

# **Skatteforvaltnings- håndboken**

**8. utgave  
2023**

Utarbeidet av Skattedirektoratet  
[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Grafisk produksjon: [Bøk Oslo AS](#) 2023

Spørsmål om denne boken kan rettes til:  
Skattedirektoratet

Materialet er vernet etter åndsverkloven.  
Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarfremstilling  
bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med Kopinor.

# Forord

Skatteforvaltningshåndboken ble utgitt første gang i januar 2017. Dette er åttende utgave av boken. Vesentlige tilføyelser og endringer er markert med en strek i marginen i pdf-utgaven av boken.

Det er så langt som mulig forsøkt å innarbeide innhold fra eldre rettskilder i håndboken, men eldre rettskilder kan likevel fortsatt være aktuelle. Blant annet kan tidligere utgaver av Lignings-ABC og Merverdiavgiftshåndboken ha henvisninger til eldre rettskilder som fortsatt kan være relevant.

Innholdet i enkelte retningslinjer, meldinger og instruksjoner som er gitt av Skattedirektoratet er i sin helhet tatt inn i boken, mens andre ble bearbeidet og utgitt på nytt i forbindelse med at skatteforvaltningsloven ble vedtatt. Målsetningen er at Skatteforvaltningshåndboken i stor grad skal erstatte retningslinjer ved at de aktuelle retningslinjene blir innarbeidet i boken.

Målgruppen for håndboken er i første rekke de som arbeider hos skattemyndighetene.

Formålet med skatteforvaltningsloven er blant annet å styrke rettssikkerheten for de skattepliktige. Håndboken skal bidra til økt likebehandling og en riktig og ensartet praksis i skatteforvaltningen. Dette er derfor omtalt i et eget kapittel [Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper](#). Disse prinsippene er grunnleggende for all saksbehandling og kontakten med de skattepliktige.

Boken finnes bare i elektronisk utgave, og er gjort tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no). Skatteforvaltningshåndboken er utarbeidet av Skattedirektoratet med særskilt bistand fra divisjonene, og med innspill fra hele Skatteetaten ellers.

Det er ønskelig med tilbakemeldinger fra brukerne på bokens form og innhold. Henvendelser kan rettes til Skattedirektoratet. E-post kan sendes til:

[skatteforvaltningshandboken@skatteetaten.no](mailto:skatteforvaltningshandboken@skatteetaten.no)

Skattedirektoratet

Oslo, 1. mars 2023

# Om bruk av boken

Håndboken er ordnet etter paragrafene i skatteforvaltningsloven. Det er likevel ikke en kommentarutgave i tradisjonell forstand. Tema som ikke direkte kan tilordnes en bestemmelse er tatt med under egne overskrifter. Formålet med boken er blant annet å gi en oversikt over gjeldende rett. Ettersom skatteforvaltningsloven var ny i 2017, 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 de fleste SKD-meldinger og ulike retningslinjer skal bli innarbeidet i boken. Innholdet bygger hovedsakelig på Prop. 38 L (2015–2016) 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 tolkning av aktuelle rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Skattedirektoratet forutsetter at Skatteetaten følger de anvisninger som boken gir.

Det er en søkefunksjon i pdf versjonen av håndboken, slik at leseren raskt kan søke seg frem til endringer fra forrige utgave dersom disse er markert som endring (strek i margin). For å søke etter alle endringene må man benytte såkalt "vertical bar" i søkefeltet. Vertical bar er en loddrett strek som man vanligvis finner på tasten til venstre for 1-tallet på tastaturet.

# 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
ftl.	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
petroleumsskatteloven	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster
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
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
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

**Fastsetting, jf. kap. 9**

- Egenfastsetting: Skattepliktig fastsetter både grunnlaget og beregner skatten, jf. § 9-1 og § 9-2
- Delvis egenfastsetting/egenfastsetting av grunnlaget: Skattepliktig fastsetter grunnlaget og myndighetene beregner skatten.
- Fastsetting ved trekk: Trekkpliktig 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: 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 beregning av formueskatt.

**Meldinger, jf. kap. 8**

a) Skattemeldinger:

- Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalsbarbarkatt og petroleumsskatt
- Skattemelding for merverdiavgift
- Skattemelding for særavgifter
- Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon
- Skattemelding for motorkjøretøyavgifter
- Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn
- Melding om trekk mv.
- Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting
- Melding om realisasjon av naturgass
- Melding om annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.
- Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.
- Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter

b) Endringsmeldinger: Fellesbetegnelse for meldinger med nye eller korrigerede opplysninger om skatteforhold.

c) Tilleggsmeldinger: Endringsmelding med nye opplysninger som benyttes ved krav om endring av tidligere levert melding og supplerende, obligatoriske meldinger som skal følge en skattemelding.

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

**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 skattegrunnlaget opptjenes. Er ikke nødvendigvis kalenderår.

**Skattefastsettingsår:** Det året formues- og inntektsskatten 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 i etterkant for å ha oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlatt å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. § 14-3.

**Tvangsmulkt:** En løpende daglig mulkt som ilegges den som ikke leverer pliktige opplysninger innen fastsatte frister eller dersom det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis, eller den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring innen fastsatt frist.





# Innhold

<b>Forord</b> .....	3
<b>Om bruk av boken</b> .....	4
<b>Forkortelser og begreper</b> .....	5
<b>Bakgrunn for loven</b> .....	43
<b>Bakgrunn for loven</b> .....	43
<b>Kort sammendrag av loven</b> .....	44
<b>Kapittel 1 Innledende bestemmelser</b> .....	45
<b>§ 1-1 Lovens virkeområde</b> .....	47
Generelt.....	47
§ 1-1 første ledd bokstav a .....	47
§ 1-1 første ledd bokstav b .....	47
§ 1-1 første ledd bokstav c .....	48
§ 1-1 første ledd bokstav d .....	48
§ 1-1 første ledd bokstav e .....	48
§ 1-1 første ledd bokstav f.....	48
§ 1-1 første ledd bokstav g .....	48
§ 1-1 første ledd bokstav h .....	49
§ 1-1 første ledd bokstav i .....	49
§ 1-1 første ledd bokstav j .....	49
§ 1-1 første ledd bokstav k .....	49
<b>§ 1-2 Definisjoner</b> .....	50
Generelt.....	50
§ 1-2 første ledd bokstav a .....	50
§ 1-2 første ledd bokstav b .....	50
§ 1-2 første ledd bokstav c .....	51
§ 1-2 første ledd bokstav d .....	51
Hvilke bestemmelser gjelder ? .....	52
Myndighetsfastsetting .....	52
Skattefastsettingsvedtak .....	52
Andre enkeltvedtak enn skattefastsettingsvedtak .....	53
Avvisningsvedtak.....	53
Prosessledende avgjørelser .....	53

<b>§ 1-3 Forholdet til forvaltningsloven</b> .....	55
Generelt.....	55
§ 1-3 første ledd bokstav a .....	55
§ 1-3 første ledd bokstav b .....	56
Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper.....	56
Formålet med forvaltningsregler .....	56
Hvorfor egen skatteforvaltningslov?.....	57
Legalitetsprinsippet.....	57
Hva kan forvaltningen bestemme? .....	57
Forsvarlig saksbehandling.....	58
<b>Kapittel 2 Skattemyndigheter</b> .....	60
<b>§ 2-1 Formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift</b> .....	61
<b>§ 2-2 Petroleumsskatt</b> .....	63
<b>§ 2-3 Svalbardskatt</b> .....	64
<b>§ 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon</b> .....	65
<b>§ 2-5 Særavgifter</b> .....	66
<b>§ 2-6 Motorkjøretøyavgifter</b> .....	67
<b>§ 2-7 Skattemyndighet i første instans</b> .....	68
<b>§ 2-8 Oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid</b> .....	70
Generelt.....	70
§ 2-8 første ledd .....	70
§ 2-8 annet ledd.....	70
§ 2-8 tredje ledd .....	71
<b>§ 2-9 Nemndenes uavhengige stilling</b> .....	72
Generelt.....	72
§ 2-9 første ledd .....	72
§ 2-9 annet ledd.....	72
§ 2-9 tredje ledd .....	73
<b>§ 2-10 Utelukkingsgrunner</b> .....	74
Generelt.....	74
§ 2-10 første ledd bokstav a .....	74
§ 2-10 første ledd bokstav b .....	74
§ 2-10 første ledd bokstav c .....	74
§ 2-10 første ledd bokstav d .....	75
<b>§ 2-11 Samtidige verv</b> .....	76
<b>§ 2-12 Engasjert hjelp</b> .....	77
<b>§ 2-13 Myndighet til andre organer</b> .....	78

<b>Kapittel 3 Taushetsplikt</b> .....	80
<b>§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt</b> .....	81
Generelt.....	81
<i>Hvordan taushetsbelagte opplysninger skal håndteres</i> .....	82
§ 3-1 første ledd .....	83
<i>Hvem som har taushetsplikt</i> .....	83
<i>Hvem taushetsplikten gjelder overfor</i> .....	83
<i>Ikke "uvedkommende"- eksempler</i> .....	84
<i>Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter</i> .....	87
§ 3-1 annet ledd.....	87
§ 3-1 annet ledd bokstav a .....	87
§ 3-1 annet ledd bokstav b .....	88
§ 3-1 annet ledd bokstav c .....	88
<b>§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter</b> .....	89
<b>§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter</b> .....	90
Generelt.....	90
<i>Rutiner for utlevering</i> .....	90
<i>Intern utveksling av opplysninger</i> .....	91
§ 3-3 første ledd .....	91
§ 3-3 andre ledd .....	92
§ 3-3 tredje ledd .....	93
<i>A-krimsentrene og andre etablerte samarbeid mot arbeidslivskriminalitet</i> .....	94
<i>Arbeidstilsynet</i> .....	96
<i>Finansdepartementet</i> .....	96
<i>Finanstilsynet</i> .....	96
<i>Fiskarmanntalet</i> .....	96
<i>Folkeregistermyndigheten</i> .....	97
<i>Forsvaret</i> .....	97
<i>Forsynings- og beredskapsmyndighetene</i> .....	97
<i>Fylkesrevisjon</i> .....	97
<i>Garantikassen for fiskere</i> .....	97
<i>Gjeldsordning for privatpersoner</i> .....	97
<i>Helse- og omsorgsdepartementet</i> .....	97
<i>Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten</i> .....	97
<i>Husbanken</i> .....	97
<i>Innkrevingsmyndighet for skatter og avgifter</i> .....	98
<i>Innkrevingssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav (Innkrevingsentralen)</i> .....	98
<i>Justisdepartementet</i> .....	98
<i>Kommunen og dens organer</i> .....	98
<i>Konkurransemyndighetene</i> .....	98
<i>Konkursbo</i> .....	98

<i>Lånekassen</i> .....	99
<i>Mattilsynet</i> .....	99
<i>Namsmyndighetene</i> .....	99
<i>Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter</i> .....	99
<i>NAV / Trygderetten</i> .....	99
<i>Obligatorisk tjenstepensjon m.m.</i> .....	100
<i>Offentlig myndighet</i> .....	100
<i>Offentlig oppnevnt granskningskommisjon</i> .....	100
<i>Oppgaveregisterloven</i> .....	100
<i>Politiet</i> .....	100
Innenfor Skatteetatens forvaltningsområde .....	100
Utenfor Skatteetatens forvaltningsområde.....	101
<i>Økokrim</i> .....	101
<i>Riksrevisjonen</i> .....	101
<i>Salgs- og skjenkebevillingssaker</i> .....	102
<i>Sivilombudet</i> .....	102
<i>Skatteavtaler</i> .....	102
<i>Statens innkrevingsentral</i> .....	102
<i>Statistikk</i> .....	102
<i>Statsforvalteren</i> .....	102
<i>Stiftelser og lotteri</i> .....	102
<i>Tollmyndighetene</i> .....	103
<i>Verge</i> .....	103
<b>§ 3-4 Utlevering av opplysninger til finansforetak mv.</b> .....	104
<b>§ 3-5 Utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet</b> .....	105
Generelt.....	105
§ 3-5 første ledd .....	105
§ 3-5 annet ledd.....	105
<b>§ 3-6 Utlevering av opplysninger til bruk i arbeid med pensjon</b> .....	107
Generelt.....	107
§ 3-6 første ledd .....	107
§ 3-6 annet ledd.....	108
§ 3-6 tredje ledd .....	108
<b>§ 3-7 Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse</b> .....	110
Generelt.....	110
§ 3-7 første ledd bokstav a .....	110
§ 3-7 første ledd bokstav b .....	111
§ 3-7 første ledd bokstav c .....	111
<b>§ 3-8 Opplysninger til bruk for forskning</b> .....	113
<b>§ 3-9 Utlevering av opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet</b> .....	114
<b>§ 3-10 Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle, samboer og arving</b> .....	115

Før skifteform er valgt .....	115
Etter at skifteform er valgt .....	116
<b>§ 3-11 Overført taushetsplikt .....</b>	<b>117</b>
<b>Kapittel 4 Habilitet .....</b>	<b>118</b>
<b>§ 4-1 Habilitet .....</b>	<b>119</b>
Generelt .....	119
§ 4-1 første ledd .....	120
§ 4-1 første ledd bokstav a .....	120
§ 4-1 første ledd bokstav b .....	121
§ 4-1 første ledd bokstav c .....	121
§ 4-1 første ledd bokstav d .....	121
§ 4-1 første ledd bokstav e .....	121
§ 4-1 første ledd bokstav f .....	122
§ 4-1 første ledd bokstav g .....	122
§ 4-1 første ledd bokstav h .....	122
§ 4-1 første ledd bokstav i .....	123
§ 4-1 annet ledd .....	124
§ 4-1 tredje ledd .....	124
<b>§ 4-2 Avgjørelse av habilitetsspørsmålet .....</b>	<b>126</b>
Generelt .....	126
§ 4-2 første ledd .....	126
§ 4-2 annet ledd .....	127
<b>§ 4-3 Foreløpig avgjørelse .....</b>	<b>128</b>
<b>§ 4-4 Stedfortreder .....</b>	<b>129</b>
<b>Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler .....</b>	<b>130</b>
<b>§ 5-1 Veiledningsplikt .....</b>	<b>131</b>
Generelt .....	131
§ 5-1 første ledd .....	132
§ 5-1 annet ledd .....	133
§ 5-1 tredje ledd .....	133
§ 5-1 fjerde ledd .....	133
<b>§ 5-2 Saksbehandlingstid, foreløpig svar .....</b>	<b>135</b>
Generelt .....	135
§ 5-2 første ledd .....	135
§ 5-2 annet ledd .....	136
<b>§ 5-3 Fullmektig .....</b>	<b>138</b>
Generelt .....	138
§ 5-3 første ledd .....	138
§ 5-3 annet ledd .....	138

§ 5-3 tredje ledd .....	139
§ 5-3 fjerde ledd .....	140
<b>§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter .....</b>	<b>142</b>
Generelt.....	142
§ 5-4 første ledd .....	143
<i>Saksdokumenter i sin egen sak.....</i>	<i>143</i>
<i>Hvem har rett til innsyn .....</i>	<i>145</i>
§ 5-4 annet ledd.....	146
§ 5-4 annet ledd bokstav a .....	146
§ 5-4 annet ledd bokstav b .....	147
§ 5-4 tredje ledd .....	147
§ 5-4 fjerde ledd.....	148
§ 5-4 femte ledd .....	149
§ 5-4 sjette ledd.....	149
§ 5-4 sjuende ledd .....	149
§ 5-4 åttende ledd.....	150
<b>§ 5-5 Fristberegning mv.....</b>	<b>151</b>
Generelt.....	151
§ 5-5 første ledd .....	151
§ 5-5 annet ledd.....	151
§ 5-5 tredje ledd .....	152
<b>§ 5-6 Forhåndsvarsling .....</b>	<b>154</b>
Generelt.....	154
§ 5-6 første ledd .....	155
§ 5-6 annet ledd.....	156
§ 5-6 tredje ledd .....	157
§ 5-6 tredje ledd bokstav a .....	157
§ 5-6 tredje ledd bokstav b .....	157
§ 5-6 tredje ledd bokstav c .....	157
§ 5-6 fjerde ledd.....	158
§ 5-6 femte ledd .....	158
§ 5-6 sjette ledd.....	159
<b>§ 5-7 Begrunnelse .....</b>	<b>160</b>
Generelt.....	160
§ 5-7 første ledd .....	160
§ 5-7 annet ledd.....	161
§ 5-7 tredje ledd .....	162
<b>§ 5-8 Melding om enkeltvedtak.....</b>	<b>163</b>
Generelt.....	163
§ 5-8 første ledd .....	163
§ 5-8 annet ledd.....	164

<b>§ 5-9 Sakskostnader</b> .....	165
Generelt.....	165
§ 5-9 første ledd .....	166
<i>Hovedregelen om dekning av sakskostnader</i> .....	166
<i>Unntak fra hovedregelen om kostnadsdekning</i> .....	170
§ 5-9 annet ledd.....	170
§ 5-9 annet ledd bokstav a .....	171
§ 5-9 annet ledd bokstav b .....	171
§ 5-9 tredje ledd .....	171
§ 5-9 fjerde ledd .....	171
Dekning av sakskostnader etter andre regler .....	172
<b>§ 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil</b> .....	174
<b>§ 5-11</b> .....	176
Generelt.....	176
§ 5-11 første ledd .....	177
<i>Nødvendighetskriteriet</i> .....	177
§ 5-11 annet ledd.....	178
§ 5-11 tredje ledd .....	179
§ 5-11 fjerde ledd .....	179
<b>§ 5-12 Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer</b> .....	180
§ 5-12 første ledd .....	180
§ 5-12 annet ledd.....	180
 <b>Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser</b> .....	 181
<b>§ 6-1 Bindende forhåndsuttalelser</b> .....	182
Generelt.....	182
§ 6-1 første ledd .....	182
<i>Hvem som avgir BFU</i> .....	183
<i>Hvem som kan be om BFU</i> .....	183
<i>Formkrav til anmodningens innhold</i> .....	185
<i>Hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om</i> .....	186
Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold .....	186
Skattemessige virkninger .....	187
Fremtidig rettsspørsmål .....	187
Konkret planlagt disposisjon.....	188
Før den igangsettes .....	189
Bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen.....	191
Vesentlig betydning .....	192
<i>Saksbehandlingstid</i> .....	192
<i>Avvisning (beslutning om ikke å avgi BFU)</i> .....	193

<i>Publisering</i> .....	194
§ 6-1 annet ledd.....	194
<i>Uttalelser om gasspris ved internsalg</i> .....	194
§ 6-1 tredje ledd.....	195
<i>Bindende virkning</i> .....	195
<i>Virkning for uttalelse om gasspris ved internsalg</i> .....	196
<b>§ 6-2 Klage og domstolsprøving</b> .....	198
Generelt.....	198
§ 6-2 første ledd.....	198
§ 6-2 annet ledd.....	199
<b>§ 6-3 Gebyr</b> .....	201
Beregning av gebyr.....	201
Ubetalt gebyr.....	202
Bortfall av gebyr.....	202
<b>§ 6-4 Forskrift</b> .....	204
<b>Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter</b> .....	205
<b>§ 7-1 Alminnelige bestemmelser</b> .....	206
<b>§ 7-2 Lønnsopplysninger mv.</b> .....	207
Generelt.....	208
§ 7-2 første ledd.....	208
<i>Beløpsbegrensninger</i> .....	209
Bagatellmessige beløp.....	209
Utbetalinger fra private arbeidsgivere.....	209
Utbetalinger fra skattefrie institusjoner.....	210
Offentlig dekning av arbeidsreise for skattytere i anledning politiske verv.....	211
Klienter i visse institusjoner.....	211
<i>Skattefrie naturalytelser</i> .....	211
<i>Stønader</i> .....	211
Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen.....	212
<i>Tips</i> .....	212
<i>Utland</i> .....	212
Generelt.....	212
Arbeid utført i Norge og/eller på norsk kontinentalsokkel.....	212
Arbeid utført i utlandet.....	212
Direktører, styremedlemmer mm. bosatt i utlandet.....	213
Sjøfolk bosatt i utlandet.....	213
Utenlandske artister.....	213
<i>Fordel vunnet ved arbeid</i> .....	214
Privat pass av barn, lønnsarbeid i hjemmet, utbetalinger fra allmenntilgitt organisasjoner eller institusjoner.....	214



Arbeidsoppdrag for veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon.....	214
Dekning av private utgifter .....	214
Arbeidsinntekt til barn under 13 år .....	214
Flybonuspoeng .....	214
Fri bil .....	215
Fri bolig .....	215
Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet .....	215
Gruppelivsforsikring .....	215
Livrenter i arbeidsforhold (kollektive livrenter) .....	215
Rimelige lån i arbeidsforhold.....	215
Yrkesskadeforsikringspremie .....	215
Konfliktråd.....	215
<i>Opplysningspliktige utbetalinger</i> .....	215
Engangsutbetalinger under IPA/IPS og innskuddspensjonsordningen.....	215
Etterlønn/etterpensjon .....	216
Føderåd i jord- og skogbruk.....	216
Utbetalinger til idrettsutøvere mv .....	216
§ 7-2 annet ledd.....	216
§ 7-2 tredje ledd .....	217
<b>§ 7-3 Finansielle forhold og forsikringer</b> .....	218
Generelt.....	219
§ 7-3 første ledd .....	220
<i>Boligsparing for ungdom (BSU) – hvem har opplysningsplikt</i> .....	220
§ 7-3 annet ledd.....	221
§ 7-3 tredje ledd .....	221
§ 7-3 fjerde ledd.....	222
<b>§ 7-4 Fordringer og gjeld i selskapsforhold</b> .....	223
<b>§ 7-5 Kjøp, salg, formidling, leie, utbetalinger mv.</b> .....	224
Generelt.....	224
§ 7-5 første ledd .....	225
<i>Leietakers opplysningsplikt</i> .....	225
§ 7-5 annet ledd.....	225
<i>Allmenningers opplysningsplikt</i> .....	225
§ 7-5 tredje ledd .....	225
<i>Opplysningsplikt for Norsk pasientskadeerstatning mv.</i> .....	225
§ 7-5 fjerde ledd.....	226
<i>Opplysningsplikt for Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond</i> .....	226
§ 7-5 femte ledd .....	226
<i>Opplysningsplikt for næringsdrivende – kjøp og salg av landbruksprodukter</i> .....	226
§ 7-5 sjette ledd.....	227
<i>Opplysningsplikt for godkjent salgsorganisasjon for fisk</i> .....	227

§ 7-5 syvende ledd .....	228
<i>Opplysningsplikt for formidlere av drosjetjenester</i> .....	228
§ 7-5 åttende ledd.....	229
<i>Opplysningsplikt for digitale formidlingstjenester</i> .....	229
§ 7-5 niende ledd.....	229
<i>Opplysningsplikt for utleieformidling av fast eiendom som ikke skjer gjennom digitale tjenester</i> .....	229
§ 7-5 tiende ledd.....	230
<i>Forskriftshjemmel</i> .....	231
<b>§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere</b> .....	232
Generelt.....	232
§ 7-6 første ledd .....	232
§ 7-6 annet ledd.....	234
<b>§ 7-7 Aksjonærer mv.</b> .....	235
Generelt.....	235
§ 7-7 første ledd .....	235
<i>Opplysningsplikt for aksjeselskap og allmennaksjeselskap</i> .....	236
<i>Hva skal det opplyses om</i> .....	236
<i>Leveringsfristen for aksjeselskaper mv.</i> .....	237
§ 7-7 annet ledd.....	237
<i>Endring av aksjeverdien - endringsmelding</i> .....	237
§ 7-7 tredje ledd .....	237
<i>Opplysningsplikt for sparebanker mv.</i> .....	238
<i>Leveringsfristen for sparebanker mv.</i> .....	238
§ 7-7 fjerde ledd.....	238
<i>Forskriftshjemmel</i> .....	238
<b>§ 7-8 Arv</b> .....	239
<i>Opplysningsplikt for tingrett og testamentsfullbyrder</i> .....	239
<i>Opplysningsplikt for tinglysingsmyndigheten</i> .....	239
<i>Opplysningsplikt for vergemålsmyndigheten</i> .....	240
<b>§ 7-9 Offentlige myndigheter</b> .....	241
Generelt.....	241
§ 7-9 første ledd .....	241
<i>Opplysningsplikt for offentlige myndigheter og innretninger</i> .....	241
§ 7-9 annet ledd.....	243
<i>Opplysningsplikt for Innkrevingsentral for bidrag og tilbakebetalingskrav</i> .....	243
§ 7-9 tredje ledd .....	244
<i>Opplysningsplikt for folkeregisteret</i> .....	244
Det følger av lov om folkeregistrering av 9. desember 2016 nr. 88 at hjemmel for utlevering av opplysninger fra Folkeregisteret, som er omfattet av taushetsplikt, må stå i det regelverket som gjelder for de ulike saksområdene.....	244
§ 7-9 fjerde ledd.....	244

<i>Opplysningsplikt for Fiskeridirektoratet</i> .....	244
<b>§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart</b> .....	246
Generelt.....	246
§ 7-10 første ledd bokstav a.....	246
<i>Opplysningsplikt for institutt for vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring</i> .....	247
§ 7-10 første ledd bokstav b.....	247
<i>Opplysningsplikt for barnehager og skolefritidsordninger mv.</i> .....	247
§ 7-10 første ledd bokstav c.....	248
<i>Opplysningsplikt for visse frivillige organisasjoner som mottar gaver</i> .....	248
§ 7-10 første ledd bokstav d.....	249
<i>Opplysningsplikt for seksjonerte boligsameier</i> .....	249
<i>Opplysningsplikt for boligselskap</i> .....	250
§ 7-10 første ledd bokstav e.....	251
<i>Opplysningsplikt for oppdragsgiver som har utbetalt vederlag</i> .....	251
Hovedregel.....	251
Unntak.....	251
§ 7-10 første ledd bokstav f.....	253
<i>Opplysningsplikt for Enova</i> .....	253
§ 7-10 første ledd bokstav g.....	253
<i>Opplysningsplikt ved utbetaling til opphavsmann til åndsverk</i> .....	253
§ 7-10 første ledd bokstav h.....	254
<i>Opplysningsplikt om tildelte oppsjoner til ansatte</i> .....	254
§ 7-10 annet ledd.....	255
<i>Opplysningsplikt tilknyttet første ledd bokstav e)</i> .....	255
<b>§ 7-11 Hvem opplysningsplikten påhviler</b> .....	256
Generelt.....	256
§ 7-11 første ledd.....	256
§ 7-11 annet ledd.....	256
<b>§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger</b> .....	258
<b>§ 7-13 Forskrifter mv.</b> .....	259
Generelt.....	259
§ 7-13 første ledd.....	259
§ 7-13 annet ledd.....	259
<b>Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.</b> .....	261
Generelt.....	262
Tredelt regulering.....	262
Skattemelding.....	262
Andre meldinger.....	262
Plikter og ansvar for den skattepliktige.....	262
<b>§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt</b> .....	264

Generelt.....	264
§ 8-1 første ledd .....	264
<i>Riktige og fullstendige opplysninger</i> .....	264
<i>Aktsomhets- og lojalitetsplikten</i> .....	265
<i>Konkret vurdering</i> .....	265
<i>Relevanskriterium</i> .....	265
<i>Tilleggsopplysninger</i> .....	265
Levering og leveringsformer.....	266
<i>Spesifisering av opplysninger</i> .....	266
<i>Leveringsfritak</i> .....	266
<i>Elektronisk levering</i> .....	266
<i>Plikt til å levere næringsoppgave</i> .....	267
<i>Næringsrapport skatt</i> .....	267
<i>Levering på papir</i> .....	268
<i>Hvor skal skattemeldingen leveres</i> .....	268
<i>Hvem kan levere skattemelding</i> .....	268
<b>§ 8-2 Skattemelding for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt</b> .....	269
Generelt.....	270
§ 8-2 første ledd .....	270
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	270
<i>Tilleggsmeldinger</i> .....	271
<i>Fritak fra levering av enkelte tilleggsmeldinger</i> .....	271
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	273
Skattepliktig her i landet.....	273
Skattepliktig etter Svalbardskatteloven.....	274
Skattepliktig etter petroleumsskatteloven .....	274
Søknad om fritak fra plikt til å levere skattemelding.....	274
§ 8-2 annet ledd.....	275
<i>Barns formue og inntekt</i> .....	275
§ 8-2 tredje ledd .....	275
<i>Forhåndsutfylt skattemelding</i> .....	275
<i>Endring av forhåndsutfylte opplysninger</i> .....	276
§ 8-2 fjerde ledd.....	276
<i>Leveringsfritak ved forhåndsutfylt skattemelding</i> .....	276
Lønnstakere og pensjonister mv. ....	276
Sjøfolk.....	277
<i>Leveringsplikt for personlige næringsdrivende</i> .....	277
§ 8-2 femte ledd .....	278
<i>Leveringsfritak ved bruk av kildeskatteordning</i> .....	278
Skatleggingsperioder og leveringsfrister .....	278
<i>Leveringsfristen for næring</i> .....	278
<i>Fristen for andre skattepliktige</i> .....	279

<i>Utsatt leveringsfrist</i> .....	279
Forhåndsfastsetting .....	280
<i>Generelt</i> .....	280
<i>Midlertidig opphold</i> .....	280
Hvem kan levere skattemelding.....	280
Hva skal skattemeldingen inneholde .....	281
<i>Avslutning av bo og oppløsning av selskap</i> .....	281
Hvem skal levere skattemelding.....	281
Hva skal skattemeldingen inneholde .....	282
<i>Levering og endring av skattemelding for forhåndsfastsetting</i> .....	282
<i>Gjennomføringen av forhåndsfastsettingen</i> .....	283
Tidsrommet som forhåndsfastsettingen skal omfatte .....	283
Skatteregler og skattesatser.....	283
Andel i boligselskap og boligsameie .....	283
Skjerming.....	283
Spesielt om deltaker i selskap med deltakerfastsetting.....	284
Skatteberegning.....	284
Endring og klage.....	284
Preklusjonsregelen .....	284
<b>§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift</b> .....	285
Generelt.....	285
§ 8-3 første ledd .....	286
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	286
Meldingens innhold .....	286
Andre opplysninger.....	286
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	287
§ 8-3 annet ledd.....	288
<i>Leveringsplikt</i> .....	288
<i>Fritak fra leveringsplikt</i> .....	288
<i>Delt virksomhet</i> .....	288
§ 8-3 tredje ledd .....	289
<i>Leveringsplikt for uregistrerte ved innførsel – tolldeklarasjon</i> .....	289
Skattleggingsperioder .....	289
<i>Alminnelig skattleggingsperiode</i> .....	289
<i>Månedlig skattleggingsperiode</i> .....	290
<i>Årlig skattleggingsperiode</i> .....	290
Kvalifikasjonsperiode .....	291
Søkna om endring av skattleggingsperiode og søknadsfrist.....	292
Avslag på søknad om årlig skattleggingsperiode.....	292
Tilbakekalling av retten til årlig skattleggingsperiode.....	293
Virkningstidspunkt for tilbakekall .....	293
Enkelt saker.....	294

