innen de fastsatte frister. Det samme gjelder når det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter § 11-1 innen den fastsatte fristen.

Hvem kan ilegges tvangsmulkt

Tvangsmulkt kan ilegges den som har plikt til å gi opplysninger etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#) eller [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#) eller forespurte kontrollopplysninger etter §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7. Formålet er å fremtvinge levering av opplysningene. Tvangsmulkt kan også benyttes overfor selskap med deltakerfastsetting med opplysningsplikt etter [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#). Tvangsmulkt kan videre ilegges den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter [§ 11-1 Pålegg om bokføring](#)

Tvangsmulkt ilegges den som plikten påligger. For juridiske personer vil dette være den juridiske personen som sådan og ikke ledelsen for den juridiske personen. Tidligere var det krav om at tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av pålegg om bokføring skulle sendes hvert medlem av styret i rekommandert brev. Tvangsmulkten kunne da inndrives både hos medlemmene av styret og hos selskapet. Dette er ikke videreført i skatteforvaltningsloven.

For utenlandske selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap, påligger opplysningsplikten de norske deltakerne, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2, og det er dermed disse som også kan ilegges tvangsmulkt.

I indre selskap vil rettigheter og forpliktelser tilegnes deltakerne, likevel ikke stille deltakere, se selskapsloven § 2-1 annet ledd. Tvangsmulkt ilegges derfor deltaker(ne) som utad er ansvarlig(e), såkalt hovedmann (hovedmenn).

Når tvangsmulkt kan ilegges

Tvangsmulkt kan ilegges når

- opplysningspliktige ikke gir opplysninger vedkommende plikter å gi innen de fastsatte frister
- det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis eller
- skattepliktig ikke retter seg etter pålegg om bokføring.

Fristen for å inngi opplysninger kan enten følge direkte av lov eller forskrift eller være fastsatt av skattemyndighetene i forbindelse med innhenting av kontrollopplysninger. Om frister for pålegg om bokføring, se kommentarene til § 11-1 annet ledd.

Det kan ilegges tvangsmulkt for hver skatteleggingsperiode opplysninger ikke er levert, for eksempel vil tvangsmulkt kunne ilegges for hver enkelt manglende mva-melding.

Alle næringsdrivende, uavhengig av selskapsform, har plikt til å levere skattemeldingen elektronisk. Meldinger som er pliktig å levere elektronisk, regnes som ikke levert dersom meldingen leveres på papir. Dersom næringsdrivende leverer melding på papir, kan det ilegges tvangsmulkt for manglende levering. Ettersom lønnstakere og pensjonister kan benytte seg av leveringsfritak i medhold av § 8-2 fjerde ledd, anses disse for å ha levert de opplysningene som fremgår av den forhåndsutfylte meldingen. Tvangsmulkt for ikke levert melding er dermed ikke aktuelt for disse.

Manglende levering

Tvangsmulkt kan videre ilegges når det er åpenbare feil i de opplysningene som gis. Formelt foreligger det i disse tilfellene manglende levering av opplysninger innen de fastsatte frister. Eksempel på dette kan være at skattepliktig ikke har benyttet særskilt fastsatt melding ved levering av opplysningene.

Åpenbare feil**Hvem ilegger tvangsmulkt**

Skattekontoret ilegger tvangsmulkt overfor skattepliktige og tredjeparter, også ved kontroll og ved ileggelse av bokføringspålegg.

Klage

Vedtak om tvangsmulkt fattet av skattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet, som er klageinstans for disse vedtakene, se § 13-3 første ledd. Klage over vedtak om tvangsmulkt sendes skattekontoret, se § 13-5 første ledd. Det kan også klages over pålegget om å gi opplysninger, se § 10-13 Klage. Alle sider ved vedtaket kan prøves. Klage over tvangsmulkt bør behandles før klage over tillegsskatt oversendes Skatteklagenemnda.

§ 14-1 annet ledd

Lovtekst

Samlet tvangsmulkt etter første ledd første og annet punktum kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Samlet tvangsmulkt etter første ledd tredje punktum kan ikke overstige en million kroner.

Tvangsmulktens størrelse

Samlet tvangsmulkt for å fremtvinge opplysninger etter kapittel 7, 8 eller 10 kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret. Samlet tvangsmulkt i forbindelse med bokføringspålegg kan ikke overstige en million kroner. Skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 gir anvisning om hvordan tvangsmulkten skal utmåles. Satsene for tvangsmulkt er:

- 2 rettsgebyr per dag for manglende opplysninger etter kapittel 7 (opplysninger fra tredjepart)
- 1/2 rettsgebyr per dag for manglende opplysninger etter kapittel 8 (den skattepliktige)
- 1 rettsgebyr for den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter skatteforvaltningsloven § 11-1

Det er ikke fastsatt egne satser for tvangsmulkt som ilegges for å fram- tvinge opplysninger etter kapittel 10. Mulkten fastsettes individuelt etter sakens art.

Skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 Utmåling av tvangsmulkt

(1) Tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter

a) skatteforvaltningsloven kapittel 7 utgjør to rettsgebyr per dag.

b) skatteforvaltningsloven kapittel 8 utgjør et halvt rettsgebyr per dag.

(2) Tvangsmulkt for den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter skatteforvaltningsloven § 11-1 utgjør ett rettsgebyr per dag.

(3) I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men begrenset oppad til tre rettsgebyr per dag for tvangsmulkt etter første ledd og ti rettsgebyr per dag for tvangsmulkt etter annet ledd.

(4) Tvangsmulkt løper fra den dagen som fastsettes i vedtak om tvangsmulkt og løper frem til den opplysningspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt.

Avvik fra normalsatsene

Satsen kan i særlige tilfeller settes lavere eller høyere innenfor nærmere angitte rammer. For manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter kapittel 7 og 8 kan det ikke ilegges høyere mulkt enn tre rettsgebyr per dag, mens maksimal sats i forbindelse med bokføringspålegg er ti rettsgebyr, jf. skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 tredje ledd.

Manglende melding Skattedirektoratet legger til grunn at det kun helt unntaksvis er aktuelt å fravike standardsatsene ved manglende levering av skattemelding. Avvik må i så fall begrunnes særskilt.

Bokføringspålegg For eksempel kan manglende bokføring som har skjedd for å unndra omsetning fra beskatning, eller tilfeller hvor det viser seg at en bokføringspliktig har neglisjert tidligere regnskapspålegg eller bokføringspålegg være forhold som tilsier anvendelse av høyere sats. Det vil også

kunne være tilfelle hvor ett rettsgebyr ut i fra selskapets økonomi ikke forventes å være en reell økonomisk trussel, slik at tvangsmulkten av den grunn bør settes høyere. Unntaksvis kan den ansvarliges økonomiske forhold medføre at ett rettsgebyr er en urimelig stor belastning og at gebyret av den grunn bør settes lavere. Også andre særskilte forhold kan begrunne høyere eller lavere sats. Det skal begrunnes i det enkelte tilfellet hvis skattekontoret ilegger mulkt med en lavere eller høyere sats.

Tvangsmulkt løper til den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt, til maksimalgrensen er nådd eller til skattemyndighetene fastsetter det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen, det vil si til vedtaksdato. Det skal ikke ilegges overtredelsesgebyr for samme forhold som det ilegges tvangsmulkt for.

Hvor lenge tvangsmulkten løper

§ 14-1 tredje ledd

Lovtekst

Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.

Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt

Tredje ledd gir skattemyndighetene adgang til å frafalle eller ettergi påløpt tvangsmulkt i særlige tilfeller. Bestemmelsen er en sikkerhetsventil for tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut eller fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse. Nedsettelse eller frafallelse av allerede påløpt tvangsmulkt kan for eksempel være aktuelt dersom vedtaket om tvangsmulkt ved bokføringspålegg ikke fastsetter en grense for hvor lenge mulkten skal løpe. I slike tilfeller kan mulkten komme til å utgjøre svært høye beløp. En samlet vurdering kan da tilsi nedsettelse eller frafall.

Skattekontoret avgjør spørsmål om reduksjon eller frafall av tvangsmulkt. Skattedirektoratet er klageinstans. Se nærmere om klage i [Kapittel 13 Klage](#).

Reduksjon eller frafall av tvangsmulkten medfører ingen ny (opp-)justering av tilleggs-skatten etter [§ 14-5 femte ledd](#).

Der skattegrunnlaget er myndighetsfastsatt fordi skattepliktig ikke har levert melding, og den skattepliktige senere leverer melding som legges til grunn, skal eventuell ilagt tilleggs-skatt beregnes av det nye lavere grunnlaget, se [§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggs-skatt](#). Dette gir imidlertid ikke grunnlag for reduksjon av tvangsmulkten.

Leverte melding etter skjønnsfastsettelse

Der ilagt tilleggs-skatt bortfaller under klagebehandling på grunn av unnskyldelige forhold, jf. [§ 14-3 annet ledd](#), medfører ikke dette automatisk reduksjon eller frafall av tvangsmulkt. De samme forhold kan imidlertid gjøre seg gjeldende på begge områder.

Unnskyldelige forhold

Momenter ved vurderingen

Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt vil normalt skje ut i fra hensynet til den ansvarlige. Hensynet til den ansvarlige må veies mot behovet

Momenter ved vurderingen

for ikke å undergrave tvangsmulktinstituttets effekt. Det skal foretas en helhetsvurdering, hvor blant annet følgende momenter vektlegges:

- årsaken til at det har gått lang tid uten at plikten er oppfylt
- i hvilken grad den ansvarlige kan klandres for dette
- om den ansvarlige har hatt noen fordeler ved ikke å oppfylle plikten
- alvorlig sykdom hos den ansvarlige

En vurdering av om oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som *ikke* skyldes den ansvarlige, skal som utgangspunkt ikke foretas som ledd i en sak om reduksjon eller frafall. Dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige, skal ikke tvangsmulkten påløpe, jf. § 14-1 fjerde ledd.

§ 14-1 fjerde ledd

Lovtekst

Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Fjerde ledd innebærer en begrensning i adgangen til å ilegge tvangsmulkt. Tvangsmulkt ilegges ikke dersom oppfyllelse, for eksempel levering av melding, er umulig og situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold. Unntaket kan for eksempel være aktuelt dersom det skjer en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer, som gjør det umulig å levere opplysningene i tide. At levering ikke kan skje i tide fordi skattepliktig ikke har sørget for nødvendige tilganger til de elektroniske systemene, er ikke ansvarsbefriende.

Forhold som skattemyndigheten er kjent med før vedtaket treffes, må tas i betraktning ved utforming av vedtaket. Om oppfyllelse blir umulig, må vurderes ut fra den fristen som er satt i vedtaket om tvangsmulkt. Kravet om umulighet er utformet for å understreke at det ikke skal være kurant å påberope seg vanskeligheter med å oppfylle. På den annen side må ikke terskelen for umulighet praktiseres så strengt at tvangsmulkten innebærer en sanksjon mot allerede begåtte lovbrudd.

§ 14-1 femte ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om når pliktige opplysninger anses å ikke være gitt og om nivået på og utmåling av tvangsmulkten.

Kompetansen til å gi forskrift er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr 1067. Det er gitt bestemmelser om nivået på og utmåling av tvangsmulkt i skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1.

§ 14-2 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt

(1) Ved vedtak om tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter § 5-6 unnlates. I melding om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-8, skal skattemyndighetene opplyse om hvilke plikter som nevnt i § 14-1 første ledd som ikke anses å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

(2) Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

Generelt

Et betinget vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak i lovens forstand, jf. § 1-2 første ledd bokstav d, og i utgangspunktet gjelder de generelle saksbehandlingsreglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#). Det er gjort noen unntak og presiseringer i denne bestemmelsen.

§ 14-2 første ledd

Lovtekst

Ved vedtak om tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter § 5-6 unnlates. I melding om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-8, skal skattemyndighetene opplyse om hvilke plikter som nevnt i § 14-1 første ledd som ikke anses å være oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

Bestemmelsen gjør unntak fra § 5-6 første ledd om at det skal gis forhåndsvarsel før et enkeltvedtak treffes, men skattemyndigheten kan likevel varsle dersom man finner det hensiktsmessig. Det skal sendes melding om vedtak i henhold til § 5-8 [Melding om enkeltvedtak](#), og meldingen skal inneholde både hvilke plikter som ikke er oppfylt, frist for oppfyllelse og informasjon om størrelsen på mulkten. Dersom opplysningene ikke er gitt innen den fristen som er satt i vedtaket, begynner tvangsmulkten å løpe umiddelbart. Det treffes ikke et nytt vedtak fra skattemyndighetenes side, vedtaket er dermed et såkalt betinget vedtak.

Der tvangsmulkt kun er varslet, må det treffes et eget vedtak. Tvangsmulkten løper i disse tilfelle fra det tidspunkt som er bestemt i vedtaket, tidligst vedtaksdato.

Der skattepliktig opplyser å ha oppfylt pålegg om bokføring, men skattemyndighetene ikke er enig i at pålegget er oppfylt, skal skattemyndighetene enten gi en ny frist for å oppfylle pålegget eller fatte vedtak om tvangsmulkt.

Det er ikke nødvendig å sende vedtak om tvangsmulkt rekommandert. Vedtaket sendes til den opplysningspliktige/bokføringspliktige, se § 14-1 første ledd.

Fristen i vedtaket må være så lang at den ansvarlige har en reell mulighet til å oppfylle pliktene før tvangsmulkten begynner å løpe. Ettersom vedtak om tvangsmulkt i realiteten gir en ny frist for å oppfylle opplysningsplikten eller innrette seg etter et vedtak, angir ikke loven noen

Bokføringspålegg

Frist

minste frist, og fristen kan i praksis være forholdsvis kort. For bokføringspålegg; se nærmere § 11-1 annet ledd, hvor det angis en minstefrist på fire uker for oppfyllelse av pålegget.

§ 14-2 annet ledd

Lovtekst

Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

De beløp som inndrives gjennom tvangsmulkt, tilfaller statskassen.

§ 14-3 Tilleggsskatt

(1) Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.

(2) Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig.

(3) Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

Generelt

Reglene om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven er i stor grad en videreføring av tilleggsskattereglene i ligningsloven 1980 kapittel 10. Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er objektive, men med en rekke unntaksregler. Den viktigste unntaksregelen, som nå er flyttet inn under regelens objektive vilkår i § 14-3, er at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold anses unnskyldelig. Finansdepartementet forutsetter i Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2 at terskelen for å bruke unnskyldningsgrunnen skal senkes ytterligere i forhold til praksis etter ligningsloven 1980 § 10-3, se nærmere [§ 14-3 annet ledd](#).

De tidligere reglene om tilleggsavgift på merverdiavgiftsområdet og for særavgifter krevde at den avgiftspliktige hadde utvist skyld. Reglene om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven kapittel 14 får nå også anvendelse på merverdiavgift og særavgifter. Dette innebærer en omlegging av vilkårene for sanksjonering på disse områdene fra skyldkrav til objektive regler med unntaksgrunner. Det er ikke tilsiktet en skjerping av tilleggs-skattereglene på disse områdene, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2.

Reglene om tilleggsskatt får også anvendelse for saker om kompensasjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i [§ 16-2 annet ledd](#).

§ 14-3 første ledd

Lovtekst

Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som

unnlatt levering av pliktig opplysning regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.

Generelt

Generelt

Første ledd inneholder de grunnleggende vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt. Det objektive hovedvilkåret for tilleggsskatt er at skattepliktig eller trekkpliktig gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysninger. Samlet omtales dette som en «opplysningssvikt». Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger og vilkåret om å ha unnlatt å gi pliktige opplysninger er alternative vilkår for tilleggsskatt. Det kan derfor ikke beregnes tilleggsskatt både for uriktige/ufullstendige opplysninger og for unnlattelse av å inngi opplysninger for det samme grunnlaget. Det er videre et vilkår at opplysningssvikten kan føre til en skattemessig fordel. Om hvem som anses å være skattepliktig, se § 1-2 første ledd bokstav b.

Forholdet til opplysningsplikten

Utgangspunktet for vurderingen av om skattepliktig har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» eller om han har unnlatt å gi pliktig opplysning, er om han har oppfylt sin opplysningsplikt. Om innholdet i den skattepliktiges opplysningsplikt, se [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#) I § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt markeres et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattepliktige og skattemyndighetene for at fastsettelsen skal bli riktig. Ifølge bestemmelsen skal skattepliktig «opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil». Foruten at skattepliktig i skattemeldingen skal fylle ut aktuelle poster, skal han i skattemeldingen også gi «andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget», jf. § 8-2 første ledd.

Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Det er gitt uriktige opplysninger når de opplysningene som den skattepliktige har gitt ikke stemmer med de faktiske forholdene. Opplysningene vil også være uriktige/ufullstendige når den skattepliktige gir et fordreid eller mangelfullt bilde av de underliggende realitetene, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Det er en flytende grense mellom hva som er uriktige og hva som er ufullstendige opplysninger, men det har ingen stor betydning å trekke opp en grense mellom disse begrepene.

Objektiv standard

Skattepliktig anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har gitt de opplysningene som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt, se HRD Rt. 1992/1588 (Loffland Brothers North Sea Inc.) i Utv. 1993/1073. I denne saken behandlet Høyesterett spørsmålet om ufullstendige opplysninger i forbindelse med endringsfristen i tidligere ligningslov § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett uttalte at dersom det er «gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses

tilstrekkelige». Hvis det er tvil om et relevant faktisk forhold, må dermed den skattepliktige gjøre oppmerksom på det, slik at skattemyndighetene blir oppmerksom på tvilen og kan foreta egne vurderinger, eventuelt etter å ha innhentet mer opplysninger. Rettssetningene som følger av dommen («Loffland-standard») gjelder den lojale skattepliktige. Dette følger både av § 8-1 Alminnelig opplysningsplikt og av at skattepliktig skal gi de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Klart illojale tilpasninger i hvordan opplysningene er gitt innebærer dermed et brudd på opplysningsplikten. Dette kan for eksempel være tilfelle der opplysninger bevisst gis på en måte som medfører risiko for at opplysningene ikke blir fanget opp av skattemyndighetene.

Fremstår den skatterettslige løsningen skattepliktig legger til grunn som uklar, må det gis supplerende opplysninger. For eksempel kan skattepliktig som har fylt ut alle pliktige meldinger med videre, likevel ha plikt til å gi ytterligere opplysninger. Dersom skattepliktig har bygget på en rettsoppfatning som ut i fra rettskildesituasjonen på tidspunktet for innlevering fremstod som klar, og det derfor var lite naturlig for den skattepliktige å forestille seg at opplysningen kunne ha betydning for fastsettingen, er det ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Foreligger det uenighet mellom skattepliktig og skattemyndighetene om en skatterettslig løsning, og skattepliktig ikke innretter seg etter myndighetenes syn ved innlevering av melding, må det gis opplysning om dette. Dette kan for eksempel være aktuelt der det verserer en retts sak om temaet eller under et pågående bokettersyn. Se for eksempel KMVA 7589 med videre henvisninger, som gjaldt fradragsrett for inngående avgift på ansattes reiser (mannskapsbytter) i perioden før HRD Rt. 2011/1260 (Halliburton AS) i Utv. 2011/1373.

**Skjerpet
opplysningsplikt**

HRD Rt. 2009/813 (Gaard/Tveit) i Utv. 2009/949

Saken gjaldt spørsmål om vederlag ved et aksjesalg måtte regnes som «fordel vunnet ved arbeid» når selgerne i aksjesalgsavtalen hadde forpliktet seg til å fortsette sine ansettelsesforhold i konsernet og ikke drive konkurrerende virksomhet. Ingen av selgerne hadde opplyst i selvangivelsen om de særlige vilkårene i aksjesalgsavtalen. Høyesterett kom til at vilkårene i aksjesalgsavtalen medførte at det forelå «fordel vunnet ved arbeid». Det var videre gitt uriktige/ufullstendige opplysninger. Høyesterett uttalte i denne forbindelse at «*ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring den skattepliktige hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen [red anm: den tidligere toårsfristen] kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved*

vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43».

HRD Rt. 1997/1430 (Elf Petroleum Norge AS) i Utv. 1998/1095

Det var på det rene at Elf som vedlegg til selvangivelsen for 1986 oversendte resultatregnskap og balanse som var satt opp i tråd med det skattemessige oppgjørsskjema som ligningsmyndighetene hadde utarbeidet til bruk for aksjeselskaper. Både balansen og resultatregnskapet inneholdt de skattemessige avskrivningene. Høyesterett uttalte at *«de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.»* I saken var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale og den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, måtte i det minste fremstå som tvilsom. Høyesterett fastslo at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kunne ikke endre dette.

HRD Rt. 2007/360 (Lyse Energi) i Utv. 2007/542

Retten la til grunn at skattepliktig hadde gitt ufullstendige opplysninger selv om skattemyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Høyesterett uttalte følgende i note (68): *«Jeg er enig med overligningsnemnda og lagmannsretten i at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen for 1999. I note 21 til regnskapet for 1999 heter det blant annet at i «forbindelse med etableringen av Lyse konsernet ble 3 000 millioner kroner omdannet fra egenkapital til et ansvarlig lån fra eierne». Det er ikke riktig når det her opplyses at lånet på 3 milliarder kroner var etablert på dette tidspunkt. Det fremgår heller ikke av selve regnskapet for 1999 at lånet ikke var trådt i kraft. Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte. Dette skjedde ikke i dette tilfellet. De ufullstendige opplysningene om lånet kunne tvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»*

Særlig om verdsetting

HRD Rt. 1999/1087 (Baker Hughes) i Utv. 1999/1349

Saken gjaldt et tilfelle hvor en filial ble ansett for å ha fått redusert sin inntekt som følge av feil internprising ved innleie av utstyr fra et annet selskap i samme konsern. Det forelå her et avvik på rundt 40 % mellom den faktiske prisen og arm-lengdeprisen. Selskapet ble ansett å ha gitt uriktige opplysninger i relasjon til den tidligere toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett tok ikke stilling til om det ville vært uriktige opplysninger etter reglene om tilleggsskatt.

HRD Rt. 2012/1648 (Statoil ASA) i Utv. 2012/1701

Saken gjaldt spørsmålet om toårsfristen i tidligere ligningslov § 9-6 nr. 3 bokstav a fikk anvendelse i et tilfelle hvor et norsk selskap hadde krevd fradrag for forsikringspremie til et heleiet forsikringsselskap (captive). Høyesterett la til grunn at det vanskelig kunne sies å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til toårsfristen hvor avviket lå under nivået på 40 %. I dette tilfelle var avviket i hvert fall ikke høyere enn 19,8 %.

Skattepliktig anses ikke for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger selv om rettsanvendelsen er feil, så lenge det er redegjort for problemstillingen slik at skattemyndighetene selv kan foreta en vurdering.