Meldeplikt ved høyere omsetning.....	296
<i>Skattleggingsperiode for primærnæringer mv.</i> .....	296
Hvem har plikt til å levere skattemelding.....	297
<i>Kortere skattleggingsperiode</i> .....	298
<i>Særskilt skattleggingsperiode</i> .....	299
Leveringsfrister for alle typer skattemeldinger for merverdiavgift.....	300
Betaling av merverdiavgift.....	301
<b>§ 8-4 Skattemelding for særavgifter</b> .....	302
Generelt.....	302
§ 8-4 første ledd.....	302
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	303
Meldingens innhold.....	303
Andre opplysninger.....	303
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	303
§ 8-4 annet ledd.....	303
§ 8-4 tredje ledd.....	304
§ 8-4 fjerde ledd.....	304
§ 8-4 femte ledd.....	304
§ 8-4 sjette ledd.....	304
Skattleggingsperioder og leveringsfrister.....	305
<b>§ 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter</b> .....	307
Generelt.....	307
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	307
Meldingens innhold.....	307
Andre opplysninger.....	307
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	308
Engangsavgift.....	308
Årsavgift.....	308
Vektårsavgift.....	308
<b>§ 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn</b> .....	310
Generelt.....	310
§ 8-6 første ledd.....	310
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	310
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	310
§ 8-6 annet ledd.....	311
<i>Hvem har plikt til å levere skattemelding</i> .....	311
<i>Hva skal skattemeldingen inneholde</i> .....	311
§ 8-6 tredje ledd.....	311
Meldeplikt gjennom a-meldingen.....	312
Generelt.....	312
<i>Brudd på meldeplikten</i> .....	312

Betaling av arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.....	312
<b>§ 8-7 Skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon.....</b>	<b>313</b>
Generelt.....	313
Hva skal skattemeldingen inneholde .....	313
Hvem kan levere skattemelding.....	314
Skattleggingsperioder og leveringsfrister .....	314
<b>§ 8-8 Melding om trekk mv. ....</b>	<b>315</b>
Generelt.....	315
§ 8-8 første ledd .....	316
<i>Lønnstrekk etter Svalbardskatteloven .....</i>	<i>316</i>
Hvem har plikt til å levere melding om trekk .....	316
<i>Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere .....</i>	<i>317</i>
Hvem har plikt til å levere melding om trekk .....	317
§ 8-8 annet ledd.....	318
<i>Lønnstrekk hos utenlandske artister .....</i>	<i>318</i>
Hvem har plikt til å levere melding om trekk .....	318
Hva skal meldingen inneholde.....	318
Leveringsfrister og plikter.....	318
§ 8-8 tredje ledd .....	319
<i>Skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær .....</i>	<i>319</i>
Hvem har plikt til å levere melding om trekk .....	319
Hva skal meldingen inneholde.....	319
Leveringsfrister .....	320
Betaling av trekk.....	320
§ 8-8 fjerde ledd .....	320
<i>Skattetrekk ved utbetaling av renter og royalty aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær.....</i>	<i>320</i>
<b>§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting.....</b>	<b>321</b>
Generelt.....	321
§ 8-9 første ledd .....	322
<i>Hvem har plikt til å levere selskapsmelding .....</i>	<i>322</i>
§ 8-9 annet ledd.....	322
<i>Hva skal selskapsmeldingen inneholde.....</i>	<i>322</i>
§ 8-9 tredje ledd .....	323
<i>Selskapets deltakermelding.....</i>	<i>323</i>
§ 8-9 fjerde ledd .....	323
<i>Leveringsplikt for deltakere i utenlandske selskaper.....</i>	<i>323</i>
Skatteleggingsperioder og leveringsfrister .....	324
<b>§ 8-10 Melding om realisasjon av naturgass mv. ....</b>	<b>326</b>
Generelt.....	326
§ 8-10 første ledd .....	326
<i>Hvem har plikt til å levere melding.....</i>	<i>326</i>

<i>Hva skal meldingen inneholde</i> .....	327
§ 8-10 annet ledd .....	327
§ 8-10 tredje ledd .....	327
§ 8-10 fjerde ledd .....	327
Dispensasjon .....	327
Leveringsfrister .....	328
Formkrav .....	328
<b>§ 8-11 Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner mv.</b> .....	330
Generelt .....	331
<i>Definisjoner</i> .....	331
§ 8-11 første ledd .....	332
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i> .....	332
Skattepliktige som omfattes av meldeplikten .....	332
Unntak .....	333
<i>Hva skal meldingen inneholde</i> .....	333
§ 8-11 annet ledd .....	333
<i>Dokumentasjonsplikt og leveringsfrist</i> .....	333
§ 8-11 tredje ledd .....	337
<i>Unntak fra dokumentasjonsplikten</i> .....	337
§ 8-11 fjerde ledd .....	337
<i>Hvem er nærstående</i> .....	337
§ 8-11 femte ledd .....	338
<i>Utenlandsforhold</i> .....	338
§ 8-11 sjette ledd .....	338
<i>Unntak for stat, fylkeskommune og kommune</i> .....	338
Fritak fra meldeplikten .....	339
<b>§ 8-12 Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv.</b> .....	341
Generelt .....	341
<i>Definisjoner</i> .....	342
§ 8-12 første ledd .....	343
<i>Hvem har plikt til å levere melding – primær opplysningsplikt</i> .....	343
<i>Hva skal meldingen inneholde</i> .....	344
§ 8-12 annet ledd .....	344
<i>Hvem har plikt til å levere melding – sekundær opplysningsplikt</i> .....	344
<i>Unntak fra meldeplikten</i> .....	345
Flere rapporteringspliktige .....	345
Unntak for morselskapet .....	345
Unntak for andre foretak .....	346
§ 8-12 tredje ledd .....	346
<i>Varslingsplikt – selskap som inngår i flernasjonalt konsern</i> .....	346
§ 8-12 fjerde ledd .....	346
<i>Beløpsgrense for meldeplikten</i> .....	347



§ 8-12 femte ledd .....	347
<i>Krav til språket i meldingen</i> .....	347
§ 8-12 sjette ledd .....	347
<i>Taushetsplikt</i> .....	347
Leveringsfrister .....	347
<b>§ 8-13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter</b> .....	348
Generelt .....	348
§ 8-13 første ledd .....	348
<i>Hvem har plikt til å levere melding</i> .....	349
Merverdiavgift .....	349
Særavgifter .....	349
<i>Hva skal meldingen inneholde</i> .....	350
§ 8-13 annet ledd .....	350
<i>Endringsmelding</i> .....	350
Etterfølgende forhold .....	350
Opphør .....	350
§ 8-13 tredje ledd .....	351
<i>Konkursbo</i> .....	351
§ 8-13 fjerde ledd .....	351
<i>Offentlig skifte av dødsbo</i> .....	351
Leveringsfrister .....	352
<i>Leveringsfrister merverdiavgift</i> .....	352
<i>Leveringsfrister særavgifter</i> .....	352
<i>Leveringssted</i> .....	352
<b>§ 8-14 Levering av skattemelding mv.</b> .....	353
Generelt .....	353
§ 8-14 første ledd .....	353
<i>Myndig person eller fullmektig</i> .....	353
§ 8-14 annet ledd .....	354
<i>Mindreårige</i> .....	354
<i>Personer satt under vergemål</i> .....	354
§ 8-14 tredje ledd .....	354
<i>Selskaper og innretninger mv</i> .....	354
<i>Selskap med deltakerfastsetting</i> .....	354
§ 8-14 fjerde ledd .....	355
<i>Konkursbo og dødsbo</i> .....	355
<b>§ 8-15 Forskrifter mv.</b> .....	356
<b>Kapittel 9 Fastsetting</b> .....	357
Generelt .....	358
Fastsettingsmodeller .....	358

<i>Egenfastsettingsmodellen</i> .....	358
<i>Fastsetting ved trekk</i> .....	358
<i>Vedtaksmodellen</i> .....	358
Myndighetsfastsetting.....	359
Skatteberegningen.....	359
Skatteoppgjør.....	359
<b>§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget</b> .....	360
Generelt.....	360
§ 9-1 første ledd.....	360
<i>Egenfastsetting</i> .....	360
Formues- og inntektsskatt mv.....	361
Særlig om deltakere i selskaper med deltakerfastsetting.....	361
Merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgift og merverdiavgiftskompensasjon.....	361
<i>Kontroll</i> .....	362
§ 9-1 annet ledd.....	362
<i>Vedtaksfastsetting</i> .....	362
Motorkjøretøyavgifter.....	362
§ 9-1 tredje ledd.....	363
<i>Fastsetting ved trekk</i> .....	363
Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere.....	363
Artistskatt og svalbardskatt.....	364
Kildeskatt på utbytte.....	364
<b>§ 9-2 Beregning av skatt</b> .....	366
Generelt.....	366
§ 9-2 første ledd.....	366
§ 9-2 annet ledd.....	367
§ 9-2 tredje ledd.....	367
Feil i skatteberegningen.....	368
<b>§ 9-3 Melding om skatteoppgjør mv.</b> .....	369
Generelt.....	369
§ 9-3 første ledd.....	369
<i>Skatteoppgjør etter ordinær fastsetting</i> .....	369
<i>Skatteoppgjør etter endret fastsetting av skattegrunnlaget</i> .....	369
§ 9-3 annet ledd.....	370
<i>Melding til selskapers styre og daglig leder</i> .....	370
§ 9-3 tredje ledd.....	370
<i>Frist for skatteoppgjør</i> .....	370
<b>§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.</b> .....	371
Generelt.....	371
§ 9-4 første ledd.....	372
<i>Formålet med bestemmelsen</i> .....	372

<i>Endringsmelding</i> .....	372
<i>Særlig om nye tredjepartsopplysninger</i> .....	374
<i>Hvilke skattearter endringsadgangen gjelder for</i> .....	375
<i>Følgene av egenendring</i> .....	376
<i>Forholdet til frivillig retting</i> .....	376
<i>Spesielt for merverdiavgift: Forholdet til tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene</i> .....	377
§ 9-4 annet ledd .....	377
<i>Leveringsfrist for endringsmelding</i> .....	377
<i>Endring for merverdiavgift</i> .....	378
<i>Forholdet til skattekontorets endringsadgang</i> .....	378
§ 9-4 tredje ledd .....	378
<i>Levering av endringsmelding</i> .....	378
<i>Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift</i> .....	379
<i>Krav om retting</i> .....	379
<i>Særlige tilfeller</i> .....	380
<b>§ 9-5 Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer</b> .....	382
<i>Generelt</i> .....	382
§ 9-5 første ledd .....	382
<i>Levering av endringsmelding</i> .....	382
<i>Leveringsfrist for endringsmelding</i> .....	382
<i>Forholdet til skattepliktiges adgang til å søke refusjon i § 9-6</i> .....	383
§ 9-5 annet ledd .....	383
<i>Krav til dokumentasjon</i> .....	383
<b>§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk</b> .....	384
<i>Generelt</i> .....	384
§ 9-6 første ledd .....	384
<i>Hvem kan søke refusjon</i> .....	384
§ 9-6 annet ledd .....	384
<i>Frister for å søke om refusjon</i> .....	385
<i>Særregler for utenlandske aksjonærer</i> .....	385
<i>Søknad innen fristen</i> .....	385
<i>Søknad etter fristen</i> .....	385
<i>Forholdet til selskapets endringsadgang i § 9-5</i> .....	385
<i>Frist for refusjon av for mye trukket skatt i kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere</i> .....	385
§ 9-6 tredje ledd .....	386
<i>Krav til dokumentasjon</i> .....	386
<b>§ 9-7 Skatteliste</b> .....	387
<i>Generelt</i> .....	388
§ 9-7 første ledd .....	388

<i>Skattelister – innsyn og taushetsplikt</i> .....	388
§ 9-7 annet ledd.....	388
<i>Innholdet i skattelister</i> .....	388
§ 9-7 tredje ledd .....	389
<i>Unntak fra skattelister</i> .....	389
§ 9-7 fjerde ledd.....	389
<i>Kommunetilknytning og gruppering</i> .....	389
§ 9-7 femte ledd .....	389
<i>Publisering på internett</i> .....	390
§ 9-7 sjettede ledd.....	390
<i>Begjæring om innsyn</i> .....	390
§ 9-7 syvende ledd .....	390
<i>Distribusjon av opplysninger fra skattelister</i> .....	391
<b>§ 9-8 Takseringsregler mv.</b> .....	392
Generelt.....	392
§ 9-8 første ledd .....	392
§ 9-8 annet ledd.....	393
§ 9-8 tredje ledd .....	393
§ 9-8 fjerde ledd.....	394
<b>§ 9-9 Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning</b> .....	395
Generelt.....	395
§ 9-9 første ledd .....	396
<i>Vilkår for lempning</i> .....	396
<i>Lempning av inntektsskatt</i> .....	397
<i>Typetilfeller inntektsskatt</i> .....	397
Krav om tilbakebetaling av for mye utbetalt pensjon mv etter 5-årsfristens utløp.....	398
Tilfeldige gevinster .....	399
Arbeidsgiveravgift betalt i utlandet .....	399
Utdeling av midler fra skogvernerstatning .....	399
Forholdet til pensjonsgivende inntekt.....	399
Typetilfeller mva.....	400
«Inn/ut-tilfeller».....	400
<i>Typetilfeller særavgifter</i> .....	400
<i>Lempning av renter</i> .....	400
Spesielt for merverdiavgift .....	401
<i>Lempning av tilleggsskatt</i> .....	401
<i>Lempning av tvangsmulkt</i> .....	401
§ 9-9 annet ledd.....	401
<i>Saksbehandlingsregler</i> .....	401
<i>Klage</i> .....	402

<b>Kapittel 10 Kontroll</b> .....	403
<b>§ 10-1 Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.</b> .....	404
Generelt.....	404
§ 10-1 første ledd.....	405
<i>Hvem plikten påligger</i> .....	405
<i>Hvilke opplysninger kan innhentes</i> .....	406
<i>Når opplysningene kan kreves</i> .....	407
<i>Krav til pålegget</i> .....	407
<i>Dokumentasjonskrav</i> .....	407
<i>Særlig om kontroll av bokføringen</i> .....	408
§ 10-1 annet ledd.....	408
<i>Forholdet til taushetsplikten</i> .....	408
Forholdet til EMK og personopplysningsloven.....	409
<i>Rett til respekt for privatliv m.m.</i> .....	409
<i>Vern mot selvinkriminering</i> .....	409
<i>Personopplysningsloven og EUs personvernforordning</i> .....	411
<b>§ 10-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart</b> .....	412
Generelt.....	413
Tredjeparter kan ikke pålegges å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene i forkant av skattepliktiges frist for å levere skattemelding om de samme forhold. § 10-2 første ledd.....	413
<i>Hvem plikten påligger</i> .....	413
Spesielt for merverdiavgift.....	413
<i>Hvilke opplysninger som kan innhentes</i> .....	414
Relevanskrav.....	414
Faktiske opplysninger.....	414
Plikten til å gi opplysninger omfatter alle opplysninger som tredjepart faktisk har, uavhengig av om vedkommende plikter å oppbevare dem.....	414
Taushetsbelagte opplysninger.....	414
<i>Når opplysningene kan kreves</i> .....	415
<i>Krav til pålegget</i> .....	415
§ 10-2 annet ledd.....	415
<i>Hvem plikten gjelder for</i> .....	416
<i>Hvilke opplysninger som kan innhentes</i> .....	416
§ 10-2 tredje ledd.....	416
<i>Når målrettede kontroller kan iverksettes</i> .....	417
<i>Retningslinjer for målretting av kontroller</i> .....	417
§ 10-2 fjerde ledd.....	418
§ 10-2 fjerde ledd bokstav a.....	418
§ 10-2 fjerde ledd bokstav b.....	419
§ 10-2 fjerde ledd bokstav c.....	419
§ 10-2 fjerde ledd bokstav d.....	419

§ 10-2 fjerde ledd bokstav e .....	419
§ 10-2 femte ledd .....	419
<b>§ 10-3 Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo.....</b>	<b>421</b>
<b>§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige .....</b>	<b>422</b>
Generelt.....	422
§ 10-4 første ledd .....	422
Generelt.....	423
Kontroll i private hjem.....	423
Kontroll av personalliste.....	423
§ 10-4 annet ledd.....	423
Generelt.....	423
Gjennomsyn og kopiering av arkiv .....	424
«Arkiv» .....	424
«Kopiere».....	424
Overskuddsinformasjon .....	425
Advokatkorrespondanse.....	425
Sammenblandet arkiv.....	425
Skillet skattepliktig - tredjepart.....	426
Særlig sensitiv informasjon.....	426
Særlige regler om håndtering av kopiert elektronisk informasjon .....	427
Pålegg om utlevering .....	428
§ 10-4 tredje ledd .....	428
§ 10-4 fjerde ledd .....	428
<b>§ 10-5 Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter .....</b>	<b>430</b>
Generelt.....	430
§ 10-5 første ledd .....	431
§ 10-5 annet ledd.....	431
§ 10-5 annet ledd bokstav a .....	431
§ 10-5 annet ledd bokstav b .....	432
§ 10-5 annet ledd bokstav c .....	432
§ 10-5 annet ledd bokstav d .....	432
§ 10-5 annet ledd bokstav e .....	433
§ 10-5 annet ledd bokstav f.....	433
§ 10-5 annet ledd bokstav g .....	433
§ 10-5 annet ledd bokstav h .....	433
<b>§ 10-6 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste.....</b>	<b>434</b>
<b>§ 10-7 Kontrollopplysninger om eierinteresse i utenlandsk selskap mv.....</b>	<b>436</b>
<b>§ 10-8 Kontroll av motorvogner .....</b>	<b>438</b>
<b>§ 10-9 Plikt til å framvise HMS-kort.....</b>	<b>439</b>
<b>§ 10-10 Hvem pliktene påhviler i selskap mv. ....</b>	<b>440</b>

<b>§ 10-11 Framgangsmåten ved kontroll</b> .....	441
Generelt.....	441
§ 10-11 første ledd .....	441
§ 10-11 annet ledd.....	442
<b>§ 10-12 Politiets bistandsplikt</b> .....	443
<b>§ 10-13 Klage</b> .....	444
Generelt.....	444
§ 10-13 første ledd .....	444
§ 10-13 annet ledd.....	445
§ 10-13 tredje ledd .....	445
§ 10-13 fjerde ledd.....	445
<b>§ 10-14 Forskrifter</b> .....	446
<b>§ 10-15 Bevissikring</b> .....	447
Generelt.....	447
<i>Forholdet til øvrige bestemmelser i skatteforvaltningsloven kapittel 10</i> .....	448
<i>Saker som skal anmeldes til politiet</i> .....	448
§ 10-15 første ledd .....	448
<i>Når kan skattemyndighetene begjære bevissikring?</i> .....	448
Det må være "rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3" .....	448
Hvilken lovovertrjedelse utløser bevissikring?.....	448
Kravet til mistanke .....	449
Ytterligere vilkår for bevissikring.....	449
<i>Hvem kan bevissikring rettes mot?</i> .....	449
Skattepliktige selv .....	449
Tredjeparter .....	449
<i>Hvor kan det søkes etter bevis?</i> .....	450
I bolig .....	450
<i>Særskilt bevissikring ved bevissikring i bolig og hos tredjepart</i> .....	450
§ 10-15 annet ledd.....	450
<i>Krav til bevissikringen</i> .....	451
Uforholdsmessig inngrep .....	451
§ 10-15 tredje ledd .....	451
<i>Gjennomføring av bevissikring</i> .....	451
Forsegling av lokaler mv. mens bevissikringen varer .....	451
Skattemyndighetene kan ta med "ting" .....	452
Gjennomsyn og kopiering.....	452
Originale dokumenter .....	453
Rettigheter og plikter etter straffeprosessloven ved gjennomføring av bevissikring .....	453
Tilbakelevering og sletting .....	453
§ 10-15 fjerde ledd.....	454
<i>Begjæring om bevissikring</i> .....	454

§ 10-15 femte ledd .....	454
<i>Beslutning om bevissikring</i> .....	454
<i>Uten at kontrollobjektet har uttalt seg på forhånd</i> .....	454
<i>Adgang til anke</i> .....	455
<i>Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring</i> .....	455
§ 10-15 sjette ledd .....	456
§ 10-15 syvende ledd .....	457
<i>Avstengning</i> .....	457
§ 10-15 åttende ledd .....	458
<b>Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale</b> .....	459
<b>§ 11-1 Pålegg om bokføring</b> .....	460
Generelt .....	460
§ 11-1 første ledd .....	460
<i>Hvem kan få pålegg om bokføring</i> .....	460
<i>Når det kan gis pålegg om bokføring</i> .....	460
<i>Hvem kan gi pålegg om bokføring</i> .....	461
<i>Krav til pålegget</i> .....	461
§ 11-1 annet ledd .....	461
<i>Hvem pålegget skal rettes til</i> .....	462
<i>Frist for utbedring</i> .....	462
<i>Dokumentasjon for retting</i> .....	462
<i>Tilbakemelding ved mottatt dokumentasjon</i> .....	463
<b>§ 11-2 Pålegg om revisjon</b> .....	464
Generelt .....	464
§ 11-2 første ledd .....	464
<i>Hvem kan gi pålegg om revisjon</i> .....	465
<i>Hvem kan få pålegg om revisjon</i> .....	465
<i>Vilkår for å gi pålegg</i> .....	465
Den konkrete vurderingen .....	466
Eksempler på tilfeller hvor revisjon bør pålegges .....	467
Eksempler på tilfeller hvor revisjon ikke bør pålegges .....	468
Forhold som utelukker pålegg om revisjon .....	468
<i>Formelle krav til varsel</i> .....	468
<i>Krav til pålegget</i> .....	469
<i>Varsel til Foretaksregisteret</i> .....	470
<i>Virkningen av fisjon/fusjon</i> .....	470
<i>Forholdet til bokføringspålegg og tvangsmulkt</i> .....	470
<i>Forholdet til straff for overtredelse av regnskapslovgivningen</i> .....	471
§ 11-2 annet ledd .....	471
Generelt .....	471



<i>Hvilke år pålegget gjelder for</i> .....	471
§ 11-2 tredje ledd .....	471
<i>Påleggets varighet</i> .....	471
§ 11-2 fjerde ledd.....	472
§ 11-2 femte ledd .....	472
<b>§ 11-3 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale</b> .....	473
Generelt.....	473
§ 11-3 første ledd .....	473
§ 11-3 annet ledd.....	473
<b>§ 11-4 Klage over pålegg</b> .....	475
Generelt.....	475
§ 11-4 første ledd .....	475
§ 11-4 annet ledd.....	475
<b>Kapittel 12 Endring uten klage</b> .....	477
<b>§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.</b> .....	480
Generelt.....	480
§ 12-1 første ledd .....	482
<i>Generelt om bestemmelsen</i> .....	482
<i>Spesielt for merverdiavgift</i> .....	485
<i>Spesielt for motorkjøretøyavgifter</i> .....	490
<i>Spesielt for inntekts- og formueskatt</i> .....	490
§ 12-1 annet ledd.....	491
<i>Generelt om bestemmelsen</i> .....	491
<i>Vurderingsmomentene</i> .....	493
Den skattepliktiges forhold .....	493
Den tid som er gått .....	495
Spørsmålets betydning.....	495
Sakens opplysning .....	496
<i>Skjerpet tilleggsskatt, straff og frivillig retting</i> .....	497
§ 12-1 tredje ledd .....	497
§ 12-1 tredje ledd bokstav a .....	497
§ 12-1 tredje ledd bokstav b .....	499
Spesielt for merverdiavgift .....	500
§12-1 tredje ledd bokstav c .....	500
§ 12-1 fjerde ledd .....	500
<b>§ 12-2 Skjønnsfastsetting</b> .....	502
Generelt.....	502
§ 12-2 første ledd .....	502
<i>Ikke fastsetting etter kap 9</i> .....	502
<i>Ikke forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på</i> .....	503

<i>Ikke medvirkning til kontroll</i> .....	503
<i>Ikke levert næringsoppgave</i> .....	504
<i>Regnskap ikke i samsvar med regnskapslovgivningen</i> .....	504
<i>Både hele og deler av skattegrunnlaget</i> .....	506
<i>Kan fastsettes ved skjønn</i> .....	506
<i>Plikt til å fastsette skjønsmessige beløp</i> .....	507
Spesielt for formues- og inntektsskatt.....	507
§ 12-2 annet ledd.....	510
<b>§ 12-3 Endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret</b> .....	515
<b>§ 12-4 Summarisk fellesoppgjør</b> .....	516
Generelt.....	516
§ 12-4 første ledd .....	517
§ 12-4 annet ledd.....	519
§ 12-4 tredje ledd .....	519
<b>§ 12-5 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett</b> .....	522
<b>§ 12-6 Frister for endring av skattefastsetting mv.</b> .....	523
Generelt.....	523
§ 12-6 første ledd .....	525
§ 12-6 annet ledd.....	528
§ 12-6 tredje ledd .....	529
§ 12-6 fjerde ledd.....	530
<b>§ 12-7 Utsatt friststart</b> .....	532
<b>§ 12-8 Unntak fra fristene for å ta opp skattefastsetting mv. til endring</b> .....	533
Generelt.....	533
§ 12-8 første ledd .....	533
§ 12-8 første ledd bokstav a .....	533
§ 12-8 første ledd bokstav b .....	534
§ 12-8 første ledd bokstav c .....	534
<b>§ 12-9 Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter</b> .....	536
<b>§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige</b> .....	537
<b>§ 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting</b> .....	538
Generelt.....	538
§ 12-11 første ledd .....	540
§ 12-11 første ledd bokstav a .....	540
§ 12-11 første ledd bokstav b .....	540
§ 12-11 første ledd bokstav c .....	541
§ 12-11 annet ledd.....	541
§ 12-11 tredje ledd .....	541
§ 12-11 fjerde ledd.....	542

<b>Kapittel 13 Klage</b> .....	543
<b>§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett</b> .....	545
Generelt.....	545
§ 13-1 første ledd.....	545
<i>Hva som kan påklages</i> .....	545
<i>Hvem som har klagerett</i> .....	547
§ 13-1 annet ledd.....	552
<b>§ 13-2 Klage fra andre</b> .....	553
Generelt.....	553
§ 13-2 første ledd.....	553
§ 13-2 annet ledd.....	553
§ 13-2 tredje ledd.....	554
§ 13-2 fjerde ledd.....	554
<b>§ 13-3 Klageinstans</b> .....	555
Generelt.....	555
§ 13-3 første ledd.....	556
§ 13-3 annet ledd.....	557
<i>Klager overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet pr. 1 august 2018</i> .....	558
§ 13-3 tredje ledd.....	562
§ 13-3 fjerde ledd.....	562
<b>§ 13-4 Klagefrist. Oppreisning for oversittelse av klagefristen</b> .....	564
Generelt.....	564
§ 13-4 første ledd.....	564
§ 13-4 annet ledd.....	565
§ 13-4 tredje ledd.....	566
<b>§ 13-5 Klagens adressat, form og innhold</b> .....	569
Generelt.....	569
§ 13-5 første ledd.....	569
§ 13-5 annet ledd.....	569
§ 13-5 tredje ledd.....	570
§ 13-5 fjerde ledd.....	571
<b>§ 13-6 Saksforberedelse i klagesak</b> .....	572
Generelt.....	572
§ 13-6 første ledd.....	573
§ 13-6 annet ledd.....	573
§ 13-6 tredje ledd.....	574
§ 13-6 fjerde ledd.....	574
§ 13-6 femte ledd.....	575
<b>§ 13-7 Klageinstansens kompetanse</b> .....	576
Generelt.....	576

§ 13-7 første ledd .....	576
§ 13-7 annet ledd.....	576
§ 13-7 tredje ledd .....	578
<b>§ 13-8 Fordeling av kompetanse mellom Klagenemnda for petroleumsskatt og andre skattemyndigheter.....</b>	<b>579</b>
<b>§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser.....</b>	<b>580</b>
Generelt.....	580
§ 13-9 første ledd .....	580
§ 13-9 annet ledd.....	581
<b>Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff.....</b>	<b>582</b>
<b>§ 14-1 Tvangsmulkt .....</b>	<b>583</b>
Generelt.....	583
§ 14-1 første ledd .....	584
<i>Hvem kan ilegge tvangsmulkt .....</i>	<i>585</i>
<i>Hvem kan ilegges tvangsmulkt.....</i>	<i>585</i>
<i>Ansvar for ilagt tvangsmulkt ved fusjon, fisjon og salg.....</i>	<i>587</i>
<i>Når skal det ikke ilegges tvangsmulkt.....</i>	<i>587</i>
§ 14-1 annet ledd.....	588
<i>Tvangsmulktens størrelse.....</i>	<i>588</i>
<i>Avvik fra normalsatsene.....</i>	<i>588</i>
<i>Hvor lenge løper tvangsmulkten? .....</i>	<i>589</i>
§ 14-1 tredje ledd .....	589
<i>Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt .....</i>	<i>589</i>
<i>Forholdet til tilleggs-skatt.....</i>	<i>590</i>
<i>Forhold som kan føre til at tvangsmulkten frafalles .....</i>	<i>590</i>
<i>Særlig om sykdom .....</i>	<i>592</i>
<i>Andre forhold som kan være momenter i en helhetsvurdering:.....</i>	<i>593</i>
<i>Forhold som ikke fører til frafall .....</i>	<i>593</i>
<i>Klage.....</i>	<i>594</i>
§ 14-1 fjerde ledd.....	594
§ 14-1 femte ledd .....	594
<b>§ 14-2 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt.....</b>	<b>595</b>
Generelt.....	595
§ 14-2 første ledd .....	595
§ 14-2 annet ledd.....	596
<b>§ 14-3 Tilleggs-skatt .....</b>	<b>597</b>
Generelt.....	597
§ 14-3 første ledd .....	597
Generelt.....	597
<i>Uriktige eller ufullstendige opplysninger .....</i>	<i>598</i>

Objektiv standard.....	598
Skjerpet opplysningsplikt ved uklar skatterettslig løsning .....	599
Skattepliktiges rettsanvendelse .....	602
"Foreløpig" melding.....	602
Prejudisielle rettsforhold.....	602
Plikt til å korrigere tidligere innleverte opplysninger .....	602
Uriktig skatteoppgjør .....	603
Hvordan opplysningene er gitt.....	603
<i>Unnlatelse av å gi pliktige opplysninger</i> .....	604
<i>Ansvar for opplysningssvikten</i> .....	605
<i>Kan føre til skattemessige fordeler</i> .....	606
<i>Beviskrav</i> .....	608
<i>Det gjelder ikke et generelt opportunitetsprinsipp</i> .....	612
§ 14-3 annet ledd.....	613
<i>Generelt</i> .....	613
<i>Unnskydelige forhold</i> .....	613
<i>Etterfølgende forhold</i> .....	619
<i>Beviskrav</i> .....	619
§ 14-3 tredje ledd .....	619
Forholdet til EMK.....	620
<i>Generelt</i> .....	620
<i>Forbudet mot dobbel straffefølgning, EMK P 7-4</i> .....	621
<i>Rett til rettferdig rettergang</i> .....	623
<i>Overføring av straffansvar</i> .....	626
<i>Bevisavskjæring</i> .....	626
<i>Konsekvens av krenkelse av skattepliktiges rettigheter</i> .....	626
<b>§ 14-4 Unntak fra tilleggsskatt</b> .....	627
<i>Generelt</i> .....	627
<i>Beviskrav</i> .....	627
§ 14-4 første ledd bokstav a .....	627
§ 14-4 første ledd bokstav b.....	628
§ 14-4 første ledd bokstav c .....	629
§ 14-4 første ledd bokstav d.....	630
<i>Generelt</i> .....	630
<i>Vilkår for frivillig retting</i> .....	630
"Frivillig" .....	631
Riktig skatt må kunne beregnes .....	632
Utenlandsk forvalter eller bank.....	633
Uriktige rettingsopplysninger .....	633
Hvem som kan rette .....	633
Forholdet til § 9-4 .....	633
<i>Tidligere skjønnsfastsetting og tilleggsskatt</i> .....	633

<i>Hvitvasking/kriminell opprinnelse</i> .....	634
§ 14-4 første ledd bokstav e .....	635
§ 14-4 første ledd bokstav f .....	635
<b>§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt</b> .....	637
Generelt.....	637
§ 14-5 første ledd .....	638
<i>Netto beregningsgrunnlag</i> .....	638
<i>Sats</i> .....	641
§ 14-5 annet ledd.....	643
§ 14-5 tredje ledd .....	643
§ 14-5 fjerde ledd.....	644
<i>Generelt</i> .....	644
<i>Beregningsgrunnlag</i> .....	645
<i>Diskonteringsrente</i> .....	645
<i>Endring i skattesats</i> .....	645
§ 14-5 fjerde ledd bokstav a .....	646
§ 14-5 fjerde ledd bokstav b.....	646
§ 14-5 fjerde ledd bokstav c .....	647
§ 14-5 femte ledd .....	647
<b>§ 14-6 Skjerpet tilleggsskatt</b> .....	649
Generelt.....	649
§ 14-6 første ledd .....	649
<i>Generelt</i> .....	649
<i>Skattemessig fordel</i> .....	650
<i>Forsett</i> .....	650
<i>Grov uaktsomhet</i> .....	651
<i>Skyld hos medhjelper</i> .....	651
<i>Beviskrav</i> .....	651
<i>Anvendelse av unnskyldningsgrunner og unntaksregler</i> .....	652
§ 14-6 annet ledd.....	652
§ 14-6 tredje ledd .....	653
§ 14-6 fjerde ledd.....	655
<b>§ 14-7 Overtredelsesgebyr</b> .....	656
Generelt.....	656
§ 14-7 første ledd .....	657
§ 14-7 første ledd bokstav a .....	658
§ 14-7 første ledd bokstav b .....	658
§ 14-7 første ledd bokstav c .....	658
§ 14-7 første ledd bokstav d .....	659
§ 14-7 annet ledd.....	662
§ 14-7 tredje ledd .....	662

§ 14-7 fjerde ledd.....	663
§ 14-7 femte ledd.....	663
§ 14-7 sjette ledd.....	664
§ 14-7 syvende ledd.....	664
<b>§ 14-8 Varsel.....</b>	<b>665</b>
Generelt.....	665
Frist for uttalelse.....	665
Skjerpet tilleggsskatt.....	665
Tidspunkt for varsel.....	665
Varselets innhold.....	665
Virkning av manglende varsel.....	666
Informasjon om utfall.....	666
<b>§ 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.....</b>	<b>667</b>
<b>§ 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon.....</b>	<b>668</b>
Generelt.....	668
§ 14-10 første ledd.....	668
§ 14-10 annet ledd.....	669
<b>§ 14-11 Domstolenes kompetanse ved prøving av vedtak om administrative sanksjoner ..</b>	<b>670</b>
<b>§ 14-12 Straff for tredjeparts opplysningssvikt mv. ....</b>	<b>671</b>
Generelt.....	671
§ 14-12 første ledd.....	671
§ 14-12 annet ledd.....	671
<b>§ 14-13 Straff for unnlatt medvirkning til kontroll mv.....</b>	<b>672</b>
<b>Kapittel 15 Søksmål mv.....</b>	<b>673</b>
<b>§ 15-1 Søksmål fra skattepliktige mv. ....</b>	<b>674</b>
Generelt.....	674
§ 15-1 første ledd.....	674
<i>Generelt.....</i>	<i>674</i>
<i>Søksmålgjenstand og klageadgang.....</i>	<i>674</i>
<i>Vernetting.....</i>	<i>675</i>
<i>Hva domstolen kan prøve.....</i>	<i>675</i>
§ 15-1 annet ledd.....	676
<b>§ 15-2 Søksmål fra departementet eller en kommune.....</b>	<b>678</b>
Generelt.....	678
§ 15-2 første ledd.....	678
§ 15-2 annet ledd.....	679
§ 15-2 tredje ledd.....	680
§ 15-2 fjerde ledd.....	680
<b>§ 15-3 Partsstilling.....</b>	<b>681</b>
Generelt.....	681

§ 15-3 første ledd .....	682
§ 15-3 annet ledd.....	682
§ 15-3 tredje ledd .....	682
<b>§ 15-4 Søksmålsfrist .....</b>	<b>684</b>
Generelt.....	684
§ 15-4 første ledd .....	684
§ 15-4 annet ledd.....	686
§ 15-4 tredje ledd .....	686
<b>§ 15-5 Adgang til å stille vilkår for å reise søksmål .....</b>	<b>688</b>
Generelt.....	688
§ 15-5 første ledd .....	688
§ 15-5 annet ledd.....	689
<b>§ 15-6 Fastsetting etter avsagt dom mv.....</b>	<b>690</b>
Generelt.....	690
§ 15-6 første ledd .....	690
§ 15-6 annet ledd.....	692
§ 15-6 tredje ledd .....	692
<b>§ 15-7 Avgjørelse i fordelingstvist .....</b>	<b>693</b>
Generelt.....	693
§ 15-7 første ledd .....	693
§ 15-7 annet ledd.....	693
<b>Kapittel 16 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser.....</b>	<b>694</b>
<b>§ 16-1 Ikrafttredelse.....</b>	<b>695</b>
<b>§ 16-2 Overgangsbestemmelser .....</b>	<b>696</b>
Generelt.....	696
§ 16-2 første ledd .....	696
§ 16-2 annet ledd.....	697
§ 16-2 tredje ledd .....	698







# Bakgrunn for loven

## Bakgrunn for loven

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

Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft var forvaltningsreglene i stor grad regulert særskilt for de enkelte skatte- og avgiftsartene. Forvaltningsreglene for formues- og inntektsskatt var uttømmende regulert i ligningsloven. Merverdiavgiftsloven hadde tidligere en rekke særskilte forvaltningsregler, supplert av reglene i forvaltningsloven. For særavgiftene var enkelte forvaltningsregler gitt i særavgiftsloven, mens sentrale forvaltningsbestemmelser var inn tatt i særavgiftsforskriften. Tilsvarende var det gitt forvaltningsregler i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og tilhørende forskrifter. I tillegg gjaldt forvaltningsloven tidligere også på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Også for andre skatter og avgifter har forvaltningsreglene vært spredt.

Skatteforvaltningsloven harmoniserte og samlet forvaltningsreglene for skatt og avgift. Ved valg av systematikk stod hensynet til brukerne sentralt. Sentrale brukergrupper for loven er skatte- og avgiftspliktige og deres rådgivere (advokater, regnskapsførere, revisorer mv.), skattemyndighetene og domstolene.

## Kort sammendrag av loven

Hovedformålet med skatteforvaltningsloven er å øke forvaltningsreglernes tilgjengelighet for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Dette vil styrke de skattepliktiges rettssikkerhet.

**De viktigste endringene** i forhold til tidligere lovgivning var innføring av ny fastsettingsmodell 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 var i stor grad en videreføring av gjeldende rett for noen skatte- og avgiftsarter, mens de innebar en større omlegging for andre skatte- og avgiftsarter.

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

Loven er inndelt i 16 kapitler og er utformet kronologisk etter en tenkt tidsskisse som en skattesak kan følge.

# Kapittel 1 Innledende bestemmelser

Kapittel 1 har regler om lovens virkeområde, forholdet til forvaltningsloven og elektronisk kommunikasjon, samt definisjoner av viktige begreper i loven.

Loven omfatter formues- og inntektsskatt, tonnasjeskatt, naturressursskatt og grunnrenteskatt, trygdeavgift, petroleumsskatt, svalbardskatt, Jan Mayenskatt, artistskatt, merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter, motorkjøretøyavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og finansskatt på lønn.

For innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige, skal avgiftsgrunnlaget fastsettes i tolldeklarasjonen og betales som tidligere. Tollregionene er tildelt en begrenset kompetanse som skattemyndighet. Skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler gjelder også i disse tilfellene. Det er gitt enkelte særlige bestemmelser i de tilfeller tollregionene er gitt myndighet til å treffe vedtak om skattegrunnlaget, herunder regler om hvordan klager på slike vedtak skal behandles. Se [skatteforvaltningsforskriften § 2-13-5](#).

## **Skatteforvaltningsforskriften § 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 [skatteforvaltningsloven § 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](#).

Skatteetaten har overtatt de oppgavene Toll- og avgiftsdirektoratet tidligere hadde med dokumentavgiften, mens Kartverket sine forvaltningsoppgaver ikke er overført til Skatteetaten. Statens kartverk behandler spørsmål om dokumentavgift i første instans, og fatter vedtak i alle saker som angår avgiftsplikt og avgiftsgrunnlag. Skattedirektoratet er klageinstans. Brukerdialog Innland er førsteinstans ved behandling av søknader om dispensasjon fra

avgiftsplikten. Skattedirektoratet er klageinstans. Skatteforvaltningsloven gjelder ikke for dokumentavgift. Den gjelder heller ikke for eiendomsskatt som fastsettes av kommunene.

## § 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 (petroleums-skatt)
- 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)

[Prop. 38 I 2015–2016 Lov om skatteforvaltning kapittel 7](#)

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

### 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, og inneholder ikke materielle regler om beskatning. Betaling av skatte- og avgiftskrav reguleres i skattebetalingsloven, mens arveavgiftssaker behandles etter arveavgiftsloven og forvaltningsloven.

### § 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.

### § 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.

**§ 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.

**§ 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.

**§ 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 folketrygdloven og ligningsloven.



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

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

Loven gjelder 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
- Trafikkforsikringsavgift
- Vektårsavgift
- Omregistreringsavgift

Loven gjelder **ikke** for Skatteetatens arbeidsoppgaver i forbindelse med **vra-king av kjøretøy og utbetaling av vrakpant**. Se avfallsforskriften kapittel 4. Saksbehandlingen reguleres av 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 gjelder for 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 rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 7](#)

### 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, 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 betyr «skattepliktig» en 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](#).

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. Begrepet inkluderer de frivillig registrerte etter mval. § 2-3. I tillegg omfatter begrepet kommisjonærer og kommittenter i kommisjonsforhold, jf. mval. § 3-1 annet ledd, og subjekter som oppfører bygg eller anlegg for egen regning etter mval. § 3-26. Representanter for næringsdrivende i utlandet som nevnt i mval. § 2-1 sjette ledd, jf. § 11-1 fjerde ledd, er også avgiftssubjekter. Det samme gjelder tilbyder som leverer elektroniske tjenester omfattet av

mval. § 3-30 fjerde og femte ledd. 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 plikter å beregne og betale merverdiavgift etter mval. §§ 11-2 og 11-3 første ledd.

**Tredjeparter** som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 7 omfattes ikke av begrepet skattepliktig. Det gjør heller ikke **trekkpliktige** som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovens § 8-8 [Melding om trekk mv.](#) i utbetalinger til skattepliktige. 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.

### § 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 (enkeltsvedtak), 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 gjelder enkelte regler bare for utvalgte typer enkeltvedtak. Eksempler på dette er §§ 12-1 til 12-10, som bare gjelder vedtak om skattefastsetting, og § 12-11 som bare regulerer andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting. Se [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

#### *Myndighetsfastsetting*

Bare avgjørelser som treffes av skattemyndighetene kan være enkeltvedtak. Dette betyr at det ikke fattes enkeltvedtak når den skattepliktige selv eller den trekkpliktige fastsetter grunnlaget for- eller beregner skatt etter [§ 9-1 Fastsetting av skattegrunnlaget](#) og [§ 9-2 Beregning av skatt](#).

#### *Skattefastsetningsvedtak*

Med vedtak om skattefastsetting menes i utgangspunktet det samme som vedtak om ligning etter ligningsloven, 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. Både myndighetsfastsetting av skattegrunnlaget og den påfølgende skatteberegningen er vedtak om skattefastsetting. Eksempler på den første gruppen vedtak er skattemyndighetenes vedtak om fastsetting av alminnelig inntekt, personinntekt eller grunnlaget for beregning av særavgifter eller merverdiavgift (beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift) i forbindelse med kontroll. Vedtak om hvilke skatte- og avgiftssatser som skal anvendes på grunnlaget for beregning av skatt, er eksempler på vedtak som gjelder skatteberegningen.

Vedtak om skattefastsetting kan videre gjelde hele fastsettingen eller bare enkeltposter. Et eksempel på vedtak som gjelder hele fastsettingen, er et vedtak der skattemyndighetene fastsetter samlet merverdiavgiftspliktig beløp for en termin ved skjønn fordi den skattepliktige ikke har levert skattemelding for terminen. Vedtak som gjelder enkeltposter om skattepliktig formue, inntekt eller fradrag, er eksempler på vedtak som bare dreier seg om deler av fastsettingen.

Et skattefastsetningsvedtak kan påvirke skatteforpliktelsen i positiv eller negativ retning sammenlignet med den fastsettingen som foreligger fra før (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](#). Vedtak om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er også vedtak om skattefastsetting, se [§ 14-3 Tilleggsskatt](#) og [§ 14-6 Skjerpet tilleggsskatt](#).

#### *Andre enkeltvedtak enn skattefastsettingsvedtak*

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 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 skattefastsetting. 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 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 fastsettingsvedtak når det samtidig er truffet vedtak om endring av fastsettingen etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#), se HRD av 16. mai 2017 – [skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet](#).

#### *Avvisningsvedtak*

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. Se nærmere om grensen mellom avvisningsvedtak og beslutning om å ikke ta opp en sak til endring ved for sent innkomne klager under [§ 13-4 tredje ledd](#).

#### *Prosessledende avgjørelser*

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. Prosessledende avgjørelser er for eksempel avgjørelser om innsyn i saksdokumenter og pålegg om å gi kontrollopplysninger. 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](#). Det vil også være en prosessledende avgjørelse når skattepliktige nektes overgang til ordinær beskatningsordning etter utløpet av fristen for uttreden av kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i [Forskriftsbestemmelsen om frist for uttreden av kildeskatteordningen](#).

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](#)

## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 7](#)  
[Lov 10.02.1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)  
[Forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen \(eForvaltningsforskriften\).](#)

### Generelt

Forvaltningsloven gjelder ikke med mindre annet er bestemt. Skatteforvaltningsloven er uttømmende for sitt område, men den må i enkelte tilfeller suppleres med alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Det fremgår for eksempel direkte av § 12-11 fjerde ledd at en endringsadgang kan følge av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper. Prinsippene ligger også til grunn for lovens bestemmelser, og de gjennomgås kort i dette kapitlet.

Selv om forvaltningsloven ikke gjelder, er det gjort et unntak for forvaltningslovens regler om elektronisk kommunikasjon og kapitlet om forskrifter. Disse gjelder direkte. Videre fremgår det av forarbeidene at skatteforvaltningslovens enkeltvedtaksbegrep i tvilstilfeller skal forstås på samme måten som begrepet enkeltvedtak i forvaltningsloven. 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 som er gitt i og i medhold av forvaltningsloven skal gjelde for behandlingen av saker etter skatteforvaltningsloven. Det er ikke gitt egen forskrift med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 1-3 første ledd bokstav a.

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 forvaltning-

gen. I tillegg 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. Bestemmelser som pålegger virksomheter eller personer å sende informasjon elektronisk til et forvaltningsorgan, reguleres i særlovgivningen. På skatteområdet er det fastsatt slike forskrifter med hjemmel i [§ 7-13 Forskrifter mv.](#) og [§ 8-15 Forskrifter mv.](#)

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.

Etter ligningsloven § 1-2 skulle forvaltningsloven kapittel VII om forskrifter gjelde for behandlingen av saker etter loven, selv om forvaltningsloven for øvrig ikke kom til anvendelse. Bestemmelsen er derfor en videreføring av tidligere rett når det gjelder skatt på inntekt og formue. Dette på lik linje med de øvrige skatteområdene, som tidligere fulgte forvaltningsloven.

### **Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper**

Det følger av § 1-3 at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter loven. Det er likevel klart at man ved anvendelsen av loven kan 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 sikrer materielt riktige avgjørelser og sikrer den enkeltes rettsikkerhet. 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. Formålet er å sikre forutberegnelighet gjennom forståelige materielle regler og regler om forhåndsvarsling og kontradiksjon. Effektiv og forsvarlig saksbehandling skal også sikres gjennom regler om saksbehandlingstid, veiledning, innsyn og begrunnede avgjørelser. Regler om habilitet skal sørge for upartisk, uhildet saksbehandling, at det ikke tas utenforliggende hensyn og sikre tilliten 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 for eksempel 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 alminnelige forvaltningsretten, mens skatteforvaltningsloven er en del av den spesielle forvaltningsretten. En viktig forskjell mellom forvaltningsloven og skatteforvaltningsloven er 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 derimot primært på et egenfastsetningsprinsipp. Den skattepliktige fastsetter grunnlaget for skatten selv, eller skattemyndighetene bygger på skattepliktiges egne opplysninger når de fatter vedtak. Begrunnelsen er at det er de skattepliktige som kjenner sine egne forhold best. Antallet saker på skatteområdet er svært høyt, slik at en utredningsplikt for skattemyndigheten i praksis ikke ville latt seg gjennomføre.

Etter forvaltningsloven behandles klager av overordnet forvaltningsorgan, mens det er nemnder som er klageinstans ved fastsetting av formues- og inntektsskatt og merverdiavgift.

Videre er det strengere regler om taushetsplikt på skatteområdet enn etter forvaltningsloven. Ettersom opplysningsplikten i skattesaker er omfattende, er det svært viktig at den opplysningspliktige kan stole på at opplysningene ikke 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 for eksempel 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 opplysninger. Hvorvidt det foreligger tilstrekkelig hjemmel, må avklares gjennom en tolking av den enkelte bestemmelse. Ved tolkingen må man anvende den alminnelig rettskildelæren.

**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 auto-

nomi 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 uten å følge saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven.

### **Forsvarlig saksbehandling**

Forsvarlig saksbehandling sikres gjennom 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 og reglene skal sikre tilliten til forvaltningen. Imidlertid finnes ikke alle kravene som stilles til forsvarlig saksbehandling i forvaltningslovene. Det stilles også strenge krav til likebehandling, at det ikke tas utenforliggende hensyn og at det ikke fattes vilkårlige avgjørelser.

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 samme gjelder Sivilombudsmannens kontroll med forvaltningen. Det er viktig å skille mellom saklig- og usaklig forskjellsbehandling. Det er den usaklige forskjellsbehandlingen som skal unngås. Saklig forskjellsbehandling, for eksempel 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 oversett 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, er heller ikke 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 for eksempel [§ 12-1 annet ledd](#), hvor de viktigste hensynene ved vurderingen om en sak skal tas opp til endring fremgår direkte av 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 på personlige kjennetegn ved en part, f.eks. kjønn, etnisitet, politisk syn, organisasjonsmedlemskap o.l.

Det gjelder et generelt **forbud mot vilkårlig og urimelig myndighetsutøvelse**. Tilfeldige avgjørelser kan ikke godtas. Dersom forvaltningen verken har utøvd skjønn eller lagt en rettsregel til grunn for sitt vedtak, kan avgjørel-

sen være ugyldig. Det er sjelden at domstolene opphever vedtak på dette grunnlaget alene, men det kombineres ofte med brudd på andre hensyn eller regler.

Avgjørelser må dessuten basere seg på **korrekte fakta**. Når skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget ved skjønn, skal skjønnen settes til det som fremstår som riktig ut fra opplysningene i saken. Regler om innsyn, krav til dokumentasjon og kontradiksjon skal bidra til å sikre et korrekt beslutningsgrunnlag.

# 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 at myndighet kan legges til andre organer som ikke er skattemyndigheter etter kapittel 2. Se [§ 2-13 Myndighet til andre organer](#).

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.

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

Det følger av § 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 er det gitt en forskriftshjemmel for å gi nærmere bestemmelser om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. Bestemmelser er gitt i [skatteforvaltningsforskriftens § 2-8](#). Kapittel 2 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.

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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 tonnasjeskatt, 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, det vil si både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift.

Med myndigheter menes både myndigheter i første og annen instans. Bestemmelsen regulerer ikke hvilke typer 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 skattearter, vurdere eventuelle klager over endringen og oversende redegjørelse av klagesaken til sekretariatet for Skatteklagenemnda.

**Skattedirektoratet** er overordnet myndighet for skattekontorene. Dette 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 gjelder blant annet klager vedrørende merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Skattedirektoratet er også klageinstans for andre enkelvedtak enn skattefastsetting.

**Sekretariatet for Skatteklagenemnda** har som hovedoppgave å forberede klagesaker for Skatteklagenemnda. Selv om sekretariatet anses som skattemyndighet etter bestemmelsen, har sekretariatet for eksempel 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** 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 Petroleums-skatt

**Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleums-skatt er myndigheter for skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleums-skatteloven § 5. Skattemyndighetene som nevnt i § 2-1 er myndighet for skatt på annen formue og inntekt etter petroleums-skatteloven.**

[Prop 1 LS, del 3\(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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

Etter petroleums-skatteloven er det to grupper av skattepliktige. Det er skattepliktige som har ordinær skatteplikt etter petroleums-skatteloven, og skattepliktige som er særskattepliktige etter petroleums-skatteloven. Dette skillet er nå presisert i lovbestemmelsen. Se Prop. 130 LS (2016-2017).

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

## § 2-3 Svalbardskatt

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

[L 29.11.1996 nr. 68 Lov om skatt til Svalbard](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kap. 2](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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 § 21. Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven, jf. [KMVA 3805 av 2.september 1998](#). Nærmere regler om Skatteklagenemnda for Svalbard er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 2-8 bokstav D.



## § 2-4 Merverdiavgiftskompensasjon

**Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon.**

[L 12.12.2003 nr. 108 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv \(merverdiavgiftskompensasjonsloven\)](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

Bestemmelsen angir at skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Ordningen gjelder kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskap, barnehager, kirkelig fellelråd, 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 Særavgifter

**Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særavgifter.**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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

Skattedirektoratet er klageinstans for vedtak om skattefastsetting av særavgifter, 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.**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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.**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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

Dette innebærer at det er skattekontoret og Oljeskattekontoret som i første omgang endrer skattepliktiges egenfastsetting eller foretar skjønnsfastsettinger og beregner skatten. Førsteinstanden treffer også andre typer enkeltvedtak enn skattefastsettingsvedtak og prosessledende avgjørelser.

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 lovens 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 Skattedirektoratet som behandler et eventuelt krav om sakskostnader i første instans.

Som overordnet myndighet har Skattedirektoratet 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 saksbehandlingen. Dette gjelder både generelt og i enkeltsaker. Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet gjelder ikke bare når skattekontorets kompetanse er hjemlet i delegasjon fra direktoratet, men også når skattekontorets kompetanse følger direkte av lov eller forskrift. For eksempel har Skattedirektoratet instruksjonsmyndighet også når skatteforvaltningsloven § 2-7 bestemmer at «Skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndighet i første instans». Skattedirektoratet kan derimot ikke tre inn som vedtaksmyndighet. Det er skattekontoret som må fatte eventuelle vedtak i første instans.

Skattedirektoratet er skattemyndighet for alminnelig skatt jf. § 2-1, men ikke for petroleumsskatt, jf. § 2-2. Skattedirektoratet har derfor ikke instruksjonsmyndighet for fastsetting etter petroleumsskatteloven.

Skattedirektoratet har ingen instruksjonsmyndighet over Skatteklagenemnda, sekretariatet eller de øvrige skatteklagenemndene.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er å anse som skattemyndighet, 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.

[Skatteforvaltningsforskriften § 2-8](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer oppnevningen av nemndsmedlemmer, og det er gitt ytterligere bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften. 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. Forskriftsbestemmelsene er for en stor del en videreføring av de bestemmelsene som ble tatt inn i ligningsloven 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 Skatteklagenemnda

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).

## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

### Generelt

Hvorvidt et forvaltningsorgan er uavhengig beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan det skal behandle saker, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. Bestemmelsen slår fast at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere nemndene, verken generelt eller i enkeltsaker. Sekretariatet for Skatteklagenemnda kan heller ikke instrueres. Det er også lovfestet 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. Reglene om nemndenes uavhengighet er en videreføring av ligningsloven § 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 endrings sak etter [Spesielt for merverdiavgift](#). 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. I disse tilfellene må nemnda selv omgjøre sitt vedtak.

### § 2-9 tredje ledd

#### Lovtekst

Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan verken generelt eller i enkelt saker 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 til 380 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven
- d) enhver som i løpet av de ti siste årene er ilagt skjerpet tilleggsskatt etter § 14-6.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

### Generelt

Bestemmelsen utelukker nærmere angitte personer fra å gjøre tjeneste som medlem av Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for svalsbardskatt og Klagenemnda for petroleumsskatt..

### § 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 § 2-5 bokstav a. Den tidligere stillingsbetegnelsen politiadjutant er 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 § 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 til 380 og 406, regnskapsloven eller bokføringsloven

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 2-5 bokstav d, men med noen endringer og oppdateringer. Reglene om utelukkning 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 skjerpel tilleggsskatt etter § 14-6.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 2-5 bokstav f. Det er bare [§ 14-6 Skjerpel tilleggsskatt](#) som anses som utelukkelsesgrunn. Det samme gjelder for skjerpel tilleggsskatt som er ilagt etter ligningsloven § 10-5. Tilleggsskattereglene ble betydelig endret med virkning fra 1. januar 2010. For tilleggsskatt ilagt før dette tidspunkt gjelder bestemmelsen tilsvarende for forhøyet tilleggsskatt (45 % eller 60 %) etter tidligere ligningslov § 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.**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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 § 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.**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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 skattemyndighetene har etter dette kapitlet. Bestemmelsen viderefører reglene om engasjert hjelp i ligningsloven § 2-9 nr. 2. Bestemmelsen om stedfortreder i ligningsloven § 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. Departementet kan gi forskrift om hvilke saksbehandlingsregler som da skal gjelde, herunder gjøre unntak fra skatteforvaltningsloven.**

[Skatteforvaltningsforskriften kap. 2](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 8](#)

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. Departementet kan også gi forskrift om hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde for myndighetsutøvelsen, herunder regler om at skatteforvaltningsloven ikke skal gjelde.

Fylkesmannen, Arbeids- og velferdsetaten, Garantikassen for fiskere, Statens vegvesen og Tollmyndigheten er på avgrensede sakstyper gitt myndighet etter skatteforvaltningsforskriften § 2-13.

**Statsforvalteren** 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.

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 har myndighet til å behandle søknader om refusjon av særavgifter (CO<sub>2</sub>-avgift på naturgass og LPG og grunnavgift på mineralolje). Skattedirektoratet er klageinstans, jf. [§ 13-3 første ledd](#).

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

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 tollmyndighetene har myndighet til å kontrollere om skattemeldingen

er riktig og eventuelt endre fastsettingen. Tollmyndighetene har også myndighet til å fastsette avgiften der hvor det ikke foreligger ordinær fastsetting.

Skattedirektoratet er **klageinstans** i saker om særavgifter, mens det er Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet som er klageinstans for saker om merverdiavgift, jf. [§ 13-3 første ledd](#) og [§ 13-3 annet ledd](#).

# Kapittel 3 Taushetsplikt

Kapittel 3 har regler om 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 begrensninger på utlevering av opplysninger om økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Reglene bygger på tidligere regler i ligningsloven, 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.

[Lov 28. juli 1949 nr. 15 \(dobbelbeskatningsloven\)](#)

[eForvaltningsforskriften § 15](#)

[Lov 17. juni 2005 nr. 90 \(tvisteloven\)](#)

[Lov 22. mai 1981 nr. 25 \(straffeprosessloven\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\), kap 19](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)

### Generelt

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

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

Personer som er knyttet til Skatteetaten 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.

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.»*

Bestemmelsene om taushetsplikt må ses i sammenheng med bestemmelsene om parters innsynsrett i § 5-4 **Partsinnsyn i saksdokumenter**. Se også § 3-2 **Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter**. Videre bør bestemmelsen sees i sammenheng med offentlighetens rett til innsyn etter offentleglova § 3 og retten til innsyn i egne personopplysninger etter personvernforordningen artikkel 15.

Dersom en ansatt i Skatteetaten 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 §§ 209 og 210. I henhold til statsansatte-loven §§ 25-27 kan brudd på taushetsplikten medføre ordensstraff og avskjed.

Den som lider tap på grunn av uaktsomt brudd på taushetsplikten, kan etter forholdene ha krav på erstatning. Erstatningsansvar kan oppstå både for den ansatte personlig og for Skatteetaten etter arbeidsgiveransvaret, jf. skadeserstatningsloven § 2-1.

### ***Hvordan taushetsbelagte opplysninger skal håndteres***

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 blant annet at usikret e-post ikke skal brukes.

Skal dokumenter, herunder kladdemark og andre interne notater med taushetsbelagte opplysninger kastes, skal dette skje på en slik måte at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får tilgang til disse.

Videre må det vises stor forsiktighet når taushetsbelagte opplysninger omtales muntlig. Utenforstående skal ikke få anledning til å overhøre samtaler, for eksempel 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 den skattepliktige ikke kan identifiseres. Foreligger det tvil om at opplysningene omfat-

tes 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.

### § 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

- ansatte i skatteforvaltningen
- medlemmer av nemnder
- engasjerte revisorer
- særskilt oppnevnte takstmenn, og
- andre personer som medvirker ved skattefastsetting og kontroll.

Som «ansatte i skatteforvaltningen» 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 «urvedkommende». Se [§ 3-11 Overført taushetsplikt](#). Bestemmelsene om taushetsplikt gjelder også etter at man har fratrudd stillingen eller utført vervet/oppdraget. Det spiller ingen rolle om vervet/oppdraget har vært av kortvarig karakter.