**Skattepliktiges
rettsanvendelse**

Der skattepliktig bevisst leverer en uriktig melding og hensikten er å levere senere korrigert melding, men meldingen blir tatt ut til kontroll før korrigert melding foreligger, kan det ilegges tilleggsskatt dersom vilkårene er oppfylt. Dette gjelder selv om meldingen betegnes som «foreløpig» eller lignende. En etterfølgende korrigert melding anses ikke som frivillig retting, se § 14-4 første ledd bokstav d. Se for eksempel KMVA 6250, KMVA 6259 og KMVA 7158. Om tvangsmulkt ved åpenbare feil, se § 14-1 første ledd.

**«Foreløpig»
melding**

Prejudisielle rettsforhold

Opplysningssvikten (og rettsanvendelsen) kan knytte seg til andre lovregler enn skatte- og avgiftsbestemmelser, for eksempel hvem som er den reelle eier av en fast eiendom. Som utgangspunkt anses skattepliktig å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom han bygger på en feilaktig oppfatning av et slikt underliggende rettsforhold. Har han derimot redegjort for problemstillingen slik at skattemyndighetene selv kan foreta en vurdering, eventuelt etter å ha innhentet ytterligere informasjon, anses han å ha gitt tilstrekkelige opplysninger.

Forhåndsutfylt skattemelding

Skattepliktige som har fått tilsendt forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt og som unnlater å supplere/korrigere de forhåndsutfylte opplysningene, anses å ha levert skattemeldingen. De behandles derfor etter reglene om tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt for ikke levert skattemelding med videre vil aldri være aktuelt for denne gruppen.

Selskap med deltakerfastsetting

Feil i selskapsmeldingen vil normalt føre til feil i deltakernes skattemeldinger. I slike tilfeller vil hver deltaker være ansvarlig for opplysningene i sin skattemelding uavhengig av opplysningene i selskapsmeldingen.

Feil bostedsadresse

Skattepliktig anses å ha gitt uriktige opplysninger hvis han opplyser om feil bostedsadresse i skattemeldingen eller unnlater å endre en uriktig forhåndsutfylt bostedsadresse. Årsaken til at opplysningene er uriktige i skattemeldingen kan være at vedkommende har unnlatt å melde flytting til folkeregisteret. Dersom vilkåret om skattemessig fordel er oppfylt, for eksempel fordi skattepliktig uriktig står oppført som bosatt i en kommune i tiltakssonen i Finnmark eller Nord-Troms, kan dette gi grunnlag for tilleggsskatt. Se nærmere SKD 2. oktober 2003 i Utv. 2003/1474.

Forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret

Vilkåret om uriktig og ufullstendige opplysninger er normalt ikke oppfylt selv om det etter forhåndsregistreringen viser seg at omsetningskravet (beløpsgrensen for registrering) ikke blir oppfylt.

Uriktig skatteoppgjør

En unnlattelse av å melde fra om uriktig skatteoppgjør er ikke en ufullstendig opplysning etter bestemmelsen. Det vil derfor ikke kunne anvendes tilleggsskatt på slikt grunnlag alene. Se Høyesteretts kjennelse Rt. 1999/1980 (Møller) i Utv. 2000/32, hvor Høyesterett uttaler at «*det er lagt til grunn at denne bestemmelsen [ligningsloven 1980 § 10-2 nr. 1] bare rammer den aktive forledelse og ikke passiv mottakelse av en uriktig ligning der feilen ikke kan bebreides skattyter*», hvorefter Høyesterett viser til uttalelser i Lignings-ABC (1998-utgaven). Unnlattelse av å gjøre oppmerksom på feil i skatteoppgjøret kan etter omstendighetene være et moment i vurderingen av om skattepliktiges forhold skal anses som unnskyldelig etter § 14-3 annet ledd.

Hvordan opplysningene er gitt

Det er uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt til skattemyndighetene. De kan for eksempel være gitt i ulike skattemeldinger, ved klage eller ved annen skriftlig eller muntlig fremstilling. Skattepliktig anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger både hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er forhåndsutfylt i skattemeldingen uten å være korrigert, og hvor opplysningene er ført opp eller unnlatt ført opp av skattepliktig.

Skattepliktig anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger

- selv om han har gitt opplysningene i skattemeldingen eller vedlegg for en tidligere skattleggingsperiode, når opplysningene må anses pliktige i den aktuelle skattleggingsperioden, se Eidsivating lagmannsretts dommer av 8. april 1994 i Utv. 1994/472 og 20. oktober 1980 i Utv. 1982/16 og HRD Rt. 1995/1883 i Utv. 1996/3, eller
- dersom opplysningene er gitt på en slik måte at de var egnet til å misforstå, se Gulating lagmannsretts dom av 23. mars 1994 i Utv. 1994/464, eller
- ved klart illojale tilpasninger i hvordan opplysningene er gitt. Dette kan for eksempel være tilfelle der opplysninger bevisst gis på en måte som medfører risiko for at opplysningene ikke blir fanget opp av skattemyndighetene.

Unnlatt levering

Tilleggsskatt for unnlatt levering kan ilegges når skattepliktig har unnlatt å levere pliktig skattemelding. Som unnlatt levering regnes også levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak og beregnet skatten. Om hva som omfattes av skattemeldingen, se [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

Unnlatt levering

Manglende utfylling/levering av tilleggs melding vil ofte ha som konsekvens at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattemeldingen. I slike tilfeller er det alternativet om tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan komme til anvendelse. Det er imidlertid ikke grunnlag for tilleggsskatt hvis skattemelding er levert og korrekt ført, men skattepliktig bare har unnlatt å legge ved tilleggs melding. Vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler vil ikke være oppfylt i disse tilfellene.

Tilleggs melding**Deltakere i selskap med deltakerfastsetting**

Etersom selskap med deltakerfastsetting ikke er et eget skattesubjekt, er det ikke hjemmel for å ilegge selskapet tilleggsskatt på grunn av manglende levering av selskapsmelding og/eller næringsoppgave. Det er heller ikke hjemmel for å ilegge deltakeren tilleggsskatt for manglende levering av selskapsmeldingen. Selskapet kan imidlertid ilegges tvangsmulkt inntil levering finner sted, se [§ 14-1 Tvangsmulkt](#).

Dersom deltakeren ikke oppgir inntekt fra selskapet, kan han få tilleggsskatt for alternativet uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Ansvar for opplysningssvikten

Plikten til å gi skattemyndighetene opplysninger og påse at opplysningene som gis er riktige og fullstendige, påhviler den skattepliktige. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre og som er forhåndsutfylt av skattemyndighetene.

Tidligere var det gitt eksplisitte regler om identifikasjon med medhjelpere i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Det er ikke videreført noen egen bestemmelse om dette i skatteforvaltningsloven. Det er likevel klart at den skattepliktige er ansvarlig for opplysningene i skattemeldingen og at den skattepliktige har ansvar for feil som medhjelpere har begått. Skattepliktiges ansvar endres i utgangspunktet ikke ved at han overlater til andre, for eksempel revisor, advokat eller familiemedlemmer, å levere og/eller fylle ut skattemelding eller føre regnskapene/utarbeide årsoppgjør for seg, se Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.2.2. Se også HRD Rt. 1992/511 i Utv. 1992/856 og Trondheim byretts dom av 20. desember 1988 i Utv. 1989/64. Dette gjelder også om opplysningssvikten skyldes feil i et dataprogram, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 1998 (AS Freia) i Utv. 1999/551. Om identifikasjon ved bruk av skjerpet tilleggsskatt, se [§ 14-6 første ledd](#).

Medhjelper

Det skal ikke foretas identifikasjon ved svikaktig opptreden hos medhjelperen. Tilleggsskatt kan likevel ilegges hvis skattepliktig kan klandres for valget av medhjelper eller manglende oppfølging, eller hvis skattepliktig har hatt konkret kjennskap til opplysningssvikten. Se for eksempel KMVA 6903.

KMVA 6903 av 18. februar 2011

Et utenlandsk selskap var ikke blitt registrert fordi representanten hadde unnlatt å sørge for registreringen i Merverdiavgiftsregisteret, slik han hadde påtatt seg. Han unnlot dermed også å innberette en netto avgift på noe over kr 10 000 000. Klagenemnda la til grunn at også selskapet til en viss grad kunne klandres for å ha unnlatt å følge opp at representanten oppfylte sine forpliktelser, selv om det var på det rene at representanten hadde begått et grovt pliktbrudd mot selskapet.

Svik fra medhjelper kan gi grunnlag for anmeldelse.

Der skattepliktig representeres ved verge, fordi vedkommende ikke er i stand til å ivareta egne interesser, skal det normalt ikke ilegges tilleggsskatt.

Kan føre til skattemessige fordeler

Kan føre til skattemessige fordeler

Det er et vilkår for tilleggsskatt at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor

- merverdiavgift er eller kunne blitt fastsatt for lavt,
- brutto formue er eller kunne blitt fastsatt for lavt,
- gjeldsfradraget er eller kunne blitt satt for høyt,
- brutto inntekt/personinntekt er eller kunne blitt fastsatt for lavt,
- et inntektsfradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt,
- et skattefradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt,
- det er eller kunne blitt anvendt lavere skatte- eller avgiftssatser enn det som er riktig,
- det er eller kunne ha oppstått en rentefordel som følge av feilaktig tidfesting av en inntekts- eller fradragspost,
- skattepliktige feilaktig er oppført med adresse i tiltakssonene i Finnmark og Nord-Troms,
- det er beregnet en lavere utgående merverdiavgift enn det som er riktig ved uttak eller omsetning eller
- det er gjort et uriktig fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer eller tjenester.

Vilkåret «kan føre til skattemessige fordeler» innebærer at en unndragelse er fullbyrdet i det en uriktig melding er sendt inn til skattemyndighetene. Faren for at skattemyndighetene kan komme til å legge den uriktige meldingen til grunn for oppgjøret og at man dermed oppnår en skattemessig fordel er da til stede. Det er ikke et vilkår at den uriktige meldingen faktisk er lagt til grunn for oppgjøret og for eksempel at et tilgodebeløp er kommet til utbetaling.

Særlig for skatt

Medfører de uriktige eller ufullstendige opplysningene at det etableres et underskudd eller at et underskudd øker, er vilkåret om at opplysningssvikten kan føre til skattemessig fordel oppfylt, hvis det er klar sannsynlighetsovervekt for at underskuddet kunne blitt utnyttet i fremtiden. Har den skattepliktige krevd fremføring av underskuddet er dette vilkåret i utgangspunktet oppfylt. Har derimot den skattepliktige verken anvendt underskuddet eller krevd det fremført til et senere år, må det legges til grunn at vilkåret ikke er oppfylt fordi skattepliktig i så fall ikke oppnår en skattemessig fordel.

Etablert underskudd

Skattemessig formuesverdi for aksjer fastsettes i forbindelse med fastsetting av skatten for selskapet, men får bare betydning ved fastsettingen overfor aksjonærene. Ettersom aksje- eller allmennaksjeselskap ikke oppnår noen skattemessig fordel, kan selskapet ikke ilegges tilleggsskatt selv om det har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende fastsettingen av aksjenes formuesverdi. Fører de uriktige eller ufullstendige opplysningene fra selskapet til at aksjenes formuesverdi blir feil, og aksjonæren legger denne verdien til grunn i sin skattemelding, anses han i utgangspunktet å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilsvarende gjelder hvis det ennå ikke er fastsatt noen formuesverdi ved fastsettelsen, og aksjonæren baserer seg på feilaktige opplysninger fra selskapet om formuesverdien. Har selskapet opprinnelig gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og disse blir korrigert av skattemyndighetene slik at det fastsettes riktig verdi, kan aksjonæren ikke ilegges tilleggsskatt hvis han legger denne verdien til grunn i skattemelding. Dette gjelder selv om skattepliktig som representant for selskapet var ansvarlig for de uriktige opplysningene.

Formuesverdi av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskap

Utenlandske selskap som bare har skatteplikt til Norge for kildeskatt av utbytte fra norske selskap, har ikke opplysningsplikt til norske skattemyndigheter. Opplysningsplikten påhviler det norske utdelende selskapet. Det er ikke hjemmel for å ilegge det utenlandske selskapet tilleggsskatt, se HRD 3. juni 2016 (HR-2016-01179-A) i Utv. 2016/1256.

Kildeskatt

Særlig for merverdiavgift

Etter skatteforvaltningslovens bestemmelse om tilleggsskatt skal det anvendes tilleggsskatt ved fastsettelse av beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift. Paragraf 14-3 har ikke den samme begrensningen som den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-3, som skilte mellom fastsettelser etter merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 18-2, og som utelukket bruk av tilleggsavgift ved beløp uriktig betegnet som tilleggsavgift.

Beløp uriktig betegnet som merverdiavgift

Situasjonen kan for eksempel være at en virksomhet som ikke er registrert, jf. § 8-13 annet ledd, fordi omsetningen ikke har passert omsetningsgrensen eller at virksomheten ikke blir ansett som næringsvirksomhet, likevel krever opp beløp benevnt som merverdiavgift. I tillegg kommer de tilfeller hvor det er en korrekt registrert virksomhet som har krevd opp beløp uriktig betegnet som merverdiavgift. Dette kan være fordi ytelsen er fritatt eller unntatt for merverdiavgift eller det er krevd opp merverdiavgift med et for stort beløp

Ved fastsettelser overfor virksomheter som fyller registreringsvilkårene, men som har unnlatt å registrere seg, skjer fastsettelsen med hjemmel i § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. og en er da innenfor anvendelsesområdet for tilleggsskatt.

Unnlatt registrering

Uriktige opplysninger som kan medføre at et skattegrunnlag fastsettes hos en annen skattepliktig enn den rette, kan gi grunnlag for tilleggsskatt hos den rette skattepliktige. Dette gjelder selv om det for partene sett under ett ikke oppstår noen skattemessig fordel. Det er gjort unntak fra tilleggsskatt for såkalt inn-/ut-tilfeller for merverdiavgift, se § 14-4 første ledd bokstav c.

Fastsetting hos feil skattepliktig

Vurderingen av om skattepliktig har eller kunne oppnådd en skattemessig fordel, påvirkes ikke av om skattepliktig har andre lovlige grunnlag for en tilsvarende reduksjon i skatten som den økningen avdekkingen av opplysningssvikten har medført, jf. HRD Rt. 1997/1117 (Schultz) i Utv. 1997/943. (At skattepliktig fikk adgang til økte avskrivninger

Andre lovlige grunnlag for reduksjon i skatten

som følge av at han ikke fikk fradrag for et underskudd som han feilaktig hadde ført opp, fikk ikke betydning for tilleggsskatten vedrørende underskuddet.)

Se likevel om netto beregning av tilleggsskatt, [§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt](#).

Beviskrav

For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 14-3 første ledd er oppfylt, se HRD Rt. 2008/1409 (Sørum) i Utv. 2008/1548 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9.3.

Er det aktuelt med tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, må skattemyndighetene påvise at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skattepliktige har gitt er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

For at tilleggsskatt skal kunne ilegges som følge av at skattepliktig har unnlatt å gi pliktige opplysninger, må det være klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningen ikke er gitt (for eksempel at skattemelding med videre ikke er levert) og at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.

Beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelene. Om et tilfelle der det var bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det var gitt uriktige opplysninger som kunne ført til skattemessige fordeler, men der størrelsen på den unndratte inntekten ikke var bevist med klar sannsynlighetsovervekt, se Borgarting lagmannsretts dom av 23. februar 2010 i Utv. 2010/597. Om et tilfelle hvor retten fant at det kun var alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det ikke forelå et reelt låneforhold, men ikke klar sannsynlighetsovervekt og dermed ikke grunnlag for å ilegge tilleggsskatt, se Agder lagmannsretts dom av 7. januar 2015 i Utv. 2015/192.

Beviskrav ved påståtte regne- eller skrivefeil

For å kunne ilegges tilleggsskatt der innsendte meldinger e.l. *tilsynelatende* inneholder åpenbare skrive- eller regnefeil, må det framstå som klart sannsynlig at skrive- eller regnefeilen er arrangert. Nærmere om hva som regnes som skrive- eller regnefeil, se [§ 14-4 første ledd bokstav b](#).

Om beviskrav ved skjerpet tilleggsskatt, se [§ 14-6 første ledd](#), og ved unnskydelige forhold, se under [Beviskrav](#) i annet ledd.

§ 14-3 annet ledd

Lovtekst

Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskydelig.

Generelt

Bestemmelsen angir at tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges dersom det foreligger unnskydelige forhold hos skatte- eller trekkpliktige og er en

videreføring av ligningsloven 1980 § 10-3 sin objektive modell med unnskyldningsgrunner. Det er likevel lagt til grunn at terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner skal senkes sammenlignet med tidligere rett. Selv om kravet til subjektiv skyld er tatt bort på merverdiavgifts-, særavgifts og motorkjøretøy- og båtavgiftsområdet, er det ikke tilsiktet en skjerpning av tilleggsskattereglene på disse områdene.

Unnskyldelige forhold

Ved vurderingen av om forholdet er unnskyldelig skal det tas hensyn til skattepliktiges personlige forutsetninger, herunder alder, erfaring med økonomiske forhold, forutsetninger for å skaffe seg kunnskap om norske skatteregler med videre. I det følgende omtales ulike situasjoner og forhold hvor det kan oppstå spørsmål om opplysningssvikten er unnskyldelig.

Unnskyldelige forhold

Det klare utgangspunktet er at rettsvillfarelse ikke er unnskyldelig. Det foreligger en plikt for den enkelte å sette seg inn i aktuelt regelverk. Subjektive forhold hos skattepliktig kan imidlertid medføre at forholdet likevel anses unnskyldelig. Et eksempel på et tilfelle der rettsvillfarelsen ikke ble ansett unnskyldelig er HRD Rt. 2012/1547 (Norwegian Claims Link AS) (KMVA 6313).

Rettsvillfarelse

HRD Rt. 2012/1547 (Norwegian Claims Link AS)

NCL anførte for Høyesterett at det ikke var uaktsomt å fakturere prosessoppdragene for den utenlandske klienten uten merverdiavgift. Det ble vist til at NCL søkte råd hos annen advokat om spørsmålet og opptrådte i god tro. Om dette uttalte Høyesterett: «*Det er på det rene at næringsdrivende har plikt til å skaffe seg kjennskap til det regelverk som gjelder på det livsområde de opererer innenfor. I dette tilfellet var avgiftsmyndighetens syn på avgiftsspørsmålet klart, og det var gjort offentlig tilgjengelig. Jeg kan på denne bakgrunn, og ut fra de øvrige momenter som skattekontoret har trukket fram, ikke se at det var feil å legge til grunn at det her foreligger uaktsomhet fra NCLs side.*»

Selv om det kan være forståelig at skattepliktig tar feil av reglene, vil det ofte måtte legges til grunn at skattepliktig burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål og at det derfor ikke var gitt at skattemyndighetene ville dele hans oppfatning. Skattepliktig har i slike tilfeller plikt til å gi opplysninger som gir skattemyndighetene foranledning til selv å vurdere spørsmålet. Se for eksempel HRD Rt. 2006/333 i Utv. 2006/501. Se nærmere om dette under skattepliktiges opplysningsplikt, [Uriktige eller ufullstendige opplysninger](#).

HRD Rt. 2006/333 i Utv. 2006/501

Høyesterett uttalte at det var «*forståelig at de ankende parter tok feil av tidfestingsreglene. Det kan likevel ikke være avgjørende. Skattyterne burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål, og at det var grunn til å opplyse om tilleggsvederlaget slik at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere når denne delen av vederlaget skulle tidfestes. Jeg legger særlig vekt*

på at det gjaldt en stor transaksjon som medførte betydelige skattepliktige inntekter.»

I helt spesielle tilfeller kan rettsvillfarelse være unnskyldelig. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor det dreier seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. Forholdet kan bli ansett som unnskyldelig hvis skattepliktig har gjort så godt han har kunne, men likevel misforstått og dermed ikke oppfylt opplysningsplikten. For mer profesjonelle, ressurssterke skattepliktige med kompliserte skatteforhold, må det forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av meldinger. Se om dette Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2.

**Korrekt tilleggs-
melding**

Der skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i en post i skattemeldingen, men tallene i en tilsvarende post i en tilleggs-
melding er korrekt, vil dette normalt anses som en unnskyldelig feil ved utfyllingen av skattemeldingen. Forutsetningen er at feilen fremkommer uten nærmere sammenstillinger og at feilen ikke fremstår som bevisst.

**Tekniske regn-
skapsfeil mv.**

Regnskapsfeil av teknisk art som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne-
og skrivefeil», jf. § 14-4 første ledd bokstav b, men som likevel kan inn-
treffe ubevisst uten at skattepliktig eller dennes medhjelper kan lastes for det, kan etter omstendighetene bli ansett som et unnskyldelig forhold. For mer profesjonelle, ressurssterke skattepliktige med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av opplysninger for fastsettelse av skatt, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2.

**Feil i tredjeparts-
opplysninger**

Lite synlige feil i tredjepartsopplysninger (sammenstilling av opplysnin-
ger fra a-melding, kontooppgaver med videre) som ikke blir rettet opp
av skattepliktig, vil normalt være unnskyldelig.

**Systemmessige
misforståelser**

Systemmessige misforståelser kan etter forholdene være unnskyldelig. Dette kan for eksempel være at skattepliktig ikke har forstått at han plik-
ter å korrigere opplysningene i skattemeldingen når arbeidsgiver sender inn korrigeret innrapportering. Det kan også skyldes at skattepliktig gjør tekniske feil ved innleveringen av skattemeldingen i Altinn. Om tilfeller der den systemmessige misforståelsen er knyttet til overføring av opp-
lysninger fra aksjonærregisteroppgaven (RF-1088) til skattemeldingen, se SKD 10. mai 2012 og SKD 19. oktober 2012 i Utv. 2013/138. Det må foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til om skattepliktig var i god tro, herunder om han har gjort skattemyndighetene oppmerksom på misforståelsen når han ble klar over den.

Unntak fra tilleggsskatt kan for eksempel være aktuelt der skatte-
pliktig har mottatt gjenpart av tredjemannsopplysninger med korrekte opplysninger før tilsendt skattemelding, og dermed har lagt til grunn at skattemyndighetene har korrekte opplysninger. På den annen side vil det normalt ikke være grunnlag for å fritta fra tilleggsskatt på grunn av misforståelse av Skatteetatens systemer dersom skattepliktig har

mottatt et skatteoppgjør som han forstår eller burde forstå er uriktig. Dette kan for eksempel være tilfelle der skattepliktig urettmessig får tilbakebetalt forskuddstrekk med et større beløp, eller skattepliktiges lønnsinntekt uriktig fastsettes til kr 0.