#### *Hvem taushetsplikten gjelder overfor*

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

Som et utgangspunkt er alle personer **urvedkommende**, med unntak av skattepliktig selv og dennes representanter samt de personer innen Skatteetaten som er involvert i saken. Ordet «urvedkommende» 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 taus-

hetsbelagte opplysninger om en annen skattepliktig sine 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 utgangspunktet, se nedenfor.

#### ***Ikke "uvedkommende"- eksempler***

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

Daglig leder og styremedlemmer i **aksjeselskap** kan få 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.

Opplysninger om alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 kan meddeles den enkelte aksjonær 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. 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.

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.

I saker som ikke omhandler skatt, gjelder taushetsplikten som utgangspunkt fullt ut overfor 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 ansatt i Skatteetaten 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 (fremleggelse av skriftlige dokumenter og/eller ved vitneprov) uten innhenting av samtykke. I straffesaker om andre forhold enn skatt må det som hovedregel innhentes samtykke.

**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** som har foreldreansvar kan få 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.

**Ektefeller** som har behov for opplysninger for å vurdere den andre ektefellens økonomiske situasjon, se [ekteskapsloven § 39](#). Ektefelle vil ha rett til opplysninger som nevnt over selv om det gjelder fastsetninger fra året før ekteskapet ble inngått. Forutsetningen er at ektefellen sansynliggjør at de opplysningene det ønskes innsyn i, er nødvendig for vurdering av ektefellens økonomiske stilling og for underholdsplikten. Er ektefellene skilt kan det ikke gis opplysninger om forhold som gjelder årene etter skillsmissen, men det kan gis opplysninger om tidligere år, se ovenfor.

Medlemmer av en **forenings** hovedstyre og forretningsfører kan få opplysninger om skattegrunnlaget og skatteberegningen av skatten for foreningens skattepliktige virksomhet og andre forhold som vedrører foreningen.

En **fullmektig** kan få 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. En advokat som opptrer på det offentliges vegne i skattesaker kan kreve å få fremlagt alle dokumenter som har betydning for saken. Fullmakt er nødvendig for å benytte eBevisløsningen for innhenting av bl.a. skatteopplysninger i en anskaffelsesprosess. En leverandør kan her gi fullmakt til en oppdragsgiver om innhenting av opplysninger fra bl.a. Skatteetaten slik at leverandørene selv slipper å levere skatteattest.

Tingrett (skifterett) eller bostyrer/bostyre i **gjeldsforhandlingsbo** har ikke rett til å få se skyldnerens skattemelding med vedlegg eller på annen måte få opp-

lysninger om skyldnerens forhold, uten samtykke fra skyldneren. Bostyremedlemmer som av andre grunner har tilgang til fastsettingsmaterialet, 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 unntak for gjenlevende samboer som har rett til å sitte i uskifte, se [§ 3-10 Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle, samboer og arving](#).

**Statens landbruksforvaltning** regnes som «uvedkommende» til å få opplysninger fra merverdiavgiftssystemet om hvilke enheter i landbruket som leverer melding for primærnæring og om størrelsen på omsetningen.

Det kan også gis opplysninger om en **tredjepart** som ikke er part i saken, dersom det foreligger en forbindelse mellom skattepliktig og tredjepart som er relevant for fastsettingen. 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 en tredjepart er den samme selv om vedkommende er død.

Det kan ikke legges frem opplysninger om en helt utenforstående tredjepart, for eksempel for å sammenligne sakene, med mindre tredjepart personlig eller Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, samtykker etter tvisteloven § 22-3 annet ledd eller straffeprosessloven § 118. Opplysningene kan også legges frem dersom de anonymiseres slik at de ikke kan tilbakeføres til bestemte skattepliktige, jf. [§ 3-7 første ledd bokstav b](#). Se FIN 20. desember 2001 i Utv. 2002/182.

**Utenlandske skattemyndigheter** har rett til opplysninger fra skattemeldingene til bruk ved utskrivning av offentlige skatter og avgifter hvis dette er bestemt i overenskomst med vedkommende land, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbeltskatningsloven). Alle anmodninger om opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter og svar på slike anmodninger, må sendes gjennom kompetent myndighet, dvs. Skattedirektoratet eller en av de øvrige enhetene i Skatteetaten som har denne funksjonen. Dette gjelder også oversendelse av opplysninger til utenlandske skattemyndigheter uten at det foreligger en anmodning (spontane opplysninger).

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. Se vergemålsloven kap. 3 for vergemål for barn og kap. 4 for vergemål for voksne.

**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, for eksempel 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 rører et klientforhold e.l. som må anses personlig, se FIN 28. april 1986 i Utv. 1986/313. Det samme gjelder for D-nummer. Se også folkeregisterloven kap 10 der offentlige myndigheters og private virksomheters tilgang til taushetsbelagt og ikke-taushetsbelagt informasjon fra folkeregisteret presiseres. Hva som skal anses som ikke-taushetsbelagte opplysninger etter folkeregisterloven kap 9 samsvarer i stor grad med opplysninger som ikke skal anses som noens "personlige forhold" etter forvaltningsloven.

Taushetsplikten gjelder også for såkalte metadata. Dette innebærer at også opplysninger om tidspunkt for innsendelse, opprettelse og endringer av dokumenter samt elektronisk kommunikasjonsspor er taushetsbelagt.

For privatpersoner må taushetsplikten ses i sammenheng med personopplysningsloven, som regulerer adgang og gir vilkår for behandling av personopplysninger. Ved utveksling av personopplysninger eller bruk av slike opplysninger på nye områder, må dette både ha et rettslig grunnlag og taushetsplikten må ikke være til hinder for slik bruk. Se personvernforordningen artikkel 6 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

Regelen er en videreføring av ligningsloven § 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. At opplysningene på et senere tidspunkt kommer på skattelisten har ikke betydning. Skattelistene oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelistene 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 Skattemelding.

### § 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, herunder etter hvilken bestemmelse den næringsdrivende er registrert, eller etter forenklet registreringsordning. Videre kan det opplyses om en særavgiftspliktig er eller ikke er registrert etter særavgiftslovgivningen. Slike opplysninger er ansett som alminnelig kjent. Det kan imidlertid ikke opplyses om hvilken avgiftstype den særavgiftspliktige er registrert for. Slike opplysninger kan si noe om bedriftsmessige forhold og er dermed omfattet av taushetspliktbestemmelsen i første ledd.

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

Støttegiver må føre opplysninger om offentlig støtte som omfattes av EØS-avtalen artikkel 61 (1) i registeret for offentlig støtte. Se lov om offentlig støtte § 2 a. 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 lovbestemtaushetsplikt. 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.

### [Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)

Etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#) kan skattepliktig ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattepliktig sine 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 [Partsinnsyn 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 § 3-11 [Overført taushetsplikt](#).

Lovbestemt taushetsplikt er ikke til hinder for partsinnsyn etter skatteforvaltningsloven, men retten til innsyn omfatter ikke saksdokumenter som inneholder forretningshemmeligheter. Dette er en videreføring av rettstilstanden slik den er beskrevet i Rt. 2015/ 353. Begrensingen fremkommer nå av § 5-4 [femte ledd](#).

## § 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter

(1) Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysninger utleveres til andre offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforvarlig måte.

(2) Utleveringen må ikke være uforholdsmessig ut fra de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

(3) Departementet kan gi forskrift om utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter i deres interesse, blant annet om hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke opplysninger som kan utleveres, hvilke kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig og om at opplysninger i enkelte tilfeller alltid skal kunne utleveres.

[Prop. 1 LS \(2016-2017\) kap 19](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kap. 17](#)

### Generelt

Taushetsplikten etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#), er ikke til hinder for å gi ut opplysninger til ulike offentlige myndigheter. Skattemyndighetene kan gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter § 3-1 til offentlige myndigheter når visse vilkår er oppfylt.

Hovedregelen er nå at taushetsbelagte opplysninger kan gis både på skattemyndighetenes eget initiativ og på forespørsel fra mottakerorganet, se Prop. 1 LS (2018-2019) side 284. Det forutsettes at vilkårene for utlevering som følger av skatteforvaltningsloven § 3-3 med forskrift er oppfylt. Mottakerorganet kan normalt ikke kreve å få opplysninger utlevert. Et unntak er der dette følger av eget regelverk, se for eksempel arbeidsmiljøloven § 18-5 annet ledd.

Bestemmelsen gir ikke anledning til å gi opplysninger som offentlige myndigheter har bruk for når de selv skal kjøpe varer og tjenester, for eksempel fordi de ønsker å unngå leverandører som har brutt skattereglene.

Bestemmelsen suppleres av skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 hvor det blant annet er inntatt en oppregning av enkelte praktisk viktige tilfeller der vilkårene for utlevering alltid skal anses oppfylt. I det vesentlige er dette tilfeller som tidligere fremgikk av lovbestemmelsen. Disse omtales nærmere nedenfor under tredje ledd.

### *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 viktige 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 utleve-

res 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**

Skattemyndighetenes taushetspliktsregler er strenge og innebærer en plikt for Skatteetaten 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.

Av hensyn til likebehandling vil det imidlertid være nødvendig at en ansatt har tilgang til andre saker enn dem han eller henne selv er involvert i. Se til sammenlikning forvaltningsloven § 13b nr. 3 som sier at «Taushetsplikt etter [forvaltningsloven] § 13 er ikke til hinder for ... at opplysningene er tilgjengelig for andre tjenestemenn innen organet eller etaten i den utstrekning som trengs for en hensiktsmessig arbeids- og arkivordning, bl.a. til bruk ved vegledning i andre saker.» Se også avgjørelsen fra Sivilombudet i [SOM 2010/2411](#). Bestemmelsen er relevant også ved tolking av skatteforvaltningsloven, jf. Ot.prp. 29 (1978-1979) side 10: "Også i noen bestemmelser med direkte betydning for allmenheten har departementet foreslått kortfattede hovedregler som forutsetter at detaljspørsmål blir løst i praksis ved fortolkning. Klarest kommer dette fram i § 3-13 nr. 1 om taushetsplikten, hvor ordet «uvedkommende» trer istedenfor store deler av oppregningene i forvaltningslovens §§ 13 a og 13 b. Departementet foreslår bare de presiseringer av begrepet «uvedkommende» som kan volde tvil i praktisk betydningsfulle tilfelle. Formålet er dels å begrense omfanget av lovteksten, dels å unngå lovendringer som ikke er uttrykk for et endret realitetsstandpunkt."

Se mer om hvem som ansees som uvedkommende under [Hvem taushetsplikten gjelder overfor](#) i § 3-1, første ledd.

Skatteetaten overtok tilsynsrolle for OTP ordningen fra 1. juni 2021. Skatteetaten som tilsynsmyndighet for OTP har for eksempel adgang til nødvendige opplysninger for utførelsen av denne oppgaven etter OTP-loven.

Skatteetaten har til en viss utstrekning anledning til å sammenstille opplysninger fra forskjellige opplysningskilder internt i etaten, i den grad det er nødvendig for utførelse av samfunnsoppdraget og i henhold til gjeldende hjemler på de forskjellige områdene Skatteetaten har ansvaret for. Det bør gjøres konkrete vurderinger av behovet i de tilfellene man ser det er nødvendig. Dette vil også gjelde i noen tilfelle av analysearbeid.

## **§ 3-3 første ledd**

### **Lovtekst**

Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysninger utleveres til andre offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte.

Utgangspunktet er at skattemyndighetene kan utlevere taushetsbelagte opplysninger til offentlige myndigheter dersom det er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte.

Det er ikke et vilkår at opplysningene er av avgjørende betydning for løsningen av en konkret sak, det er tilstrekkelig at mottakeren vil bli bedre skikket til å løse saken. Med "bedre skikket" menes her at de aktuelle opplysningene vil medføre at mottakeren blir bedre i stand til å behandle sakene sine i samsvar med undersøkelsesprinsippet/utredningsprinsippet som er et grunnprinsipp i den alminnelige forvaltningsretten.

Skattemyndighetene kan også gi ut opplysninger til offentlige myndigheter som ikke omfattes av tilfellene som omhandles i § 3-3 tredje ledd.

Mottakerorganet må da ha rettslig grunnlag for å motta og bruke opplysningene i sitt eget regelverk, se Prop. 1 LS (2018-2019) side 285. Dette er en del av nødvendighetsvurderingen; det vil ikke være nødvendig å motta opplysninger som ikke kan behandles videre. Mottakers rettslige grunnlag for å benytte opplysningene vil følgelig sette de ytre rammene for vår adgang til å frita fra taushetsplikten.

For at skattemyndighetene skal kunne vurdere om vilkårene i den aktuelle unntaksregelen er oppfylt må mottakerorganet gi tilstrekkelig informasjon til Skatteetaten om hvilket hjemmelsgrunnlag som påberopes for utleveringen og hvilke opplysninger hjemmelsgrunnlaget omhandler. Avhengig av grunnlaget kan det for eksempel være relevant å utdype behovet som mottakeren har for opplysningene i sitt arbeid, om opplysningene skal benyttes til statistikkformål, tilsynsformål osv.

Hjemmelsgrunnlaget til mottaker er avgjørende for hva slags opplysninger som kan deles fra Skatteetaten; manglende klarhet i ordlyd og beskrivelse av behovet hos mottaker fører til uklarhet knyttet til om en opplysningstype kan deles eller ikke. Ved usikkerhet om hvor langt en fritakshjemmel strekker seg tilsier forsiktighetshensyn at man er restriktiv med hva som deles. Ved utforming av nye hjemler om tilgang til taushetsbelagt informasjon som Skatteetaten forvalter er det viktig å utforme disse slik at tolkningstvil i størst mulig grad unngås.

### § 3-3 andre ledd

#### Lovtekst

Utleveringen må ikke være uforholdsmessig ut fra de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

Skatteetaten vurderer henvendelser om fritak fra taushetsplikt ved konkrete anmodninger om fritak fra taushetsplikten for en enkeltperson eller virksomhet. For det store volumet av utleveringer skjer imidlertid vurderingen av om vilkårene for å frita fra taushetsplikten i forbindelse med etablering av en tilgangsløsning direkte til etatens opplysninger via teknisk grensesnitt. Dette stiller ekstra krav til mottakers begrunnelse og dokumentasjon av aktuelle hjemler, da delingen vil kunne skje løpende og uten manuelle operasjoner. Et

potensielt brudd på taushetsplikten ved utlevering av overskuddsinformasjon vil dermed kunne få et stort omfang.

Det er et vilkår at utleveringen ikke er uforholdsmessig. Dette innebærer at det skal foretas en konkret og skjønsmessig vurdering av om ulempene ved utlevering er uforholdsmessig store sammenlignet med de fordelene den medfører for mottakeren (forholdsmessighetsprinsippet). Ulemper ved utleveringen kan for eksempel være inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

Ved vurderingen av om kravet til forholdsmessighet etter § 3-3 annet ledd er oppfylt skal det legges vekt på om mottakerorganet vil settes bedre i stand til å treffe en riktig avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene. Det skal videre legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakerorganet, om det er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som utleveres og antall personer som får tilgang til opplysningene. Momentene understreker at de generelle personvernprinsippene som kommer til uttrykk i personvernforordningen, skal tas i betraktning når spørsmålet om utlevering vurderes. Dette innebærer at mottakerorganets behov for opplysninger fra skattemyndighetene må være nødvendig og forholdsmessig sammenlignet med den ulempen tilgangen eventuelt medfører for de registrerte. På noen områder kan det for eksempel være utfordrende for de registrerte å fremskaffe korrekte og oppdaterte opplysninger, som skal brukes av mottakerorganet. Utlevering av de aktuelle opplysningene fra Skatteetaten kan da være i mottakers interesse.

### § 3-3 tredje ledd

#### Lovtekst

Departementet kan gi forskrift om utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter i deres interesse, blant annet om hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke opplysninger som kan utleveres, hvilke kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig og om at opplysninger i enkelte tilfeller alltid skal kunne utleveres.

Etter denne bestemmelsen kan det bl.a. gis forskrift om enkelte tilfeller der opplysninger skal kunne utleveres uten at det er nødvendig å foreta en konkret vurdering av om vilkårene i bestemmelsens første og andre ledd er oppfylt.

Skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1tilsvarer reglene som tidligere sto i lovens § 3-3 bokstav a til k om utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter, med noen tillegg. Endringen er ment å være av lovteknisk karakter, og opplysninger kan alltid utleveres i de tilfellene som nevnes i forskriften. Bestemmelsene som gjelder utlevering til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet, samt utlevering til avdødes ektefelle og arving er nå inntatt i skatteforvaltningsloven § 3-9 **Utlevering av opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet** og § 3-10 **Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle, samboer og arving**. Skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd inneholder en kasuistisk oppregning, hvor utleveringsadgangen anses som forhåndsvurdert, og opplysninger kan da alltid utleveres. Dette er omtalt i [Prop. 1 LS \(2018-2019\)](#) punkt 17.5.3.

Selv om den aktuelle saken omfattes av tilfellene som nevnes i § 3-3-1 i forskriften, er det viktig at søkeren oppgir sitt eget hjemmelsgrunnlag for å kunne innhente opplysningene, og beskriver hvorfor disse opplysningene er relevante for å oppfylle vedkommendes formål. Dette er nødvendig for at Skatteetaten skal kunne vurdere om vilkårene i de ulike tilgangsbestemmelsene er oppfylt. For utlevering etter § 3-3-1 bokstav a er det f.eks. et vilkår at mottaker "kan ha bruk for dem" for et nærmere angitt formål. Mottaker vil f.eks. ikke ha bruk for opplysninger de ikke har hjemmel for å benytte. Det kan derfor ikke utleveres taushetsbelagte opplysninger i disse tilfellene. Det vil heller ikke foreligge behandlingsgrunnlag etter personopplysningsloven til å behandle slike. Det er derfor ikke tilstrekkelig at søker viser til at de som sådan faller inn under ett eller flere av alternativene i § 3-3-1.

Vi viser til minimalitetsprinsippet som både gjelder ved behandling av personopplysninger og andre type opplysninger.

I tilfeller der det er langvarig praksis for utlevering av opplysninger til et mottakerorgan som faller inn under et av alternativene i bestemmelsen, kan det bli nødvendig å gjøre en fornyet vurdering av adgangen til utlevering. Dette kan gjelde for eksempel der mottakerorganet har behov for flere opplysninger enn de tidligere har fått, eller utleveringstjenesten skal moderniseres eller digitaliseres. For nye mottakerorganer bør vurderingene fremgå av forarbeider, slik at utleveringsadgangen kan anses forhåndsvurdert.

Forskriften gir ingen uttømmende oversikt over hvilke opplysninger som kan gis til myndighetene som omfattes av den. Av Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 17.5.3 fremgår det at det ikke er noen begrensninger i hvilke opplysningstyper som skal kunne utleveres. Utgangspunktet er følgelig at også særskilte kategorier av opplysninger kan utleveres. Merk imidlertid at dette bare vil være aktuelt i svært få tilfeller da vilkårene for utlevering er strenge.

Hvis Skatteetaten konkluderer med at vilkårene etter skatteforvaltningsloven § 3-3 første ledd er oppfylt, kan skattemyndighetene også utlevere opplysninger til andre formål som gjelder myndigheter som er omhandlet i forskriftens kasuistiske oppregning.

Nedenfor følger en alfabetisk gjennomgang av mottakere som omfattes av skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 (2). Listen er ikke uttømmende.

### ***A-krimsentrene og andre etablerte samarbeid mot arbeidslivskriminalitet***

Generelt om forvaltningsloven § 13 g

Forvaltningsloven § 13 g gir hjemmel til deling og behandling av opplysninger som kommer fra organer underlagt forvaltningsloven. I henhold til forvaltningsloven § 13 g kan det gis forskrift om at taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13 ikke skal være til hinder for at nærmere angitte organer kan dele og på andre måter behandle opplysninger for å utføre bestemte oppgaver som er lagt til avgiver- eller mottakerorganet. Forutsetningen er at delingen ikke utgjør et uforholdsmessig inngrep overfor den som opplysningene gjelder, jf. kgl.res. 17. juni 2022 pkt. 2.

Forvaltningsloven § 13 g siste punktum åpner for at i de tilfeller særlov-givningen begrenser adgangen til å dele opplysninger som omfattes av § 13 b første ledd (for eks. NAV-loven § 7), kan forskriften omfatte denne type informasjon når det foreligger et etablert samarbeid mellom organer, jf.

kgl.res. 17. juni 2022 pkt. 5.4.1. Kravet om at delingsadgangen må skje i et etablert samarbeid, gjelder bare for opplysninger som i særlovgivningen er underlagt strengere taushetspliktregler enn i forvaltningsloven § 13 b, jf. Prop. 166 L (2020-2021).

#### Deling av taushetsbelagte opplysninger

De ulike deler av Skatteetaten er underlagt taushetsplikt etter forskjellige regelverk, herunder skatteforvaltningsloven m/forskrift, forvaltningsloven og a-kriminformasjonsforskriften. A-kriminformasjonsforskriften § 3 første ledd hjemler deling av opplysninger mellom mottaker- og avsenderorganene som er navngitt i bestemmelsen, begrenset til oppgaver som omfatter «å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere lovbrudd som kan gi dårligere arbeidsvilkår, krenke arbeidstakeres rettigheter, skade konkurransen i næringslivet eller medføre misbruk av skatte-, avgifts- eller velferdsordninger». Dette gjelder selv om organene har taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13. Dette innebærer at a-kriminformasjonsforskriften både supplerer og utvider Skatteetatens rettslige grunnlag for innhenting av opplysninger fra andre offentlige organer.

Det følger av a-kriminformasjonsforskriften § 3 annet ledd at organene som er nevnt i første ledd, på samme vilkår kan dele slike opplysninger med Skatteetaten, Tolletaten, politiet og medarbeidere i Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter selv om disse ikke eller bare delvis er underlagt forvaltningsloven.

Skattemyndighetene kan med hjemmel i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav m gi opplysninger til offentlige myndigheter som nevnt i a-kriminformasjonsforskriften for å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere arbeidslivskriminalitet. Kravet er at opplysningene er til bruk for medarbeiderne på a-krimsentrene og i andre etablerte regionale/lokale samarbeid mot arbeidslivskriminalitet. "Bruk" omfatter også kartlegging og analyse. Arbeidslivskriminalitetsbegrepet i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 bokstav m antas tolket på samme måte som a-kriminformasjonsforskriften § 3 første ledd, dvs. som en henvisning til «forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere lovbrudd som kan gi dårligere arbeidsvilkår, krenke arbeidstakeres rettigheter, skade konkurransen i næringslivet eller medføre misbruk av skatte-, avgifts- eller velferdsordninger.»

Deling med hjemmel i a-kriminformasjonsforskriften vil være noe videre enn etter skatteforvaltningsloven § 3-3 første ledd fordi slik deling både kan skje i Skatteetatens og det mottakende organs interesse.

Når medarbeidere hos skattemyndighetene deltar i andre operative samarbeidsfora enn a-krimsentrene, og andre etablerte regionale/lokale samarbeid med etater som ikke er nevnt i a-kriminformasjonsforskriften, vil deling av opplysninger med andre offentlige etater måtte skje etter hjemmelen i den generelle bestemmelsen i lovens § 3-3 første og annet ledd.

De andre etatene som deltar ved a-krimsentrene har selv taushetsplikt og opplysningene blir gitt til en begrenset krets av personer.

Opplysningene som utleveres, skal bare kunne brukes av de medarbeiderne som deltar i samarbeidet ved a-krimsentrene og ved andre etablerte regionale/lokale samarbeid mot arbeidslivskriminalitet. Opplysningene kan ikke videreformidles ubehandlet til andre i de aktuelle etatene. Opplysninger som har vært gjenstand for en viss saksbehandling av etatene (saksopplysninger), kan imidlertid deles med egen etat for videre oppfølging. Dersom a-krimsentrene og andre etablerte regionale/lokale samarbeid mot arbeidslivskriminalitet ikke har hatt noen reell befatning med opplysningene, må utlevering skje med hjemmel i lovens § 3-3 første ledd.

#### Annen behandling

Det kan etter forvaltningsloven § 13 g gis hjemmel i forskrift om annen behandling av opplysninger i forbindelse med slik deling. Dette gjelder selv om ikke mottakerorganet er bundet av forvaltningslovens taushetspliktsbestemmelser. Behandling omfatter her blant annet videre deling, lagring, bruk, sammenstilling og sletting av opplysninger, jf. Prop. 166 L (2020-2021) pkt. 8.

#### Sammenstilling

Med sammenstilling av opplysninger menes å koble sammen opplysninger både om den enkelte borger fra flere kilder og om grupper av borgere, jf. Finansdepartementets høringsnotat «Forslag til endringer i reglene om Skatteetatens informasjonsbehandling» av 23. mars 2018 pkt. 4.2.2.2.

A-kriminformasjonsforskriften § 5 hjemler på nærmere angitte vilkår sammenstilling av opplysninger som er delt med hjemmel i § 3.

#### Adgang til deling av opplysninger tilbake til respektive etater

Opplysninger som deles og sammenstilles etter a-kriminformasjonsforskriften §§ 3 og 5, for eks. i rapporter, som baserer seg på arbeid som er gjort i tilknytning til det etablerte samarbeidet mot arbeidslivskriminalitet, kan tas med tilbake til de respektive myndighetene for videre oppfølging av saken.

### **Arbeidstilsynet**

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav n kan opplysninger gis til offentlige myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen. Arbeidstilsynet kan kreve opplysningene utlevert etter arbeidsmiljøloven § 18-5 annet ledd første punktum.

### **Finansdepartementet**

Finansdepartementet kan gis alle opplysninger som det har behov for i sitt arbeid. Finansdepartementet har taushetsplikt etter skatteforvaltningsloven og ikke etter forvaltningsloven, jf. § 3-11 **Overført taushetsplikt**.

### **Finanstilsynet**

Finanstilsynet kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid.

### **Fiskarmanntalet**

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.

#### ***Folkeregistermyndigheten***

Folkeregistermyndigheten har krav på alle opplysninger som anses nødvendig for folkeregistreringen, jf. folkeregisterloven 2016-12-09-88 § 7-1.

#### ***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. forsvarsloven 2016-08-12-77 § 58.

#### ***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.

#### ***Fylkesrevisjon***

Fylkesrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av fylkeskommunens virksomhet i fylket.

#### ***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.

#### ***Gjeldsordning for privatpersoner***

Privatperson som søker namsmyndighetene om gjeldsordning skal avgi erklæring om at namsmyndighetene kan få opplysninger som er av betydning for en gjeldsordning, jf. lov om frivillig og tvungen gjeldsordning § 2-1. Skattekontoret skal derfor gi nødvendige opplysninger til dette formål. Namsmyndighetene kan ikke få opplysninger om skyldners ektefelle eller samboer uten særskilt erklæring fra denne.

#### ***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).

#### ***Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten***

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.

#### ***Husbanken***

Husbanken kan få opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med å yte bidrag eller tilskudd. Se husbankloven § 10.

### ***Innkrevingsmyndighet for skatter og avgifter***

Skattekontoret, har i forbindelse med innkreving av skatt på formue og inntekt, særavgifter (herunder motorvognavgifter), trygdeavgift, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift rett til å få alle opplysninger som fremgår av fastsettningen og som det er behov for i innkrevings-saken. Tilsvarende gjelder for ordi-nær namsmann ved tvangsfullbyrdelse. Når skattekontoret er innkrevings-myndighet er det en korresponderende taushetsplikt i skattebetalingsloven § 3-2.

### ***Innkrevingsentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav (Innkrevingsentralen)***

Innkrevingsentralen er underlagt Skattedirektoratet, og kan i sitt arbeid med innkreving av underholdsbidrag kreve spesifiserte opplysninger om en bidrag-syters formues- og inntektsfastsettinger både for tidligere skattefastsettinger og siste skattemelding, jf. lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av under-holdsbidrag mv. § 21 første ledd.

### ***Justisdepartementet***

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

### ***Kommunen og dens organer***

Kommunen kan gis opplysninger den kan ha bruk for i sitt arbeid med skatt, avgift, gebyr, tilskudd eller bidrag. Skattekontoret skal gi eiendomsskattekon-toret alle opplysninger som er nødvendig for utskriving av eiendomsskatten (se lov 6. juni 1975 nr. 29 om eignedomsskatt til kommunene § 18).

### ***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 kon-kurs (konkursloven) § 101. Det er ikke anledning til å gi opplysninger om konkursskyldnerens ektefelle eller samboer.

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

Bostyrer i konkursbo skal ha tilgang til opplysninger i valutaregisteret for å ivareta sine oppgaver etter konkursloven. Se valutaregisterloven § 6 andre ledd. Utgangspunktet er at bostyrer kun kan motta opplysninger fra valutare-gisteret om skyldner. Dette gjelder også i de tilfeller skyldner er en juridisk person.

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

### **Lånekassen**

Lånekassen kan få nødvendige opplysninger om søker/låntagers inntekt med eventuelt særfradrag, samt spesifisering av formue. Det kan også gis nødvendige opplysninger om ektefelles økonomi, samt samboers og forsørgeres økonomi. Se lov 3. juni 2005 nr 37 om utdanningsstøtte § 23 og forskrift 28. august 2014 nr. 1123 § 5.

### **Mattilsynet**

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.

### **Namsmyndighetene**

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav i kan opplysninger gis til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest. Dette fulgte tidligere av skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav i. Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav k kan opplysninger gis til den alminnelige namsmannen og tingretten til bruk i skiftesak når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger noen formell beslutning om skifteform.

### **Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningscenter**

Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningscenter (NTAES) utarbeider nasjonale trussel- og risikovurderinger som grunnlag for strategiske beslutninger om tiltak innen økonomisk kriminalitet, herunder arbeidslivskriminalitet, og utarbeider etterretningsprodukter som gir grunnlag for innsats mot kriminalitet. NTAES omtaler ikke enkeltpersoner eller –selskap i sine rapporter. Senteret er imidlertid også avhengig av opplysninger om disse for å foreta vurderingen som rapportene/analysene skal bygge på. Etter skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav l kan skattemyndighetene gi opplysninger til medarbeidere på NTAES uten hinder av taushetsplikten. Vilkåret er at NTAES har bruk for opplysningene. Ved denne vurderingen legges det stor vekt på NTAES' vurdering av nødvendigheten av opplysningene for å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere arbeidslivskriminalitet. Utlevering av opplysninger til NTAES vil innebære viderefremming av en betydelige mengde personopplysninger til nytt register. Regler for dette registeret finnes i politiregisterforskriften kap. 59. Opplysninger som behandles ved senteret er bare tilgjengelig for personer som gjør tjeneste ved senteret, og skal ikke brukes til andre formål enn senterets oppgaver.

### **NAV / Trygderetten**

NAV har rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige i forbindelse med behandling av søknader om stønad under arbeidsløshet. Se lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 19 annet ledd, jf. fol-

ketrygdloven § 21-4. NAV kan kreve alle opplysninger som er nødvendig for at de kan gjennomføre sine oppgaver, jf. folketrygdloven § 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.

***Obligatorisk tjenestepensjon m.m.***

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav b kan opplysninger gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet.

***Offentlig myndighet***

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

***Offentlig oppnevnt granskningskommisjon***

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav e kan opplysninger gis til offentlig oppnevnt granskningskommisjon. Bestemmelsen sto tidligere i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav e og viderefører tidligere rett etter ligningsloven § 13-13 nr. 2 bokstav e og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav e. Bestemmelsen tilsvarende 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.

***Oppgaveregisterloven***

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav j kan opplysninger gis i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven.

***Politiet***

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav f kan opplysninger gis til politiet eller påtalemyndigheten til bruk i straffesak. Bestemmelsen sto tidligere i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav f.

***Innenfor Skatteetatens forvaltningsområde***

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.

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 Skatteetatens 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 tilleggs�skatt når dette skjer i påtalemyndighetens interesse. Dette gjelder også korrespondanse mellom advokat og klient der begge er mistenkt for samme forhold, se Høyesteretts dom i Rt. 2008/158.

#### *Økokrim*

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav g kan opplysninger gis til Økokrim, når Økokrim framsetter anmodning om dette på bakgrunn av en melding om mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven. Bestemmelsen var tidligere gitt i skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav g.

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

#### **Riksrevisjonen**

Riksrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved revisjon av offentlig virksomhet, se lov 7. mai 2004 nr. 21 om Riksrevisjonen § 12.

### **Salgs- og skjenkebevilningssaker**

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

### **Sivilombudet**

Sivilombudet kan kreve de opplysninger ombudet måtte ha behov for under utførelsen av oppgaver etter lov om Stortingets ombud for kontroll med forvaltningen av 18. juni 2021 nr. 121 (sivilombudsloven) § 20.

### **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.

### **Statens innkrevingsentral**

Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkrevingsentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest, jf. Lov om statens innkrevingsentral (SI-loven) § 5 første ledd. Statens innkrevingsentral er en enhet i Skatteetaten.

### **Statistikk**

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav c, kan opplysninger gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål. Bestemmelsene sto tidligere i skfvl. § 3-3 bokstav c, og viderefører tidligere rett etter ligningsloven § 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.

### **Statsforvalteren**

Statsforvalteren skal få opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevilningssaker for alkohol iht. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven).

Statsforvalteren kan etter samtykke fra skattepliktig få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp. Statsforvalteren har rett til innsyn i opplysninger om personer under vergemål og om personer begjært satt under vergemål, når slikt innsyn er nødvendig for at statsforvalteren skal kunne ivareta sine oppgaver etter vergemålsloven, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.

### **Stiftelser og lotteri**

Opplysninger kan gis til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om stiftelser og lotteri. Dette var nytt i skatteforvalt-

ningsloven. Bakgrunnen var behovet for at skattemyndighetene skal kunne utveksle opplysninger med Stiftelsestilsynet og Lotteritilsynet.

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

### ***Tollmyndighetene***

Tolletaten kan få alle opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med kontrollvirksomhet. Se tolloven § 12-2 tredje ledd.

### ***Verge***

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.

Etter forskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav h kan taushetsbelagte opplysninger utleveres til offentlige myndigheter dersom en aktuell lovbestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene. Dette vil gjelde vergemålsmyndighetenes kontroll av verge-regnskapet, jf. vergemålsloven § 54 tredje ledd.

## § 3-4 Utlevering av opplysninger til finansforetak 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 finansforetak (jf. finansforetaksloven), 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)  
[Ot.prp. nr. 34 \(2003-2004\) Om lov om endringer i skattelovgivning mv kap 2](#)  
[Prop. 139 L \(2018-2019\) Lov om behandling av opplysninger i kredittopplysningsvirksomhet \(kredittopplysningsloven\)](#)

Bestemmelsen er en videreføring av en tilsvarende bestemmelse i ligningsloven § 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. Det er 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 føreseggene i personopplysningslova. Opplysningar som er henta inn av kredittopplysningsverksemdar kan derfor berre brukast ved kredittvurdering.»

Fra 1. juli 2022 ble tidligere bestemmelser om behandling av både person- og næringsopplysninger i kredittopplysningsvirksomhet etter forskrift om behandling av personopplysninger av 12. desember 2000 nr. 1265 kapittel 4 og konsesjoner gitt i medhold av forskriften § 4-5, erstattet av lov av 20. desember 2019 nr. 109 om behandling av opplysninger i kredittopplysningsvirksomhet (kredittopplysningsloven). Det legges til grunn at det er kredittopplysningsvirksomheter etter kredittopplysningsloven som har tilgang til opplysninger etter bestemmelsen. Det må kunne dokumenteres at virksomheten driver kredittopplysningsvirksomhet etter nevnte lov.



## § 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.

[Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)

### Generelt

Bestemmelsen omhandler unntak fra taushetsplikten ved utlevering av opplysninger om petroleumsvirksomhet. Den er en videreføring av regelen i petroleumsskatteloven § 6 a.

### § 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 som er gitt etter § 7-2, og pensjongivende inntekt for personer som mottar uførepensjon eller avtalefestet pensjon fra innretningen.

(3) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at privat pensjonsinnretning gis tilgang til nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2, til bruk i arbeidet med pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, foretakspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)  
[Ot.prp. nr 111 \(2008-2009\) om AFP-tilskottsloven](#)  
[Prop. 107 LS \(2019-2020\) punkt 21.21](#)  
[Prop. 1 LS \(2020-2021\) punkt 13.2.4](#)

### Generelt

Bestemmelsen omhandler unntak fra taushetsplikten ved utlevering av opplysninger til fellesorganet etter AFP-tilskottsloven og pensjonsinnretninger som har offentlig tjenstepensjon. Fra 1. januar 2021 omfatter bestemmelsen også unntak fra taushetsplikten ved utlevering av opplysninger til pensjonsinnretninger som har pensjonsordning etter innskuddspensjon, foretakspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven.

### § 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 § 3-13 nr.7. Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene, se [§ 3-11 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 trekkoppgavereregister 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 nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2, og pensjongivende inntekt for personer som mottar uførepensjon eller avtalefestet pensjon fra innretningen.

Unntaket gjelder elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt og pensjongivende inntekt for personer som mottar uførepensjon eller avtalefestet pensjon fra innretningen. Formålet er å sette pensjonsinnretningen i stand til å gjennomføre et etteroppgjør for å beregne korrekt uførepensjon eller avtalefestet pensjon dersom pensjonsmottakeren har fått utbetalt for lite eller for mye pensjon. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 3-13 nr. 8. Bestemmelsen ga tidligere uttrykk for at pensjonsinnretningene skulle ha tilgang til brutto arbeidsinntekt, noe som senere ble endret til pensjongivende inntekt. Forarbeidene har imidlertid vært klare på at behovet for opplysninger også gjaldt mer spesifiserte inntektsopplysninger. Ved lov 23, juni 2020 nr. 108 ble bestemmelsen gjenopprettet slik at det er klart at taushetsplikten ikke stenger for at pensjonsinnretningene kan få opplysninger om brutto arbeidsinntekt.

Fra 1. januar 2021 er bestemmelsen endret til at unntaket gjelder nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2 og pensjongivende inntekt. Endringen gjennomføres for å harmonisere begrepsbruken med nytt tredje ledd.

Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene, se [§ 3-11 Overført taushetsplikt](#). Det er et vilkår at personer det søkes opplysninger om, mottar uførepensjon eller avtalefestet pensjon fra pensjonsinnretningen.

### § 3-6 tredje ledd

#### **Lovtekst**

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at privat pensjonsinnretning gis tilgang til nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2, til bruk i arbeidet med pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, foretakspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven.

Skatteetaten kan dele inntektsopplysninger med private pensjonsinretninger til bruk i deres arbeid med ajourhold og oppfølging av en av de tre nevnte produktlovene. Arbeidsgiver som har plikt til å ha ordning om obligatorisk tjenestepensjon må etter OTP-loven § 7 identifisere selskap de har avtale med. Opplysningen skal gis i skattemeldingen etter skatteforvaltningsloven § 8-6. For å sikre at opplysningene deles med de rette pensjonsinretningene, skal arbeidsgivere i a-meldingen rapportere hvilken pensjonsinretning det er inngått avtale med. Opplysningene som kan deles er begrenset til tidsrommet gjeldende pensjonsinretning har avtale med pensjonsmottaker eller pensjonsmottakers arbeidsgiver. Opplysninger som ikke er innenfor avtaletidspunktet vil ikke være "nødvendige" i henhold til bestemmelsen, da pensjonsinretningens behov for opplysningene er knyttet til avtalen med pensjonsmottaker.

## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 9](#)

### Generelt

Bestemmelsen presiserer at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger utleveres i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Bestemmelsen er formulert som en «kan-regel» («ikke til hinder for») og gir 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.

Fra forarbeidene Prop. 38 L 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.»

Datatilsynet har utarbeidet veileder om behandlingsgrunnlag etter personvernforordningen artikkel 6, som ligger på Datatilsynets nettsider. Denne gir nærmere veiledning om hva som ligger i kravet til samtykke.

Kravene til et samtykke innebærer at de skattepliktige må forstå hva de samtykker til og hvilke konsekvenser samtykket får. Den skattepliktiges kompetanse til å samtykke må derfor vurderes i det konkrete tilfelle, og det bør etter forholdene avgis en skriftlig samtykkeerklæring.

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 **Statistikk** om opplysninger til statistikkformål.

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 personvernforordningens definisjon av «behandling» i artikkel 4 nr. 2.

At det gis innsyn i et dokument som inneholder taushetsbelagte opplysninger i anonymisert form, innebærer at mulighetene til å knytte opplysningene til personen de gjelder, er fjernet, samt at det ikke foreligger noen koblingsfare. Med koblingsfare menes her fare for at personen kan bli identifisert når opplysningene sammenholdes med andre opplysninger som allerede er kjent eller senere blir kjent.

Ikke enhver teoretisk mulighet til å kunne identifisere hvem de anonymiserte opplysningene gjelder, medfører at opplysningene ikke anses tilstrekkelig anonymisert. Fortalepunkt 26 til personvernforordningen viser til at det bør tas hensyn til alle midler som med rimelighet kan tenkes at den behandlingsansvarlige mm kan ta i bruk for å identifisere vedkommende direkte eller indirekte. Her bør det tas hensyn til alle objektive faktorer, f.eks. kostnadene og tiden som er nødvendig for å kunne foreta identifiseringen, samt til teknologi som er tilgjengelig eller under utvikling på behandlingstidspunktet.

### § 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.

Unntaket i bokstav c er 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. Dersom 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 ikke dette at noen har krav på å få dem fra Skatteetaten. 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.»*

Selv om bestemmelsen er ny i skatteforvaltningsloven, kan tidligere praksis rundt allment tilgjengelige opplysninger fortsatt ha betydning. **Sivilombudet** 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 innsyn 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)  
[Skatteetaten - forskning](#)

Skattedirektoratet kan i henhold til skatteforvaltningsloven § 3-8 godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål. Se også folkeregisterloven § 10-3. Myndigheten for deling av opplysninger til bruk til forskningsformål er delegert til divisjon informasjonsforvaltning i Skatteetaten.

Godkjenningen skal være i samsvar med de kriterier som følger av forvaltningsloven § 13 bokstav d. Det kan knyttes vilkår til et 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. Skattedirektoratets praksis er at det skal fastsettes vilkår.

Opplysninger mottatt fra utlandet for skatteformål, opplysninger om sperret adresse og opplysninger fra valutaregisteret skal ikke utleveres.

Det kan også gis bestemmelser om hvorvidt forskere 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 skatteforvaltningsloven § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#), jf § 3-11 [Overført taushetsplikt](#) og forvaltningsloven § 13 bokstav e. Se forøvrig folkeregisterloven § 10-3.

Skattedirektoratets avgjørelser kan påklages. Klagen sendes til Skattedirektoratet. Øvrig informasjon om forskning er tilgjengelig på nettsiden til Skatteetaten.

## § 3-9 Utlevering av opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

**Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål**

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 9](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kap. 17](#)

Opplysninger kan etter bestemmelsen gis til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd. Bestemmelsen tilsvarende tolloven § 12-1 annet ledd bokstav b.

Bestemmelsen ble flyttet fra skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b ved virkning fra 1. oktober 2019. Det er ikke gjort endringer av betydning for bestemmelsens innhold.

## § 3-10 Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle, samboer og arving

Taushetsplikten etter [§ 3-1 Hovedregelen om taushetsplikt](#) er ikke til hinder for at opplysninger blir gitt til avdødes ektefelle, samboer og arving, jf. [arveloven § 2 første og tredje ledd](#) når vedkommende kan vise til et saklig behov for innsyn. Den er heller ikke til hinder for at opplysninger blir gitt til den som har fullmakt som nevnt i [arveloven § 92 første eller annet ledd](#). Når skifteformen er valgt, er det den eller de som representerer boet, jf. [arveloven §§ 118 og 134](#), som har rett til innsyn.

[Prop. 38 L \(2015-2016\)](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kap. 17](#)

[Ot.prp. nr. 73 \(2007-2008\) pkt. 10.4](#)

[Prop. 1074 L \(2018-2019\) pkt. 40.3](#)

[Prop. 21 L \(2020-2021\) pkt. 5](#)

Innsynsadgangen gjelder for eksempel utskrift av sist foretatte fastsetting, skattemelding med vedlegg, grunnlag for årets fastsetting, endringsvedtak og også eldre skatteoppgjør.

### Før skifteform er valgt

Før skifteform er valgt gjelder innsynsretten for avdøde ektefelle, samboer og annen arving som nevnt i [arveloven § 2](#) første og tredje ledd. Forutsetningen er at arvingen kan vise til «saklig behov» for innsyn. Skattemyndighetene må vurdere konkret om det foreligger et slikt «saklig behov», for eksempel på grunnlag av at vedkommende legger frem kopi av testamente eller i forbindelse med søknad om stønad til begravelse. Justisdepartementet har lagt til grunn at den som har arverett eller rett til uskifte, gjennomgående vil ha et saklig behov for innsyn frem til skifteform er valgt. Årsaken er at opplysninger om arvelaters formues- og inntektsforhold kan være avgjørende for beslutningen om boet skal skrives privat eller offentlig, eller om boet skal overtas uskiftet. Se [Prop. 21 L \(2020-2021\)](#). Hvem som skal anses som samboer er nærmere definert i [arveloven § 2](#) tredje ledd. Ved tvil om kravene er oppfylt, vil en samboer som krever innsyn ha bevisbyrden for at det forelå et samboerskap som gir rett til innsyn, se [Ot.prp. nr. 73 \(2007-2008\) pkt. 10.4](#).

Videre har den som har formuesfullmakt som nevnt i [arveloven § 92 første ledd](#) krav på opplysninger. Retten kan gi arvinger fullmakt til innsyn i arvelaters formues- og gjeldsforhold, herunder opplysninger om fastsetting av skatt. Tingretten har ingen plikt til å utstede fullmakt til samtlige av arvingene, men kan utstede en slik fullmakt til én eller flere av arvinger slik at arvingene har mulighet til å vurdere boets formuesforhold. Se merknadene til [arveloven § 92](#) i [Prop. 107 L \(2017-2018\)](#). Den som har formuesfullmakt trenger ikke vise til saklig grunn.

Retten kan også gi begravelsesbyrå fullmakt til innsyn i arvelaters siste års skattemelding og fastsetting av skatt for siste år, dersom begravelsesbyrået har behov for dette når det er gitt i oppdrag å søke om gravferdsstønad. Se [arveloven § 92](#).

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](#).

#### **Etter at skifteform er valgt**

Etter at skifteform er valgt har den eller de som representerer boet som har rett til innsyn. Et bo er overtatt til **privat skifte** når det er utstedt skifteattest, etter [arveloven § 118](#). Den som skifteattesten er utstedt til, er legitimert til å rå over arvelaters eiendeler og til å forplikte boet. Dette innebærer også rett til innsyn i skatteopplysninger. Ved **offentlig skifte** har tingretten og bostyrer rett til tilsvarende opplysninger, jf. [arveloven § 134](#).

## § 3-11 Overført taushetsplikt

Hvis opplysninger gis i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6, 3-8 eller 3-9 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

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 9](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 17](#)

Bestemmelsen er dels en videreføring av skattemyndighetenes forvaltningspraksis og dels en videreføring av blant annet ligningsloven § 3-13 nr. 4. Bestemmelsen presiserer at mottakeren av de taushetsbelagte opplysningene også får taushetsplikt etter denne bestemmelsen dersom mottakeren ikke er pålagt taushetsplikt etter annet regelverk. Der mottakeren har taushetsplikt etter f.eks. forvaltningsloven, er det denne som gjelder 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 finansforetak 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 for dem som mottar opplysninger etter § 3-1 [Hovedregelen om taushetsplikt](#), fordi de ikke er «uvedkommende». Der mottakeren har krav på opplysningene både etter hovedregelen i § 3-1 og etter en spesialbestemmelse, vil mottakers taushetsplikt reguleres av § 3-11.

Bestemmelsen ble flyttet fra § 3-9 med ikrafttredelse fra 1. oktober 2019 som følge av andre endringer i skatteforvaltningsloven kapittel 3. Det er ikke gjort endringer av betydning for bestemmelsens innhold.

# 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 inhabilitet, 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 10](#)

[Innst. 231 L \(2015-2016\)](#)

### Generelt

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

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

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 gjelder ved tilretteleggingen av grunnlaget for en avgjørelse og avgjørelsen av en sak. Etter ligningslovens regler var bestemmelsen avgrenset ved at en inhabil tjenestemann ikke kunne delta i «forberedelsen» av en sak. Meningen med uttrykket «tilrettelegging av grunnlaget» er 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 sammenlignet med tidligere regelverk.

#### § 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 omhandler tilfeller der saken gjelder tjenestemannen selv eller noen som tjenestemannen er i **slekt** med eller svogerskap med.

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.

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.



**§ 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

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 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 arvelova § 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 ekteskapsloven § 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. Samboerskap likestilles nå med ekteskap.

Etter denne bestemmelsen vil fjernere tilknytning til selskap mv. føre til inhabilitet for tjenestemannen enn etter forvaltningsloven.

#### § 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

Tjenestemenn 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 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.

Under bokstav i angis de skjønsmessige habilitetsreglene. En tjenestemann er inhabil dersom det foreligger andre særegne forhold enn dem som fremgår av bokstavene a til g. Disse forholdene må være egnet til å svekke tilliten til at tjenestemannen vil opptre upartisk. De skjønsmessige 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.

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.

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

Etter omstendighetene kan en **samhørighet** 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 anførselen er riktig. 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.»

Det samme kan være tilfelle hvor det eksisterer eller har eksistert et **kollegialt forhold** eller et direkte **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 den skattepliktige, se ovennevnte sak hos Sivilombudsmanen (2006/787).

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. For saker som skal behandles av Skatteklagenemnda er det ikke et krav om at klagen behandles av ny saksbehandler på skattekontoret.

#### § 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 mange enheter ha samme type faglige kompetanse. Dersom en leder (gruppeleder, seksjonssjef/avdelingsleder) for en enhet er inhabil, kan saken forberedes der og oversendes en annen enhet innenfor samme funksjonsområde for avgjørelse.

#### § 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 få 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 tids-spille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

(2) Nemnder avgjør selv om et medlem er inhabilt, 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 tids-spille eller kostnad.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 10](#)

### 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. Dersom det reises habilitetsinnsigelser i forbindelse med en rettssak, 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 tids-spille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

En 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 tids-spille. Overordnet tjenestemann kan instruere underordnet i habilitetsspørsmål.

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.

En avgjørelse av hvorvidt en tjenestemann er inhabil er en **prosessledende beslutning**, og ikke et enkeltvedtak. Dette innebærer at ikke alle saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 5 kommer til anvendelse. Bestemmelsene i § 5-6 Forhåndsvarsling, § 5-7 Begrunnelse og reglene i Kapittel 13 Klage, gjelder for eksempel ikke.

## § 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** 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 utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 10](#)

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.

Ettersom avgjørelsen kun kan være foreløpig, må den **erstattes av en endelig avgjørelse** på et senere tidspunkt. 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.

Det bør fremgå av avgjørelsen at den er foreløpig. Dersom 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, berømmelse av møter, innhenting av opplysninger mv. er ikke avgjørelser i en sak og omfattes ikke av bestemmelsen.

Dersom en inhabil tjenestemann mottar klage i en sak som gjelder tilleggs-skatt, kan han be innkrevingsmyndighetene om **utsatt iverksetting** av vedtak om tilleggs-skatt 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](#).



## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 10](#)

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.

Hvor **overordnet saksbehandler er inhabil**, kan saken overføres for behandling hos sideordnet avdeling innenfor samme skattemyndighet. I Skatteetaten vil mange enheter ha samme type faglige kompetanse. Dersom en leder (gruppeleder, seksjonssjef/avdelingsleder) for en enhet er inhabil, kan saken forberedes der og oversendes en annen enhet innenfor samme funksjonsområde for avgjørelse.

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.

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 tilfeller. 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

Kapittel 5 har regler om saksbehandlingen i skattesaker, for eksempel om fristberegning, sakskostnader, bruk av fullmektig og virkning av saksbehandlingsfeil. Reglene i skatteforvaltningsloven er en videreføring av reglene i ligningsloven og gjeldende saksbehandlingsregler i forvaltningsloven. I tillegg gjelder krav om god forvaltningsskikk. Se nærmere [Om skatteforvaltningsloven og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper](#).

Saksbehandlingsreglene i kapitlet kan deles inn i to grupper; bestemmelsene som gjelder for behandlingen av alle saker etter skatteforvaltningsloven, blant annet reglene om veiledningsplikt og partsinnsyn i saksdokumenter, og andre saksbehandlingsbestemmelser som bare gjelder «enkeltvedtak» etter [§ 1-2 første ledd bokstav d](#). I denne kategorien finnes blant annet regler om forhåndsvarsling og begrunnelse. Virkeområdet for saksbehandlingsreglene fremgår 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 11](#)

### Generelt

Bestemmelsen gir rettigheter som den enkelte skattepliktige eller tredjepart kan påberope seg. Veiledningen har til formål å gjøre det enklere for skattepliktige og tredjeparter å skaffe seg oversikt over de rettighetene og pliktene vedkommende har, samt oversikt over forvaltningens saksbehandling. På den måten blir det enklere for den enkelte å ivareta egne interesser. Det vil innebære lovbrudd dersom myndighetene ikke gir veiledning som angitt i loven. Se f.eks. dom fra Oslo tingrett [TOSL-2021-67975](#), hvor veiledningsplikten ikke ble ansett oppfylt og den skattepliktige ble tilkjent erstatning.

Reglene om veiledningsplikt angir minstekravene til hvilken veiledning skattemyndighetene plikter å gi overfor skattepliktige og tredjeparter. Bestemmelsen begrenser ikke hvor langt skattemyndighetene på eget initiativ kan gå i å veilede skattepliktige og tredjeparter. Som eksempel på slik veiledning, se under kap. 9-4 første ledd «Endringsmelding» [Endringsmelding](#)

Skatteforvaltningsloven har ingen bestemmelse om utredningsplikt i skattesaker som etter fvl. § 17. Den skattepliktige har selv hovedansvaret for at forhold av betydning for egne skatteforhold blir tilstrekkelig opplyst. Se Prop. 38 L (2015-2016) side 57-58. Etter omstendighetene kan skattemyndighetene ha plikt til eller behov for å foreta 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 Særavgiftsmanntallet). 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 innebærer 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 alle opplysningspliktige som skal gi opplysninger til skattemyndighetene på ulike måter og som ber om veiledning. For eksempel skattepliktige som skal levere skattemelding etter [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#), eller tredjeparter som skal levere tredjepartsopplysninger etter reglene i [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#).

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 settes ut fra hva som er en naturlig 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.

Veiledningsplikten gjelder 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 som skal veilede innenfor det enkelte organ.

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. 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. 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 enn for eksempel et større selskap med egen regnskaps- og skatteavdeling.

## § 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.

Adgangen til å **samtale** med skattemyndighetene skal gjelde konkrete og aktuelle 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 til veiledning som har preg av skatteplanlegging.

Dersom det fremkommer nye og relevante opplysninger av betydning for saken, skal **samtalen nedtegnes** så langt det er mulig. 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.

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.

Det fremgår ikke direkte av loven at feilen eller mangelen må være «åpenbar». Plikten må imidlertid ses i sammenheng med at dette gjelder hvor saken på dette tidspunktet ikke undergis en nærmere saksbehandling og at faktum i saken kan være ufullstendig. Derfor vil det kun være åpenbare feil og mangler som kan forventes oppdaget. En slik begrensning er også i samsvar med forut-

setningene 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap.11](#)

### 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.

Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken **uten ugrunnet opphold**. Fordi sakene som skattemyndighetene behandler er svært ulike, 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 er «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**.

Akseptabel saksbehandlingstid varierer med sakens art og omfang. Mindre viktige og enkle saker må kunne forberedes og avgjøres raskere enn tyngre, prinsipielle og viktigere saker. Det har via domstolene utviklet seg en praksis hvor skattemyndighetene sin endringsadgang etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#) kan tapes ved **passivitet**. Disse reglene gjelder i tillegg til § 5-2. Reglene om passivitet kommer til anvendelse etter at en sak er tatt opp etter § 12-1 innenfor fem- og tiårs-fristen og fram til skattekontorets vedtak.

Det er vanskelig å anslå hvor lang passiviteten må være før endringsadgangen bortfaller. Rettspraksis viser imidlertid at det skal svært mye til for at endringsadgangen tapes ved passivitet. Hovedvurderingen er knyttet til hva som har forårsaket den lange saksbehandlingstiden, og vil være en avveining mellom den skattepliktiges opptreden og skattemyndighetenes saksbehandling. Dersom den skattepliktige har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, og dette er årsaken til oppholdet, er det klart at oppholdet ikke er ugrunnet. Har skattepliktige derimot gitt de nødvendige opplysningene i saken og

skattekontorets passivitet skaper en rimelig forventning om at saken er avsluttet, kan endringsadgangen bortfalle. Se HRD Rt. 1967/581 hvor passivitet på 4-5 år medførte at ligningskontorets endringsadgang bortfalt.

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).

Skattepliktig som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1. Se mer om dette under [HRD Rt. 2010/1121](#).

Interne instruksjoner som skal sikre nødvendig fremdrift i (andre) prioriterte saker, kan til en viss grad føre til at oppholdet er tilstrekkelig begrunnet. Dersom saksbehandleren venter på svar eller opplysninger fra skattepliktig eller tredjepart, vil oppholdet være begrunnet. Følgende er uttalt i Prop. 38 L (2015-2016) kapittel 11.3.3: «Det er viktig at Skatteetaten ikke bruker unødige lang tid på å ferdigstille saker eller at saker blir liggende ubehandlet. Dette bør sikres gjennom måten Skatteetaten organiseres på, etatens interne retningslinjer og ellers gode arbeidsrutiner.»

## § 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.

Det skal sendes foreløpig svar dersom det må 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 ikke loven nærmere hva som anses som uforholdsmessig lang tid. Hva som er «uforholdsmessig lang tid» beror på en konkret vurdering av den aktuelle saken.

I store kompliserte saker er det særlig viktig at det foretas en konkret vurdering av forventet saksbehandlingstid slik at det foreløpige svaret gir en mest mulig korrekt angivelse av saksbehandlingstiden. **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.»*



Blir behandlingstiden lengre enn først meddelt, skal det sendes **ny orientering** til den skattepliktige.

Skattemyndighetene skal alltid sende **foreløpig svar til en klager**, og gi en kort redegjørelse for saksgangen. Dersom det allerede på det tidspunkt klagen innkommer må forventes 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 om når klagen forventes å være ferdig behandlet.

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

## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 11](#)

### 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.

Enhver som har rettigheter og plikter overfor skattemyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Dette innebærer at også en personlig skattepliktig kan delegere utfylling og innsending av skattemelding for lønnstakere og pensjonister til en fullmektig. Se [Gi andre tilgang til dine skatteforhold](#) for informasjon om fremgangsmåten.

Skattemyndighetene kan ikke stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig.

Den skattepliktige 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 en fullmektig. Skattemyndighetene kan likevel etter en konkret vurdering 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 retts hjelp 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 «søker erverv ved å opptre for andre» i skatteforvaltningsaker uten å være advokat.
- statsautorisert revisor
- registrert revisor
- autorisert regnskapsfører
- person med juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap som ikke har advokatbevilling, men som driver retts hjelpvirksomhet (domstolsloven § 218 nr. 1).

Som hovedregel bør skattemyndighetene kreve skriftlig fullmakt der skattepliktige lar seg representere av andre enn de som er nevnt over. En slik fullmakt må inneholde navn på fullmaktsgiver, navnet på fullmektigen og informasjon om hva fullmakten gjelder og fullmaktsgivers signatur.

### § 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.

Fullmaktens eksistens og omfang. 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.

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.

Dersom en fullmektig har representert den skattepliktige i en sak, kan en ikke uten videre gå ut fra at vedkommende er den skattepliktiges 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.

Hvis den skattepliktige dør, 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.

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 for ulike forhold.

**Legalfullmakt** etter vergemålsloven § 94 gir i visse tilfeller nærstående anledning til å opptre på en annen persons vegne, ved at den nærstående kan foreta økonomiske disposisjoner som gjelder familiemedlemmets bolig og daglige underhold. Slik fullmakt gir imidlertid ikke rett til å representere familiemedlemmet overfor skattemyndighetene, se merknadene til vergemålsloven § 94 i [Ot.prop. nr. 110 \(2008-2009\) kap. 13](#). Bestemmelsen i § 5-3 tredje ledd gjelder derfor ikke overfor den som er fullmektig etter vergemålsloven § 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, skatte-trekkmeldinger, 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap 11](#)

### 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.

Etter [§ 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 [§ 3-2 Forholdet til retten til innsyn i saksdokumenter](#). 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, jf. § 3-11 annet punktum. Se [§ 3-11 Overført taushetsplikt](#).

**Saker om dokumentinnsyn skal behandles hurtig.** Både begjæringer om innsyn og klager over nektet innsyn skal avgjøres umiddelbart. Sivilombudsmannen har i [Sak 2007/2367](#) vedrørende ligningsloven § 3-4 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.*» Samme krav til saksbehandlingstid gjelder etter skatteforvaltningsloven.

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 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 offentleglova. 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 opptegnelse som finnes 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 et 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. En kopi anses som et selvstendig dokument. Alle sidene i et notat, vedtaksforslag mv., med vedlegg, er ett dokument.

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. Derfor 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 innsyn etter reglene om dokumenter dersom det ikke er unntatt.