Etter tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet kunne skattemyndighetene fastsette tilleggsavgiften med et bestemt beløp der avgiftssubjektets uaktsomhet «anses som forholdsvis liten». Finansdepartementet har i Prop. 38 L (2015–2016) punkt 40.4.2.2 vist til at tilfeller som gikk under den tidligere praksisen vil kunne anses som unnskyldelige etter skatteforvaltningsloven. Se eksempel på vurdering av om skattepliktiges uaktsomhet kunne «anses som forholdsvis liten» etter tidligere praksis i Høyesteretts dom av 20. september 2016 (HR-2016-01982-A, Norisol). Se for øvrig også vurderingen knyttet til den ellers lojale og aktsomme skattepliktige under.

Lavere grad av skyld

Det bør tas hensyn til om opplysningssvikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktig, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 40.4.2.2. Unntaket er for eksempel aktuelt der skattepliktig ikke tidligere har fått påtalt skatte-/avgiftsmessige forhold og særlig der det samtidig foreligger lavere grad av skyld. Se over for vurderingen av lavere grad av skyld.

Den ellers lojale og aktsomme skattepliktige

For en utlending som ikke tidligere har vært skattepliktig til Norge, vil det normalt være unnskyldelig det første året at han ikke har vært klar over plikten til å kontrollere og korrigere opplysninger i skattemeldingen.

Utenlandske skattepliktige

Uriktig oppgitt aksjeverdi

Dersom aksjonæren gir feil opplysninger om aksjenes verdi, kan dette bero både på at selskapet har gitt feil opplysninger og på aksjonærens eget forhold. Hvorvidt aksjonærens forhold er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges, må avgjøres ut fra en konkret vurdering av blant annet aksjonærens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten.

Det kan ikke stilles samme krav til alle skattepliktige når det gjelder erfaring og innsikt. Kravene til for eksempel næringsdrivende må i en viss grad avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser som virksomheten fører med seg, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1555 og HRD Rt. 1997/1117 (Schultz) i Utv. 1997/943. Også næringsdrivende kan derfor være i en situasjon som gir grunnlag for fritak fra tilleggsskatt på grunn av uerfarenhet, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak 2004/2392, omtalt i Sivilombudsmannens årsmelding 2004 side 183. Det vil likevel i alminnelighet stilles større krav til aktsomhet for næringsdrivende enn for andre skattepliktige. Som utgangspunkt fritar det ikke fra tilleggsskatt at skattepliktig ikke har satt seg inn i regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til ut fra erfaring, innsikt og forholdene ellers, se

Krav til næringsdrivende

blant annet uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1571. Se på den annen side uttalelse fra Sivilombudsmannen 2002/03.

Etterfølgende forhold

Vurderingen av om det foreligger unnskydelige forhold skal i utgangspunktet foretas ut fra situasjonen på tidspunktet for innleveringen av meldingene. Etterfølgende forhold kan imidlertid medføre at et forhold som i utgangspunktet fremsto som unnskydelig, likevel ikke er det. Dette kan gjelde der skattepliktig unnlater å gjøre oppmerksom på forhold som han blir oppmerksom på etter at meldingen er levert inn, for eksempel åpenbare feil ved skatteoppgjøret. Se HRD Rt. 2006/333 (avsnitt 49) i Utv. 2006/501. (Skattepliktig bidro ikke i tilstrekkelig grad til å avklare skatteplikten da skattemyndighetene stilte spørsmål ved skattemeldingen. Dette ble tillagt vekt ved vurderingen.)

Beviskrav

Beviskrav

For å kunne ilegge tilleggsskatt der skattepliktig har påberopt seg unnskydelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt, kreves det at skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskydelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Hvorvidt det foreligger unnskydelige forhold må vurderes i hvert tilfelle og for hver post som er aktuell.

§ 14-3 tredje ledd

Lovtekst

Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatten den skal beregnes av, eller ved en senere særskilt fastsetting. Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder tilsvarende.

Bestemmelsen angir på hvilket tidspunkt tilleggsskatten kan fastsettes og viderefører ligningsloven 1980 § 10-2 nr. 3. Fastsettingen kan skje samtidig med fastsetting av den skatten den skal beregnes av eller senere, men tilleggsskatt kan ikke ilegges utenfor fristene i [§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.](#), [§ 12-7 Utsatt friststart](#) og [§ 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring](#).

Vedtaket

Saker om tilleggsskatt skal alltid avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en begrunnelse hvor det framgår at vilkårene er oppfylt. Se forøvrig [§ 5-8 Melding om enkeltvedtak](#).

Forholdet til EMK

Generelt

Både skjerpet og ordinær tilleggsskatt anses som straff etter Den Europiske Menneskerettskonvensjonen (EMK). Dette gjelder både tilleggsskatt for ikke levert skattemelding og tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Se HRD Rt. 2000/996 (Bøhler) i Utv. 2000/1029, HRD Rt. 2002/497 i Utv. 2002/659, Rt. 2002/509 i Utv. 2002/673 og Rt. 2002/557 i Utv. 2002/699. Se også HR plenumskjen-

nelse Rt. 2006/1409 i Utv. 2006/1451. Også overtredelsesgebyr er å anse som straff etter konvensjonen og omtalen av konvensjonsbestemmelsene gjelder dermed tilsvarende for overtredelsesgebyr.

At tilleggsskatt er straff etter EMK innebærer at skatte- og trekkpliktig

- ikke kan ilegges både tilleggsskatt og annen straff hvis det strider mot forbudet mot dobbel straffefølgning, jf. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 (forkortet EMK P 7-4). Nærmere om dette, se [Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4](#)
- fra det tidspunkt han anses som siktet har visse rettigheter etter EMK art. 6, se nedenfor

De ulike rettighetene etter EMK er i sin natur av variert art og ikke alle rettigheter etter EMK får uten videre anvendelse i tilleggsskattesaker, se HRD Rt. 2000/996 i Utv. 2000/1029. Videre vil rettighetene kunne være av en slik art at de ikke nødvendigvis inntreer umiddelbart etter at skattepliktig anses som siktet. Se HRD Rt. 2010/513 i Utv. 2010/903, som gjaldt spørsmål om dokumentinnsyn. Om innsyn i saker om tilleggsskatt, se [§ 5-4 annet ledd bokstav a](#). Skattemyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at avgjørelser om tilleggsskatt ikke er i strid med reglene i EMK art. 6 og P 7-4.

EMK-bestemmelsene som omhandles her har bare betydning i saker om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr og ikke for anvendelsen av de materielle skattereglene. EMK gjelder både for fysiske og juridiske personer. For juridiske personer kan det likevel følge av en fortolkning av en bestemt rettighet at den ikke er anvendelig.

Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4

Forbudet i EMK P 7-4 mot dobbel straffefølgning, innebærer at skattepliktig er beskyttet mot at det reises ny sak om et forhold som han allerede er straffedømt eller frifunnet for. Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har fastslått at flere kumulative vilkår må være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak. Følgende vilkår må alle være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak:

- begge saker må innebære straffefølgning etter EMK P 7-4
- begge saker må gjelde samme straffbare forhold
- den første avgjørelsen må være endelig
- behandlingen i den andre saken må innebære gjentatt følgning
- begge saker må rette seg mot samme rettssubjekt

Er alle ovennevnte vilkår oppfylt medfører disse at skattepliktig ikke kan

- ilegges tilleggsskatt for «samme forhold» som han er straffedømt eller frifunnet for, eller
- anmeldes til påtalemyndigheten for «samme forhold» som han er ilagt tilleggsskatt for.

Er det formell hjemmel til å sanksjonere en skatteunndragelse både med tilleggsskatt og annen straff, må en således ta stilling til om skatte-

plikting skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes dersom bruk av begge sanksjoner anses som dobbel straffeforfølgning etter EMK P 7-4. Om et tilfelle der forbudet mot dobbel straffeforfølgning ble vurdert, se HRD Rt. 2010/1121 i Utv. 2010/1383. (Skattepliktig ble først ilagt tilleggsskatt av skattemyndighetene. Noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling) Standpunktet ble stadfestet av EMD i Case of A and B v. Norway, saksnummer 24130/11 og 29758/11.

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at en fastsetting, hvor det er ilagt tilleggsskatt, tas opp igjen og det ilegges tilleggsskatt av det nye grunnlaget.

«Samme forhold»

Ved vurderingen av om det er «samme forhold» tar man utgangspunkt i handlingen alene. Man står overfor samme forhold når begge forfølgningene har sitt utspring i et identisk faktum eller i et faktum som i det vesentlige er det samme. Se dom fra Den europeiske menneskerettsdomstolens (EMDs) storkammer, Zolotukhin mot Russland, av 10. februar 2009 (Lovdata 14 939/03), og HRD Rt. 2010/72 i Utv. 2010/505. Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme forhold skal det ses hen til om de faktiske forholdene gjelder samme person og om de er uløselig knyttet sammen i tid og sted. Se også Ot.prp. nr. 82 (2008-09) pkt. 5.3.

Gjelder anmeldelsen og tilleggsskatten overtredelser begått i forskjellige skatleggingsperioder, anses dette ikke som samme forhold, selv om det er sammenheng mellom overtredelsene. En står heller ikke overfor samme forhold hvis tilleggsskattesaken og straffesaken gjelder forskjellige rettssubjekter. Se for eksempel Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) i Utv. 2003/1013. (Retten anså det ikke som «samme forhold» å legge skattepliktig tilleggsskatt for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i egen selvangivelse, når han tidligere hadde blitt straffedømt for ikke å ha levert selvangivelse for aksjeselskapet han var styreformann i for det samme inntektsåret.)

Overtredelse av straffelovens underslagsbestemmelse vil være et annet forhold enn overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3, se Borgarting lagmannsretts dom av 18. mars 2003 i Utv. 2003/685. (Det var ikke til hinder for å reise straffesak for underslag av beløp som var tatt ut av kassen, at skattepliktig hadde blitt ilagt tilleggsskatt etter ligningsloven 1980 § 10-2 som følge av at det samme beløpet ikke var oppgitt som lønn i selvangivelsen.)

Brudd på regnskapslovgivningen og brudd på skatteforvaltningsloven kan ikke anses som samme forhold. Se for eksempel HRD Rt. 2004/1074 i Utv. 2004/661, hvor det ikke var i strid med forbudet mot dobbelforfølgning at en skattepliktig som var ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift for manglende oppgitt inntekt og omsetning ble straffedømt for manglende regnskapsførsel. Dette er også lagt til grunn i avvisningsavgjørelse av EMD 27. januar 2009 (9631/04) (Carlberg mot Sverige).

Se nærmere Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.3. Se også HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72).

Det er heller ikke til hinder for å reise straffesak for manglende lønnsrapportering, at det er beregnet tilleggsskatt av unndratt arbeidsgiveravgift av det samme grunnlaget, se HRD Rt. 2010/72 i Utv. 2010/505. I denne dommen ble det også lagt til grunn at utarbeidelse av uriktig dokument til bruk for legitimasjon av ansattes inntjening, jf. den tidligere bestemmelsen i ligningloven 1980 § 12-1 nr. 1 bokstav b, er et annet forhold enn å gi uriktige opplysninger til skattemyndighetene om egne forhold. Tilsvarende antas å gjelde der skattepliktig utferdiger uriktig dokument som bare kan få betydning for egen fastsetting og deretter legger det til grunn i skattemeldingen.

Det er en viss adgang til å ilegge forskjellige sanksjoner i forskjellige prosesser. I de sakene dette har blitt akseptert av retten har det vært lagt vekt på at det var saklig og tidsmessig sammenfall mellom forvaltningssaken og straffesaken. Se HRD Rt. 2010/1121 i Utv. 2010/1383 (Skattepliktig unnlot å oppgi betydelige aksjeinntekter i selvangivelsen. Skattepliktig ble ilagt tilleggsskatt av skattemyndighetene, og noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Høyesterett la vekt på at straffesaken og forvaltningssaken ble behandlet parallelt, at de i sjelden grad var sammenvevet og at det var tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom avgjørelsene. I saken veide hensynet til effektiv forfølgning tyngre enn hensynet til å gi beskyttelse mot den belastning det er å bli utsatt for ny forfølgning. Retten la til grunn at skattepliktig ikke hadde noen beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun én forfølgning. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling).

Gjentatt forfølgning

Hvis det er ilagt tilleggsskatt for en bestemt handling eller unnlattelse, sperrer EMK P 7-4 i visse tilfeller for at det reises straffesak for den samme handlingen eller unnlattelsen. På tilsvarende måte kan det ikke ilegges tilleggsskatt hvis vedkommende er endelig straffet eller frifunnet for den aktuelle handlingen eller unnlattelsen.

Konsekvenser

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at skattemyndighetene, etter å ha arbeidet med en konkret tilleggsskatte vurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkluderer med å anmelde forholdet. Dette gjelder selv om skattepliktig er varslet om at det vurderes å ilegge ordinær eller skjerpet tilleggsskatt.

Anmeldes saken, og saken henlegges av politiet av kapasitetshensyn, anses det ikke å være i strid med EMK P 7-4 om skattemyndighetene tar opp saken på nytt og ilegger tilleggsskatt. Tilsvarende gjelder som utgangspunkt hvis saken henlegges på grunn av bevisets stilling, se Rt. 2006/1563. Det må imidlertid vurderes om det fortsatt er grunnlag for å anvende tilleggsskatt, jf. § 12-1 annet ledd. Ved en slik vurdering er det særlig grunn til å ta hensyn til om det er fremkommet nye opplysninger i saken, tiden som er gått og de forhold som ligger til grunn for påtalemyndighetens henleggelse. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 12.3.

Konkurskarantene I HR kjennelse Rt. 2003/1221 i Utv. 2003/1223 ble det slått fast at ilagt konkurskarantene etter konkursloven § 142 verken anses som straff eller straffesiktelse etter EMK. Konkurskarantene er således ikke til hinder for å ilegge tilleggsskatt.

Rett til rettferdig rettergang

Rettigheter som siktet EMK art. 6 om rett til en rettferdig rettergang kommer til anvendelse når skattepliktig er siktet. Som hovedregel vil skattepliktig anses som siktet i konvensjonens forstand når han mottar et konkret varsel om at skattemyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsskatt for et bestemt forhold. Om varsel om tilleggsskatt, se § 14-8 Varsel. Unntaksvise kan skattepliktig være siktet på et tidligere tidspunkt dersom hans situasjon er vesentlig påvirket. Om en slik situasjon foreligger må vurderes konkret. En generell orientering om konsekvensene av å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlate å levere skattemeldingen, er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig til å utløse rettigheter etter EMK art. 6. Nærmere om forholdet til EMK ved kontroll etter kap. 10, se [Forholdet til EMK og personopplysningsloven](#).

At et varsel om tilleggsskatt anses som en straffesiktelse etter EMK art. 6 innebærer at visse rettssikkerhetsgarantier kommer til anvendelse ved behandling av tilleggsskattespørsmålet. Hvilke rettigheter et slikt varsel for øvrig utløser etter EMK art. 6, er ikke avklart. For å sikre en ensartet praksis skal saker der det foreligger tvil forelegges Skattedirektoratet før avgjørelse treffes.

Innsynsrett Om innsynsrett hvor skattepliktig er varslet om tilleggsskatt, se § 5-4 [annet ledd bokstav a](#).

Avgjørelse innen rimelig tid Skattepliktig som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1. Hvor lang tid som kan gå uten at denne artikkelen er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattepliktig eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattepliktig. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2. Vurderingen skal foretas på bakgrunn av den faktiske tidsbruk som så langt har medgått i saken. Mulig tidsbruk ved en eventuell fremtidig prosess skal ikke medregnes.

Dersom tilleggsskattekravene blir tvangsinnfordret før saken er endelig avgjort, er det særlig strenge krav til hurtig saksbehandling, jf. EMDs avgjørelse i sakene Janosevic mot Sverige 23. juli 2002 (34 619/97) og Västberga Taxi mot Sverige 23. juli 2002 (36 985/97). (Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2).

Brudd på EMK art. 6 nr. 1 kan medføre at tilleggsskatt må reduseres eller falle bort.

Eksempler på saker om avgjørelse innen rimelig tid

I HRD Rt. 2000/996 i Utv. 2000/1029

I saken ble det lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid for skattemyndighetene og domstolene på ca. 11 og 8 år, medførte at ligningen ikke var avgjort innen rimelig tid. Det ble lagt til grunn at også inaktivitet før skattepliktig ble siktet kunne ha betydning ved vurderingen av om avgjørelsen var truffet innen rimelig tid. Avgjørelsen er basert på en konkret vurdering av de hendelser som førte til at saksbehandlingstiden ble så lang, og gir ikke noe eksakt svar på hva som anses som rimelig tid. Dommen er nærmere omtalt i Skd nr. 9/2001 pkt. 5.8.2.3 i Utv. 2001/1209.

HRD Rt. 2011/1418

Saken gjaldt straffeutmåling ved overtredelse av skatte-, avgifts- og regnskapslovgivningen. Det gikk fire år fra saksforholdet var avklart til siktelse ble tatt ut, og fire år fra skattepliktig fikk forhåndsvarsel om at tilleggsskatt ble vurdert. Høyesterett uttalte at det ikke var tvilsomt at dette innebar en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1. Krenkelsen måtte føre til en betydelig straffereduksjon.

HRD Rt. 2004/134 (Audiotron AS m.fl.) i Utv. 2004/159

I saken ble det etter en konkret vurdering lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid på ca. 8 år og 6 måneder ikke medførte et brudd på kravet om rimelig tid etter art. 6 nr. 1 i EMK.

Borgarting lagmannsretts dom av 17. desember 2001 i Utv. 2002/438

I denne saken ble en behandlingstid på 8 år akseptert. Det ble lagt vekt på at saken var omfangsrik og kompleks, at tidsforbruket til dels måtte bebreides skattepliktig og at det var lite å bebreide myndighetene for den lange saksbehandlingstiden.

Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) i Utv. 2003/1013

Det hadde gått 8 år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Dette fant retten å være så lang tid at det ble ansett som en konvensjonskrenkelse.

Sivilombudsmannen 13. november 2014 (sak 2014/1947)

Saken hadde tatt i overkant av fem år, herunder ca. tre og et halvt år i forbindelse med utarbeiding av forslag til vedtak i skatteklagenemda. Sakens karakter og kompleksitet kunne ikke rettferdiggjøre en så lang behandlingstid. Etter en helhetsvurdering innebar dette en krenkelse av EMK artikkel 6 nr. 1.

I kravet om rettferdig rettergang i EMK art. 6 nr. 1 er det innfortolket et vern mot plikt til å gi opplysninger som kan medføre straffeansvar for en selv (selvinkriminering). Rekkevidden av bestemmelsen er ikke endelig fastlagt, men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes.

Selvinkrimineringsvernet i EMK art. 6 nr. 1 omfatter den aktive medvirkningen fra skattepliktig. Skattepliktig har rett til å forholde seg taus og passiv. Skattepliktig kan derfor ikke pålegges til aktivt å medvirke til kontrollundersøkelser etter § 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige jf. § 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv. ved

Vern mot selvinkriminerende opplysninger

å gi opplysninger, etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt for vedkommende forhold. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattepliktig rett til å forhindre fremskaffelsen av inkriminerende bevis mot ham. Undersøkelles- og utleveringspålegg etter § 10-4 jf. § 10-1 vil derfor ikke være i strid med bestemmelsen når skattemyndighetene selv finner frem til eller påviser de aktuelle dokumentene hos skattepliktig. Se for øvrig om selvinkrimineringsvernet i forbindelse med kontroll i § 10-1, [Vern mot selvinkriminering](#).

Uskyldspresumsjon

Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inn-til skyld er bevist etter loven, jf. EMK art. 6 nr. 2. Dette er ikke til hinder for at tilleggsskatt kan ilegges etter objektive kriterier så lenge skattepliktig har anledning til å anføre unnskydelige forhold etter [§ 14-3 annet ledd](#), se Oslo tingretts dom av 2. april 2004 i Utv. 2004/616. Uskyldspresumsjonen inneholder også et krav til bevisets styrke. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges, kreves det klar sannsynlighet for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, se HRD i Utv. 2008/1548 (Rt. 2008/1409) (Sørum). Om beviskrav der skattepliktig påberoper seg unnskydelige forhold, se [Beviskrav](#) under annet ledd.

EMK art. 6 nr. 2 oppstiller også visse rammer for tvangsinnsfordring av tilleggsskatt før saken er endelig avgjort, jf. EMDs avgjørelser i sakene Janosevic mot Sverige og Västberga Taxi mot Sverige. Det er ikke noe forbud mot tvangsinnsfordring, men innkrevingsmyndighetene må vise tilbakeholdenhet under innkreving. Innkrevingsmyndighetene må være særlig tilbakeholdne med innfordringstiltak som kan være vanskelig å reversere i ettertid, for eksempel fullført tvangsausksjon. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2.

Overføring av straffansvar

Etter EMDs praksis kan straffeansvar ikke overføres til arvingene, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges etter at skattepliktig er død, se [§ 14-4 første ledd bokstav f](#). Prinsippet er ikke til hinder for at tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet, innkreves etter den skattepliktiges død.

Bevisavskjæring

Reglene om bevisavskjæring gjelder bare under domstolsbehandling av det materielle skattespørsmålet som tilleggsskatten knytter seg til. Ettersom tilleggsskatt regnes som en straffesiktelse etter EMK art. 6 nr. 1 har skattepliktig anledning til å fremme nye bevis underveis i saken. Dette ble slått fast av Høyesterett i kjennelse Rt. 2002/509 (Sundt). Skattepliktige har dermed videre adgang til å føre nye bevis ved den prøvingen av vedtak om bruk av tilleggsskatt enn ved selve fastsetting av det materielle skattekravet, se for eksempel HRD Rt. 1995/1768 (Zahid Butt).

Konsekvens av krenkelse av skattepliktiges rettigheter

Dersom skattepliktiges rettigheter etter EMK art. 6 er krenket under behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, bestemmer EMK art. 13 at skattepliktig har krav på en effektiv prøvningsrett. EMK art. 13 regu-

lerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler. I HRD Rt. 2000/996 i Utv. 2000/1029 var samlet saksbehandlingstid for det ene inntekståret 11 år. Vedtaket om tilleggsskatt for dette året ble opphevet, mens tilleggsskatten ble satt ned til 30 % for det andre året. I Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) i Utv. 2003/1013 hadde det gått åtte år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Retten så hen til skatteunndragelsens grovhet og fant ikke grunn til å frafalle tilleggsskatten i sin helhet, men på grunn av konvensjonskrenkelsen (se EMK art. 13) ble tilleggsskatten satt ned fra 60 % til 30 %.

I mangel av praksis på området, skal krav som fremsettes etter EMK art. 13 forelegges Skattedirektoratet før vedtak treffes.

§ 14-4 Unntak fra tilleggsatt

Tilleggsatt fastsettes ikke

- a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i skattemeldingen
- b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil
- c) når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven
- d) 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. Tidligere ilagt tilleggsatt faller ikke bort.
- e) når tilleggsatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner eller
- f) når den skattepliktige er død.