Retten til partsinnsyn gjelder også i forbindelse med bistandsanmodninger til og fra utlandet. Det må vurderes om hensynet til skattemyndighetens kontrollarbeid tilsier at det skal gjøres unntak fra innsynsretten, eller at det skal gis utsatt innsyn, jfr. skatteforvaltningsloven § 5-4 annet ledd bokstav b). Skattyter skal bare gis innsyn i de dokumenter eller de deler av dokumenter som inneholder opplysninger av betydning for hans skattesak. Korrespondanse med utenlandske skattemyndigheter som ikke inneholder opplysninger om en



konkret skattyter, for eksempel oversendelsesbrev, skal unntas fra partsinnsyn etter skatteforvaltningsloven § 5-4 annet ledd bokstav b), se [§ 5-4 annet ledd bokstav b](#) . Dersom et slikt brev også inneholder konkrete opplysninger av betydning for saken, må skattyter gis innsyn den delen av brevet. Øvrige deler av brevet (bl.a. navnet til den som har signert) skal sladdes.

### ***Hvem har rett til innsyn***

I utgangspunktet er det bare parten i saken som har krav på opplysninger. Den som gir opplysninger skal forsikre seg om at opplysningene blir gitt til rette vedkommende.

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

**Samboere** kan ikke få opplysninger om den andres skattefastsetting. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige.

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.

Ledelsen i et **selskap med deltakerfastsetting** har innsynsrett i dokumenter som angår fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det samme gjelder den enkelte deltaker.

Den daglige lederen og styremedlemmene i **aksjeselskap** kan gis opplysninger om selskapets fastsetting, herunder verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskapet, f.eks. ved ordføreren. 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.

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 i fastsettingen for boet.

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, er at innsynsbegjæringen er tilstrekkelig begrunnet med 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 skifteattesten har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, som har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger om avdødes

fastsetting. Ved offentlig skifte kan tingretten kreve det samme. 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 hensynet til skattemyndighetenes kontrollarbeid tilsier 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 § 3-4 nr. 2 bokstav c, og 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 tilleggs katt** anses skattepliktig som siktet etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) fra varsel om tilleggs katt 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 tilleggs katt 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.

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 om den aktuelle saken som innsynsbegjæringen gjelder. Unntaket bygger på tidligere bestemmelse i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav e.

Det kan være behov for å gi utsatt innsyn i saker hvor det foreligger risiko for at den skattepliktige tilpasser sine forklaringer til skattemyndighetene etter hvilke dokumentbevis myndighetene har. Skattepliktige har for eksempel som hovedregel ikke krav på å gjøre seg kjent med eventuelle tips fra enkeltpersoner/foretak om påståtte overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen. Hovedårsaken til dette er at innsyn i hvem som har gitt tips kan føre til færre tips på grunn av frykt for stigmatisering, represalier eller lignende. I enkelte tilfeller vil imidlertid hensynet til kontrollarbeidet ikke være til hinder for at deler av tips kan gjøres kjent, for eksempel hvem som er avsenderinstans der dette er en offentlig etat. Skattemyndighetene avgjør hvor lenge betingelsene er oppfylt for å holde dokumenter tilbake av hensyn til kontrollarbeidet. Utsatt offentlighet kan også være aktuelt i saker hvor skattepliktig er varslet om at skattemyndighetene vurderer å fastsette tilleggsatt, 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.

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 får mulighet til å korrigere det faktiske grunnlaget som 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 tred-

jeparter. Faktiske opplysninger omfatter også 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.

Ved vurderingen av 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. Interne vurderinger og meningsutvekslinger som ledd i saksbehandlingen på veien mot et standpunkt i saken, kan unntas fra innsyn. Dersom det ut over dette 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, stilles det ingen krav til skattekontorets begrunnelse for et eventuelt avslag. Skattekontoret trenger ikke å vise til hvilke avveininger som er foretatt eller at vurderingen faktisk er gjort. Det samme må antageligvis gjelde for Skattedirektoratet ved en eventuell klagebehandling.

Skatte- og avgiftspliktige som ber om det, skal gis innsyn i skattekontorets utkast til enkeltvedtak.

Skattekontorets innstilling i klagesak til Skattedirektoratet skal uoppfordret sendes til skattepliktig eller hans fullmektig når det foreligger en ferdig innstilling. Eventuelle merknader fra den skattepliktige skal innarbeides i saksfremstillingen før den sendes 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 i utgangspunktet ha rett til innsyn i slike dokumenter. Tilsvarende gjelder for opplysningsdokument (O-dok) som gjelder årets fastset-

ting. Dersom merknadene er 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 analyser 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 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 et krav om innsyn blir avslått, skal det opplyses hvilken bestemmelse som hjemler avslaget. 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 er ikke et enkeltvedtak etter skatteforvaltningslovens definisjon i [§ 1-2 første ledd bokstav b](#). Bestemmelsen gir derfor en særskilt hjemmel for klageadgang ved at kapittel 13 skal gjelde tilsvarende for partsinnsyn. Dette innebærer en utvidelse av klageadgangen sammenlignet med tidligere regler i ligningsloven. 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. Finansdepartementet er 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 11](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1](#)

[eForvaltningsforskriften](#)

### Generelt

Bestemmelsen i § 5-5 gir regler om friststart, fristavbrudd og beregning av fristens lengde. Bestemmelsen må sees i sammenheng med § 1-3 jf. forvaltningsloven § 15a og eForvaltningsforskriften når det gjelder elektroniske meldinger.

### § 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.

**Hovedregelen** er at fristene begynner å løpe fra den dagen melding fra skattemyndighetene er kommet frem til mottakeren. Dette er normalt det tidspunktet et ordinært brev er levert i den skattepliktiges postkasse. For elektroniske meldinger, er «kommet frem» det tidspunktet meldingen er tilgjengelig i den elektroniske postkassen og varsel om dette er sendt mottaker, jf. skatteforvaltningsloven § 1-3 og 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.

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.

Skattemyndighetene kan i meldingen angi utløpsdatoen for fristen direkte så lenge den ikke er kortere enn ellers bestemt, jf. § 5-5 første ledd. Dersom det ikke er angitt fristutløpsdato i underretningen til den skattepliktige, gjelder de

frister som følger av lov. Fristene skal i så fall beregnes i overensstemmelse med reglene i domstoloven §§ 148 og 149.

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 regne med den møtedagen eller dagen da den aktuelle 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 domstoloven § 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 er gitt bestemmelser om fristavbrudd og fristutløpsdato i 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 gjelder 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 HRD i Rt. 1988/1287 uttales det at «...*det ikke er avgjørende at kassen blir tømt eller brevet stemplet. [...] En annen sak er at det av bevisensyn 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, må sende meldingen rekommandert.

Ved elektronisk melding følger de praktiske hovedreglene for fristavbrudd av eForvaltningsforskriften.

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, reguleres i eForvaltningsforskriften § 8 femte ledd, jf. sjette ledd. Fristavbrudd inntreer normalt på det tidspunkt den elektroniske meldingen er «kommet frem», dvs. er tilgjengelig i den elektroniske postkassen og varsel er sendt.

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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap.11](#)

### Generelt

Det er et overordnet **formål** å komme frem til korrekte vedtak, som for eksempel riktig fastsetting av grunnlaget for skatt, jf. § 9-1 annet ledd. Reglene om forhåndsvarsel skal ivareta skattepliktiges rettssikkerhet og bidra til økt kvalitet på fastsettingen, ved at eventuelle feil, misforståelser mv. blir 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 Friste for endring av skattefastsetting mv.

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.

Det gjelder unntak fra ordinært varsel etter § 5-6 for tvangsmulkt – se § 14-2 første ledd, der vedtaket i seg selv er et såkalt betinget vedtak om tvangsmulkt, jf. Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning, p. 20.4.1.4. Se også unntak i § 14-8 Varsel når overtredelsesgebyr ilegges på stedet.

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.

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

For **fellesregistreringer** etter [mval. § 2-2 tredje ledd](#), vil både det innberettende selskapet og det selskapet som primært er ansvarlig for, og skal belastes merverdiavgiften, være den et endringsvedtak «retter seg mot». Se [Prop. 38 L \(2015-2016\) pkt. 19.4.3](#). Begge selskapene vil dermed ha krav på forhåndsvarsel.

De øvrige selskapene som inngår i fellesregistreringen, er ikke endelig ansvarlig for skatten og har heller ikke klagerett etter § 13-2. Se omtale av hvem som har klagerett under omtale av sktflv. § 13-1 **Hvem som har klagerett** og § 13-2 § 13-2 **Klage fra andre**. Disse selskapene har derfor ikke krav på forhåndsvarsel. For bo skal varselet sendes skifteforvalter, bostyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

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

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

Varslet skal som hovedregel være **skriftlig**. På grunn av taushetspliktreglene, de strenge vilkårene for bruk av e-post i eForvaltningsforskriften § 8 annet ledd annet punkt 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, selv om de gjelder den skattepliktige

selv og han har samtykket. Bruk av e-post som varsel forutsetter videre at mottakeren uttrykkelig har godtatt varsel på e-post og har oppgitt hvilken adresse varselet skal sendes til. Hensynet til den skattepliktige 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 **mundtlig** dersom det er særlig byrdefullt å gi det skriftlig. Blant annet tilsier behovet for notoritet (etterprøvbarhet) 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 lenger frist for uttalelse, avhengig av sakens karakter, hvor lang tid parten trenger for å områ seg mv. Fristen må stå i forhold til den tid skattekontoret selv har brukt på saksforberedelsen og kompleksiteten i henvendelsen. Samtidig er det viktig med fremdrift i saken. I mange tilfeller, og da særlig i de mer kompliserte sakene, kan det ofte være hensiktsmessig å ta kontakt med skattepliktig eller dennes fullmektig for å avklare hvor lang tid den skattepliktige trenger for å besvare henvendelsen. Det kan også være aktuelt å gi utsatt frist. Dersom varselet etter § 5-6 gjelder tillegsskatt eller overtredelsesgebyr, skal fristen for å uttale seg være minst tre uker, jf. [§ 14-8 Varsel](#).

## § 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.

Saksbehandlers navn og telefonnummer bør fremgå av varselet.

Når skattemyndighetene overveier 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 rente-

fradrag 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 forholdene 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 for hvorfor skattekontoret anser kostnadene som ikke fradragsberettiget. Slik blir den skattepliktige 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

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.

Det er for eksempel ikke nødvendig å varsle ved 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.

**Spesielt for merverdiavgift**

Hvis en skattepliktig har 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 tilfredsstillir 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 [§ 9-2 tredje ledd](#). Skattemyndighetene skal etter denne bestemmelsen beregne formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og motorkjøretøyavgiftene.

Når det gjelder krav om **kreditfradrag** er dette en del av fastsettingen av grunnlaget og ikke beregningen, og omfattes dermed ikke av denne unntaksbestemmelsen. Se forøvrig om kreditfradrag i [§ 9-2 tredje ledd](#).

**§ 5-6 femte ledd**

**Lovtekst**

Et 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. Regelen har som formål å sikre reell toinstansbehandling ved en eventuell senere klage over vedtaket. Skattepliktige får rett til å klage og be om at samme myndighet som har truffet enkeltvedtaket skal være klageinstans og behandle hele saken på nytt. Det er dermed ikke nødvendig å vurdere om den manglende forhåndsvarslingen kan ha innvirket på vedtaket, jf. [§ 5-10 Virkning av saksbehandlingsfeil](#). Manglende varsel medfører ikke i seg selv at enkeltvedtaket er ugyldig. Det opprinnelige vedtaket har rettsvirkninger etter sitt innhold med mindre klageinstansen endrer det helt eller delvis.

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

Det må gis tilstrekkelig informasjon slik at den skattepliktige forstår at vedtak likevel ikke vil bli truffet. Det er ikke tilstrekkelig at det for eksempel sendes skatteoppgjør uten ytterligere informasjon. Det er imidlertid ikke krav om at informasjonen må sendes i eget brev. Informasjonen kan derfor for eksempel stå som egen tekst i skatteoppgjøret.

## § 5-7 Begrunnelse

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

(2) 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.

(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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap.11](#)

### 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 § 5-4 sjuende ledd om partsinnsyn regler for hva et avslag på innsynsforespørsel må inneholde. Se også reglene om innholdet i et forhåndsvarsel, § 5-6 annet ledd.

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 resultatet i vedtaket 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 vedtaket er bygget 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.

Det er gjort **unntak** for enkeltvedtak om skatteberegning etter § 9-2 tredje ledd. Bakgrunnen er at det ikke er behov for begrunnelse av slike beregningsvedtak som skjer maskinelt, ofte på bakgrunn av den skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget. Når det gjelder krav om kreditfradrag er dette en



del av fastsettingen av grunnlaget og ikke beregningen, og omfattes dermed ikke av denne unntaksbestemmelsen. Se forøvrig om kreditfradrag i § 9-2 tredje ledd. Skattepliktig skal etter § 9-3 første ledd få tilsendt melding om skatteoppgjør, hvor det fremgår hvilken skatt som er beregnet.

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.

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 tredjeparten. 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.

I begrunnelsen skal det vises til de reglene og de faktiske forholdene som vedtaket bygger på, med mindre dette må anses unødvendig. Bestemmelsen angir i hvilke situasjoner 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.

Når det gjelder vedtak fra Skatteklagenemnda har [SOM i uttalelse 2022/1410](#) lagt til grunn at nemnda bør være varsom med å begrunne vedtakene kun med en henvisning til tidligere framstillinger fra skattekontoret. Dette gjelder spesielt i saker der Skatteklagenemndas konklusjon er i strid med sekretariatets innstilling og til ugunst for den skattepliktige. Når sekretariatet i innstillingen imøtegår skattekontorets vurdering, vil det kunne fremstå som en ufullstendig begrunnelse om ikke Skatteklagenemnda også imøtegår sekretariatets vurdering om de mener den er feil.

Videre understreker ombudet at i saker der flertallet i nemda velger en løsning som er til ugunst for den skattepliktige, er det viktig at også mindretallet er tydelige i sin begrunnelse. Mindretallets begrunnelse må være av en slik karakter at den skattepliktige får et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag for å vurdere om saken skal bringes inn for domstolene eller påklages til Sivilombudet.

### § 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.

## § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap.11](#)

### 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.

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](#). Ved elektronisk forsendelse oppstiller imidlertid [eForvaltningsforskriften § 8 annet ledd](#) krav til forsendelsen. Enkeltvedtaket skal gjøres tilgjengelig i et "egnet informasjonssystem" (f.eks. Altinn), og skattepliktig skal varsles per e-post og/eller sms. Klagefristen starter ifølge [eForvaltningsforskriften § 11 annet ledd](#) å løpe når vedtaket er sendt korrekt.

Fordi et 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](#).

For fellesregistreringer etter [mval. § 2-2 tredje ledd](#) har det selskap som blir endelig ansvarlig for merverdiavgiften klagerett. Se [Hvem som har klagerett](#). For å sikre at selskapet kan ivareta klageretten, anbefales det at dette selskapet får kopi av vedtaket.

Om adgangen til å rette regne- og skrivefeil i et vedtak, se kap. 12 «Generelt» [Generelt](#).

## § 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.

Det er tilstrekkelig at underretningen etter annet ledd blir gitt i en **generell og standardisert form**. Det er ikke nødvendig at de forskjellige opplysningene 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;

*«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 iverksetting. Se [§ 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon](#).

Pålegg om kontroll etter skatteforvaltningsloven [Kapittel 10 Kontroll](#), vil både kunne være en prosessledende avgjørelse og et enkeltvedtak etter [§ 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 11](#)

### 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.

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.

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 førsteinstansen 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 avvventet 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.

## § 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. Vilklårene 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.

### Hovedregelen om dekning av sakskostnader

Hovedregelen fremgår av bestemmelsens første punktum.

Sakskostnader kan kreves når et **enkeltvedtak** blir endret til gunst for den skattepliktige. Bestemmelsen gjelder ikke bare vedtak om skattefastsetting, men alle enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven. 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. Bindende forhåndsuttalelse etter [Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser](#) er ikke et enkeltvedtak, og omfattes dermed heller ikke av bestemmelsen.

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.

Opphevelse av skattekontorets vedtak til fordel for skattepliktige får ulike konsekvenser avhengig av hva slags vedtak som oppheves og årsaken til opphevelsen. For noen vedtak vil opphevelsen innebære en endelig avgjørelse i saken. Opphevelsen vil i slike tilfeller være en endring «til gunst» etter § 5-9 og skattepliktige kan få dekket sakskostnadene som er pådratt for å få vedtaket opphevet.

I andre tilfeller vil vedtaket bli opphevet og saken sendt tilbake til skattekontoret for ny behandling. Uavhengig av hva som er årsaken til at vedtaket blir opphevet og utfallet av den nye behandlingen, vil vedtaket i slike tilfeller anses for å være «til gunst». Forutsetningen for rett til dekning av sakskostnader er også her at de øvrige vilklårene i § 5-9 er oppfylt.

Der det nye vedtaket er til gunst for skattepliktige eller i tråd med hans ønsker, kan skattepliktige også få dekket eventuelle kostnader knyttet til dette vedtaket. Se Sivilombudsmannen 2016/2523.

Vedtaket kan også bli opphevet av domstolene. Sktfvl. § 5-9 kan gi rett til dekning av sakskostnader også i slike tilfeller. Se omtale av dette under. Får parten bare **delvis medhold** i sin klage er det bare kostnadene forbundet med denne delen 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.

Bestemmelsen gir rett til dekning av sakskostnader som er pådratt for å få endret et enkeltvedtak for den vedtaket retter seg mot. Bestemmelsen omfatter også rett til dekning av sakskostnader for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak.

I tilfeller hvor vedtaket retter seg mot et selskap som senere har gjennomgått fusjon, går retten til dekning av sakskostnader over til selskapet som har overtatt forpliktelsen knyttet til det aktuelle enkeltvedtak.

Ved fusjon vil det fremgå av fusjonsplanen hvilket selskap som overtar den del av virksomheten vedtaket gjelder, og som derfor har rett til dekning av sakskostnader. Før fusjonen er endelig gjennomført, er det selskapet som blir fusjonert som har rett til dekning av sakskostnader. Virkningstidspunktet for fusjon er angitt i skatteloven [§ 11-10](#). Det følger av bestemmelsen at fusjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunkt virkningen av fusjonen selskapsrettslig er inntrådt i henhold til aksjeloven [§ 14-8](#).

Hva som kan regnes som **vesentlige sakskostnader**, må vurderes ut fra den 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.

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. Private og mer indirekte kostnader dekkes ikke. Kostnader eller tap den skattepliktige er påført fordi han har måttet innrette seg etter den tidligere avgjørelsen, f.eks. fordi han har hatt kostnader til bankgaranti ved sikkerhetsstillelse, er ikke nødvendige for å få endret vedtaket. Videre har Skattedirektoratet i en konkret sak avslått krav om dekning for utgifter til utarbeidelse av kronikker til media, brev til Stortinget mv. angående den skattepliktiges sak.

Når vedtak om tillegsskatt ikke er truffet innen rimelig tid, har skattepliktige krav på kompensasjon etter EMK. Kravet om at kostnadene må ha vært «nødvendig for å endre vedtaket» gjør at retten til dekning ikke er oppfylt når klageinstansen på eget initiativ reduserer tillegsskatten som kompensasjon etter EMK. Dersom retten til kompensasjon er påberopt av skattepliktige, må det som vanlig vurderes om vilkårene for rett til dekning er oppfylt.

At det bare kan kreves dekket kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket, innebærer at ikke kostnader som er pådratt før førsteinstansens vedtak kan dekkes.

I Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 11.10.3 skriver departementet at det i noen tilfeller vil kunne være tilfeldig hvorvidt arbeidet for å få endret et vedtak skjer før eller etter det er truffet vedtak, men at kostnader pådratt før førsteinstansvedtaket normalt måtte anses som pådratt i forbindelse med oppfyllelse av opplysningsplikten og derfor ikke som nødvendig for å få endret vedtaket. Det er ikke holdepunkter i rettskildene for å tolke uttalelsen slik at kostnader påløpt før førsteinstansvedtaket kan kreves dekket.

Fvl. § 36 er tolket og praktisert slik at den også kan gi rett til dekning av saks-kostnader knyttet til domstolsprøving, når kostnadene har vært nødvendig for å få endret et vedtak. Årsaken er at saks-kostnader etter tvl. og fvl. bygger på ulike rettslige grunnlag. Mens tvl. regulerer fordeling av saksomkostningene mellom to prinsipielt likestilte parter, gir fvl. § 36 en part dekning for kostnader som har vært nødvendig for å få forvaltningen til å endre et vedtak. Formålet med bestemmelsene i fvl. er dermed et annet, nemlig å styrke borgernes stilling i forhold til forvaltningen. Når vurderingstemaet etter de regelsettene er noe forskjellig, må forvaltningen ta stilling til kravet om saks-kostnader uavhengig rettens vurdering etter tvl. Se Sivilombudets uttalelse i [SOM 2011/374](#). Eventuell dekning etter tvl. kommer til fradrag i dekningen etter fvl. [Se tolkningsuttalelse fra regjeringen](#). Bestemmelsen i sktfvl. § 5-9 bygger på fvl. § 36 og må også tolkes slik at den kan gi rett til dekning av saks-kostnader knyttet til domstolsprøving når disse har vært nødvendig for å få endret et vedtak.

Det kan ikke kreves dekket **kostnader ved etterarbeid**, for eksempel for arbeid knyttet til utarbeidelse av kravet om saks-kostnader. Slike kostnader har ikke sammenheng med endringen av vedtaket.

Hvorvidt en kostnad har vært nødvendig må ellers bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

Det skal som hovedregel tilkjennes full dekning, men dekningen kan avkortes i spesielle tilfeller hvis **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». Det kan også være aktuelt med avkort-



ning der medhjelperen har lagt til grunn en urimelig høy timepris. At man skal ta utgangspunkt i partenes subjektive oppfatning av hva som er nødvendige kostnader, innebærer at det er en viss terskel for å redusere timesatsen. Ved vurdering av om timeprisen er urimelig høy må det foretas en konkret vurdering der bl.a. medhjelperens ordinære timepris og timeprisen i området. At medhjelper ikke har advokatbevilgning vil ikke uten videre si at det skal anvendes en lavere timepris. Se [SOM 2013/2971](#).

Eksempler på saker der Skatteklagenemnda har avkortet kravet er [NS 49/2020](#) og [SKNS1-2020-48](#).

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: *«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 avgrensningen 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 ikke tilkjennes saks kostnader for andre kostnader enn de som er den skattepliktiges eller tredjepartens egne. Dette er en videreføring fra ligningsloven.

Som skattepliktiges egne kostnader regnes også kostnader som tredjeperson betaler, når betalingen regnes som gave, lønn eller utbytte. Det samme gjelder når den skattepliktige 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. Saks kostnadene 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. Det kan likevel gis dekning av saks kostnader der tredjeparts kostnader er behandlet som lønn, gave eller utbytte eller at det foreligger en ubetinget tilbakebetalingsplikt for kostnadsdekningen. Se [HR-2020-01824-A](#). HR kom til at parten i en klagesak kunne få dekket saks kostnader som var pådratt av et fagforbund, der vedkommende ikke selv ville ha utgifter i forbindelse med saken og dekningen skulle gå uavkortet til forbundet.

En skattepliktig kan ikke kreve dekning av påløpt merverdiavgift som han kan fradragføre som inngående merverdiavgift i sitt avgiftsoppgjør.

#### **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.](#)

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 er derfor ikke urimelig at den skattepliktige selv må bære kostnadene for å få skjønnen endret når vedkommende i ettertid framlegger opplysninger som viser at skjønnen er feil.

Lovendringer som medfører at vedtaket må endres, er forhold som er **utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes 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. I de tilfeller hvor det er nye opplysninger om faktiske forhold, må det skilles mellom faktiske omstendigheter som har kommet til etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet og nye opplysninger om forholdene slik de var på vedtakstidspunktet. I [HR-2021-0255](#) uttalte retten at dersom omgjøringen skyldes at de faktiske forholdene har endret seg etter at vedtakstidspunktet, er det som hovedregel ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader. Det må likevel gjøres unntak der forvaltningen selv hadde kontroll over de faktiske omstendighetene som ledet til det endrede vedtaket. 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 fastsetningsvedtak 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 petroleums-skatt.

Det gjelder tilsvarende regler for Oljeskattekontoret når endringsvedtaket er fattet av Klagenemnda for petroleums-skatt, 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 reglene i forvaltningsloven og ligningsloven, 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 kan påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage.](#)

Enkeltvedtak om skattefastsetting, med unntak for fastsetting av særavgifter, momskompensasjon og motorkjøretøyavgifter, skal etter [§ 13-3 første ledd](#) og annet ledd behandles av Skatteklagenemnda. Dette innebærer at en klage over Skattedirektoratets eller skattekontorets vedtak om avslag på sakskostnader

etter endring av vedtak som hører inn under Skatteklagenemnda behandles av Skatteklagenemnda.

Klage over skattekontorets vedtak om avslag på sakskostnader etter endring av andre enkeltvedtak enn skattefastsetting som hører inn under Skatteklagenemnda, skal behandles av Skattedirektoratet. Hvis 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 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. Dersom rettsanvendelsen er faglig forsvarlig, fritas Skatteetaten for ansvar. For at rettsanvendelsen kan karakteriseres som forsvarlig, må den feilaktige rettsanvendelsen være unnskyldelig. Rettsanvendelsen kan ansees som forsvarlig selv om det materielle vedtaket er opphevet som ugyldig. 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».
- Sivilombudsmannen 28.8.2012 i sak 2011/3014. Her ble det uttalt følgende; «Utgangspunktet for vurderingen av den aktuelle tjenstemannens handlemåte er at den alminnelige uaktsomhetsvurderingen for personlig opptreden som er utviklet gjennom rettspraksis må legges til grunn også etter arbeidsgiveransvarsregelen i skadeserstatningsloven § 2-1. I forhold til denne saken, vil det sentrale spørsmålet være om skattemyndighetenes saksbehandling og rettsanvendelse har vært forsvarlig på bakgrunn av den konkrete situasjonen som forelå. Det er avviket fra den forsvarlige handle-

måte som eventuelt gir grunnlag for å konstatere uaktsomhet og dermed ansvar. For rettsanvendelsesfeil, er det i rettspraksis lagt til grunn at det offentliges ansvar for slike feil er strengt, i alle fall for ugyldige eller ulovhjemlede vedtak, og at rettsvillfarelsen må ha vært unnskyldelig for at det offentlige skal fritas for ansvar, jf. Rt. 2010 side 291 avsnitt 42, Rt. 2009 side 354 avsnitt 74 og Rt. 1999 side 1273 på side 1280 med videre henvisninger.»

Se også LB-2010-12206(Hval sjokolade) og LB-2015-70297(Ecofuel) hvor Skatteetaten ikke ble pålagt erstatningsansvar fordi rettsanvendelsen ble ansett å være forsvarlig.

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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap.11](#)

Bestemmelsen gir regler om 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 § 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.

Bestemmelsen gjelder virkningene av brudd på saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven, og omfatter saker som gjelder enkeltvedtak. «Enkeltvedtak» defineres i [§ 1-2 første ledd bokstav d](#).

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.

**Hovedregelen** er at et vedtak blir ugyldig dersom feilen har eller kan ha 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.

Feil i saksbehandlingen kan lettere påvirke innholdet i vedtaket dersom de materielle reglene åpner for bruk av skjønn. En videre skjønnsadgang i de materielle reglene, gir større muligheter for at feilen kan ha virket inn på resultatet.

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 har hatt betydning. Som eksempel kan nevnes skattekontorets adgang til å skjønnsfastsette inntekt og formue etter skattelovens § 13-1 ved interessefelle-skap. I slike tilfeller er muligheten for at feil i saksbehandlingen kan ha hatt virkning på vedtakets innhold langt større enn der skattekontoret skal ta stilling til fastsetting av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil etter skattelo-

vens § 5-13. Da er det normalt ikke nødvendig å ta stilling til hvilken betydning saksbehandlingsfeilen har hatt.

Dersom et vedtak blir satt til side som ugyldig av kompetent myndighet, er virkningen 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.

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.

## § 5-11

1) Skattemyndighetene kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid med fastsetting av skatt, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Skattemyndighetene kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

(2) Skattemyndighetene kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

(3) Skattemyndighetene kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.

(4) Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

[Prop. 1 LS \(2021-2022\) pkt. kap. 12.3](#)

### Generelt

Bestemmelsene i § 5-11 åpner for gevinster i form av effektivisering og bedre målretting av ressursbruken. Bestemmelsene i paragrafen fritar ikke Skatteetaten fra plikten om å gjennomføre personvernkonsekvensvurdering i medhold av personvernforordningen art. 35, der vilkårene for øvrig er oppfylt.

Reguleringen av skattemyndighetenes adgang til sammenstilling av personopplysninger og adgangen til å benytte opplysningene til profilering, har sammenheng med [EUs personvernforordning](#) som gjelder som norsk rett etter personopplysningsloven § 1.

Forordningen har regler om behandling av personopplysninger. For at skattemyndighetene skal kunne behandle personopplysninger, må det foreligge et behandlingsgrunnlag. Det følger av personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e at behandling av personopplysninger er lovlig dersom behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Etter artikkel 6 nr. 3 bokstav b må grunnlaget for slik behandling fastsettes i medlemsstatenes nasjonale rett.



## § 5-11 første ledd

### Lovtekst

1) Skattemyndighetene kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid med fastsetting av skatt, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Skattemyndighetene kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

Bestemmelsen regulerer skattemyndighetenes adgang til sammenstilling av personopplysninger og til å bruke opplysningene til profilering. Det gjelder kun etatens bruk av opplysninger det allerede er adgang til å innhente etter gjeldende rett og regulerer ikke skattemyndighetenes adgang til å innhente opplysninger. Bestemmelsen har heller ikke betydning for skattemyndighetenes adgang til å dele opplysninger mellom de tre forvaltningsområdene i Skatteetaten, eller med andre.

Med sammenstilling menes det å koble sammen opplysninger om den enkelte fra flere kilder og det å koble sammen opplysninger om grupper av personer. Eksempler på sammenstilling er når opplysninger blir forhåndsutfylt i skattemeldingen, skattemyndighetene beregner skatten som skal betales, når de vurderer flere opplysninger samlet ved kontroll og ved analyser av opplysninger for å effektivisere arbeidet med fastsettingen. Opplysningene som benyttes til sammenstilling, kommer fra de skattepliktige, tredjeparter, offentlige myndigheter eller andre kilder.

Profilering er definert som enhver form for automatisert behandling av personopplysninger som innebærer å bruke personopplysninger for å vurdere visse personlige aspekter knyttet til en fysisk person, særlig for å analysere eller forutsi aspekter som gjelder nevnte fysiske persons arbeidsprestasjoner, økonomiske situasjon, helse, personlige preferanser, interesser, pålitelighet, atferd, plassering eller bevegelser.

Grunnvilkårene for sammenstilling og profilering er de samme. Skattemyndighetene skal kunne sammenstille innhentede opplysninger når det er nødvendig for å gjennomføre lovpålagte oppgaver, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

Fordi profilering anses som mer inngripende enn sammenstilling, er det et tilleggsvilkår for profileringen at det er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelsen av skattelovgivningen.

### **Nødvendighetskriteriet**

Når profilering vil anses for å være nødvendig er nærmere omtalt i [Prop. 1 LS \(2021-2022\) pkt. 12.3.6](#).

Kravet til nødvendighet innebærer blant annet at det ikke kan brukes flere opplysninger enn det som trengs for å oppnå formålet formålene. Videre må

opplysningene ha saklig sammenheng med formålet eller formålene som søkes oppnådd ved behandlingen. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene kan være nyttige. Opplysningene må enten alene, eller sett i sammenheng med andre opplysninger, ha betydning i arbeidet eller for å utøve myndighet.

Nødvendighetskravet skal likevel ikke forstås så snevert som at det er et vilkår at opplysningene faktisk får betydning i den konkrete saken eller er avgjørende for myndighetsutøvelsen. I mange tilfeller vil det være vanskelig å ta stilling til om en opplysning er nødvendig før den er vurdert. Også enkeltopplysninger som i seg selv ikke har relevans, vil etter en helhetsvurdering ofte kunne få betydning.

Nødvendighetskravet får ikke bare betydning i vurderingen av hvilke opplysninger som kan inngå i en sammenstilling eller profilering, men også i vurderingen av hvilken behandlingsaktivitet skattemyndighetene kan gjennomføre

Profilering kan f.eks. benyttes til utplukk av hvem som har behov for særskilt veiledning, og hvem som bør kontrolleres.

### § 5-11 annet ledd

#### Lovtekst

(2) Skattemyndighetene kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

Skattemyndighetene kan fatte automatiske avgjørelser dersom behandlingen sikrer partens krav til forsvarlig saksbehandling og er forenlig med retten til vern av personopplysninger. Kravet til forsvarlighet innebærer blant annet at det må vurderes om de aktuelle avgjørelsene er egnet for helautomatisering. Ved vurderingen vil det blant annet være avgjørende hvor tydelige vilkårene i de relevante bestemmelsene kan tolkes.

Automatiserte individuelle avgjørelser i form av vedtak vil kunne påklages etter de alminnelige klagereglene, for eksempel skatteforvaltningsloven kapittel 13. Klagebehandlingen innebærer at vedtaket underlegges manuell behandling. På denne måten blir retten til menneskelig inngripen ivaretatt og den vedtaket retter seg mot får anledning til å protestere mot avgjørelsen, til å uttrykke sine synspunkter og til å få en forklaring på avgjørelsen som er truffet etter en slik vurdering.

For å sikre retten til manuell overprøving for avgjørelser hvor det ikke foreligger klagerett (utenfor vedtaks-begrepet), foreslås at denne rettigheten fremgår direkte av lov.

**§ 5-11 tredje ledd****Lovtekst**

(3) Skattemyndighetene kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.

De fleste opplysningene Skatteetaten behandler, er økonomiske opplysninger som ikke omfattes av personvernforordningen artikkel 9. Skatteetaten behandler likevel enkelte opplysninger som faller inn under denne artikkelen. Det følger for eksempel av skatteloven § 6-20 at det gis fradrag for fagforeningskontingent og av skatteloven § 6-82 at det gis særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne. I den utstrekning det er nødvendig for skattemyndighetene å behandle opplysninger om fagforeningsmedlemskap og helseopplysninger, er det fordi skatteloven har særregler om skattlegging knyttet til dette i form av bestemte fradrag. Det kan også være nødvendig at skattemyndighetene behandler helseopplysninger i saker etter skatteforvaltningsloven om lemping eller unntak fra tilleggsskatt på grunn av helsemessige forhold

Slike særlige kategorier av opplysninger som er knyttet til selve skatteplikten kan inngå i etatens sammenstilling og profilering.

**§ 5-11 fjerde ledd****Lovtekst**

(4) Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

Det er ingen slike forskriftsbestemmelser når denne versjonen av håndboken ble ferdigstilt.

## § 5-12 Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer

(1) Skattemyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.

### [Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 18](#)

Formålet med bestemmelsen er å klargjøre at Skatteetaten og Tolletaten har rettslig adgang til å bruke personopplysninger til utviklings- og testformål.

#### § 5-12 første ledd

##### **Lovtekst**

(1) Skattemyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger

Bestemmelsen er ment å presisere gjeldende rett om at skattemyndighetene kan bruke personopplysninger til test og utvikling. Testing av eksisterende systemer eller ved utvikling av nye er nødvendig for å sikre at systemene fungerer som forutsatt og oppfyller relevante krav til sikkerhet mv.

Hovedregelen er at utvikling og test av IT-systemer skal skje med bruk av anonyme eller fiktive opplysninger. For testing basert på personopplysninger oppstiller bestemmelsen vilkår om at det må være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å realisere formålet med testen dersom det benyttes anonyme eller fiktive opplysninger.

Ved vurderingen av om bruk av anonyme eller fiktive opplysninger til testformål vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig må det primært vurderes om en kan oppnå tilstrekkelig kvalitet i testingen gjennom bruk av slike data. Det må for øvrig vurderes hvor tid- og ressurskrevende det vil være å lage anonyme eller fiktive testdatasett som har de nødvendige egenskapene, herunder volum, variasjon og kompleksitet mv.

#### § 5-12 annet ledd

##### **Lovtekst**

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd

Forskriftskompetansen er delegert til Skattedirektoratet. Adgangen til å gi forskrift om nærmere regler for behandling etter første ledd er så langt ikke benyttet.

# Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Dette kapitlet regulerer den skattepliktiges adgang til å få avklart skattemessige virkninger av planlagte disposisjoner. Ordningen går i korte trekk ut på at den skattepliktige kan be skattemyndighetene gi en skriftlig uttalelse om de skattemessige virkningene av planlagte disposisjoner. Gjennomføres den skiserte disposisjonen, vil skattemyndighetene i alle instanser være bundet til å foreta skattelekkingen i samsvar med uttalelsen dersom den skattepliktige krever det.

Formålet med ordningen er å gi de skattepliktige større forutsigbarhet for framtidige disposisjoner, og den skal være et supplement til skattemyndighetenes alminnelige veiledningsplikt. Skatteforvaltningsloven gir hjemmel til å avgi bindende forhåndsuttalelse på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven, det vil si formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, svalgardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, petroleumsskatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og finansskatt på lønn. Dokumentavgiften og trekkplikt etter skattebetalingsloven er ikke omfattet av skatteforvaltningsloven, slik at det ikke er adgang å gi bindende forhåndsuttalelser på disse områdene.

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 [§ 1-2 første ledd bokstav d](#), men klagen skal følge samme regler som klage på vedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Skatteklagenemndene og Skattedirektoratet 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 bindende forhåndsuttalelse 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 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.

(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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 6](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 12](#)

### Generelt

Bestemmelsen gir skattemyndighetene anledning til å gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven, se skatteforvaltningsloven § 1-1. Etter skatteforvaltningsloven kan det gis bindende forhåndsuttalelser som gjelder formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, svalgardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter, motorkjøretøyavgifter og finansskatt på lønn.

Ordningen er et supplement til myndighetenes alminnelige veiledningsplikt, og går i korte trekk ut på at den skattepliktige kan be skattemyndighetene om å gi en uttalelse om de skattemessige konsekvensene av planlagte transaksjoner. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte transaksjonen, vil skattemyndighetene 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 petroleumsskatteoven, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-1 første ledd.

På områdene formue- og inntektsskatt og merverdiavgift er det i hovedsak skattekontoret som avgir bindende forhåndsuttalelser. Klageorgan for uttalelser på disse områdene er Skatteklagenemnda. 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 rollen som klageinstans for klagesaker som ikke skal behandles i nemnd, kan Skattedirektoratet ikke avgi bindende forhåndsuttalelse som førsteinstans når anmodningen gjelder områdene merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Som førsteinstans skal direktoratet behandle henvendelser som gjelder kompliserte eller prinsipielle spørsmål, eller spørsmål av allmenn interesse. En uttalelse vil i utgangspunktet være av prinsipiell betydning når den gir veiledning på et juridisk tvilsomt område eller supplerer nåværende rettstilstand, for eksempel ved å avvike fra eller fastlegge skattemyndighetenes praksis, eller fastlegge rekkevidden av en bestemmelse. Også uttalelser som gjelder anvendelse av nye regler som kan gi grunnlag for flere løsninger, kan anses som prinsipielle. Det samme kan gjelde spørsmål om nye konsepter, eksempelvis kryptovaluta og ulike former delingsøkonomi. En uttalelse kan være av allmenn betydning når den berører et større antall skattepliktige, men dette må ses i sammenheng med dens eventuelle prinsipielle karakter. At en anmodning gjelder et komplisert spørsmål, vil ikke i seg selv medføre at Skattedirektoratet skal behandle den. Også i slike tilfeller må anmodningens prinsipielle karakter vurderes.

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 (fellesanmodning), jf. skatteforvalt-

ningsforskriften § 6-1-2 første ledd. Flere skattepliktige kan bare fremsette fellesanmodning som er knyttet til ett eller flere felles saksforhold.

Som skattepliktig i denne sammenheng regnes også:

- Både registrerte og uregistrerte avgiftspliktige.
- Den som søker avklart om vedkommende er eller vil bli skattepliktig til Norge, forutsatt at spørsmålet gjelder «norske skatteforhold», jf. begrensningene i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 fjerde ledd.
- Selskaper med deltakerfastsetting.
- Boligselskaper etter skatteloven § 7-3 og boligsameier etter eierseksjonsloven.
- Skattefrie institusjoner.
- Den som er berettiget til merverdiavgiftskompensasjon.
- Den som skal stifte et selskap mv. og selskap mv. under stiftelse.
- Utenlandske selskaper som vil bli/er skattepliktige til Norge. Eksempel: Et selskap som skal stiftes i Luxembourg kan ha behov for en vurdering av om det reelt anses etablert der, og derved faller inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, slik at det ikke er kildeskatteplikt til Norge på fremtidig utbytte herfra.

Trekkpliktige kan ikke be om uttalelse om trekkplikt etter skattebetalingsloven, siden dette faller utenfor skatteforvaltningslovens virkeområde etter § 1-1.

Ved bruk av fullmektig må det fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av.

#### **Mer om bruk av fullmektig**

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 og omfanget av fullmakten. Dette gjelder f.eks.

- barn som opptrer på vegne av foreldre,
- samboer som opptrer 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 styret, signaturberettiget eller daglig leder. Det å eie en større aksjepost gir ikke selskapsrettslig fullmakt til å opptre på vegne av selskapet. I selskap der deltakerne er skattesubjekt kan også en utpekt representant for deltakerne fremme anmodningen.

### **Formkrav til anmodningens innhold**

Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 lister opp hvilke formkrav som gjelder for en anmodning om bindende forhåndsuttalelse og hva den skal inneholde. Bestemmelsen regulerer også nærmere rammene for hvilke spørsmål og disposisjoner den skattepliktige kan be om en bindende forhåndsuttalelse om, se [Hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om](#). Bestemmelsen setter dermed også nærmere grenser for skattemyndighetenes kompetanse til å avgjøre bindende forhåndsuttalelser.

Anmodningen skal være skriftlig og fremsettes atskilt fra andre henvendelser.

Den skal inneholde opplysninger om navn, adresse og fødselsnummer eller 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 eierseksjonssameiere 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. Konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3 skal legges til grunn ved vurderingen av hvilket selskap som er skattepliktiges direkte morselskap eller det ultimate morselskapet. Opplysninger om selskapene og eierne skal gis selv om samtlige selskaper i et konsern er hjemmehørende i Norge.

I anmodningen kan det bare tas opp fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes, se [Hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om](#).

Det skal etter skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 sjettede ledd gjøres nøyaktig og tilstrekkelig rede for foreliggende og forutsatt faktum som kan ha betydning for forhåndsuttalelsen. I dette ligger at anmodningen ikke skal medføre tvil om hvilket faktum som skal legges til grunn. Faktumbeskrivelsen er avgjørende for hvilke forutsetninger som blir lagt til grunn i forhåndsuttalelsen og hvilken disposisjon eller hvilke disposisjoner skattemyndighetene har bundet seg til.

Det sentrale er at innsender gir nødvendige opplysninger slik at den skatte- eller avgiftsmessige virkningen kan fastslås. I praksis kan de skattemessige innvinnings- og oppofrelseskriteriene gi god veiledning.

Dersom skattepliktig benytter vedlegg, bør skattepliktige i anmodningen redegjøre for hva som er relevant faktum for forhåndsuttalelsen i vedleggene. Det er ikke tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret at en opplysning kan gjenfinnes i et vedlegg, dersom opplysningen ikke er omtalt i anmodningen. Relevant innhold eller regulering i vedlegg som ikke er omtalt nærmere i anmodningen, kan medføre at kravet til nøyaktig og tilstrekkelig redegjørelse av faktum ikke er oppfylt.

Kun det faktum som er gjengitt i den avgitte bindende forhåndsuttalelsen vil være del av det faktum som er bindende for skattemyndighetene. I forhåndsuttalelsen skal beskrivelsen av faktum være fullstendig og skattemyndighetene skal ikke vise til dokumentinnhold som ikke inntas i selve uttalelsen jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 tredje ledd. Relevant faktum bør derfor gjengis og omtales i anmodningen, fremfor eller i tillegg til bruk av vedlegg.

Skattemyndigheten kan ikke tas stilling til spørsmål basert på en forutsetning som fremstår som åpenbart uriktig. For eksempel blir det 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 uriktig, kan forutsetningen ikke legges til grunn.

Skattepliktige bør redegjøre for de rettsspørsmål anmodningen reiser og hvilken konklusjon den skattepliktige anser som riktig.

### ***Hva det kan gis bindende forhåndsuttalelse om***

#### *Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold*

At anmodningen må angå norske skatte- og avgiftsforhold medfører at skattemyndighetene blant annet ikke kan ta stilling til spørsmål om forståelse av utenlandsk rett, skatteavtale eller forhold som avhenger av andre myndigheters vurdering eller vedtak.

Anmodninger som skal avgjøres med grunnlag i en skatteavtale eller utenlandsk skatterett kan ikke behandles, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 fjerde ledd. I saker der innholdet i utenlandsk rett eller skatteavtale kan være av betydning for uttalelsen, må innsender gi en redegjørelse for innholdet i aktuell utenlandsk rett eller skatteavtale. Innsenders redegjørelse legges da til grunn uten nærmere vurdering, og det er innsender som har risikoen for at fremstillingen av utenlandsk rett er korrekt.

Skattemyndighetene kan etter omstendighetene avgi en bindende forhåndsuttalelse om anvendelse av norske regler på det aktuelle faktum.

Skattemyndighetene kan videre ikke ta stilling til spørsmål om 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». Skattemyndighetene 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 morselskap. 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.

#### *Skattemessige virkninger*

Skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd angir at skattemyndighetene kan avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene. Uttrykket skattemessige virkninger favner bredt, men må ses i sammenheng med at den bindende forhåndsuttalelsen må påberopes ved fastsettingen for å få virkning, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd. Eksempelvis vil en disposisjon som fører til skattemessig innvinning av inntekt og som fører til skatteplikt eller skattefritak på dette tidspunkt, være i kjernen av de skattemessige virkninger som skattemyndighetene avgir bindende forhåndsuttalelser om. En skattemessig virkning i form av endring eller etablering av skatteposisjon, vil på den annen side normalt falle utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelse, så lenge det ikke samtidig er planlagt en konkret disposisjon som utløser skatteposisjonen.

Skattemyndigheten kan ta stilling til om en konkret planlagt disposisjon medfører etablering, endring eller bortfall av en skatteposisjon, for eksempel et fremførbart underskudd, inngangsverdi på et formuesobjekt etc. Dette gjelder bare så langt spørsmålet ikke avhenger av bevisvurderinger og spørsmålet er knyttet til spesifikke og aktuelle fremtidige skatterettslige virkninger for den skattepliktiges fastsetting innenfor uttalelsens virkeperiode.

Alle spørsmål som medfører at skattemyndighetene forutsetningsvis må ta stilling til registreringsrett eller -plikt vil bli avvist. Skattemyndighetene kan dermed ikke ta stilling til følgende:

Spørsmål om registrering i Merverdiavgiftsregisteret med hensyn til spørsmål om en fremtidig aktivitet vil bli drevet i næring. Dette innebærer blant annet at anmodninger med spørsmål om en planlagt aktivitet vil bli ansett som næringsvirksomhet med betydning for beregning av merverdiavgift, vil bli avvist dersom den skattepliktige ikke allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Registrering etter særavgiftsforskriften §§ 5-1 og 5-2

Registrering som kredittkunde etter engangsavgiftsforskriften § 8-1

#### *Fremtidig rettsspørsmål*

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 femte ledd at anmodningen må gjelde et fremtidig rettsspørsmål. Dette vilkåret må vurderes i sammenheng med at det er de skatte- og avgiftsmessige virkningene av en ikke igangsatt disposisjon som kan tas opp i anmodningen, se [Konkret planlagt disposisjon](#). Allerede inntrufne hendelser som påvirker resultatet, vil ikke i seg selv medføre at rettsspørsmålet som skal besvares ikke er fremtidig, så lenge handlingen som utløser den skatterettslige virkningen ikke er igangsatt.

Et eksempel er spørsmål om prinsippene for fastsetting av inngangsverdi ved et planlagt salg av arvet bolig. Rettsspørsmålet vil være fremtidig, selv om det faktiske forhold som er avgjørende for vurderingen ikke er fremtidig.

Et annet eksempel er hva som utgjør innbetalt kapital på aksjer i forbindelse med en planlagt kapitalnedsettelse.

- Skattemyndighetene kan ikke ta stilling til spørsmål om en skattepliktig har drevet eller driver virksomhet i en bindende forhåndsuttalelse. De kan imidlertid ta stilling til om den skattepliktiges aktivitet ved eksempelvis fremtidig omdanning skatterettslig skal anses å være virksomhet. Vurderingen kan i slike tilfeller bygge på erfaringer fra omfanget av tidligere aktivitet.
- Skattemyndighetene kan ikke ta stilling til spørsmål om en institusjon idag er å anse som skattefri. I en anmodning kan det kun tas opp spørsmål om situasjonen på et fremtidig tidspunkt. For en eksisterende organisasjon kreves det i tillegg at det foreligger en ny disposisjon for at skattemyndighetene kan avgi en bindende forhåndsuttalelse. For eksempel en realitetsendring av vedtektene eller en konkret disposisjon i form av ny virksomhet eller aktivitet eller salg av eiendeler som er relevant for vurderingen.
- At alle eller de fleste faktiske forhold som påvirker resultatet av rettsanvendelsen allerede er inntruffet, kan likevel være en indikasjon på at det ikke gjelder et fremtidig rettsspørsmål.

#### *Konkret planlagt disposisjon*

I anmodningen kan det bare tas opp fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Det er kun rettsanvendelse på et konkret faktum som kan vurderes.

Kravet om en konkret planlagt disposisjon innebærer at hypotetiske problemstillinger ikke kan behandles. Det er dermed ikke mulig å be om en bindende forhåndsuttalelse om avklaring av skatterettslige spørsmål uten at dette er knyttet til en planlagt handling og heller ikke handlinger som fremstår som urealistiske. Det følger av kravet om planlagt disposisjon at skattemyndighetene ikke gir uttalelser om disposisjoner som fremstår som klart uaktuelle for dem som ber om uttalelsen.

Det er ikke mulig å anmode skattemyndighetene om å ta stilling til alternative planlagte fremgangsmåter i samme anmodning. Beskrivelse av fremgangsmåter som utelukker hverandre, er alternativt faktum. Et eksempel er at det oppgis at skattepliktige enten skal selge eller leie ut det samme kjøretøyet. Her kan skattemyndighetene avgi en bindende forhåndsuttalelse på enten salg eller utleie. Skattepliktige må da velge om det er salg eller utleie skattepliktige ønsker en bindende forhåndsuttalelse om. I ettertid kan likevel skattepliktige be om en ny bindende forhåndsuttalelse med et nytt alternativt faktum. Skattemyndighetene kan etter omstendighetene avvise en ny anmodning om bindende forhåndsuttalelse, dersom gjentatte anmodninger i stor grad bærer preg av skatteplanlegging.

En betinget utvidelse av faktum, er ikke et alternativt faktum. Dette gjelder i tilfeller der skattemyndighetenes svar på et spørsmål er avgjørende for om det er nødvendig å vurdere ytterligere spørsmål. I slike tilfeller kan også skattemyndighetenes svar på det første spørsmålet, være avgjørende for om skattepliktige vil foreta en ytterligere handling. For eksempel dersom en registrert virksomhet skal oppføre et bygg og spør om fradrag for oppføringskostnadene. Bare dersom virksomheten får fradrag, ønsker den avklart om den fri-

villig kan registreres etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd for utleie av bygg. Tilsvarende vil gjelde der skattemyndighetenes svar på et spørsmål, vil være avgjørende for valg mellom alternative etterfølgende handlingsalternativer. En beskrivelse av ulike alternativer for steg to i disposisjonsrekken, men hvor valget mellom alternativene entydig følger av skattemyndighetenes svar på det første spørsmålet, er ikke alternative fremgangsmåter.

Skatte- eller avgiftspliktige kan også fremsette subsidiære rettsspørsmål knyttet til samme faktum.

I kravet om at det skal foreligge en konkret planlagt disposisjon er det ikke et ubetinget vilkår at en kontraktspart er identifisert. Det er likevel et krav at den aktuelle disposisjonen tydelig kan identifiseres med faktum slik det er fremstilt i den avgitte bindende forhåndsuttalelsen, slik at uttalelsen kan påberopes ved fastsettingen. Ofte vil dette være tilfelle dersom skattepliktige planlegger å selge en bestemt angitt formuesgjenstand, for eksempel eiendom angitt med gårds- og bruksnummer, kjøretøy angitt med registreringsnummer eller en klart spesifisert aksjepost.

Kravet om en konkret planlagt disposisjon anses heller ikke å sette begrensninger for antall like disposisjoner som kan omfattes av en avgitt bindende forhåndsuttalelse. Det vil for eksempel være aktuelt i relasjon til generiske ytelser, varegrupper, aksjer, lån, strøm, incentivordninger og lignende. Det må imidlertid foreligge en ikke igangsatt disposisjon. I virkeperioden for den bindende forhåndsuttalelsen kan den påberopes for alle disposisjonene som er identiske med den som er beskrevet i uttalelsen. Et eksempel er selskap som selger strøm og planlegger å lansere en ny type strømvtales i markedet. Før markedsføring og salg av produktet er igangsatt, vil det å lansere produktet i markedet anses som en disposisjon. Etter at produktet er lansert i markedet, vil det kun være mulig å få en bindende forhåndsuttalelse på nærmere beskrevne planlagte salg av produktet. Dersom produktet er generisk, vil det også være krav om identifikasjon av kontraktspart for å identifisere den disposisjonen som forhåndsuttalelsen gjelder for. Et annet eksempel er et selskap som ber om en bindende forhåndsuttalelse for de skattemessige virkningene av et incentivprogram som selskapet skal forplikte seg til å tilby de ansatte, slik at de ansatte får rett til visse ytelser fra arbeidsgiver. Dersom selskapet ber om en bindende forhåndsuttalelse før incentivprogrammet tilbys de ansatte, kan selskapet få en bindende forhåndsuttalelse som gjelder alle ansatte som benytter seg av incentivprogrammet i uttalelsens virkeperiode.

#### *Før den igangsettes*

Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse knyttet til en disposisjon som allerede er gjennomført. Dette innebærer at en skattepliktig både må anmode om en bindende forhåndsuttalelse før disposisjon igangsettes og vente med å gjennomføre disposisjon inntil forhåndsuttalelsen er avgitt. Dette gjelder også ved klage på bindende forhåndsuttalelse, se § 6-2 første ledd. En disposisjon anses i denne sammenheng som senest igangsatt dersom den aktuelle prosessen ikke lenger kan reverseres med skatte- eller avgiftsmessig virkning. For eksempel vil en avtale om salg av bolig, medføre at disposisjonen om salg av bolig er igangsatt.

Inngåelse av en avtale som medfører at skattepliktig vil være rettslig forpliktet til å gjennomføre disposisjonen, medfører som hovedregel at disposisjonen anses igangsatt uavhengig av om avtalen i seg selv medfører at den aktuelle prosessen ikke lenger kan reverseres med skatte- eller avgiftsmessig virkning. Disposisjonen anses ikke som igangsatt dersom det er tatt forbehold om en positiv bindende forhåndsuttalelse i en inngått avtale.

En løpende ytelse kan medføre at adgangen til å få en bindende forhåndsuttalelse om den aktuelle disposisjonen er avskåret. Dersom skattepliktige har forpliktet seg avtalerettslig til å levere en ytelse som har skatterettslige konsekvenser, kan det ikke gis bindende forhåndsuttalelse for fremtidig ytelser så lenge den underliggende avtalen forplikter. Det er likevel mulig å be om en bindende forhåndsuttalelse om fremtidige disposisjoner av samme type og/eller med samme avtaleparter. For eksempel dersom A og B har inngått en avtale for ett år, kan skattemyndighetene ikke gi en bindende forhåndsuttalelse for denne perioden, men partene kan be om en bindende forhåndsuttalelse for det samme forholdet i en etterfølgende periode før det inngås endelig avtale for denne perioden.

Et annet eksempel er spørsmål om det foreligger skattemessig kontinuitet eller diskontinuitet ved et tidligere erverv etter skatteloven § 9-7. Dette kan behandles, dersom spørsmålet har betydning for den skattemessige virkningen av en fremtidig disposisjon. Dette gjelder for eksempel ved et planlagt salg av bolig som tidligere har blitt overtatt som arv, se også [Fremtidig rettsspørsmål](#).

Skattemyndighetene kan ikke gi bindende forhåndsuttalelse som tar opp spørsmål om et selskap har fradragrett for inngående merverdiavgift tilknyttet anskaffelser som selskapet allerede har foretatt.

Disposisjoner som ikke medfører en rettslig endring eller ny avgiftsmessig konsekvens, vil også bli ansett for å være igangsatt. Et eksempel er en strømleverandør som ønsker å utvide eksisterende virksomhet ved å levere allerede eksisterende strømtjenester i større omfang. Dette vil ikke være en ny disposisjon i avgiftsmessig forstand, men del av den igangværende virksomheten. Dersom en strømleverandør derimot planlegger å begynne med levering av strøm til kjøpere i utlandet, kan dette være tilstrekkelig endring av de faktiske forhold til at disposisjonen ikke anses igangsatt. Ved skattemessige virksomhetsvurderinger hvor det på tidspunktet for anmodningen er klart at aktiviteten ikke utgjør virksomhet, anses en planlagt fremtidig økning av aktiviteten i utgangspunktet ikke som en igangsatt disposisjon. Et eksempel er der skattepliktige leier ut en leilighet og ønsker vurdert om utleie av ytterligere fire leiligheter utgjør virksomhet.

Dersom det reises spørsmål knyttet til en sammenhengende disposisjonsrekke, kan det bare gis en bindende forhåndsuttalelse dersom disposisjonen(e) som er avgjørende for spørsmålet ikke er gjennomført og det ikke foreligger forpliktelser til å gjennomføre de resterende disposisjonene. Det kan for eksempel stilles spørsmål om fisjon og påfølgende aksjesalg skal anses som omgåelse etter skatteloven § 13-2, selv om fisjonen er gjennomført, men aksjesalgavtale ikke er inngått og slikt salg er avgjørende for spørsmålet som stilles.

Skattemyndigheten kan i utgangspunktet ta stilling til spørsmål om klassifisering, for eksempel om en planlagt disposisjon anses som gave eller realisa-

sjon, om en disposisjon medfører at skattepliktig eier eller leier et formuesobjekt eller om en planlagt disposisjon medfører at inntekt skal klassifiseres som virksomhets- eller kapitalinntekt. Dette forutsetter at klassifiseringsspørsmålet er knyttet til planlagte og aktuelle fremtidige skattemessige virkninger for den skattepliktige som følge av ikke igangsatte disposisjoner.

I praksis har det blitt akseptert at fusjoner og fisjoner der endelig melding etter aksjeloven § 13-16, jf. § 14-8, eller allmennaksjeloven § 13-7, jf. § 14-8, ikke er sendt Foretaksregisteret, ikke er en igangsatt disposisjon.

*Bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen*

Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen kan ikke tas opp.

Dersom skattepliktiges behov for avklaring gjelder usikkerhet knyttet til faktiske forhold (bevisvurderinger), enten dette gjelder at skattepliktige er usikker på hva som faktisk har skjedd eller usikkerheten er knyttet til hvordan skattemyndighetene vil vurdere et allerede inntruffet faktum, kan dette ikke tas opp i en bindende forhåndsuttalelse. Dette er i samsvar med at skattemyndighetene uten nærmere vurdering kun legger det presenterte faktum til grunn for rettsanvendelsen. Skattepliktige har risikoen for at faktum er korrekt.

Skattepliktige kan ikke få en bindende forhåndsuttalelse på blant annet hvor mye en vedkommende skal betale i skatt eller avgift i kroner, konkret verdsetting av formuesgjenstander eller konkret inngangsverdi. Alle slike spørsmål anses som spørsmål om verdsetting. Skattemyndighetene kan imidlertid ta stilling til de skatterettslige prinsippene som ligger bak fastsettingen av inngangsverdi, slik som spørsmål om skattemessige kontinuitet eller diskontinuitet kommer til anvendelse, se eksempelvis [BFU 06/22](#), så lenge spørsmålet ellers relaterer seg til de skatte- eller avgiftsmessige virkningene av en planlagt disposisjon.

Eksempler på spørsmål det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelse om:

- Hva som utgjør antatt bruk av en fellesanskaffelse ved beregning av fradragssnøkler for merverdiavgift.
- Skattemyndighetene kan ta stilling til om det skal betales avgift, men ikke hvor mye som skal betales. Dette likestilles med verdsettelse på særavgifts- og merverdiavgiftsområdet.
- Hva som er riktig beregningsgrunnlag etter merverdiavgiftsloven kapittel 4.
- Konkret verdsetting av eiendeler, for eksempel nominell fastsetting av inngangsverdi på formuesgjenstander.
- Spørsmål om de økonomiske prinsippene som legges til grunn ved verdsetting eller om det foreligger underpris. Skattemyndigheten kan imidlertid uttale at andelshaver eller aksjonær skal benytte sin individuelle inngangsverdi, uten å ta stilling til hvilke elementer som inngår i inngangsverdien.
- Spørsmål om bevisvurdering når det foreligger motstridende faktum i saken. For eksempel spørsmål om det dreier seg om salg av eiendom eller aksjer. Den skattepliktige må gi et entydig faktum, herunder ta stilling til om det dreier seg om salg av eiendom eller aksjer, samt oppgi opplysninger som er i overensstemmelse med påstanden.