Generelt

Bestemmelsen angir i hvilke tilfeller tilleggsatt ikke skal ilegges og viderefører ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 og tidligere praksis på avgiftsområdet. Unntakene er av mer objektiv karakter enn unnskyldningsgrunnene i § 14-3 annet ledd. Utgangspunktet er at tilleggsatt skal ilegges med mindre det foreligger unnskyldelige forhold etter § 14-3 Tilleggsatt eller forholdet faller inn under et av unntakene i denne bestemmelsen.

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i § 16-2 annet ledd.

§ 14-4 første ledd bokstav a

Lovtekst

Tilleggsatt fastsettes ikke

- a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfyllt i skattemeldingen

Unntaket om at tilleggsatt ikke skal fastsettes av riktige og fullstendige forhåndsutfylte opplysninger er en konsekvens og praktisk tilpasning til ordningen med leveringsfritak for skattemelding som ble innført for lønnstakere og pensjonister i 2008. Unntaket får i tillegg betydning for personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) som ikke omfattes av leveringsfritaket og som unnlater å levere pliktig skattemelding. Se om dette i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009). Det er en forutsetning at de aktuelle tredjepartsopplysningene er tatt med i den forhåndsutfylte skattemeldingen. Selv om den næringsdrivende ikke har levert meldingen, har han hatt mulighet til å kontrollere at skattemyndighetene har korrekte

opplysninger og muligheten for å unndra skatt er ikke til stede for de opplysninger som er korrekt og fullstendig forhåndsutfylt. Tilleggsskatt skal derfor ikke beregnes av disse beløpene. Er de forhåndsutfylte postene uriktige eller ufullstendige, kan det beregnes tilleggsskatt av den skatten som er eller kunne vært unndratt, for eksempel som følge av at bare de forhåndsutfylte beløpene legges til grunn ved fastsettelsen.

Næringsinntekt som er forhåndsutfylt i vedlegg til forhåndsutfylt skattemelding, anses i denne sammenheng som en forhåndsutfylt opplysning i skattemeldingen.

Dersom tredjepartsopplysningene er mottatt for sent til at de har kommet med i skattemeldingen, men slik at de har kommet med ved fastsettingen, får unntaket ikke anvendelse. Om satsen for tilleggsskatt i slike tilfeller, se § 14-5 første ledd.

Unntaket får heller ikke anvendelse når skattepliktig endrer en korrekt forhåndsutfylt opplysning, for eksempel øker beløpet i en fradragspost. Tilleggsskatt skal i slike tilfeller beregnes av differansen mellom det korrekte forhåndsutfylte beløpet og det uriktige beløpet den skattepliktige har oppgitt.

§ 14-4 første ledd bokstav b

Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil

Unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil er en videreføring av ligningsloven 1980. En skrivefeil foreligger hvor det er skrevet noe annet enn det som var ment og skrives, for eksempel at sifrene i et tall er byttet om. En skrivefeil vil også kunne foreligge hvor det for eksempel på grunn av automatisk link i et årsoppgjørprogram utilsiktet er kommet inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der, se HRD Rt. 2006/593 (Eksporthfinans ASA) i Utv. 2006/778. Det samme gjelder hvis et beløp som skulle vært overført automatisk fra en post i skattemeldingen til en annen, ikke har blitt det, se HRD Rt. 2006/602 (Gezina AS) i Utv. 2006/787. Også i tilfeller der det ikke er benyttet regnskapsprogram, må det vurderes om avvik mellom to korresponderende poster i skattemeldingen skyldes skrivefeil.

Derimot anses det ikke som en skrivefeil hvis feilen skyldes at skattepliktig har misforstått hvordan oppgavene skal føres eller at han har hatt en feilaktig forståelse av det underliggende grunnlaget for oppgavene, se HRD Rt. 1997/1117 (Schultz) i Utv. 1997/943. Etter omstendighetene kan imidlertid denne typen feil bli ansett som et unnskyldelig forhold, se § 14-3 annet ledd. Det foreligger heller ingen skrivefeil hvis skattepliktig glemmer å føre opp enkelte poster i skattemeldingen.

For at en regne- eller skrivefeil skal være åpenbar, må den være så iøynefallende at skattemyndighetene ikke kan unngå å oppdage den når de behandler meldingen med alminnelig nøyaktighet, se Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) s. 123, det vil si hva en saksbehandler ville sett

Åpenbar

(ikke maskinelt utplukk). Feilen er ikke åpenbar hvis det som ser påfallende ut, kan ha en plausibel forklaring og derfor kan være riktig. Det er avgjørende at det lett kan konstateres at noe er feil. Det er ikke noe vilkår for å anvende unntaket at det også uten videre kan konstateres hva som er riktig, se HRD Rt. 2006/593 (Eksportfinans ASA) i Utv. 2006/778 og HRD Rt. 2006/602 (Gezina AS) i Utv. 2006/787. Om et tilfelle hvor feilen ikke ble ansett åpenbar, se Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 1998 (AS Freia) i Utv. 1999/551.

Arrangerte feil

Fremstår det for skattemyndighetene som klart sannsynlig at feilen er arrangert, får unntaket ikke anvendelse. Dette gjelder for eksempel ved bevisste summeringsfeil. Se nærmere om beviskrav ved påståtte regne- og skrivefeil under § 14-3 første ledd.

§ 14-4 første ledd bokstav c

Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- c) når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragsrett, eller kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgiftskompensasjonsloven

Bokstav c lovfester tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet. Det skal ikke ilegges tilleggsskatt i såkalte «inn/ut-tilfeller», det vil si tilfeller hvor utgående avgift ikke er beregnet, men hvor omsetningen er korrekt bokført og innberettet, og kjøper fullt ut ville hatt fradragsrett for avgiften om den hadde vært korrekt beregnet. Se Høyesteretts dom av 20. september 2016 (HR-2016-01982-A, Norisol).

§ 14-4 første ledd bokstav d

Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- d) 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. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.

Generelt

Bestemmelsen angir at det ikke skal ilegges tilleggsskatt ved såkalt «frivillig retting» og er begrunnet i samfunnets interesse i korrekt skattefastsetting. Ordningen legger til rette for at skattemyndighetene kan få tilgang til opplysninger de ellers ikke ville ha fått, samtidig som skattepliktige som ønsker å ordne opp i sine skatteforhold kan gjøre dette uten den merkostnad tilleggsskatten innebærer. Unntaket omfatter både de tilfeller hvor skattepliktig retter eller utfyller opplysninger han tidligere har gitt og de tilfeller hvor skattepliktig frivillig retter eller utfyller opplysninger som skattemyndighetene har lagt til grunn ved

skjønnsfastsetting. Det er uten betydning om rettingen eller utfyllingen skjer under ordinær skattefastsetting eller på et senere tidspunkt.

Spørsmålet om det foreligger frivillig retting må vurderes adskilt fra spørsmålet om å åpne endringssak, og adskilt fra selve endringsfastsettingen. Det er ikke automatikk i at endring av tidligere års fastsettinger som følge av henvendelsen fra skattepliktige medfører frafall av tilleggs-skatt.

Vilkår for frivillig retting

Bestemmelsen om frivillig retting har i utgangspunktet både et materielt og et prosessøkonomisk grunnlag: Dels må rettingen ha virkning for fastsettingen ved at fullstendig og korrekt formue og inntekt blir tatt opp til beskatning. Dels må rettingen legge til rette for en effektiv endringsbehandling, slik at skattemyndighetenes kontrollressurser ikke belastes unødvendig. Dette utgangspunktet må holdes opp mot formålet med regelverket, som skal være et incentiv for skattepliktige til å komme med opplysninger til skattemyndighetene slik at de kan få ordnet opp i sine skatteforpliktelser. Skal bestemmelsen ha denne funksjonen, må skattepliktige med en viss forutberegnelighet kunne basere seg på at den frivillige informasjonsfremleggelsen blir belønnet med frafall av tilleggs-skatt. Dette innebærer blant annet at bestemmelsen ikke kan anvendes så strengt at den mister sin effekt. Videre må den praktiseres konsekvent slik at den utad fremstår som en generell og reell regel om unntak fra tilleggs-skatt.

Det er skattepliktiges frivillighet som er grunnlaget for unntaket fra tilleggs-skatt. 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. Der skattepliktig har grunn til å tro at det kan bli satt i verk kontrolltiltak, vil det ikke foreligge frivillig retting når skattepliktig forsøker å komme dette «i forkjøpet» ved å kontakte skattemyndighetene. Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at skattemyndighetene skal iverksette kontroller, vil for eksempel ikke unngå tilleggs-skatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder hvis skattemyndighetene har fått tips om uregelmessigheter fra andre som er kjent med at skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Skattepliktig må rent faktisk ha tatt kontakt med skattekontoret forut for at en kontrollaktivitet er planlagt. Det er ikke tilstrekkelig at skattepliktig har tatt spørsmålet opp med en rådgiver, med mindre dette har resultert i en konkret henvendelse til skattekontoret. Påtenkt retting/rettingshensikt er ikke tilstrekkelig til at unntaket kommer til anvendelse.

Rettingen vil likevel kunne anses som frivillig hvis det er på det rene at skattepliktig ikke kjente til den planlagte kontrollen eller skattemyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten. Det er skattepliktig sin tro på at han uoppfordret bidrar til riktig fastsetting som skal belønnes. Skattepliktig må i denne sammenheng identifiseres med en eventuell rådgiver som bistår ved fremleggelsen av opplysningene og som kjenner til den planlagte kontrollen.

«Frivillig»

Har skattemyndighetene mottatt kontrollopplysninger/tips, vil likevel frivillighet kunne foreligge dersom dette ikke var kjent for skattepliktig.

Det er ikke tilstrekkelig at skattepliktig har gitt opplysninger til andre kontrollmyndigheter eller lignende.

Riktig skatt må kunne beregnes

For at unntaket skal få anvendelse må skattepliktig samarbeide og medvirke til at opplysningene blir riktige og fullstendige, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dersom uoppgitt inntekt og formue ikke er en avklart størrelse, reises spørsmål om hvilke forhold som må være oppfylt for at tilleggsskatt skal falle bort. For å kunne beregne riktig skatt må opplysningene være av tilstrekkelig kvalitet.

Fullstendige opplysninger

En forutsetning for beregning av riktig skatt er videre at opplysningene er *fullstendige* og omfatter all tidligere uoppgitt formue og inntekt. Fullstendige vil opplysningene være 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 opplysningene må skattepliktig 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 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.

Dersom fullstendige opplysninger ikke legges frem som følge av forhold utenfor den skattepliktiges kontroll, eller hvor dette anføres å innebære uforholdsmessige kostnader eller ressursbruk, må det vurderes ut fra de konkrete omstendighetene om opplysningene som er gitt likevel kan anses som tilstrekkelig slik at bruk av tilleggsskatt kan unnlates.

Bestemmelsen er ikke er ment å tilrettelegge for unntak fra tilleggsskatt hvis skattepliktig spekulerer i bare å opplyse om inntekter og formue der oppdagelsesrisikoen er størst.

Utenlandsk forvalter/bank

Opplysninger fra utenlandsk forvalter eller bank lar seg erfaringsmessig fremskaffe. Skattepliktig bør derfor ikke høres med at det er vanskelig å fremskaffe slik informasjon.

Uriktige rettingsopplysninger

Senere opplysninger om ytterligere uoppgitt formue og inntekt vil kunne resultere i at spørsmålet om bruk av tilleggsskatt tas opp til ny vurdering. Senere retting av uriktige opplysninger gitt i forbindelse med tidligere sak om frivillig retting vil normalt ikke kvalifisere for unnlatt bruk av tilleggsskatt.

Rettingen av skattepliktig

Det er et vilkår at rettingen foretas av skattepliktig selv eller noen på oppdrag fra skattepliktig. Det kan forekomme tilfeller hvor retting som foretas av skattepliktiges ektefelle ikke kan anses som en retting gjort av skattepliktig, for eksempel i forbindelse med separasjon/skilsmiss. Unntaket gjelder ikke hvor tredjepart retter tidligere innrapporterte beløp etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#).

Tidligere skjønnsfastsetting og tilleggs katt

Reglene om frivillig retting gjelder også der den tidligere fastsettingen er foretatt av myndighetene og skattepliktig deretter gir opplysninger (for eksempel ved klage) som viser at formuen eller inntekten er høyere enn det som ble lagt til grunn. Kommer reglene om frivillig retting til anvendelse, skal det ikke ilegges tilleggs katt av inntektsforhøyelsen som skyldes den frivillige rettingen. Der inntekten tidligere er skjønnsfastsatt, uten at det er ilagt tilleggs katt, skal det ikke anvendes tilleggs katt for den opprinnelige skjønnsfastsettingen, selv om beviskravet anses oppfylt i klagesaken. Dette gjelder både der en klage medfører høyere eller lavere skattefastsetting. Eventuell opprinnelig tilleggs katt skal imidlertid fastholdes, eventuelt med redusert grunnlag, jf. § 14-5 **Beregningsgrunnlag**.

Hvitvaskingskriminell opprinnelse

Frivillig retting/utfylling kan innebære at det kan fremkomme opplysninger om at midler er eller kan være opptjent ved en straffbar handling (ikke skatte- og avgiftsunndragelse). Fremkommer det opplysninger som gir skattemyndighetene grunnlag for å konstatere rimelig grunn til slik mistanke, skal forholdet rapporteres til politiet eller påtalemyndigheten. Se nærmere Skattedirektoratets instruks av 18. juni 2008 om underretning til politi og påtalemyndighet ved mistanke om overtredelse av bestemmelser utenfor Skatteetatens forvaltningsområde.

Nærmere om spørsmål som oppstår ved hvitvasking og midler med kriminell opprinnelse

Ved såkalte reproberte forhold (ikke gyldige erverv) vil økonomisk vinning i forbindelse med straffbare forhold falle utenfor inntektsskatteplikten. Typiske tilfeller er tyveri, underslag, narkotikaforbrytelse med videre. Hvis det forekommer opplysninger som sannsynliggjør en slik forbrytelse som inntektskilde til en formue, skal skattemyndighetene nøye seg med straks å formidle dem videre til politiet. Ved ikke gyldige erverv skal utbyttet inndras og ikke beskattes. Hvorvidt beløpet det er snakk om til slutt likevel skal beskattes, avhenger av om politiet og påtalemyndigheten gjennomfører en strafferettslig forfølgning hvor beløpet blir inndratt. Viser det seg senere at mistanken ikke leder til skyldkonstatering og eventuell tilbakeføring eller inndragning av de ikke gyldige ervervede midlene, må skattemyndighetene vurdere spørsmålet om skatteplikt og eventuell frafallelse av tilleggs katt på dette tidspunkt.

Ved de fleste andre erverv av inntekt på ellers skattepliktig måte, for eksempel i en næringsvirksomhet, vil en forbindelse mellom ervervet og et straffbart forhold ikke oppheve skatteplikten, for eksempel ved straffbar overtredelse av reguleringslovgivning. Skattepliktiges frivillige retting av tidligere mangelfulle opplysninger om slike inntektserverv behandles på vanlig måte. Det samme gjelder spørsmålet om opplysningene om det straffbare forholdet tilsier at opplysningene skal formidles til politiet eller ikke. Slike klart ikke skattebefriende, straffbare elementer i en sak om fastsetting av skatt fratras ikke skattepliktige den ellers gjeldende retten til tilleggs katefritak på grunn av sin frivillige retting av skatteopplysninger. Dette gjelder også om det straffbare elementet leder til illeggelse av straff, eventuelt med inndragning, enten av netto vinning etter fradrag for ilagt inntektss katt, eller av brutto vinning slik at den ilagte inntektss katt bør overveies frafalt i ny endrings sak.

Ugyldige erverv**Andre straffbare forhold**

Uriktige rettingsopplysninger

Både når det gjelder ugyldige og gyldige erverv kan det forekomme forsøk på hvitvasking, ved at erververen av midler i et straffbart forhold frivillig gir uriktige rettingsopplysninger til skattemyndighetene for at midlene gjennom skattlegging skal kunne fremstå som fullt ut lovlig ervervede midler. Ved mistanke om slike uriktige rettingsopplysninger må skattemyndighetene vurdere både om opplysningene tross mistanken kan gi godt nok grunnlag for beskatning, og om politiet skal underrettes om mistanken. Når det er tvil om rettingsopplysningene er korrekte kan begge deler eventuelt gjennomføres. Ved beskatning i et slikt tilfelle skal tilleggsatt ikke frafalles selv om lovens vilkår for slik frafallelse ellers er tilstede. Når det hefter tvil ved de mottatte rettingsopplysningene, vil frafallsvilkåret om full oppfyllelse av opplysningsplikten ikke være oppfylt. Dette kan være tilfelle også om motivet for de feilaktige rettingsopplysningene ikke kan relateres til hvitvasking. Senere retting av uriktige opplysninger gitt i forbindelse med tidligere sak om frivillig retting vil normalt ikke kvalifisere for unnlatt bruk av tilleggsatt.

§ 14-4 første ledd bokstav e

Lovtekst

Tilleggsatt fastsettes ikke

e) når tilleggsatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner

Grensen på kr 1000 gjelder for det enkelte forhold den enkelte skattleggingsperiode, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123. Tilleggsatt og eventuell skjerpet tilleggsatt skal ikke slås sammen ved beregningen.

§ 14-4 første ledd bokstav f

Lovtekst

Tilleggsatt fastsettes ikke

f) når den skattepliktige er død.

Hvis den skattepliktige dør før tilleggsatt er fastsatt, skal det ikke fastsettes tilleggsatt. Derimot skal tilleggsatt som er fastsatt før skattepliktiges død opprettholdes, selv om klage- og søksmålsfristen ikke er utløpt. Tilleggsatten er da allerede blitt avdødes gjeld, og arvingenes overtakelse av denne innebærer ikke noe reelt ansvar for avdødes unndragelse. Arvingene beholder imidlertid avdødes klagerett.

§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggs katt

(1) Tilleggs katt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelens som er eller kunne ha vært oppnådd. 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.

(2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggs katt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

(3) Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggs katten av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.

(4) Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggs katten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra den skattepliktige, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere perioder
- b) den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet
- c) skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragført i senere perioder.

(5) Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 første ledd første og annet punktum skal komme til fradrag i beregnet tilleggs katt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

Generelt

Satsene for tilleggs katt er gjort like for de forskjellige skatteartene. Satsen for ordinær tilleggs katt er satt til 20 %, noe som er lavere enn etter ligningsloven 1980, men i tråd med tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet. Satsen er noe høyere enn den tidligere tilleggsavgiften på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Størrelsen er satt for å være et virkemiddel for å få de skattepliktige til å oppfylle sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Den lavere satsen på ti prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som er gitt ukrevd av arbeidsgiver eller andre tredjeparter, jf. ligningsloven 1980 § 10-4 første ledd, er videreført og gjelder for alle skattearter.

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i § 16-2 annet ledd.

§ 14-5 første ledd

Lovtekst

Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. 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.

Beregningsgrunnlag

Tilleggsskatt skal beregnes av den skattemessige fordelten som er eller kunne vært oppnådd. Om skattemessig fordel, se § 14-3 første ledd.

Tilleggsskatten skal som utgangspunkt beregnes av det skattebeløpet som er eller kunne ha vært unndratt. I noen tilfeller vil dette gi seg selv, men spørsmålet må vurderes på bakgrunn av den enkelte skatteart.

Særlig for merverdiavgift

På merverdiavgiftsområdet skal tilleggsskatten beregnes av reduksjonen i beløpet for inngående merverdiavgift eller forhøyelsen av utgående merverdiavgift slik som etter tidligere rett. I saker hvor omsetning ikke er innberettet og skattemyndighetene må fastsette grunnlaget for både utgående og inngående merverdiavgift ved skjønn, skal tilleggsskatten beregnes av netto fastsatt avgift.

Effektivering av tilleggsskatt fra tidligere år

Det har ikke betydning for beregningen av tilleggsskatten at den skattepliktige i samme år blir effektuert for tilleggsskatt som er ilagt et tidligere år, men som ikke har blitt effektuert tidligere på grunn av den skattepliktiges underskudd.

Netto beregningsgrunnlag

Har skattepliktig ikke oppgitt inntekt til beskatning, vil det ofte også være kostnader forbundet med denne inntekten som ikke har kommet til fradrag. Beregningsgrunnlaget skal da reduseres med slike kostnader hvis det er nær sammenheng mellom kostnaden og den uoppgitte inntekten, og kostnadene skal tidfestes i samme år som den uoppgitte inntekten. Grunnlaget for tilleggsskatten vil i slike tilfeller være netto uoppgitt skattepliktig inntekt. Den omstendighet at skattepliktig ellers har begått en feil i sin disfavør, gir ikke grunnlag for å redusere størrelsen av den tilleggsskatt som vil bli ilagt på et annet grunnlag.

På samme måte kan skattepliktig på merverdiavgiftsområdet både ha gjort feil i sin favør og disfavør i det samme forholdet. Tilleggsskatten beregnes da av netto fastsatt skatt for forholdet. Dette kan for eksempel være ved oppgavedifferanser. Se KMVA 7349 hvor økt fradrag for inngående avgift på fellesanskaffelser som følge av et skjønnsmessig tillegg i den avgiftspliktiges omsetning gikk til fradrag i beregningsgrunnlaget for tilleggsavgiften.

På avgiftsområdet skal hver deklarasjon ses for seg ved beregningen av tilleggsskatt. For et forhold som strekker seg over flere terminer er det ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten uten betydning hvordan inngående og utgående avgift fordeler seg på de aktuelle terminer, se KMVA 7349.

Dersom skattepliktig ikke har levert skattemelding, fastsettes formues- og inntektsgrunnlaget ved skjønn, jf. § 12-2 **Skjønnsfastsetting**. Tilleggsskatt skal da som utgangspunkt beregnes av den skjønnsfastsatte formuen og inntekten. Det skal imidlertid ikke beregnes tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfylt, jf. § 14-4 første ledd bokstav a. Hvis skjønnsfastsettingen senere endres til den skattepliktiges gunst, skal tilleggsskatt beregnes på grunnlag av det nye inntektsgrunnlaget.

Eksempel:
Myndighets-
fastsetting

Foreligger det både uoppgitte driftsinntekter og driftskostnader innenfor én avgrenset virksomhet, vil dette normalt ha tilstrekkelig nær sammenheng til at beregningsgrunnlaget nettofastsettes. Beregningsgrunnlaget skal imidlertid ikke reduseres med fradrag som ikke har sammenheng med skjønnsfastsettingen. Beregningsgrunnlaget skal heller ikke reduseres med fradragposter som allerede er tatt med i skattemeldingen, se HRD Rt. 1995/1288 i Utv. 1995/933.

Finansielle instrumenter/derivater kan anses å ha nær sammenheng ved beregning av tilleggsskatt, slik at tilleggsskatten skal beregnes av netto uoppgitt skattepliktig inntekt. Eksempler på finansielle instrumenter som kan sees i sammenheng ved beregning av tilleggsskatt er:

Eksempel:
Finansielle
instrumenter

- realisasjon av aksjer
- realisasjon av andeler i verdipapirfond
- realisasjon av obligasjoner
- realisasjon av opsjoner

Tilleggsskatt skal normalt beregnes av netto skattepliktig gevinst der skattepliktig har uoppgitt gevinst ved realisasjon av opsjon og samtidig har uoppgitt tap ved realisasjon av obligasjoner; samme skattleggingsperiode.

Der skattepliktig har uoppgitt aksjeutbytte eller utbyttekompensasjon, kan eventuelt uoppgitt tap på aksjer eller opsjoner i samme skattleggingsperiode hensyntas ved beregning av tilleggsskatt dersom aksje/opsjonen er knyttet til samme selskap eller konsern. Det kan også foreligge nær sammenheng mellom fradragposter og den uoppgitte/uriktige inntekten ved såkalte sikringstransaksjoner. For eksempel der skattepliktig sikrer seg mot valutaeksponering på en aksjeinvestering ved å tegne en valutaswap. Et eventuelt tap på valutaswapen den aktuelle skattleggingsperioden vil redusere grunnlaget for beregning av tilleggsskatt på en uoppgitt gevinst på aksjeinvesteringen.

Ulike typetilfeller på skatteområdet

Dersom skattepliktig har uoppgitt gevinst ved realisasjon av andel i et selskap med deltakerfastsetting, kan uoppgitt fradragsberettiget tap ved realisasjon av andel i selskapet trekkes fra ved beregningen av tilleggsskatt.

Andeler i
selskap med
deltakerfastsetting
Skattebegrensning/
skattefradrag

Ved skattebegrensning etter skatteloven kap. 17 beregnes tilleggsskatten av den økningen i skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til skattebegrensningen. Tilsvarende gjelder ved skattefradrag for pensjonsinntekt etter skatteloven § 16-1.

Gjennomsnittsfastsatt inntekt	<p>Ved gjennomsnittsfastsetting etter skatteloven § 14-81 (skogbruk) og § 14-82 (reindrift) hvor inntekt er unnlatt oppgitt til beskatning, må grunnlaget for tilleggsskatt beregnes for hvert av årene i gjennomsnittsperioden.</p> <p>Ved endring av fastsetting som ikke får betydning for gjennomsnittsfastsettingen, se skatteloven § 14-81 første ledd bokstav d annet punktum (skogbruk) og § 14-82 første ledd bokstav c annet punktum (reindrift), beregnes tilleggsskatten i sin helhet på vedkommende år.</p>
Utland	<p>Kan den skattepliktige kreve reduksjon av norsk skatt på grunn av inntekt opptjent i utlandet, for eksempel på grunn av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd eller skatteavtale (kreditmetoden, alternativ fordelingsmetode eller fordelingsmetoden med progresjonsforbehold), skal grunnlaget for tilleggsskatt være det skattebeløpet som fremkommer etter at reduksjonen er gjennomført.</p>
Konsernbidrag	<p>Får et selskap økt inntekten ved at skattemyndighetene endrer skattefastsettingen etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv., kan det være aktuelt for selskapet å kreve fradrag for konsernbidrag eller øke et tidligere ytet konsernbidrag, se Skatte-ABC emnet Aksjeselskap – konsernbidrag. Endring/økning av konsernbidraget som følge av inntektsøkning reduserer ikke grunnlaget for beregning av tilleggsskatt.</p>
Minstefradrag/ personfradrag	<p>Er det lønnsinntekt som er unndratt og minstefradraget ikke allerede er utnyttet fullt ut før inntektstillegget for unndragelsesåret, skal det beregnes ytterligere minstefradrag. Det skal også gis fullt personfradrag hvis vedkommende er i underskuddsposisjon og dermed ikke får personfradrag ved beregningen av skattepliktig inntekt, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.7.3.</p>
Kostnader ikke fradragsberettigede etter skatteloven § 6-51	<p>Der skattepliktig urettmessig har fradragsført kostnader i strid med skatteloven § 6-51 om betaling via bank som vilkår for fradragsrett, må det vurderes om skattepliktig har gitt tilstrekkelige opplysninger til at skattekontoret har hatt en oppfordring til å undersøke fradragsretten nærmere.</p> <p>Det skal ikke foretas avkortning i beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt for kostnader som ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-51. Dette gjelder også der inntekten er fastsatt ved skjønn.</p>
Gevinst inntektsført gjennom gevinst- og tapskonto	<p>Uppgitt gevinst på driftsmidler som kan inntektsføres gjennom gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45, skal inngå i beregningsgrunnlaget med 100 % det året gevinsten skulle vært ført inn på kontoen.</p> <p>Er gevinst overført til gevinst- og tapskonto, men årlig inntektsføring er unnlatt, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd, skal kun det beløp som skattepliktig plikter å inntektsføre inngå i beregningsgrunnlaget. Den unnlatte inntektsføringen anses som en tidfestingsfeil, se § 14-5 fjerde ledd.</p>
Vederlag som nedskrives på saldo	<p>Er vederlaget for et driftsmiddel som er ført på saldo verken inntektsført direkte eller gjennom saldo, jf. skatteloven § 14-44 første ledd, skal hele vederlaget inngå i beregningsgrunnlaget det året gevinsten skulle vært inntektsført eller nedskrevet på saldoen.</p> <p>Er vederlag ved realisasjon av driftsmiddel nedskrevet på saldo, men pliktig årlig inntektsføring av eventuell negativ saldo utelatt, skal kun det beløp skattepliktig ikke har inntektsført inngå i grunnlag for beregning av tilleggsskatt. Den unnlatte inntektsføringen skal anses som en tidfestingsfeil, se § 14-5 fjerde ledd.</p>

Sats

Alminnelig sats for tilleggsskatt er 20 %. Satsen er fast og det skal dermed ikke foretas skjønsmessige vurderinger knyttet til valg av sats, i motsetning til hva som tidligere har vært praksis på merverdiavgiftsom-

rådet. Unntak er gjort for de tilfeller hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som også er gitt av arbeidsgiver eller andre etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#), og opplysninger som selskapet har gitt etter [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#) for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, forutsatt at tredjepartsopplysningene er kommet frem til skattemyndighetene før skatteoppgjøret er sendt til skattepliktig, se Prop. 112 L (2011-2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga punkt 8.5.2. Alternativet om redusert sats omfatter også opplysninger som er innrapportert, men ikke forhåndsutfylt på skattemeldingen, for eksempel opplysninger fra VPS eller Grunnboken. Regelen om redusert sats der det foreligger tredjepartsopplysninger før skatteoppgjør sendes skattepliktig, gjelder også for næringsdrivende og etterskuddspliktige.

Fast beløp

Etter tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet kunne skattemyndighetene fastsette tilleggsavgiften med et bestemt beløp. Finansdepartementet har i Prop. 38 L (2015–2016) punkt 40.4.2.2 vist til at tilfeller som gikk under den tidligere praksisen typisk vil kunne anses som unnskyldelige. Se [Unnskyldelige forhold](#) i § 14-3 annet ledd.

Manglende levering av mva-meldinger

Etter tidligere praksis økte tilleggsskatten progressivt ved 1., 2. og 3. gangs overtredelse av plikten til å levere merverdiavgiftsoppgave (10 %, 20 % og 30 %). Etter skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd skal satsen være 20 % for hver termin som fastsettes ved skjønn. Dersom forholdet anses som grovt uaktsomt, ilegges dessuten skjerpet tilleggsskatt med henholdsvis 20 eller 40 %. Dette kan være aktuelt ved flere gjentakelser av brudd på plikten til å levere mva-melding.

Urettmessig endring av korrekt innberettet beløp

Satsen på 10 % får også anvendelse der skattepliktig feilaktig har endret et korrekt innberettet beløp. Tilleggsskatt ilegges med 10 % av differansen mellom det korrekte innberettede beløp og det uriktige beløpet som det er endret til. Bruk av lavere sats begrunnes i bestemmelsens formål, slik det er beskrevet i Prop. 112L (2011-2012) punkt 8.5.1, hvor det blant annet pekes på at faren for at det fastsettes for lav skatt der Skatteetaten har mottatt tredjepartopplysninger (fra arbeidsgivere og andre som leverer ukrevet opplysninger) er lavere enn ved andre typer opplysningsvikt.

Ektefeller

For ektefeller som får skatten fastsatt under ett (felles eller særskilt) skal satsen på 10 % benyttes hvor rentekostnaden er innrapportert på den ene ektefellen og den andre ektefellen fører opp en del av rentebeløpet uten at den førstnevnte ektefellen reduserer det forhåndsutfylte beløpet. Tilsvarende gjelder andre fradragposter som ektefeller kan fordele fritt seg i mellom, og det foreligger tredjepartsopplysninger.

Deltakere i selskap med deltakerfastsetting

Har deltaker i selskap med deltakerfastsetting gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i skattemeldingen, men det ukrevet er levert selskapsmelding av selskapet for det aktuelle forholdet etter [§ 8-9 første ledd](#), ilegges tilleggsskatt med 10 % sats. Følgende vilkår må være oppfylt for å bruke redusert sats:

- Opplysningene som tilleggsskattespørsmålet gjelder, må framgå korrekt og klart av selskapsmeldingen (RF-1233).

- Opplysningene i selskapsmeldingen (RF-1233) om skattepliktiges formue og inntekt fra selskapet må være gitt ukrevet av selskapet.
- Selskapets selskapsmelding må leveres før skatteoppgjøret sendes skattepliktige. Dette gjelder fra og med fastsettelsen for inntektsåret 2014. Det må på vanlig måte vurderes om det foreligger unnskydelige forhold, se § 14-3 annet ledd.

Skjerpet tilleggsskatt

Det skal ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt når vilkårene for redusert sats er til stede.

Anmeldelse

Det forhold at en opplysningssvikt kun kvalifiserer til redusert sats, innebærer ikke at forholdet ikke kan anmeldes. Ved bruk av tilleggsskatt gjelder imidlertid forbudet mot dobbeltstraff for det samme forholdet, se [Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4](#).

§ 14-5 annet ledd

Lovtekst

Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

Annet ledd viderefører regelen i ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 2 og har bakgrunn i at skattesatsene er progressive. Det følger av bestemmelsen at formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

§ 14-5 tredje ledd

Lovtekst

Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.

Tredje ledd viderefører ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 3 og omhandler beregning av tilleggsskatt i de tilfeller den skattepliktige har et skattemessig underskudd eller når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Et eksempel kan være at skattegrunnlaget blir redusert av et fremførbart underskudd. Tilleggsskatten skal da beregnes på grunnlag av den skatten som ville blitt fastsatt på den ikke oppgitte formuen og inntekten, som om det fremførbare underskuddet ikke hadde foreligget.

Har skattepliktig underskudd i skattleggingsperioden, skal tilleggsskatten beregnes dette året hvis vilkårene er oppfylt. Det skal ikke beregnes tilleggsskatt hvor skattepliktig verken har anvendt underskuddet eller krevd det fremført til et senere år.

Tilleggsskatt skal beregnes av den skatten (herunder trygdeavgift) som ville blitt fastsatt for den unndratte inntekten. Det påvirker ikke bereg-

ningen av tilleggsskatten at skattepliktig eventuelt er i underskuddsposisjon. Tilleggsskatten skal altså beregnes som om øvrig inntekt hadde vært null (verken positiv eller negativ). Opphører et selskaps virksomhet ved likvidasjon i løpet av skattelegingsperioden skal det ikke beregnes tilleggsskatt der skattepliktig har underskudd. Dette gjelder ikke der likvidasjon skjer som følge av reorganisering av virksomheten eller for del av underskuddet som eventuelt kreves tilbakeført etter skatteloven § 14-7. Dersom selskapet er begjært konkurs eller selv har begjært oppbud ilegges ikke tilleggsskatt ved underskudd.

Hvis det ved skjønnsfastsetting som følge av manglende levering av skattemelding ikke blir fastsatt et overskudd for det året meldingen ikke leveres, vil det ikke oppstå noen skattemessige fordel. Derimot kan det være aktuelt å beregne tilleggsskatt av eventuell unndratt formue som følge av den manglende leveringen.

Hvis det er næringsoppgaven som ikke er levert og næringsinntekten fastsettes til et positivt beløp mens det totalt sett er underskudd, skal det beregnes tilleggsskatt på grunnlag av den unndratte næringsinntekten.

§ 14-5 fjerde ledd

Lovtekst

Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når (...)

Fjerde ledd gir nærmere regler om tidfestingsfeil. Reglene i bokstav a, b og c er en videreføring av ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 4 og gjelder beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil. Bestemmelsen regulerer uttømmende hva som er å anse som en tidfestingsfeil. På merverdiavgiftsområdet vil bestemmelsen medføre en endring, da det tidligere ikke ble ilagt tilleggsavgift. I praksis vil imidlertid terminlengden medføre at forskyvningen ofte utgjør en så liten fordel at man kommer under minstegrensen for illeggelse av tilleggsskatt, jf. § 14-4 første ledd bokstav e.

Hvis det foreligger en tidfestingsfeil, skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten utgjøre differansen mellom nåverdien av den skatt som er spart og nåverdien av den økte skatten frem til feilen er reversert, se HRD Rt. 2006/333 i Utv. 2006/501). Reverseringsperioden er perioden fra feilen ble begått til virkningen av den er reversert. I de tilfeller skattepliktig har inntektsår med skattemessig underskudd i reverseringsperioden, anses feilen likevel reversert også for disse år med virkning for beregning av nettofordelen (reverseringsperioden forlenges ikke med underskuddsår selv om skattekredittperioden forlenges). Det legges til grunn at en tidfestingsfeil senest reverseres etter 20 år.

Det kan også være grunnlag for å bruke nettometoden der en opplysningssvikt en skattelegingsperiode har medført feil, som automatisk reverseres gjennom korresponderende føring et senere år. Dette gjelder for eksempel dersom føring i skjema for midlertidige forskjeller medfører automatisk reversering.

**Beregnings-
grunnlag**

Diskonteringsrente

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten ved tidfestingsfeil skal det tas utgangspunkt i årsgjennomsnittet av den sikre renten på statspapirer med et tillegg på 0,5 prosentpoeng. Løpetiden må ses i forhold til tidsforskyvningen på fradragene. Renten for statskasseveksler med 9-12 måneders løpetid kan benyttes som utgangspunkt for skattekreditt på 1 år, mens det for lengre skattekreditter benyttes rente for statsobligasjoner med tilsvarende lengre løpetid. Se for øvrig FIN 3. mars 2005 i Utv. 2005/1393.

For merverdiavgiftspliktig virksomhet med seks terminer brukes månedsgjennomsnitt av statskasseveksler med tre måneders løpetid.

Statistikk for statskasseveksler finnes på Norges bank sine hjemmesider.

Løpetiden for statsobligasjoner er 3, 5 eller 10 år. Renten for 3-årige statsobligasjoner brukes der tidfestingsfordelen er fra 2 til og med 4 år. Er tidfestingsfordelen fra 5 til og med 9 år, brukes renten for statsobligasjoner med 5 års løpetid. Der tidfestingsfordelen er 10 år eller mer, benyttes renten for 10 års løpetid. Renten for statsobligasjoner er flytende. Ved fastsetting av tilleggs katt benyttes årsgjennomsnittet for inntektsåret (Kilde: <http://www.norges-bank.no/Statistikk/Rentestatistikk/Statsobligasjoner-Rente-Arsgjennomsnitt-av-daglige-noteringer/>). Renten gjelder hele perioden (fastrente for alle årene).

	3 år	5 år	10 år
2015	0,76	0,99	1,57
2014	1,52	1,82	2,52
2013	1,63	1,93	2,58
2012	1,44	1,59	2,10
2011	2,24	2,56	3,12
2010	2,46	2,83	3,52
2009	2,71	3,33	4,00
2008	4,53	4,43	4,47
2007	4,79	4,77	4,78
2006	3,74	3,90	4,07
2005	2,90	3,27	3,74
2004	2,95	3,61	4,36
2003	4,24	4,58	5,04

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten skal redusert grunnlag for inntektsskatt som følge av endringen hensyntas (etter-skatt rente). Renten skal således reduseres med 28 % til og med inntektsåret 2013, og 27 % for 2015. Fra og med inntektsåret 2016 skal skattesatsen settes til 25 %. Redusert grunnlag for formuesskatt som følge av endringen skal ikke hensyntas.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav a

Lovtekst

Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- a) de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra den skattepliktige, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere perioder

Alternativet gjelder for eksempel hvor en fradragspost fradragsføres for tidlig, hvor driftsmidler føres inn på en saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte og unnlatt prosentvis inntektsføring av etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo. Derimot regnes det ikke som tidfestingsfeil at skattepliktig foretar avskrivninger av et objekt som ikke er avskrivbart. Tilsvarende gjelder hvis påkostninger på et ikke-avskrivbart bygg fradragsføres som vedlikeholdskostnader. Se Gulating lagmannsretts dom av 30. april 2008 i Utv. 2008/1012.

Videre vil tilfeller hvor fradragsberettiget inngående merverdiavgift er innberettet for tidlig falle inn under bokstav a når det foreligger legitimasjon (faktura) for den inngående merverdiavgiften. Det anses imidlertid ikke som en tidfestingsfeil når vilkårene for fradragsføring ikke foreligger ved innlevering av meldingen, men hvor det fremstår som mer eller mindre sannsynlig at vilkårene vil bli oppfylt på et senere tidspunkt, for eksempel fordi den frivillig registrerte virksomheten holder det som sannsynlig at hele bygget vil bli leid ut til avgiftspliktige leietakere, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 31. mars 2008 (IT Fornebu Eiendom AS).

§ 14-5 fjerde ledd bokstav b

Lovtekst

Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- b) den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragsføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet

Det følger av bokstav b at det foreligger en tidfestingsfeil når den skattepliktige selv har oppgitt skattegrunnlaget i senere perioder, eller unnlatt å fradragsføre kostnaden i senere perioder, før skattemyndighetene har tatt opp forholdet. I tillegg til å omfatte tilfellene som har vært behandlet etter ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 4 bokstav b, vil bestemmelsen omfatte tilfeller hvor skattepliktig har innberettet merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i en for sen periode, særavgiftspliktig grunnlag er innberettet i en for sen periode, eller lønnsutbetalinger som det skal beregnes arbeidsgiveravgift av er innberettet i en for sen periode. Det er et vilkår at den korresponderende føringen er gjennomført før skattemyndighetene avdekker forholdet.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav c

Lovtekst

Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når

- c) skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere perioder.

Alternativet bygger på ligningsloven 1980 § 10-4 nr. 4 bokstav c og omhandler de tilfellene hvor skattemyndighetene har tatt opp forholdet, men den skattepliktige sannsynliggjør at grunnlaget uansett ville blitt tatt med eller kostnaden unnlatt fradragsført i senere perioder. Se eksempel HRD Rt. 2006/333 i Utv. 2006/501 (tilleggsvederlag ved salg av aksjer ville mest sannsynlig ha blitt oppgitt til beskatning i året etterpå).

I tillegg vil tilfeller på merverdiavgiftsområdet, arbeidsgiveravgiftsområdet og særavgiftsområdet kunne omfattes av bestemmelsen. Med «grunnlaget» siktes det til blant annet inntekt, omsetning, lønnskostnad som grunnlag for arbeidsgiveravgift og særavgiftsgrunnlag.

Ved vurderingen av om det foreligger en tidfestingsfeil, vil det ha betydning om det kan reises tvil om når tidfestingen skal skje, og om skattepliktig kan påvise en fornuftig grunn til at han mente at for eksempel inntekten skulle tidfestes senere. Den skattepliktiges erfaring og kunnskap vil her ha betydning.

Anfører skattepliktig at han ville avdekket og rettet en feil senere, medfører ikke dette at forholdet omfattes av reglene om tidfestingsfeil, se HRD Rt. 2015/1029 (Global Shipsholding Norden 2 AS) i Utv. 2015/1783. (Ved den elektroniske innleveringen av oppgaver i Altinn var andelen av overskuddet fra en selskapsdeltakelse satt til kr. 0. Dette kunne ikke anses som en tidfestingsfeil, selv om skattepliktig sannsynligvis ville ha oppdaget feilen og korrigert inntekten).

§ 14-5 femte ledd

Lovtekst

Ilagt tvangsmulkt etter § 14-1 første ledd første og annet punktum skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

Skattepliktig som ikke leverer skattemelding innen fristen, kan ilegges tvangsmulkt etter § 14-1 Tvangsmulkt. Dersom en skattepliktig likevel ikke leverer meldingen, ilegges tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 Tilleggsskatt. I så fall kommer ilagt tvangsmulkt for unnlatt levering til fradrag i tilleggsskatten for det samme forholdet. Tvangsmulkt for ilagt bokføringspålegg skal ikke komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt ettersom tvangsmulkt i disse tilfellene ikke ilegges for å fremtvinge levering av opplysninger. Ved senere reduksjon eller frafall av tvangsmulkten, skal det ikke foretas ny justering av tilleggsskatten. Se også § 14-3 tredje ledd.

§ 14-6 Skjerpet tilleggsskatt

(1) 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. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-4 gjelder tilsvarende.

(2) Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

(3) Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til femte ledd gjelder tilsvarende.

(4) Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

Generelt

Skjerpet tilleggsskatt ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3 Tilleggsskatt ved grove overtredelser av opplysningsplikten. Det skal ikke ilegges skjerpet tilleggsskatt når tilleggsskatt er ilagt med redusert sats (10 %). Skjerpet tilleggsskatt er et alternativ til straffeforfølgning i de tilfeller hvor overtredelsen ikke er så grov at den skattepliktige anmeldes. Skjerpet tilleggsskatt kan ilegges både hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og hvor skattepliktig har unnlatt å levere skattemelding.

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i § 16-2 annet ledd.

§ 14-6 første ledd

Lovtekst

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. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-4 gjelder tilsvarende.

De objektive vilkårene om opplysningssvikt er de samme som for ilegging av ordinær tilleggsskatt, se § 14-3 første ledd. Skattepliktig eller trekkpliktig må med andre ord enten ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere pliktig skattemelding. Det er videre

krav om at opplysningssvikten er grovt uaktsom eller forsettlig. Skillet mellom forsett og grov uaktsomhet har ikke betydning når det skal vurderes om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Derimot kan skillet ha betydning ved vurderingen av hvilken sats som skal anvendes, se, § 14-6 tredje ledd. Ved bedømmelsen av om skyldgraden er oppfylt, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av en vanlige, plikt-opplyllende skattepliktig. Det må imidlertid også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål. Det kreves for eksempel mer av en næringsdrivende enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av skattemeldingen. Se også HRD Rt. 1995/1288 i Utv. 1995/933, HRD Rt. 1995/1278 i Utv. 1995/941 og Borgarting lagmannsretts dom av 14. august 2014 i Utv. 2014/1561.

Skattemessig fordel I motsetning til ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt, er det ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt også et vilkår at skattepliktig eller trekkpliktige forstod eller burde forstått at opplysningssvikten kunne ført til en skattemessig fordel. Det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet for vilkåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Om hva som er å anse som skattemessig fordel, se § 14-3 første ledd.

Forsett Forsett foreligger når skattepliktig kjente til opplysningsfeilen på det tidspunkt opplysningene ble gitt eller unnlatt levert til skattemyndighetene. Forsett foreligger også når skattepliktige velger å sende inn en melding han vet det er en liten, men reell, mulighet for at kan inneholde feil, og likevel leverer meldingen uten å ha forespurt skattekontoret eller redegjort for sin forståelse i forbindelse med levering av meldingen (dokus eventualis). Forsett må vurderes konkret ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattepliktiges forhold. Om bevisskravene, se nedenfor. Eksempler på tilfeller hvor det kan foreligge forsett er der

- det er gjennomført spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, for eksempel ved bruk av falske eller uriktige dokumenter laget av eller for skattepliktig, eller skattepliktig får andre til å gi uriktige bekræftelser
- det er gjort fradrag i skattemeldingen for kostnader som ikke eksisterer, for eksempel renter av gjeld når det ikke foreligger et lån
- skattepliktig har hatt omsetning/inntekt som er holdt utenfor regnskapet/skattemeldingen
- skattepliktig uttak til eget bruk er holdt utenfor regnskapet og skattemeldingen
- private kostnader og/eller andre klart ikke fradragsberettigede kostnader er ført på konto for fradragsberettigede kostnader i regnskapet og ikke tilbakeført senere
- det er krevd fradrag for kostnader som helt eller delvis er dekket av arbeidsgiveren, for eksempel ved ikke innrapportert godtgjørelse eller refusjon som skattepliktig ikke har inntektsført i skattemeldingen eller ved at arbeidsgiver har subsidiert kost og/eller losji.

Grov uaktsomhet foreligger når skattepliktig måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen.

Grov uaktsomhet

Det er ikke tilstrekkelig at skattepliktiges medhjelper, for eksempel revisor, advokat, regnskapsfører eller lignende har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det er skattepliktig sitt eget forhold som skal være avgjørende. Har han utvist forsett eller grov uaktsomhet ved å stole på rådene fra medhjelperen, kan det ilegges skjerpet tilleggsskatt. Se for eksempel HRD Rt. 1995/1278 i Utv. 1995/941. Saken omhandlet et fiktivt lånearrangement og skattyterne anførte at de hadde stolt på et velrennomert fonds- og aksjemeglerselskap. Høyesterett uttalte at dette ikke fritar skattyter for selv å gjøre seg opp en mening om de arrangementer de bega seg inn på for å spare skatt. Det ble ilagt skjerpet tilleggsskatt. På den annen side er det ikke nødvendig at medhjelperen har utvist forsett/grov uaktsomhet, for eksempel hvis skattepliktig forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt medhjelperen uriktige opplysninger.

Skyld hos medhjelper

Det gjelder strengere krav til bevis for at det skal kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt, sammenlignet med det som gjelder for ordinær tilleggsskatt. Se om beviskrav for ordinær tilleggsskatt i § 14-3, [Beviskrav](#). For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt, må det være bevist 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. Faktum som ligger til grunn for vurderingen av om skattepliktig har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt med hensyn til opplysningssvikten må også bevises utover enhver rimelig tvil. Beviskravet gjelder imidlertid ikke rettanvendelsen under skyldspørsmålet (om den beviste handlingen/faktumet kan karakteriseres som grovt uaktsomt eller forsettlig). I tillegg må det være bevist ut over enhver rimelig tvil at skattepliktig minst har hatt den inntekten, formuen eller avgiftspliktige omsetningen som danner grunnlag for den skjerpede tilleggsskatten.

Beviskrav

Tredelingen av beviskravet medfører at det kan bli ulike beregningsgrunnlag i samme tilleggsskattesak. Dette vil særlig gjelde saker med myndighetsfastsettinger. Det må foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for selve skattekravet, klar sannsynlighetsovervekt for grunnlaget for den ordinære tilleggsskatten og bevis utover enhver rimelig tvil for grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt.

Eksempel:

I et konkret tilfelle er det på grunn av konstatert opplysningssvikt hjemmel for skjønnsfastsetting. Som følge av dokumentbevis som skattemyndighetene sitter på, er det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at faktisk unndratt overskudd er minst kr 50 000. Videre er det klar sannsynlighetsovervekt for at faktisk unndratt næringsoverskudd er minst kr 100 000 på grunn av erfaringstall med videre i bransjen (uten motbevis som svekker betydningen av slike bransjetall mv. i den konkrete saken). Det foreligger også alminnelig sannsyn-

lighetsovervekt for at unndratt overskudd er kr 150 000 på grunn av konkrete omstendigheter og antakelser om de individuelle driftsforholdene. Det legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, og at skattepliktig har vært klar over faktum og opplysningsfeilene. Skattemyndighetene vil da ha bevisgrunnlag for skjønnsfastsetting av kr 150 000 i skattepliktig næringsinntekt, for ileggelse av 20 % tilleggsskatt på skatt av kr 100 000 i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt med 20 eller 40 % på skatt av kr 50 000 i næringsinntekt.

Videre må det bevises ut over enhver rimelig tvil at det ikke foreligger et slikt faktum som gir grunnlag for fritak for tilleggsskatt etter § 14-4 Unntak fra tilleggsskatt, for eksempel en skrivefeil, se § 14-4 første ledd bokstav b.

Anvendelse av unnskyldningsgrunner og unntaksregler

Fordi skjerpet tilleggsskatt forutsetter at det føres faktumbevis for skattepliktiges skyld, vil det ikke være aktuelt å vurdere om det finnes unnskyldelige forhold etter § 14-3 annet ledd. Etter siste punktum kan de mer objektive unntaksreglene for ileggelse av tilleggsskatt i § 14-4 Unntak fra tilleggsskatt komme til anvendelse.

§ 14-6 annet ledd

Lovtekst

Skjerpet tilleggsskatt kan fastsettes i et eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av tilleggsskatt etter § 14-3. Bestemmelsen i § 14-3 tredje ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

Annet ledd er en videreføring av ligningsloven 1980 § 10-5 nr. 2 annet punktum. Skattemyndighetene kan fastsette skjerpet tilleggsskatt i et eget vedtak samtidig med eller etter vedtak om ordinær tilleggsskatt. Er det på tidspunktet for vedtak om ordinær tilleggsskatt aktuelt å fortsette saksbehandlingen med sikte på å vurdere senere ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, må det i vedtaket om tilleggsskatt opplyses om dette, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 10.3.

Begrunnelse

Ved skjerpet tilleggsskatt må det begrunnes særskilt i vedtaket at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, herunder hvilken vurdering som ligger til grunn for den anvendte satsen. Se forøvrig § 14-3 tredje ledd og § 5-8 Melding om enkeltvedtak.

Frist

Fristene i §§ 12-6 til 12-8 gjelder også ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, se nærmere § 14-3 tredje ledd. Ved bruk av skjerpet tilleggsskatt er endringsfristen for skattefastsettingen 10 år, jf. § 12-6 annet ledd.

§ 14-6 tredje ledd

Lovtekst

Skjerpet tilleggsskatt beregnes med 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt. § 14-5 annet til femte ledd gjelder tilsvarende.

Bestemmelsen angir at skjerpet tilleggsskatt skal ilegges med 20 eller 40 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt. Beregningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som for ordinær tilleggsskatt, se § 14-5 annet ledd til § 14-5 femte ledd.

Hvilken sats som skal benyttes, avgjøres ut fra en vurdering av størrelsen av det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. I vurderingen kan det legges vekt på om det foreligger gjentakelse. Det er aktuelt å vektlegge gjentakelse hvor skattepliktig i løpet av de siste 10 årene er ilagt tilleggsskatt for ikke levert skattemelding, skjerpet tilleggsskatt eller tilleggsskatt med forhøyet sats etter de tidligere reglene.

Satsen på 40 prosent skal være forbeholdt de grove sakene hvor unndragelsene er planlagte, velorganiserte eller satt i system. Et eksempel kan være saker med fiktiv fakturering. Et annet eksempel er hvor lønn fra arbeid eller inntekt fra omsetning over lengre tid helt er holdt utenfor skattemyndighetenes kunnskap. Mange av disse sakene vil igjen være så grove og store at de bør anmeldes og forfølges i straffesporet. Det kan også være aktuelt å bruke satsen i saker som er sendt tilbake til skattemyndighetene fra politi- og påtalemyndighet for administrativ behandling, for eksempel på grunn av manglende kapasitet hos politiet.

Eksempler fra merverdiavgiftsområdet

Det foreligger mange avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift, se for eksempel:

KMVA 7430 av 18. oktober 2012

Det var blant annet fradragsført inngående avgift på grunnlag av kjøpsdokumentasjon som ikke anga avgiftsbeløp samt kjøpsdokumentasjon som ellers ikke tilfredstilte de oppstilte krav. Det ble lagt til grunn som bevist ut over enhver rimelig tvil at klager måtte ha vært klar over dette.

KMVA 3255 av 18. desember 1994

Avgiftspliktige unnlot å gi melding om igangværende virksomhet til tross for at han tidligere hadde drevet to registrerte virksomheter innen samme bransje, og således var vel kjent med plikten til å registrere virksomheten. Den manglende registreringen innebar en betydelig avgiftsunndragelse, som først ble avdekket ved bokettersyn.

KMVA 6165 av 21. april 2008

En forretningsmann etablerte et aksjeselskap i sin omfattende selskapsstruktur hvor virksomheten var opplyst å gjelde utleie av fast eiendom til et nærliggende hotell. Realiteten i dette var at det var en hytte til hans private bruk. Den urettmessig fradragsførte inngående avgift utgjorde 2,7 millioner kroner.

KMVA 6237 av 20. oktober 2008

Ved to tidligere bokettersyn, for periodene 1982–1985 og 1994–1997, ble det påvist at en bilforhandler ved salg av brukte biler hadde unnlatt å avgiftsberegne den del av vederlaget som gjaldt deler og arbeid ut over det som var nødvendig for å bringe kjøretøyet i vanlig stand for vedkommende type, merke og årsmodell. Ved det første bokettersynet ble det ilagt 20 % tilleggsavgift. For perioden 1994–

Valg av sats

Eksempler fra merverdiavgiftsområdet

Fiktiv fakturering

Uregistrert virksomhet

Private anskaffelser

Gjentakelse

1997 ble det ilagt 30 % tilleggssavgift. Da selskapet ved en tredje kontroll i 2007 fortsatt ikke hadde innrettet seg, ble det foretatt etterberegning for en tiårsperiode tilbake til 1998 og ilagt 40 % tilleggssavgift.

Ikke bokført omsetning

KMVA 6725 av 21. juni 2010

I en serveringsvirksomhet ble det for en treårsperiode foretatt en skjønnsmessig økning av utgående avgift med kroner 428 000 som følge av ikke bokført omsetning og bruk av feil merverdiavgiftssats. Servering var uriktig bokført og innberettet som take away-salg. Det ble ilagt tilleggssavgift med 50 %.

Sats ved erkjennelse av faktum

Har skattepliktig ved erkjennelse bidratt til å avklare de faktiske forholdene, skal det kun anvendes 20 % skjerpet tilleggsskatt (det vil si totalt 40 % sats) for den delen av forhøyelsen skattepliktig har erkjent. Med erkjennelse menes for eksempel at skattepliktig bekrefter beregningsforslag i bokettersynsrapport eller at skattepliktig sender dokumentasjon som underbygger forslaget til skjønnfastsetting. Det anses normalt ikke som tilstrekkelig at skattepliktig kun har erkjent skjønnsgang. Den reduserte satsen skal også benyttes om skattemyndighetene har avklart de faktiske forholdene før erkjennelsen. Erkjennelsen må foreligge før vedtak, eventuelt utkast til vedtak i første instans, er sendt skattepliktig.

§ 14-6 fjerde ledd

Lovtekst

Skal skattepliktig for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som skjerpet tilleggsskatt skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen på den formuen eller inntekten som de ulike satsene skal anvendes på.

Fjerde ledd viderefører ligningsloven 1980 § 10-5 nr. 4 og vil bare gjelde for tilleggsskatt beregnet av formues- og inntektsskatt.

§ 14-7 Overtredelsesgebyr

(1) Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

- a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7
- b) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4
- c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven.

(2) Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.

(3) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a og c skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ileggelse av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om, og hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

(4) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav b kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.

(5) Overtredelsesgebyr ilegges ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

(6) Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

(7) Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr.

Generelt

Bestemmelsen gir skattemyndighetene adgang til å ilegge overtredelsesgebyr som en sanksjon for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten og i enkelte andre tilfeller. Overtredelsesgebyr er ikke å anse som straff etter norsk internrett, men er å anse som straff etter EMK. På grunn av forbudet mot dobbeltforfølgning må skattemyndigheten velge om det skal ilegges gebyr eller om forholdet skal anmeldes. Det kan fattes vedtak om gebyr på stedet. Dette følger forutsetningsvis av § 14-8 Varsel, om at forhåndsvarsel ikke er nødvendig når gebyret ilegges på stedet. Gebyret er ikke fradragsberettiget, se Skatte-ABC emnet «Bot, gebyr mv.».

Det er gitt overgangsbestemmelser for §§ 14-3 til 14-7 i § 16-2 annet ledd.

Om klage, se § 13-3 annet ledd.

Klage

§ 14-7 første ledd

Første ledd bokstav a til c angir uttømmende hvilke lovstridige handlinger som kan medføre overtredelsesgebyr. Bestemmelsen er en kan-regel og det må vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle om overtredelses-

gebyr skal ilegges. Det er sterk presumsjon for at den ansvarlige har opptrådt uaktsomt, men det er ikke krav om subjektiv skyld for illeggelse av overtreddelsesgebyr, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.3.3.

Momenter ved vurderingen

Ved den konkrete vurderingen av om overtreddelsesgebyr skal ilegges, bør skattemyndighetene blant annet legge vekt på

- overtredderens skyld eller om noen som har handlet på vegne av et foretak har utvist skyld
- overtreddelsens omfang og virkning
- fordeler som kunne vært oppnådd ved lovbruddet
- sanksjonens preventive virkning og eventuell gjentakelse
- om foretaket, ved retningslinjer, instruksjon, opplæring, kontroll eller andre tiltak, kunne forhindret overtreddelsen

Straff

Ettersom overtreddelsesgebyr anses som straff etter EMK, kreves det ved illeggelse av overtreddelsesgebyr klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Se nærmere om krav til bevis og forholdet til EMK under § 14-3, [Beviskrav](#) og [Forholdet til EMK](#).

§ 14-7 første ledd bokstav a

Lovtekst

- Skattemyndighetene kan ilegge overtreddelsesgebyr overfor
- a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7

Siden overtreddelsesgebyr ikke skal ilegges når det tidligere er ilagt tvangsmulkt for samme overtreddelse, vil det i praksis relativt sjelden være aktuelt å ilegge overtreddelsesgebyr overfor tredjepart som ikke har oppfylt opplysningsplikten etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#), selv om bestemmelsen gir hjemmel for det. Overtreddelsesgebyr kan likevel være aktuelt når skattemyndighetene først i ettertid blir klar over at opplysningene skulle vært gitt. I slike tilfeller er det ikke aktuelt å ilegge tvangsmulkt.

§ 14-7 første ledd bokstav b

Lovtekst

- Skattemyndighetene kan ilegge overtreddelsesgebyr overfor
- b) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4

Bestemmelsen gir hjemmel for å ilegge overtreddelsesgebyr overfor den som ikke medvirker til kontrollundersøkelser etter [§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige](#). Etter tidligere rett ble det ilagt tvangsmulkt ved manglende medvirkning til kontroll. Erfaringene viste imidlertid at tvangsmulkt var et lite egnet virkemiddel ved manglende medvirkning til kontroll, og det er derfor innført en adgang for skattemyndighetene til å ilegge overtreddelsesgebyr. Unnlatt medvirkning til kontroll kan også være straffbart, se omtale i [§ 14-13 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.](#)

§ 14-7 første ledd bokstav c

Lovtekst

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

- c) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 10-9, og gir skattemyndighetene adgang til å ilegge overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av plikten til å utarbeide og oppbevare personallister. Se SKD 8/13 for mer informasjon om personalliste og retningslinjer for ileggelse av gebyr.

§ 14-7 annet ledd

Lovtekst

Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.

Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges for unnlatt levering av de samme opplysningene som tredjeparten allerede er ilagt tvangsmulkt for. Det er ikke ansett å være behov for å ilegge disse tredjepartene tvangsmulkt i tillegg til overtredelsesgebyr for samme forhold.

§ 14-7 tredje ledd

Lovtekst

Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a og c skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ileggelse av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om, og hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.

Tredje ledd angir konkret overtredelsesgebyrets størrelse ved overtredelse av første ledd bokstav a og c og legger ikke opp til en skjønnsmessig utmåling. Derimot «kan» det ilegges et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om, og hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste. Utgangspunktet er at tidligere praksis med å utmåle fullt tilleggsgebyr ved ileggelse av overtredelsesgebyr videreføres, men skattemyndighetene kan legge vekt på de samme forholdene ved utmålingen av tilleggsgebyret som ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges, jf. § 14-7 første ledd. Dette følger av Prop 38 L (2015–2016) 20.4.3.5.

§ 14-7 fjerde ledd

Lovtekst

Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav b kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.

Bestemmelsen angir en maksimalsats for overtredelsesgebyr ved manglende medvirkning til kontroll. Gebyret fastsettes ved skjønn. Ved den konkrete vurderingen av overtredelsesgebyrets størrelse, kan skattemyndighetene legge vekt på de samme momentene som ved vurderingen av om gebyr skal ilegges, se § 14-7 første ledd.

§ 14-7 femte ledd

Lovtekst

Overtredelsesgebyr ilegges ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Dersom oppfyllelse er umulig og dette skyldes forhold utenfor den ansvarliges kontroll, skal skattemyndigheten ikke ilegge overtredelsesgebyr. Unntaksbestemmelsen kan være aktuell dersom overtredelsen skyldes et hendelig uhell eller begivenheter man verken kunne forutsett eller forhindre og som gjør det umulig å oppfylle forpliktelsen (force majeure). Et eksempel er dersom det har oppstått en svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer, som umuliggjør levering av opplysninger.

Medhjelpere

Det er et grunnleggende prinsipp at skattepliktig svarer for sine medhjelperes handlinger. Unntaket vil derfor ikke komme til anvendelse dersom forsinket innlevering for eksempel skyldes regnskapsfører eller revisor. For virksomheter vil det sjelden foreligge situasjoner som umuliggjør innlevering av opplysninger, føring av personallister eller medvirkning til kontrollundersøkelser som samtidig kan sies å ligge utenfor den skattepliktiges kontroll.

§ 14-7 sjette ledd

Lovtekst

Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

Overtredelsesgebyret tilfaller statskassen.

§ 14-7 syvende ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for beregning og om utmåling av overtredelsesgebyr.

Kompetansen til å gi slike forskrifter er delegert til Skattedirektoratet i vedtak av 16. september 2016 nr 1067. Tidligere F12.09.2013 nr. 1072 Forskrift om overtredelsesgebyr ved manglende føring og oppbevaring av personalliste er opphevet.

§ 14-8 Varsel

I varsel etter § 5-6 om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal fristen for å uttale seg være minst tre uker. Varsel etter § 5-6 kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

Bestemmelsen bygger på ligningsloven 1980 § 10-2 nr. 2 og gjeldende praksis for de øvrige skatteartene. Ved ileggelse av administrative sanksjoner (tilleggsskatt og overtredelsesgebyr) gjelder i utgangspunktet de samme saksbehandlingsreglene som ved fastsetting av selve skattekravet, men det er gitt en egen bestemmelse om varsel ved ileggelse av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

Før tilleggsskatt, herunder skjerpet tilleggsskatt, og overtredelsesgebyr fastsettes, skal skattepliktig varsles med minst tre ukers frist til å uttale seg. Fristen må være tilpasset den enkelte sak. I store og kompliserte saker må det derfor gis en lenger frist enn tre uker. Er varsel unnlatt under forberedelse av saken og man blir oppmerksom på dette, skal saken utsettes slik at varsel kan gis. Skattepliktig må under en endrings sak også varsles før satsen for tilleggsskatt økes sammenlignet med tidligere vedtak.

Frist for uttalelse

Vurderer skattemyndigheten å ilegge skjerpet tilleggsskatt, skal dette alltid spesifiseres i varselet. Har skattemyndigheten varslet skattepliktig om bruk av ordinær tilleggsskatt, men senere finner at skattepliktig har opptrådt slik at det kan være grunn til å ilegge skjerpet tilleggsskatt, må skattepliktig varsles på nytt.

Skjerpet tilleggsskatt

Varsel om tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger bør normalt ikke gis før skattemyndighetene anser faktum som avklart og har tatt stilling til de materielle skatte- og avgiftsspørsmålene. Tidspunktet for å gi slikt varsel vil blant annet bero på forhold som sakens opplysning, forutgående kommunikasjon med skattepliktig, tidsfrister og hvilket forhold tilleggsskatten gjelder. Dette tilsier at varsel om bruk av tilleggsskatt senest bør sendes samtidig med endringsvedtaket. Varsel kan likevel også sendes senere. Det sentrale spørsmål når varsel sendes på et senere tidspunkt, er om skattepliktig i mellomtiden kan ha fått en berettiget forventning om at saken er avsluttet, jf. EMK art. 4 tilleggsprotokoll nr. 7.

Tidspunkt for varsel

Varsel om ileggelse av sanksjoner er å anse som en straffesiktelse etter EMK art. 6 nr. 1, se Høyesteretts dom av 20. september 2016 HR-2016-01982-A, Norisol) og § 14-3, [Forholdet til EMK](#). Dette stiller blant annet krav til varselets form og innhold, jf. EMK art. 6 nr. 3 bokstav a. Varselet må klart angi de poster hvor det vurderes bruk av tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr og det nærmere grunnlag for dette. Dersom skattemyndigheten vil ilegge skjerpet tilleggsskatt, skal det alltid fremgå hvilke forhold som tilsier dette.

Varselets innhold

Kopi av reglene om tilleggsskatt/overtrødelsesgebyr og Den europeiske menneskerettskonvensjonen artikkel 6 skal vedlegges varselet. Nærmere om forholdet til EMK, se § 14-3 [Forholdet til EMK](#).

Virkingen av manglende varsel

Dersom varsel ikke sendes, kan fastsetningen av tilleggsskatt eller overtrødelsesgebyr bli kjent ugyldig.

Informasjon om utfall

Dersom det er sendt varsel etter § 14-8, skal den som har mottatt varselet informeres om sakens utfall dersom det er klart at vedtak om overtrødelsesgebyr eller tilleggsskatt likevel ikke vil bli truffet, jf. § 5-6 [sjette ledd](#).

§ 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.

I sak om tilleggs katt eller overtredelsesgebyr skal skattemyndighetene, så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken, veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggs katt, overtredelsesgebyr eller straff.

Utgangspunktet er at skattemyndighetene skal veilede om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggs katt, overtredelsesgebyr eller straff. Omfanget av veiledningsplikten vil likevel bero på en konkret vurdering av hva som er nødvendig i det enkelte tilfelle. Bestemmelsen gir ingen rettigheter ut over det som til enhver tid følger av EMK art. 6 nr. 1, se nærmere § 14-3, [Forholdet til EMK](#).

Bestemmelsen gir skattemyndighetene en plikt til å opplyse den som blir pålagt å svare på spørsmål eller å utlevere dokumenter eller gjenstander, om at parten kan ha rett til å nekte å svare på spørsmålet eller utlevere opplysninger eller gjenstandene når dette kan utsette vedkommende for straff. Om selvinkrimineringsvernet, se § 14-3, [Forholdet til EMK](#).

§ 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon

(1) Vedtak om tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.

(2) Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Generelt

Hovedregelen var tidligere at skatte- og avgiftskrav, herunder ilagte sanksjoner, skulle betales ved forfall selv om skyldneren hadde påklaget vedtaket eller brakt det inn for domstolene. Finansdepartementet ga 11. desember 2015 instruks om at det ikke skulle foretas innfordring av tilleggs-skatt, overtredelsesgebyr med videre under klage- og domstolsbehandling. Det ble også gitt en bestemmelse i skattebetalingsforskriften § 11-7-5 som endret rentesatsen i utsettelsesperioden. Den midlertidige ordningen var en forskuttering av regelen om utsatt iverksetting i § 14-10.

Bestemmelsen om utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon gjelder tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt er ikke en sanksjon, og er ikke omfattet av bestemmelsen.

Bestemmelsen gjelder kun vedtaket om sanksjonen og ikke det materielle kravet (den underliggende skattefastsettingen). Det materielle kravet skal fremdeles innbetales til forfall selv om kravet er påklaget, jf. skattebetalingsloven § 10-1.

Se nærmere om utsatt iverksetting i Skattebetalingshåndboken.

§ 14-10 første ledd

Lovtekst

Vedtak om tilleggs-skatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.

For å få utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon, er det tilstrekkelig at det foreligger en klage fra skattepliktig. Skattepliktig trenger ikke å anmode om utsatt iverksetting av vedtaket. Varsel om klage er ikke tilstrekkelig til å få utsatt iverksetting.

Klager som kommer inn etter klagefristen i § 13-4 første ledd, men innenfor ettårsfristen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd, er også omfattet dersom klagen realitetsbehandles. Klager som kommer inn etter ettårsfristen, omfattes ikke av regelen, selv om skattekontoret tar opp saken til behandling etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

Utsatt iverksetting etter første ledd innebærer at betalingsplikten suspenderes og at sanksjonen først forfaller til betaling tre uker etter at kla-

gen er avgjort, jf. skattebetalingsloven § 10-51 annet ledd. Se nærmere om konsekvensen av utsatt iverksetting i Skattebetalingshåndboken.

§ 14-10 annet ledd

Lovtekst

Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Dersom en skattepliktig som tar ut søksmål eller akter å ta ut søksmål, ønsker utsatt iverksetting, må han anmode om det. Det er ikke et vilkår at skattepliktig faktisk har tatt ut søksmål, det er tilstrekkelig at han *vurderer* å gjøre det. Kommer det inn en slik anmodning etter annet ledd, skal det automatisk innvilges utsatt iverksetting. Det er ingen formkrav til anmodningen, og skattepliktig kan rette den til både skattekontoret og skatteoppkreveren. Det er heller ikke et krav om at skattepliktig først har klaget over vedtaket.

Den utsatte iverksettingen innebærer at betalingsplikten suspenderes og at sanksjonen først forfaller til betaling tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger, jf. skattebetalingsloven § 10-51 tredje ledd. Dersom skattepliktig ikke tar ut søksmål, forfaller sanksjonen til betaling tre uker etter at søksmålsfristen på seks måneder er utløpt, jf. skattebetalingsloven § 10-51 tredje ledd. Se mer om dette i Skattebetalingshåndboken.

Om renter i utsettelsesperioden, se omtale i Skattebetalingshåndboken.

Om søksmålsfrist, se [§ 15-4 Søksmålsfrist](#).

§ 14-11 Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner

Ved prøving av vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr kan retten prøve alle sider av saken.

Utgangspunktet for domstolenes prøving av forvaltningsavgjørelser, herunder saker om administrative sanksjoner, er at de bare kan prøve om et vedtak er gyldig. Resultatet blir da enten at vedtaket er ugyldig eller at det offentlige frifinnes dersom vedtaket er gyldig. Bestemmelsen om at alle sider av saken kan prøves er derfor en utvidelse av domstolenes alminnelige prøvingsrett.

Retten kan prøve både faktum, saksbehandling, rettsanvendelse og forvaltningsskjønnet som sanksjonsvedtaket bygger på. Den kan ikke prøve den underliggende skattefastsettingen i større utstrekning enn den ville hatt adgang til i en selvstendig sak om den underliggende skattefastsettingen. Adgangen for domstolene til å prøve andre påstander og påstandsgrunnlag samt til å avsi realitetsavgjørelse, vil kunne trygge den skattepliktiges rettsikkerhet og være prosessbesparende.

Nye regler

Retten skal prøve reglene som vedtaksorganet skulle anvende, det vil si de regler som gjaldt da vedtaket ble truffet. Dette innebærer at domstolene ikke skal anvende eventuelle nye regler som er vedtatt på et senere tidspunkt, se Høyesteretts dom av 20. september 2016 (HR-2016-01982-A, Norisol).

Nye bevis

Ved domstolsbehandling av sak om tilleggsskatt har skattepliktig anledning til å fremme nye bevis underveis i saken. Se nærmere om dette i § 14-3, [Bevisavskjæring](#).

§ 14-12 Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv.

(1) Med bot eller fengsel inntil to år straffes opplysningspliktig tredjepart som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktig opplysning.

(2) Med bot eller fengsel inntil ett år straffes den som grovt uaktsomt overtrer gjerningsbeskrivelsen i første ledd.

Generelt

Bestemmelsen omhandler straffeansvar for tredjeparts opplysningssvikt. Straffeansvar ved opplysningssvikt fra den skattepliktige selv følger av straffeloven §§ 378 til 380.

§ 14-12 første ledd

Lovtekst

Med bot eller fengsel inntil to år straffes opplysningspliktig tredjepart som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktig opplysning.

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 12-1 og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-4 første og annet ledd, men med en tilføyelse slik at det klart framgår at straffansvaret også gjelder unnlattelse av å gi pliktige opplysninger. Straff etter første ledd forutsetter at den opplysningspliktige tredjeparten forsettlig gir uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlater å gi opplysninger, jf. straffeloven § 21.

§ 14-12 annet ledd

Lovtekst

Med bot eller fengsel inntil ett år straffes den som grovt uaktsomt overtrer gjerningsbeskrivelsen i første ledd.

Grovt uaktsomme overtredelser av opplysningsplikten er straffbare etter annet ledd.

§ 14-13 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.

Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter § 10-4.

Bestemmelsen gjelder både skattepliktige og tredjeparter og viderefører ligningsloven 1980 § 12-2 og de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 21-4 tredje ledd, særavgiftsloven § 2 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 2. Unnlattelse av å medvirke til kontroll kan medføre bot eller fengsel inntil to år. Bestemmelsen forutsetter at unnlattelsen er forsettlig, jf. hovedregelen i straffeloven § 21.

Kapittel 15

Søksmål mv.

Utgangspunktet er at de alminnelige reglene i tvisteloven også gjelder i skattesaker, med mindre annet er bestemt. Skatteforvaltningsloven kapittel 15 inneholder særregler om søksmål i skattesaker, og omfatter regler om søksmålsadgang, partsstilling, søksmålsfrist, adgang til å stille vilkår for søksmål, fastsetting etter avsagt dom og avgjørelse i fordelingstvist.

Ved varsel om søksmål og/eller stevning innleder skattepliktig en rettslig prosess. Skattesaker går for de alminnelige sivile domstolene og reguleres uttømmende av de sivilprosessuelle reglene i tvisteloven. Det vil si at staten ikke opptreer som forvaltningsorgan, men som part i saken, og har fulle partsrettigheter («privat partsautonomi»). Forvaltningsreglene i skatteforvaltningsloven eller forvaltningsloven med videre får ikke anvendelse for skattekontorets behandling av rettssaker.

Nytt ved loven er at statens partsstilling skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Ved søksmål knyttes til en avgjørelse fattet av en nemnd, utøves statens partsstilling av skattekontoret.

Skattedirektoratet har gitt instruks for utøvelse av statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet («Rettssaksinstruks»).

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.

(1) Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Den kan også reise søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.

(2) Hvem som har adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd første punktum, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

Generelt

Bestemmelsen angir hvem som har anledning til å gå til søksmål om en avgjørelse fattet av skattemyndighetene, samt hvilke avgjørelser som omfattes av skatteforvaltningslovens bestemmelser om søksmål og hvilke som omfattes av tvisteloven.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-1 første ledd

Lovtekst

Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Den kan også reise søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.

Generelt

Søksmålsadgangen er knyttet opp til den som har klageadgang over en avgjørelse. Dette er fordi det er de samme hensyn som gjør seg gjeldende ved avgrensingen av hvem som skal ha søksmålsadgang, som ved avgrensingen av hvem som har klageadgang. Ettersom søksmålsadgangen er knyttet opp til den som har klageadgang over en avgjørelse, følger det direkte av loven at søksmålsadgangen også omfatter klageinstansens avgjørelse i klagesaken, jf. § 13-1 annet ledd.

Søksmålsobjekt og klageadgang

Søksmålsadgangen etter § 15-1 første ledd er knyttet til «en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven» og som kan påklages. Dette omfatter både enkeltvedtak og andre avgjørelser, men hovedregelen er at det ikke er klageadgang på andre avgjørelser enn enkeltvedtak, se § 13-1 første ledd. I enkelte bestemmelser er det likevel gitt klageadgang ved at det er henvist til klagebestemmelsene i kapittel 13, se for eksempel § 5-4 *Partsinnsyn i saksdokumenter* og § 5-9 *Sakskostnader*. Det er også gitt egne klagereregler, for eksempel i § 10-13 *Klage*. Selv om det er klagerett på bindende forhåndsuttalelser etter *Kapittel 13 Klage*, jf. § 6-2 første ledd, følger det direkte av § 6-2 annet ledd at det ikke er adgang til å prøve en bindende forhåndsuttalelse i egen sak. Den etterfølgende fastsettelsen hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan imidlertid bringes inn for domstolene etter de ordinære reglene.

Det er den som et enkeltvedtak retter seg mot, som kan klage over vedtaket. Også den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt, har rett til å klage over skattefastsettingsvedtaket. De samme personer har adgang til å gå til søksmål etter § 15-1 første ledd. For øvrig vises det til en nærmere redegjørelse i § 13-1 første ledd, hvor blant annet de særlige spørsmål som oppstår i forbindelse med fellesregistrerte virksomheter, klageadgang for aksjonærer og konkursbo med videre omhandles.

Vernetings

De alminnelige vernetingsreglene i tvisteloven kap. 4 gjelder også når en skattepliktig reiser søksmål mot staten i skattesaker. Etter tvisteloven § 4-4 første ledd kan søksmål mot staten reises ved saksøktets vernetings. Staten har alminnelig vernetings i Oslo. Saksøker har imidlertid valgfri adgang til å reise søksmål ved eget alminnelig vernetings i saker mot staten, jf. tvisteloven § 4-5 åttende ledd. Personlige saksøkere har vernetings der de har bopel og upersonlige saksøkere har vernetings der de har hovedkontor, se tvisteloven § 4-4 annet og tredje ledd. Partene kan avtale vernetings ved en annen domstol, se tvisteloven § 4-6. For en nærmere redegjørelse for vernetingsbestemmelsene, se Rettssaksinstruksen.

Hva domstolen kan prøve

Domstolene kan overprøve skattemyndighetenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Domstolene kan også prøve om det er feil ved saksbehandlingen, men brudd på saksbehandlingsregler medfører ikke at vedtaket er ugyldig, dersom det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, jf. § 5-10 **Virkning av saksbehandlingsfeil**. Bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen kan også overprøves hvor bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer, for eksempel verdsettinger, fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettingen av mengder. Hvor skattemyndigheten har skjønnsfastsatt grunnlaget for skattefastsettingen etter § 12-1 **Endring av skattefastsetting mv.** eller § 12-2 **Skjønnsfastsetting**, kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn er oppfylt, om skjønnet er grovt uaktsomt, om det bygger på riktig faktum og om det foreligger saksbehandlingsfeil.

Ved anvendelsen av skatteloven § 13-1 kan domstolene på tilsvarende måte prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve selve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se HRD Rt. 2012/1025 i Utv. 2012/1156. Tilsvarende gjelder spørsmålet om en sak skal realitetsbehandles, jf. § 12-1 **annet ledd**.

Ved den rettslige prøvingen står domstolene fritt i sin rettsanvendelse. Domstolene kan for eksempel opprettholde et vedtak på et annet rettslig grunnlag enn det skattemyndighetene har bygget på. Det er imidlertid en forutsetning at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjon som avgjørelsen bygger på. Om et tilfelle der statens subsi-

Rettsanvendelse

diære anførsel overfor Høyesterett gjaldt en annen privatrettslig disposisjon enn den som Riksskattenemnda bygget sitt vedtak på, se HRD Rt. 2010/999 i Utv. 2010/1285 (First Securities ASA).

**Nye rettslige
anførsler**

Skattepliktig kan påberope seg nye rettslige anførsler som ikke er fremmet for skattemyndighetene, dersom anførselene er knyttet til faktiske opplysninger som har vært fremlagt, se HRD Rt. 2014/760 i Utv. 2014/1693 (Terratec AS). Se også Gulating lagmannsretts dom av 23. september 2011 i Utv. 2011/1405, hvor ligningen ble opphevet som følge av skattemyndighetenes mangelfulle veiledning om en rettsregel, som skattepliktig kunne påberopt seg.

**Nye opplysninger
under domstols-
behandlingen**

Nye opplysninger som fremlegges under domstolsbehandlingen vil ikke medføre at det tidligere vedtaket underkjennes på grunn av mangelfullt faktum.

HRD Rt 1995/1768 (Zahid Butt)

Staten fikk medhold i sak om prøving av skjønnsmessig etterberegning av merverdiavgift. Dommen drøfter blant annet i hvilken grad domstolene ved gyldighetsprøvingen kan bygge på faktiske opplysninger som ikke var fremme for avgiftsmyndighetene under deres behandling av saken. I denne forbindelse uttalte Høyesterett blant annet følgende: «Vedrørende den risiko for uriktig eller ufullstendig faktum som er lagt på den avgiftspliktige, er det grunn til å peke på at saksbehandlingsreglene gir den avgiftspliktige rett til å bli gjort kjent med hva avgiftsmyndighetene vil bygge på, og til å uttale seg. Et avgiftsvedtak kan påklages, og den avgiftspliktige kan da også i klageomgangen komme med innsigelser mot det faktum som er lagt til grunn og komme med nye faktiske opplysninger og supplere sin bevisførsel. Konsekvensen av at den avgiftspliktige har risikoen for faktum som ligger til grunn for avgiftsvedtaket, innebærer at han ikke kan få underkjent vedtaket ved under domstolsprøvingen å fremskaffe nytt faktisk materiale, sml. Rt 1988 side 539.»

§ 15-1 annet ledd

Lovtekst

Hvem som har adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd første punktum, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

Ved prøving av en avgjørelse uten klageadgang etter skatteforvaltningsloven, kan det bare reises søksmål dersom det foreligger rettslig interesse etter tvisteloven § 1-3. Dette kan for eksempel være en avgjørelse om å nekte å realitetsbehandle en klage etter ettårsfristen, jf. § 13-4 tredje ledd. For disse avgjørelsene følger søksmålsadgangen reglene i tvisteloven § 1-3. Det følger av tvisteloven at det kan reises sak om «rettskrav» og at den som reiser saken må påvise et reelt behov for å få avgjort kravet. Kun i begrensede tilfeller vil det være søksmålsadgang i slike tilfeller, og som hovedregel da bare for den som avgjørelsen retter seg mot.

§ 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune

(1) Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.

(2) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

(3) Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

(4) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

Generelt

Bestemmelsen omhandler søksmålsadgangen fra departement og kommunestyret. Sammenlignet med tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 20-2 og ligningsloven 1980 § 11-2 er søksmålsadgangen nå innskrenket.

For departementet er søksmålsadgangen fortsatt ment benyttet helt unntaksvis og er en sikkerhetsventil i de tilfeller hvor Skatteklagenemnda har truffet vedtak om skattefastsetting som ikke kan bli stående, typisk i saker av prinsipiell art og saker som har stor provenymessig betydning.

Kommunenes adgang til å gå til søksmål er nå begrenset til bestemte typer saker ut fra provenyehensyn.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-2 første ledd

Lovtekst

Departementet kan ved søksmål få prøvd om nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål. Dette gjelder likevel ikke avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 6.

Departementet sin søksmålgang er begrenset til «nemndsvedtak i sak om fastsetting av skatt». Bestemmelsen gjelder for alle skattearter der fastsettingsvedtak er fattet av Skatteklagenemnda. En fastsettingsavgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse avgitt

**Departementets
søksmålsadgang**

etter **Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser** kan imidlertid ikke prøves for domstolene. Dette er begrunnet med at uttalelsen er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 annet ledd. Den forhåndsuttalelsen gjelder, kan imidlertid bringe et nemndsvedtak, hvor den bindende forhåndsuttalelsen er lagt til grunn for fastsettelsen, inn for domstolene, se **§ 6-2 annet ledd**.

Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse

(1) Forhåndsuttalelsen er bare bindende dersom fastsetting i tråd med uttalelsen skjer i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Forhåndsuttalelsens bindende virkning inntre bare dersom slik identitet kan konstateres. Beløpsmessige eller andre kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra.

(2) En avgitt forhåndsuttalelse har bare bindende virkning under forutsetning av at rettstilstanden ikke er endret ved lov eller forskrift som vil omfatte den aktuelle disposisjonen. Endelig avgitt forhåndsuttalelse er bindende for alle instanser. Dette gjelder likevel ikke dersom den berettigede erklærer at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn. En slik erklæring kan ikke trekkes tilbake. Dersom den bindende virkningen av forhåndsuttalelsen påberopes for første gang etter den angitte frist i første ledd, kan vedkommende instans beslutte å legge uttalelsen til grunn dersom parten påviser særlig unnskyldelig grunn for at uttalelsen ikke ble påberopt tidligere.

(3) Den bindende virkningen av forhåndsuttalelsen inntre bare for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året uttalelsen ble avgitt. Den bindende virkning av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt.

Begrenset domstolsprøving

Det er det faktiske og rettslige grunnlaget for avgjørelsen som kan prøves for domstolene. Et nemndsvedtak kan ikke angripes av departementet på bakgrunn av en saksbehandlingsfeil.

Departementet kan kreve at fastsetningsavgjørelsen helt eller delvis blir opphevet. Kommer domstolene til at det ikke hefter noen feil ved nemndsvedtaket, skal Skatteklagenemnda frifinnes. For øvrig vises det til **§ 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist** om fastsetting etter avsagt dom og **§ 12-1 tredje ledd** om endring av fastsetting.

§ 15-2 annet ledd

Lovtekst

Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

Kommunestyrets søksmålsadgang

Kommunestyrets søksmålsadgang er begrenset til bestemte typer saker ut fra et provenyhensyn. Som skattekreditor vil kommunene ha interesse av å få prøvd vedtak som gjelder rett skattested. I fordelingstvister, det vil si tvister der flere kommuner ønsker å skattlegge samme formue eller inntekt, har kommunestyret søksmålsadgang til å prøve vedtak om hva som er rett skattested for enkelte skattepliktige. I slike tilfeller skal søksmålet rettes mot den eller de kommunene som er part i tvisten.

§ 15-2 tredje ledd

Lovtekst

Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for utskrivingen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivingen av eiendomsskatt.

En annen type saker som er av stor betydning for kommunenes inntektsgrunnlag, er eiendomsskatt. På denne bakgrunn er kommunestyret gitt søksmålsadgang til å prøve spørsmål av betydning for utskrivingen av eiendomsskatt. Kommunestyret har også søksmålsadgang over skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget for kraftanlegg som påvirker utskrivingen av eiendomsskatt.

§ 15-2 fjerde ledd

Lovtekst

Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

Ved søksmål fra det offentlige over skattemyndighetenes avgjørelser, vil den skattepliktige selv ikke være part i saken. I slike saker er det to offentlige organer som er uenige, og uenigheten omhandler den aktuelle skattepliktige sin skattefastsetting, skattested eller utskriving av eiendomsskatt. Den skattepliktige selv vil imidlertid kunne ha interesse i sakens utfall. Etter fjerde ledd skal den skattepliktige derfor varsles om søksmålet, og han kan tre inn som partshjelp i saken etter de alminnelige prosessreglene.

Varsel

§ 15-3 Partsstilling

(1) Ved søksmål til prøving av avgjørelser etter denne loven utøves statens partsstilling av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Er avgjørelsen truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret.

(2) Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet.

(3) Søksmål om nemndsvedtak etter § 15-2 første ledd skal rettes mot nemnda ved lederen.

Generelt

Den prosessuelle handleevne for stat, kommuner og fylkeskommuner tilligger det organet som har kompetanse til å beslutte å reise og til å ta imot søksmål. Denne må, hvis ikke det er særlig hjemmel for annet, utøves av lederen for dette organet som lovlig stedfortreder for parten. Etter tvisteloven § 2-5 første ledd er stedfortreder for upersonlige rettssubjekter den personen som kan motta forkynnelser på vegne av rettssubjektet. For staten er dette statsminister eller vedkommende departementssjef, jf. domstoloven § 191. Søksmål på skatteområdet skal derfor i utgangspunktet rettes mot Finansdepartementet. Etter tvisteloven § 2-5 annet ledd kan stedfortreder delegere adgangen til å opptre som stedfortreder til en annen person som er tilsatt i rettssubjektet, eller tilknyttet den delen av virksomheten søkmålet gjelder. Dette gjøres i stor grad på skatteområdet, og i praksis er det få saker på skatteområdet hvor partsstillingen utøves av departementet. For enkelte saker er statens partsstilling lagt direkte til departementets underordnede organer ved lov.

Hvem som utøver statens partsstilling på skatteforvaltningslovens område, er i hovedsak regulert i § 15-3. Bestemmelsen er dels en videreføring av de tidligere bestemmelsene i ligningsloven 1980 § 11-1, merverdiavgiftsloven § 20-1 og petroleumsskatteloven § 6, og dels en kodifisering av tidligere praksis med utstrakt bruk av delegasjonsvedtak fra departementet i den enkelte sak.

Se utfyllende bestemmelser i Skattedirektoratets instruks for utøvelse av statens partsstilling («Rettssaksinstruksen»).

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-3 første ledd

Lovtekst

Ved søksmål til prøving av avgjørelser etter denne loven utøves statens partsstilling av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Er avgjørelsen truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret.

Det er den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen som utøver statens partsstilling i søksmål til prøving av avgjørelser truffet etter skatteforvaltningsloven. Ved prøving av en avgjørelse fattet av skattekontoret, er det skattekontoret som utøver statens partsstilling. Dersom saken er behandlet som klagesak av Skattedirektoratet, utøves statens partsstilling av direktoratet.

Når den skattepliktige reiser søksmål om avgjørelser som er fattet av en nemnd, skal statens partsstilling utøves av det skattekontoret som opprinnelig hadde saken til behandling.

Nemndsvedtak

Med «avgjørelser» siktes det her til alle avgjørelser fattet i medhold av skatteforvaltningsloven og som det er adgang til å gå til søksmål om. Hvilke avgjørelser det er adgang til å gå til søksmål om er redegjort for under [§ 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv.](#) og [§ 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune.](#)

Avgjørelse

En særregel om skattekontorenes partsstilling følger av skatteforvaltningsforskriften § 2-13-5 femte ledd, hvor skattekontoret i nærmere angitte saker er gitt partsstilling hvor søksmålet gjelder prøving av avgjørelser fattet av tollregionen etter bestemmelsens første og annet ledd.

Tollregionens avgjørelser

§ 15-3 annet ledd

Lovtekst

Departementet kan i enkeltsak eller i grupper av saker overta utøvelsen av partsstillingen eller overføre den til annen skattemyndighet.

Beslutning om å overta utøvelsen av partsstillingen eller å overføre den til annen skattemyndighet kan skje på ethvert trinn av saken. Slik beslutning kan for eksempel være aktuell i saker som reiser prinsipielle problemstillinger, i saker om gjennomføring av EØS-regelverk eller hvor det påstås grunnlovsstrid.

§ 15-3 tredje ledd

Lovtekst

Søksmål om nemndsvedtak etter § 15-2 første ledd skal rettes mot nemnda ved lederen.

Departementets myndighet er delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonvedtak av 19. desember 2016. Delegasjonen omfatter ikke myndighet til å overta utøvelse av eller overføre partsstilling i saker hvor partsstillingen utøves av Oljeskattekontoret, jf. skatteforvaltningsloven § 15-3 første ledd.

Søksmål om nemndsvedtak etter [§ 15-2 første ledd](#) skal rettes mot nemnda ved lederen. Bestemmelsen medfører at partene i saken er departementet og nemnda. Den skattepliktige som vedtaket retter seg mot er derimot ikke part i saken, men skal orienteres om søksmålet, jf. [§ 15-2 fjerde ledd](#), og kan tre inn som hjelpeintervenient etter de alminnelige prosessreglene.

§ 15-4 Søksmålsfrist

(1) Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

(2) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.

(3) Hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn vedtak etter første ledd, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

Generelt

Søksmålsfristen på seks måneder gjelder både ved søksmål fra skattepliktig og det offentlige om enkeltvedtak om skattefastsetting. For skattepliktig er søksmålsfristen en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven 1980 § 11-1 nr. 4 første punktum og de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 20-2 tredje ledd annet punktum og petroleumsskatteloven § 6 nr. 3. Bestemmelsen er ny for særavgifter og motorvognavgifter. For disse skatteartene ble søksmålsfristen tidligere beregnet etter de alminnelige prosessreglene i tvisteloven § 1-3 annet ledd. For myndigheter som tar ut søksmål etter reglene i § 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune innebærer regelen en utvidelse av søksmålsadgangen fra fire til seks måneder.

Bestemmelsens annet ledd, om at klage til Sivilombudsmannen kan utgjøre en fristavbrytende handling, er ny.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-4 første ledd

Lovtekst

Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

Fristbestemmelsen gjelder både ved § 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv. og ved § 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune.

**Hvilke vedtak
fristen gjelder for**

Fristen gjelder alle søksmål der det reelt sett er et enkeltvedtak om skattefastsetting som prøves, herunder vedtak om tilleggsskatt. Også

saker hvor det kreves tilbakebetaling av for mye ilagt skatt eller erstatning begrunnet i en ugyldig skattefastsetting (for eksempel på grunn av saksbehandlingsfeil) eller skattefastsetting i strid med materielle regler, omfattes av fristreglene. Bestemmelsen gjelder ikke dersom de omstendigheter som påberopes som ansvarsbetingende, ligger utenfor selve skattefastsettingen. I Høyesteretts kjennelse Rt. 2006/1281 kom Høyesterett til at en skattepliktig sitt krav om erstatning eller tilbakebetaling av for mye betalt skatt som følge av at staten unnlot å bringe skattereglene i skatteloven § 12-10 i samsvar med EØS-avtalen artikkel 40, ikke var omfattet av søksmålsfristen som tidligere var inntatt i skattebetalingsloven 1952 § 48 nr. 5.

Søksmålsfristen er likevel ikke til hinder for at et enkeltvedtak om skattefastsetting kan prøves prejudisielt, for eksempel i forbindelse med en konkurssak.

Prejudisiell prøving

Skattebetalingsloven § 17-1 gir regler om prosessordningen i innfordringssaker. I saker som gjelder tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring, følger det av skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum at en skattefastsetting kan prøves for domstolen selv om søksmålsfristen er utløpt, forutsatt at kravet er fremsatt innen tre måneder etter den forføyning det klages over. Bestemmelsen skal forstås slik at skattepliktig får en ny mulighet til å prøve fastsettingen hver gang det er avholdt en utleggsforretning under forutsetning av at slik prøving kreves innen tre måneder.

Sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring

En slik prejudisiell vurdering vil ikke få betydning for vedtakets gyldighet, kun for innfordringstiltaket.

For en nærmere omtale av skattebetalingslovens bestemmelser om rettergang vises det til Skattebetalingshåndboken kapittel 17.

Søksmålsfristen regnes fra det tidspunktet vedtaket ble sendt skattepliktig.

Fristens utgangspunkt

Den som har oversittet søksmålsfristen kan begjære oppfriskning etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14 av den manglende prosesshandlingen. Innvilger retten oppfriskning, kan prosesshandlingen foretas på tross av fristoversittelsen.

Oppfriskning

Selv om søksmålsfristen er oversittet, kan skattemyndighetene samtykke i at søksmål blir anlagt, se HRD Rt. 2010/1500 (avsnitt 83–86). Høyesterett viser her til at sammenhengen med reglene om skattemyndighetenes adgang til å endre en fastsetting til gunst for en skattepliktig også tilsier at skattemyndighetene bør kunne samtykke til behandling av en sak til tross for at søksmålsfristen er utløpt. Nærmere om samtykke, se Rettssaksinstruksen.

Samtykke

Avvises en klage uten at den realitetsbehandles, anses avvisningsvedtaket ikke som et vedtak i endringssak som utløser ny søksmålsfrist, se Høyesteretts kjennelse Rt. 1991/1396 i Utv. 1992/21, Rt. 1998/572

Avvisningsvedtak

i Utv. 1998/1106 og Borgarting lagmannsretts dom av 7. juni 2010 (Ledertips AS) i Utv. 2010/1111.

§ 15-4 annet ledd

Lovtekst

Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.

Fristavbrudd ved klage til Sivilombudsmannen forutsetter at søksmålsfristen ikke er utløpt før saken bringes inn for ombudsmannen. Det er videre en forutsetning for fristavbrudd at spørsmålet som bringes inn for ombudsmannen, er nært knyttet til spørsmålet som det er aktuelt å gå til søksmål om.

Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudsmannen sin melding om avsluttet behandling kom mer fram til skattepliktig eller fra det tidspunktet han varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling av saken. Med «avsluttet behandling» menes både avvisning, det vil si at saken ikke tas til behandling av Sivilombudsmannen av formelle grunner eller fordi ombudsmannen ikke finner kritikkverdige forhold, og at saken ender med en uttalelse fra ombudsmannen.

Søksmålsfristen avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til en realitetsavgjørelse hos ombudsmannen og dette skyldes forsettlige forhold hos skattepliktig. Bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil i tilfeller hvor det er åpenbart at saken klages inn til ombudsmannen alene for å oppnå forlenget søksmålsfrist.

§ 15-4 tredje ledd

Lovtekst

Hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn vedtak etter første ledd, følger av reglene i tvisteloven § 1-3.

Reglene om søksmålsfrister i første og annet ledd gjelder kun for enkeltvedtak om skattefastsetting. For andre avgjørelser som skattemyndighetene fatter, reguleres søksmålsadgangen av tvisteloven § 1-3. Dette er typisk avgjørelser som treffes under saksbehandlingen forut for enkeltvedtak om fastsettingen, såkalte prosessuelle avgjørelser. Slike avgjørelser kan være skattemyndighetenes pålegg om å gi kontrollopplysninger etter [Kapittel 10 Kontroll](#) og skattemyndighetens avslag på begjæring om innsyn etter [§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter](#). Etter tvisteloven § 1-3 annet ledd vil søksmålsadgangen for denne type avgjørelser vurderes ut fra hvorvidt den som reiser saken kan påvise et reelt behov for å få kravet avgjort overfor saksøkte. Hvorvidt et slik reelt behov forelig-

ger, avgjøres ut fra en samlet vurdering av kravets aktualitet og partenes tilknytning til kravet (rettslig interesse).

§ 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål

(1) Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er benyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstansen som står åpen.

(2) Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det har gått ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Forutsatt at klagen ble fremmet innen klagefristen, utløper søksmålsfristen etter § 15-4 ikke før klageinstansen har truffet avgjørelse i saken.

Generelt

En generell regel om adgangen til å stille vilkår før det reises søksmål fantes tidligere i tvistemålsloven § 437 første ledd. Ved ny tvistelov ble bestemmelsen inntatt i forvaltningsloven § 27 b, som tidligere gjaldt for fastsetting av merverdiavgift og særavgift. Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 15-5 viderefører i hovedsak forvaltningsloven § 27 b, og gjelder nå alle skattearter som omfattes av loven. Selv om denne adgangen kun unntaksvis har blitt benyttet, er det et uttrykt ønske fra lovgivers side at klageadgangen er uttømt før søksmål reises i skattesaker. I denne vurderingen viser departementet til at administrativ klagebehandling som regel er enklere og mindre tidkrevende enn domstolsbehandling. Videre vil en klagebehandling også bidra til at de faktiske og rettslige sidene av saken er bedre belyst når den kommer inn til domstolene. De fleste skattepliktige er således tjent med at klageadgangen er uttømt i skattesaker før saken bringes inn for retten. I noen saker kan det imidlertid være mer hensiktsmessig at sakene bringes direkte inn for domstolene uten forutgående klagebehandling.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-5 første ledd

Lovtekst

Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er benyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstansen som står åpen.

Ved vurderingen av om det skal settes vilkår for søksmålsadgangen, kan det legges vekt på særlige forhold som måtte gjøre seg gjeldende for den enkelte skatteart. Det kan bli aktuelt å gi retningslinjer i tilknytning til bestemmelsen.

Vilkåret om at klageretten må benyttes, må formidles til den vedtaket retter seg mot. Det fremgår av § 5-8 annet ledd siste punktum at det i melding om enkeltvedtak skal opplyses om det er stilt vilkår for å reise søksmål. Vilkår om at klageadgangen er uttømt før søksmål reises, anses som en spesialregulering av de krav som stilles til søksmåls situasjonen. I Høyesteretts kjennelse Rt. 2010/897 uttaler ankeutvalget i relasjon til den tilsvarende regel i forvaltningsloven § 27 tredje ledd at den gjelder både hvor forvaltningen selv har satt vilkår for at søksmål kan reises og hvor vilkår er lovbestemt. Forut for ikrafttredelsen av tvisteloven var det usikkerhet om betydningen av manglende underretning til parten. Under henvisning til forvaltningsloven § 27 fjerde ledd, uttaler ankeutvalget at det nå er avklart at manglende underretning om vilkår for søksmål medfører at vilkåret ikke kommer til anvendelse overfor parten. Det samme må antas å gjelde på skatteforvaltningslovens område.

Varsel

§ 15-5 annet ledd

Lovtekst

Søksmål skal i alle tilfeller kunne reises når det har gått ett år fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forsømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Forutsatt at klagen ble fremmet innen klagefristen, utløper søksmålsfristen etter § 15-4 ikke før klageinstansen har truffet avgjørelse i saken.

Annet ledd gir klager rett til å ta ut søksmål når det har gått ett år fra klagen ble fremsatt og det ikke kan klandres klager at avgjørelse ikke foreligger. Bestemmelsen sikrer at forvaltningens vilkår om at klageadgangen må være uttømt ikke anses som en uforholdsmessig søksmålsbegrensning etter EMK art. 6 første ledd. Forutsatt at klagen ble fremmet innen klagefristen, utløper søksmålsfristen etter § 15-4 Søksmålsfrist ikke før klageinstansen har truffet avgjørelse i saken.

§ 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.

(1) Når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres.

(2) Kommer domstolen til at myndighetenes avgjørelse i sak om fastsetting ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal avgjørelsen henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.

(3) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer.

Generelt

Bestemmelsen angir hvordan fastsettingen skal skje etter avsagt dom. Første og annet ledd viderefører ligningsloven 1980 § 11-1 femte ledd og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd. Tredje ledd viderefører ligningsloven 1980 § 11-1 nr. 2 første punktum.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-6 første ledd

Lovtekst

Når domstolen kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres.

Dersom domstolen kommer til at det ikke er noen feil i skattefastsettingen, skal staten frifinnes. Dersom domstolen kommer til at fastsettingen er materielt uriktig, skal vedtaket oppheves så langt den materielle feilen rekker. Finner domstolen at saksøker bare skal betale en del av den fastsatte skatten eller bare skal ha tilbake en del av tilbakebetalingskravet, kan domstolen fastsette det riktige beløpet i domsslutningen. Er saksøker uenig i resultatet, er han henvist til å anke dommen. Som oftest har imidlertid ikke domstolen tilstrekkelige opplysninger til å fastsette skatten selv. I så fall skal domstolen angi hvordan ny fastsetting skal utføres i domsslutningen. Når dommen er rettskraftig vil skattekontoret foreta ny fastsetting i tråd med domstolens anvisninger. Det nye vedtaket kan da påklages på vanlig måte.

Endrings sak

Skattekontoret skal endre skattefastsettingen når dette følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål, jf. § 12-1 tredje ledd bokstav a. Ordlyden omfatter også utenrettslige forlik. Det er ingen frist for å ta opp en slik fastsetting til endring, se § 12-8 første ledd bokstav a. Endringsadgangen gjelder bare overfor den eller de skattepliktige som var part i

rettssaken og som dommen er rettskraftig overfor, se FIN 19. des. 2002 i Utv. 2003/137. For øvrig vises det til saksbehandlingsreglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#).

Rettskraftvirkningene må avgjøres ut ifra en tolkning av domsslutningen. Denne må imidlertid sammenholdes med domsgrunnene og påstandene. Se mer om dette i HRD Rt. 2000/244, hvor Høyesterett vurderte rettskraftvirkningene av en domsslutning som uttrykte at ligningen for de aktuelle år skulle oppheves. I denne konkrete saken la Høyesterett til grunn at det bare var det spørsmål som var sakens tvistegjenstand som var rettskraftig avgjort og at ligningen som helhet ikke var opphevet.

Når dommen bare har tatt stilling til om et fradrag kan nektes, er ikke dommens rettskraftvirkning til hinder for at skattemyndigheten ved fastsetting i etterkant av dommen tar stilling til og eventuelt endrer fradragets størrelse, se HRD Rt. 2012/1648 (Statoil Captive) i Utv. 2012/1701.

Skattemyndighetene har rett – og plikt – til å ta opp andre inntektsår til endring for forhold som er direkte avgjort i dommen, se HRD av 10. mai 2016 HR-2016-00988-A (ConocoPhillips) i Utv. 2016/1235. I saken ble det vist til at behovet for endringer etter ligningsloven 1980 § 9-5 nr. 2 bokstav a rekker ut over grensene for den materielle rettskraft, jf. ligningsloven 1980 § 9-6 nr. 5 bokstav e, og uttalt at hvis ligningsmyndighetene har løst et klassifikasjons- eller tilordningsspørsmål for en transaksjon på samme måte for flere inntektsår, og det foreligger rettskraftig dom for ett av årene, gir bestemmelsen ligningsmyndighetene rett, og plikt, til å ta opp ligningen også for de øvrige årene. I den konkrete saken fulgte endringen for 2002 av Høyesteretts dom for de to foregående inntektsårene, og ligningsmyndighetene hadde da hjemmel til å ta opp ligningen for dette året.

Dommens rettskraftvirkning

Andre inntektsår

§ 15-6 annet ledd

Lovtekst

Kommer domstolen til at myndighetenes avgjørelse i sak om fastsetting ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal avgjørelsen henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.

«Vedkommende skattemyndighet» er den skattemyndighet som først behandlet saken, uavhengig av om saken senere har vært behandlet i en nemnd. Det nye vedtaket kan påklages på vanlig måte og eventuelt bringes inn for domstolene.

Selv om underinstansens avgjørelse skulle lide av saksbehandlingsfeil, er dette ikke til hinder for at saken kan realitetsbehandles av klageinstansen. Ved ny avgjørelse i klageinstansen, som en selvstendig instans, er det denne fastsettingen som er gjenstand for domstolsprøving.

§ 15-6 tredje ledd

Lovtekst

Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer.

Bestemmelsens tredje ledd viderefører ligningsloven 1980 § 11-1 nr. 3 første punktum. Når endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer, har det sin bakgrunn i at det bare er staten som har partsstilling i skattesaker, selv om også kommuner kan være skattekreditorer for formues- og inntektsskatt. Bestemmelsen får bare betydning for skatt som ikke utelukkende er statlig.

§ 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist

(1) Kommuner som er uenige om hvor en skattepliktig sin formue og inntekt skal skattlegges etter skatteloven kapittel 2 og 3, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.

(2) Avgjørelsen skal begrunnes for så vidt grunnene kan antas å ha betydning ut over den foreliggende saken.

Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven 1980 § 11-3 og får bare betydning for skatt hvor kommuner er skattekreditorer.

Det er gitt overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1.

§ 15-7 første ledd

Lovtekst

Kommuner som er uenige om hvor en skattepliktig sin formue og inntekt skal skattlegges etter skatteloven kapittel 2 og 3, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning.

Når to eller flere kommuner er uenige om hvor en skattepliktig sin formue skal skattlegges, kan de få prøvd spørsmålet om rett skattested for domstolene, jf. [§ 15-2 annet ledd](#). Et praktisk alternativ til søksmålsadgangen er imidlertid å be Skattedirektoratet om å avgjøre tvisten. Dette forutsetter at kommunene som er uenige om riktig skattested, i fellesskap ber Skattedirektoratet om å avgjøre tvisten med bindende virkning.

§ 15-7 annet ledd

Lovtekst

Avgjørelsen skal begrunnes for så vidt grunnene kan antas å ha betydning ut over den foreliggende saken.

Annet ledd om begrunnelse for avgjørelser som har betydning ut over den foreliggende saken, ivaretar blant annet hensynet til forutberegnelighet og likebehandling.

Kapittel 16 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Kapitlet omhandler fra hvilket tidspunkt loven skal gjelde og hvilke saker det er ansett nødvendig med overgangsbestemmelser.

§ 16-1 Ikrafttredelse

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Fra samme tidspunkt oppheves lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

Det følger av bestemmelsen at loven skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Ikrafttredelsestidspunkt ble fastsatt ved kgl.res. 27. mai 2016 fremmet av Finansdepartementet. Loven trådte i kraft fra 01.01.2017. Fra samme tidspunkt er ligningsloven 1980 opphevet i sin helhet.

Skatteforvaltningsforskriften trådte i kraft fra samme tidspunkt.

§ 16-2 Overgangsbestemmelser

(1) § 12-6 gjelder for skattefastsettelser som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsettelser for skatteleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettelser 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 opplysningssvikten 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.

Generelt

Bestemmelsen gir overgangsregler for endringsfristene etter skatteforvaltningsloven § 12-6, og overgangsregler for saker om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

§ 16-2 første ledd

Lovtekst

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

Endringsfristen etter §12-6

Fristen for å ta opp saker til endring etter skatteforvaltningsloven § 12-6 er som hovedregel fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden. For skjerpert tilleggsskatt eller ved anmeldelse for brudd på straffelovens bestemmelser i §§ 378 til 380, gjelder en ti-års frist, se [§ 12-6 annet ledd](#). Fristreglene tar til å gjelde fra 01.01.2017, og det er nødvendig å spesifisere nærmere hvilke saker som skal følge endringsfristene etter ligningsloven 1980 og hvilke saker som skal følge endringsfristene etter skatteforvaltningsloven.

Skjæringspunktet: saken tas opp til endring

Reglene om frister for endring uten klage vil som hovedregel få virkning for alle saker som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse 01.01.2017. Hva som skal til for at en sak får status som tatt opp, vil kunne variere noe etter omstendighetene i den enkelte saken. Nærmere om dette skjæringspunktet, se [§ 12-6 første ledd](#).

Unntak

Selv om det er fristreglene etter skatteforvaltningsloven som skal anvendes, er det ikke adgang til å endre fastsettelser til ugunst for den skat-

tepliktige dersom det gjelder fastsetninger som er gjennomført etter ligningsloven for inntektsårene 2012 til 2014 og det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter fristreglene i ligningsloven. Det er ikke gitt overgangsregler fra og med inntektsåret 2015. Etter ligningsloven gjaldt en to års endringsfrist til ugunst dersom skattepliktige hadde levert korrekte og fullstendige opplysninger. I 2017 vil derfor ny skatteforvaltningslov ikke innebære noen utvidelse av endringsadgangen for inntektsåret 2015 sammenlignet med ligningsloven. På denne bakgrunn vil det heller ikke være nødvendig med overgangsregler fra og med 2018 selv om endringsadgangen sammenlignet med ligningsloven utvides i disse tilfellene.

§ 16-2 annet ledd

Lovtekst

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

Når det gjelder tilleggsskatt vil reglene i lovens §§ 14-3 til 14-7 få virkning for saker som tas opp ved varsel om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr etter 01.01.2017. For saker som tas opp ved varsel før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, gjelder de tidligere reglene etter ligningsloven 1980.

Skjæringspunktet:
Tas opp ved varsel

Ligningslovens regler skal gjelde for saker som tas opp ved varsel etter 01.01.2017, der overtredelsen er begått før dette tidspunktet, og samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de nye reglene.

Unntak

§ 16-2 tredje ledd

Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.

Det er gitt en generell hjemmel for Finansdepartementet til å gi forskrift om overgangsbestemmelser. Se skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1 flg.