- Skjønnsutøvelse. Skattemyndighetene kan for eksempel tas stilling til om skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse, men ikke skjønnets størrelse.
- Saker som omhandler begrepet «naturlig arrondert tomt» som inngår i vurderingen av skatteloven § 9-3 andre til fjerde ledd er ikke egnet for en bindende forhåndsuttalelse, da vurderingene er skjønsmessige og ofte krever lokalkunnskap.

#### *Vesentlig betydning*

Det må vurderes konkret om et spørsmål har «vesentlig» betydning for skattepliktige. Det stilles ikke strenge krav til «vesentlighet», da det er vanskelig for skattemyndighetene å ha en formening om hva som er vesentlig for skattepliktige. 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 det foreligger privat- eller offentligrettslige forpliktelser til å gjennomføre en disposisjon, kan dette medføre at det ikke anses som vesentlig for skattepliktige å avklare de skattemessige virkningene av disposisjonen.

#### *Saksbehandlingstid*

Forhåndsuttalelser fra skattekontoret og Oljeskattekontoret skal avgis så raskt som mulig og bør normalt foreligge innen fire uker, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 første ledd. I enkelte saker kan saksbehandlingstiden overstige fire uker. Eksempler på dette er at anmodningen omhandler mange og/eller kompliserte spørsmål, eller at anmodningen fremsettes i eller rett i forkant av perioder hvor det vanligvis avvikles ferie. 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.

Forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet bør avgis innen tre måneder, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-6 første ledd. Dette betyr at anmodninger som inneholder spørsmål som anses å være kompliserte, prinsipielle eller av allmenn interesse må fremsettes 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.

Et utkast til bindende forhåndsuttalelse er ikke et saksdokument, se § 5-4 [Partsinnsyn i saksdokumenter](#). Skattemyndighetene gir normalt ikke innsyn i utkast til bindende forhåndsuttalelse. Unntak kan være hvor skattemyndighetene vurderer at innsyn er nødvendig for å avklare at korrekte forutsetninger om faktiske forhold er lagt til grunn. Ved innsyn vil fristen for saksbehandlingstiden først starte å løpe fra det tidspunkt skattepliktige gir tilbakemelding etter innsyn eller når fristen skattemyndighetene har satt for å gi tilbakemelding utløper i tilfeller skattepliktige ikke gir tilbakemelding.



**Avvisning (beslutning om ikke å avgi BFU)**

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 **Gebyr**. 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 av anmodning om bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages, se også § 6-2 **første ledd**. At saken er avvist, hindrer likevel ikke at skattekontoret senere kan behandle en anmodning 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 og feilen ikke er rettet innen den frist som er fastsatt etter skatteforvaltningsloven § 5-1 fjerde ledd. 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 skattespørsmål som anmodningen involverer, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 tredje ledd. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 tredje ledd 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 fjerde ledd. En anmodning kan avvises dersom den bærer preg av å være ren skatteplanlegging. Skattemyndighetene behandler normalt spørsmål om omgåelse etter skatteloven § 13-2. I tilfeller transaksjonen ikke har noe innhold utover det å spare skatt, kan skattemyndighetene avvise saken. Videre kan en del spørsmål være uegnet for avklaring ved bindende forhåndsuttalelse, blant annet fordi momentene i vurderingen forutsetter skjønsmessige vurderinger som man ikke har grunnlag for å ta. Eksempel på dette er spørsmål om hva som kan være en naturlig arrondert tomt, fordi dette krever lokalkunnskap.

**Spesielt for særavgifter og motorkjøretøyavgifter**

Når det gjelder særavgifter kan skattemyndighetene 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 skjønsmessige 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 innebærer dette at skattemyndighetene i utgangspunktet ikke kan gi bindende forhåndsuttalelser om avgiftsplikten for varer der avgiftsomfanget avhenger av klassifisering etter tolltariffen. Dette fordi tolltariffen håndteres av Tolletaten.

På særavgiftsområdet kan bindende forhåndsuttalelse likevel gis dersom den som anmoder om en bindende forhåndsuttalelse samtidig sender med dokumentasjon på andre myndigheters vurderinger i form av for eksempel en bindende klassifiseringsuttalelse (en BKU) eller dokumentasjon på næringskode.

Skattemyndighetene kan ikke gi bindende forhåndsuttalelse om registrering etter særavgiftsforskriften §§ 5-1 og 5-2, eller etter engangsavgiftsforskriften § 8-1.

### ***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 annet ledd. Myndighet til å vurdere og publisere egne bindende forhåndsuttalelser er delegert til divisjon brukerdialog og divisjon innsats.

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 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.

### ***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 uttalelser 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.

#### **Påberope BFU - 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.

#### **Påberope BFU - særavgifter**

For særavgiftsområdet vil en påberopelse av en bindende forhåndsuttalelse for registrerte særavgiftspliktige finne sted 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.

#### **Påberope BFU - 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, bør skattepliktige vurdere å gi tilstrekkelige opplysninger om dette i skattemeldingen.

Alle instanser, herunder klageinstansen, er bundet av forhåndsuttalelsen når førsteinstansen var det. Dersom det gjennomføres reguleringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene likevel foran det som var bestemt i uttalelsen. Skattemyndighetene 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 skattemyndighetene overfor andre skattepliktige enn den som har anmodet om uttalelsen.

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 2023 og disposisjonen gjennomføres i november 2026 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 2023 og fikk en bindende forhåndsuttalelse om skattefrihet samme år, gjelder den bare til utgangen av 2028.

#### ***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 skattefastsettingen. Skattefastsetting 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 6](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 12](#)

### Generelt

Det er klageadgang på bindende forhåndsuttalelser, med unntak av forhåndsuttalelser som er gitt etter § 6-1 annet ledd. Det kreves ikke nytt gebyr for klagebehandlingen. Klage over bindende forhåndsuttalelse skal følge de samme regler som klage over vedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Det er ikke anledning til å klage over beslutningen om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse 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 i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. § 6-2.

Det er ikke klageadgang på uttalelser gitt av Oljeskattekontoret etter § 6-1 annet ledd.

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke endres uten klage, uavhengig av om den er gitt i medhold av § 6-1 første eller annet ledd.

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. Det er derfor ulike regler ved avslag på *anmodning* om bindende forhåndsuttalelse og avvisning av *klage* over avgitt bindende forhåndsuttalelse, se siste avsnitt under "Klagefrist og klagebehandling" nedenfor.

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.

**Klagefristen** er seks uker, se § 13-4 første 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 for-

håndsuttalelser kan påklages etter de alminnelige klagereglene for enkeltvedtak om skattefastsetting i [Kapittel 13 Klage](#). Endring av bindende forhåndsuttalelse etter klage gir imidlertid ikke rett til dekning av sakskostnader, se [§ 5-9 første ledd](#)

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
- Skatteklagenemnda når det gjelder formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, Jan Mayen-skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og artistskatt
- Klagenemnda for petroleumsskatt når det gjelder bindende forhåndsuttalelser gitt av Oljeskattekontoret.

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 det på tidspunktet for klage og frem til klagesaken er ferdigbehandlet fortsatt må dreie seg om en fremtidig disposisjon. Dette innebærer at skattepliktige må vente med å gjennomføre disposisjon fram til klagebehandlingen er avsluttet.

Det er den samme planlagte disposisjonen som er beskrevet i anmodningen om bindende forhåndsuttalelse som kan være gjenstand for klage. I klagen kan ikke beskrivelsen av den planlagte disposisjonen endres, slik at det i realiteten er en ny anmodning om bindende forhåndsuttalelse som fremsettes. En vurdering av en ny faktiske disposisjon, vil blant annet kreve at det betales nytt gebyr. Klageinstansen kan dermed ikke ta hensyn til nye omstendigheter ved behandling av klage på bindende forhåndsuttalelse, jf. skatteforvaltningsloven § 13-7 annet ledd. Det kan foretas mindre presiseringer som ikke medfører at det reelt er en ny disposisjon som beskrives. [Se avgjørelse fra Skatteklagenemnda SKNS1-2022-66](#).

Dersom det er fremsatt en fellesanmodning og betalt flere gebyr, kan klagen begrenses til enkelte saksforhold eller skattepliktige.

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](#). Avvisning av klage er definert som enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven [§ 1-2 første ledd bokstav d](#), og det er derfor klageadgang på avgjørelsen.

## § 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.

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.

[L17.12.1982 nr. 86 Lov om rettsgebyr](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 6-3](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 12](#)

Bestemmelsen gir skattemyndigheten hjemmel til å kreve gebyr for bindende forhåndsuttalelser avgitt med hjemmel i § 6-1 første ledd. Det skal ikke betales gebyr for bindende forhåndsuttalelser om gasspris etter § 6-1 annet ledd eller ved klage over bindende forhåndsuttalelse.

### Beregning av gebyr

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.

Nærmere opplysninger om betaling av gebyr er gitt på Skatteetaten nettsider: [Søk om bindende forhåndsuttalelse – Skatteetaten](#).

Størrelsen på gebyret skal gjenspeile den skattepliktiges formodentlige betalingsevne, og varierer derfor etter hvem som framsetter anmodningen. Den skattepliktige skal selv opplyse i anmodningen om han er næringsdrivende, lønnsinntaker 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 lønnsinntakere og pensjonister som stiller samme spørsmål skal betale et halvt rettsgebyr. Spør en pensjonist eller lønnsinntaker 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. For fellesregistrerte selskaper betales ett gebyr for hvert selskap som anmodningen gjelder.

I utgangpunktet er fellesanmodning om flere skisserte, fremtidige enkelt-disposisjoner, 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 omgåelse etter sktl. § 13-2 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 én 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 legges 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.

### **Bortfall av gebyr**

I de tilfeller en anmodning avvises, skal gebyr tilbakebetales, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1 fjerde ledd. 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.

## § 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 Opplysningsplikt for tredjeparter

Kapittel 7 regulerer tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene. 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. Opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften kapittel 7. For oppfyllelse av opplysningsplikten er det gitt veiledning på [skatteetaten.no](https://www.skatteetaten.no).

Dersom opplysningsplikten ikke overholdes kan skattemyndighetene anvende reaksjoner etter [Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff](#). For å sikre at skattemyndighetene får inn korrekte opplysninger, kan det gjennomføres kontroll 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 Almennelige 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. 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, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avlønningssbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
- c) tips 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) 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
- f) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
- g) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
- h) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
- i) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
- j) 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) Dersom en arbeidstaker i et tjenesteforhold mottar ytelse som nevnt i første ledd fra andre enn den som har arbeidstakeren i sin tjeneste, påhviler plikten til å gi opplysninger etter bestemmelsen her likevel den som har arbeidstakeren i sin tjeneste.

(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.

[L22.06.2012 nr. 43 Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. \(a-opplysningsloven\)](#)  
[Skatteforvaltningsforskriften kap. 7](#)

[A-opplysningsforskriften](#)

[Prop. 1 LS \(2017-2018\) kapittel 18](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) kapittel 13](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 2](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 5](#)

### Generelt

Skatteforvaltningsforskriften § 7-2 mv. gir utfyllende regler om opplysningspliktens utstrekning. Hvordan opplysningene skal gis og fristen for levering av opplysningene reguleres i a-opplysningsloven og a-opplysningsforskriften.

| Se nærmere om [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#) i § 8-6. På [skatteetaten.no](#)  
| er det gitt nærmere veiledning om levering av a-meldingen.

Opplysninger om provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann, honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk, samt vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid rapporteres ikke a-ordningen. Bestemmelser om plikt til å rapportere denne type opplysninger finnes i [§ 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart](#).

### § 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 avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren
- c) Tips 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) 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
- f) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
- g) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
- h) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
- i) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
- j) 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 mottakeren 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 innretning angitt i [§ 7-11 første ledd](#). Når det gjelder hvem som skal sørge for å oppfylle opplysningsplikten etter [§ 7-2 første ledd](#) bokstav f og g, fremgår dette av [§ 7-11 annet ledd](#).

Hvilke typer godtgjørelser som omfattes av opplysningsplikten er opplistet i skatteforvaltningsloven [§ 7-2 første ledd](#). Opplysningspliktens utstrekning etter [§ 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 naturallytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-1](#). Dersom beløpsgrensen overskrides, skal hele beløpet rapporteres. 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 rapporteres.

#### *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 rapportering, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-1](#). Er det utbetalt lønn som overstiger kr 6 000 skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse rapporteres. Dersom beløpsgrensen overskrides, skal hele beløpet rapporteres.

Begrensningen på kr 6 000 gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritaksbehandlede bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapsbehandlet bolig som utbetaleren selv benytter, eller leid bolig som utbetaleren bruker som egen bolig/fritidsbolig. Arbeidet må angå hjemmet som sådan, herunder innbo eller private kjøretøy. Typiske arbeidsoppgaver som omfattes av rapporteringsfritaket kan være omsorg av husstandens personer eller dyr, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller repara-

sjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Videre omfattes hundelufting, leksehjelp i eget hjem eller fritidsbolig, flytting eller levering av møbler til og fra eller mellom egne hjem, samt bistand i forbindelse med selskaper eller feiringer i hjemmet. 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. Kurs for personer som i hovedsak ikke omfattes av husstanden, f.eks. bakekurs eller dansekurs, vil heller ikke omfattes av rapporteringsfritaket. Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen, eller i geografisk nærhet til hjemmet. 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 husstandsmedlemmene 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. Dersom beløpsgrensen overskrides, 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. Dersom grensen overskrides skal hele beløpet rapporteres.

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, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 femte ledd. Dersom grensen overskrides, skal hele beløpet rapporteres.

#### *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 sjettede 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 rapporteres, 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 rapporteres 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 rapporteres i a-melding, se skatteforvaltningsloven § 7-2 første bokstav b.

**Tips**

Skatteforvaltningsloven § 7-2 bokstav c ble endret med virkning fra inntektsåret 2019. Endringen innebærer at arbeidsgiver har plikt til å rapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av tips som tilfaller de ansatte. Plikten gjelder uavhengig av om den ansatte mottar tipsen direkte fra en kunde eller etter en form for fordeling. Dette ble gjennomført for å oppheve særregelen for prosentlønnen serveringspersonale i skattebetalingsforskriften. Rapporteringen skal gjøres gjennom a-ordningen.

**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 lønsrapportering (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 rapportere 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, kontrollkomité 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 rapporteres. Det kreves ikke oppgave over lønnsutbetalinger til personer som imidlertid 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 bokstav 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 artist-skatteloven, 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 inntektsår 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 allmenntilgjengelige organisasjoner eller institusjoner*

Utbetalinger som gjelder

- privat pass av barn i barnets hjem (utbetalinger som gjelder pass av barn i dagmammans hjem skal rapporteres i ordinær a-melding)
- lønnsarbeid i hjemmet
- utbetalinger fra veldedige eller allmenntilgjengelige organisasjoner eller institusjoner

skal rapporteres. For denne type utbetalinger skal den opplysningspliktige bruke forenklet a-melding.

Se nærmere om a-ordningen i [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#). Beløpsbegrensninger for opplysningsplikten finnes i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

*Arbeidsoppdrag for veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon*

Utbetaling som gjelder arbeidsgodtgjørelse fra veldedige eller allmenntilgjengelige organisasjoner skal rapporteres 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 rapporteres, 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 rapporteres. 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 rapporteres, 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. Rapporteringsplikten gjelder også der bonuspengene opptjenes på en bonuskonto på den reisendes hånd.

#### *Fri bil*

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal rapporteres, se § 7-2 første ledd bokstav a.

#### *Fri bolig*

Fordel ved fri bolig i arbeidsforhold skal rapporteres, se § 7-2 første ledd bokstav a. Fri bolig i utlandet rapporteres.

#### *Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet*

Trekkfri godtgjørelse for kost og/eller losji (natt tillegg) ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, rapporteres samlet. Det skal oppgis kostgodtgjørelse og eventuelt det antall døgn det er utbetalt kostgodtgjørelse for.

#### *Gruppelivsforsikring*

Arbeidsgivers betaling av premie for gruppelivsforsikring skal rapporteres. Administrasjonskostnader som forsikringsselskapet belaster arbeidsgiver regnes som premie.

#### *Livrenter i arbeidsforhold (kollektive livrenter)*

Utbetalinger fra kollektive livrenter i arbeidsforhold skal rapporteres, jf. § 7-2 første ledd bokstav b, samt arbeidsgivers dekning av premie til livrenter i arbeidsforhold. Ifølge Finansdepartementets uttalelse av 17. desember 2009 skal arbeidsgivers kostnader til kollektiv livrenteforsikring ikke regnes som premie etter sktl. § 5-12 sjette ledd.

#### *Rimelige lån i arbeidsforhold*

Rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold er opplysningspliktig og skal rapporteres.

Lønnsopplysningsplikten påhviler arbeidsgiver for det arbeidsforhold som har foranlediget fordelene selv om lånet skulle være ytet av en annen.

#### *Yrkesskedeforsikringspremie*

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskedeforsikring skal ikke rapporteres. Arbeidsgivers dekning av eventuell tilleggspremie for merytelser skal rapporteres.

#### *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 rapportert.

### **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 rapporteres, se § 7-2 første ledd bokstav a.

Skattefri etterlønn skal rapporteres.

#### *Føderåd i jord- og skogbruk*

Føderådsytelser i jord- og skogbruk skal rapporteres, se § 7-2 første ledd bokstav b.

#### *Utbetalinger til idrettsutøvere mv*

Bedrifter, sponsorer mv. skal rapportere beløp som innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fond for idrettsutøvere.

Fond for idrettsutøvere skal rapportere utbetalinger mv. som foretas til den enkelte idrettsutøver. Fondet må også rapportere utbetalinger til kontoinnehavers arving(er). Utbetalinger til arving(er) anses ikke som skattepliktig inntekt.

### **§ 7-2 annet ledd**

#### **Lovtekst**

Dersom en arbeidstaker i et tjenesteforhold mottar ytelse som nevnt i første ledd fra andre enn den som har arbeidstakeren i sin tjeneste, påhviler plikten til å gi opplysninger etter bestemmelsen her likevel den som har arbeidstakeren i sin tjeneste.

Bestemmelsen gjelder rapporteringsplikt m.m. for ytelser de ansatte får i arbeidsforholdet gjennom tredjeparter. Reglene reguleres gjennom skattebetalingsloven § 5-4 og skatteforvaltningsloven § 7-2. Skattebetalingsloven bruker begrepet arbeidsgiver i en noe videre betydning enn den allmenne arbeidsrettslige tolkningen av ordet, slik at det skal mindre til for å bli regnet som arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Begrepet arbeidsgiver er derfor ikke benyttet i lovteksten. Arbeidsgiver har plikt til å gi opplysninger etter § 7-2 annet ledd.

Bestemmelsen er begrunnet med at skattepliktige ytelser som er opptjent i arbeidsforhold så langt som mulig skal rapporteres til skattemyndighetene av andre enn den ansatte selv. Ytelser som er skattepliktige fordi de er mottatt som følge av et arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10, blir regnet som ytet fra arbeidsgiveren.

Arbeidsgiveren skal ikke ha arbeidsgiverpliktene dersom det foreligger en arbeidsavtale mellom arbeidstakeren og en annen tredjepart som gir ytelser til arbeidstakeren. Når en ansatt tar imot ytelser fra arbeidsgiverens forretningspartnere eller andre tredjeparter, vil det avgjørende være om ytelsen blir tatt imot av arbeidstakeren på grunn av stillingen hos arbeidsgiveren. Hvis en



tredjepart skal komme i arbeidsgiveransvar, må det foreligge en selvstendig avtale mellom tredjepart og arbeidstakeren om det arbeidet/oppdraget som skal utføres for tredjeparten.

## § 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 opplysningsplikts innhold er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-9 første ledd bokstav d, e og f, se utdrag nedenfor.

### Utdrag skatteforvaltningsforskriften § 7-2-9 Opplysningsplikts innhold

(1) Det skal gis opplysninger om

- d) trekk ved utbetaling av trygdepemier, premier til pensjonsordninger og fradragsberettiget fagforeningskontingent, samt bidrag etter pålegg fra bidragsfogden
- e) særskilt fradrag for sjøfolk
- f) 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. 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.

- (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 og avtaler om individuell sparing til pensjon
  - 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. Tilsvarende gjelder for utbetalinger av uføreytelser knyttet til avtaler om individuell sparing til pensjon. Departementet kan gi forskrift om opplysningsplikt ved formidling av bestemte betalinger, og om at opplysnings-

pliktige 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.

[L10.04.2015 nr. 17 Lov om finansforetak og finanskonsern \(finansforetaksloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-3](#)

[Prop. 1 LS \(2017-2018\) kapittel 16](#)

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) kapittel 14](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### Generelt

Skatteforvaltningsloven § 7-3 regulerer hvilke finansforetak som skal gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer, og hvilke opplysninger de skal gi.

Bestemmelsen har inkorporert opplysningsplikten som følger av at Norge har inngått avtaler med andre land om automatisk utveksling av opplysninger om finansielle konti. (Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og gjennomføring av regelverket «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA) og OECDs internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, «the Common Reporting Standard» (CRS)). Formålet med slik utveksling er å sikre riktig beskatning av konti skattyter har utenfor sitt hjemland. Avtalene medfører at norske opplysningspliktige må fastslå hvor kontohavere og reelle rettighetshavere er skattemessig bosatt/hjemmehørende og gi kontoopplysningene til Skatteetaten. Skatteetaten sender kontoopplysningene til skattemyndighetene i kontohavers/reell rettighetshavers hjemland.

Skatteforvaltningsforskriften har utdypende bestemmelser om opplysningsplikten. 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 opplysningspliktens innhold og definisjoner av begrepene i skatteforvaltningsforskriften § 7-3. I kapittel B er opplysningspliktens 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. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skattestaten.no](http://skattestaten.no).

### § 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 rapporterer sparebeløpet til Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-3-4. Det rapporterte 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 skatleggingsperioden. Det er opp til det enkelte skattekontor å ta stilling til hvorvidt uttaket kan godkjennes som boliguttak.

Spareinstitusjoner i annen EØS-stat rapporterer ikke automatisk til Skatteinspektoratet. 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 og avtaler om individuell sparing til pensjon
- 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. Tilsvarende gjelder for utbetalinger av uføreytelser knyttet til avtaler om individuell sparing til pensjon. 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 kontoehaver, disponent, investor, forsikringstaker, forsikrede og mottaker av utbetalinger og reelle rettighetshaver. Opplysningspliktige skal identifisere kontoehavere 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.

### § 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, bestemmer fjerde ledd at pliktene likevel gjelder 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 den skattepliktiges 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 opplysningspliktige 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 selskap med deltakerfastsettning, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattepliktig. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 7](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

[Prop. 1 LS \(2015-2016\) kapittel 18](#)

Bestemmelsen pålegger selskaper og sammenslutninger plikt til å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattepliktig. Dette er en videreføring av ligningsloven § 5-4 slik den ble etter endringen ved lov av 18. desember 2015 nr. 112, se Prop. 1 LS (2015-2016).

Skattedirektoratet har bestemt at selskapene foreløpig ikke skal gi slike opplysninger ukrevd til skattemyndighetene.

Det er ikke gitt forskrift til denne bestemmelsen.

## § 7-5 Kjøp, salg, formidling, 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.

(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 Markedstutjevningfond 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 skiftappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.

(8) Den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester, utleie av kapitalobjekter som bil, fast eiendom mv. og tjenester i tilknytning til slik utleie, hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva formidlingen gjelder og det som er betalt.

(9) For den som formidler utleie av fast eiendom, gjelder opplysningsplikten etter åttende ledd også når formidlingen ikke skjer gjennom en digital formidlingstjeneste. Den som på vegne av utleier inngår kontrakt om utleie av fast eiendom hvor betaling for tjenesten er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva kontraktsinngåelsen gjelder og det som er betalt.

(10) Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 7](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 19](#)

### 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 § 5-5. Veiledning om opplysningsplikten ligger på [skatteeta-ten.no](#).



**§ 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.

***Leietakers opplysningsplikt***

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.

**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.

**§ 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.

***Allmenningers opplysningsplikt***

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.

***Opplysningsplikt for Norsk pasientskadeerstatning mv.***

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**

§ 7-5-6 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.

§ 7-5-7 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.

§ 7-5-8 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.

§ 7-5-9 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.

***Opplysningsplikt for Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond***

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 tiende 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.

***Opplysningsplikt for næringsdrivende – kjøp og salg av landbruksprodukter***

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 tiende ledd](#). Opplysningsplikten er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel C. Det er gitt veiledning om opplysningsplikten på [skattestaten.no](http://skattestaten.no).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel C Opplysninger om omsetning av jord- og husdyrprodukter o.l. fra produsent**

§ 7-5-10 Hvem som har opplysningsplikt

Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe og omsette levende dyr, slakt (herunder fjørfeslakt), hud eller skinn, ull, pelsskinn, melk, egg, poteter, korn, frø, erter, frukt, bær, grønnsaker og tømmer, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

§ 7-5-11 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) produsentens fødselsnummer eller organisasjonsnummer, navn og adresse.
- b) antall enheter, vekt, og samlet netto verdi av omsetningen inkludert eventuelle tilskudd som utbetales i forbindelse med salgsgjøgjøret. 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.
- c) organisasjonsnummer eller fødselsnummer, navn og adresse for den som gir opplysningene.

§ 7-5-12 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis innen 1. februar året etter skattleggingsperioden. Skattedirektoratet kan bestemme en senere frist.

§ 7-5 sjette ledd

**Lovtekst**

Godkjent salgsgorganisasjon for fisk, jf. fiskesalslagslova § 8, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsgorganisasjonen.

***Opplysningsplikt for godkjent salgsgorganisasjon for fisk***

Godkjent salgsgorganisasjon for fisk skal ukrevet gi opplysninger til skattemyndighetene om all omsetning av råfisk som i første hånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsgorganisasjonen. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se [§ 7-5 tiende ledd](#). Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel D regulerer opplysningsplikten nærmere.

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel D Opplysninger om omsetning av råfisk**

§ 7-5-13 Hvem som har opplysningsplikt

Godkjent salgsgorganisasjon for fisk skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsgorganisasjonen.

§ 7-5-14 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 skattleggingsperioden.
2. Ved landing i utlandet skal omsetningen i skattleggingsperioden 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 skattleggingsperioden, skal gis for det år omsetning skjer.
4. Føringsstilskudd 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 salgsgjøgjø mv. til fisker eller rederi oppgis som egen omsetningstype og innberettes for den skattleggingsperiode beløpet utbetales.

§ 7-5-15 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 føringsstilskudd og andre tilskudd knyttet til omsetningen
- e) etterbetaling av salgsoppgjør mv. til fisker eller rederi,
- f) landkode for omsetning og eventuelt tilskudd dersom fisken er landet i utlandet.

§ 7-5-16 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis innen 1. februar året etter skattleggingsperioden.

§ 7-5-17 Utfyllende bestemmelser

Skattedirektoratet kan gi nærmere regler om utfylling av § 7-5-10 til § 7-5-13.

## § 7-5 syvende ledd

### Lovtekst

Formidler av drosjetjenester og driftsansvarlig for kontrollutrustning skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilknyttet virksomheten eller kontrollutrustningen. Drosjesentral skal gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilsluttet sentralen.

### ***Opplysningsplikt for formidlere av drosjetjenester***

Formidlere av drosjetjenester skal ukrevd gi opplysninger fra skiftlappen for løyvehavere som er tilknyttet virksomheten. Opplysningsplikten gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv, se [§ 7-5 tiende ledd](#). Nærmere regler om formidlers opplysningsplikt er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel E.

Det er ikke gitt forskrift om driftsansvarliges opplysningsplikt.

Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

### **Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel E Opplysninger fra drosjesentraler**

#### § 7-5-18 Hvem som har opplysningsplikt

Formidler av drosjetjenester skal gi opplysninger etter reglene i § 7-5-18 til § 7-5-21 om tilknyttede løyvehavere som nevnt i yrkestransportloven § 9 første ledd.

#### § 7-5-19 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding som nevnt i § 7-5-21 for hvert løyve som, i hele eller deler av skattleggingsperioden det leveres opplysninger for, har vært tilknyttet formidleren.

#### § 7-5-20 Skifte av løyvehaver

Dersom løyvet har skiftet løyvehaver i skattleggingsperioden, skal opplysninger som nevnt i § 7-5-21 spesifiseres både på overdragende og overtakende løyvehaver, slik at meldingen viser kjøring i tidsrommet den aktuelle løyvehaveren hadde løyvet i skattleggingsperioden.

## § 7-5-21 Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) organisasjonsnummer og navn på den som gir opplysningene
- b) løyvehavens organisasjonsnummer og navn
- c) løyvenummer
- d) akkumulerte tall fra skiftlappene, jf. bokføringsforskriften § 8-2-3, for tidsrommet fra
  1. januar til 31. desember i skatleggingsperioden for
    1. kontantomsetning eksklusiv merverdiavgift
    2. kredittomsetning eksklusiv merverdiavgift
    3. kjørte kilometer
    4. besatte kilometer.

## § 7-5-22 Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal gis samlet innen 31. januar året etter skatleggingsperioden. Skattedirektoratet kan bestemme en senere frist.

## § 7-5 åttende ledd

### Lovtekst

Den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester, utleie av kapitalobjekter som bil, fast eiendom mv. og tjenester i tilknytning til slik utleie, hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva formidlingen gjelder og det som er betalt.

### *Opplysningsplikt for digitale formidlingstjenester*

Bestemmelsen er generell og pålegger den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester og kapitalobjekter opplysningsplikt til skattemyndighetene. Lovhjemmelen er ikke begrenset til utvalgte bransjer eller områder, men opplysningsplikten er avgrenset i forskrift, slik at plikten i første omgang omfatter den som formidler utleie av fast eiendom. Opplysningsplikten er ikke begrenset til å gjelde norske selskap. Plikten påhviler aktører i utlandet når selskapet for eksempel formidler utleie av fast eiendom som ligger i Norge.

Nærmere regler om opplysningsplikten er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel A, se nærmere under [§ 7-5 niende ledd](#). Det er gitt felles forskriftsbestemmelser for åttende og niende ledd.

Nærmere veiledning til opplysningsplikten er gitt på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

## § 7-5 niende ledd

### Lovtekst

For den som formidler utleie av fast eiendom, gjelder opplysningsplikten etter åttende ledd også når formidlingen ikke skjer gjennom en digital formidlingstjeneste. Den som på vegne av utleier inngår kontrakt om utleie av fast eiendom hvor betaling for tjenesten er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva kontraktsinngåelsen gjelder og det som er betalt.

### *Opplysningsplikt for utleieformidling av fast eiendom som ikke skjer gjennom digitale tjenester*

Opplysningsplikten påhviler også formidlere av utleie av fast eiendom som benytter andre formidlingskanaler enn digitale plattformer. For den som for-

midler utleie av fast eiendom, er dermed opplysningsplikten uavhengig av om formidlingen skjer gjennom en digital formidlingstjeneste eller andre kanaler. Opplysningsplikten gjelder også aktører som går inn som kontraktspart med den som eier eller disponerer utleieobjektet, for så å leie til neste leietaker.

Det er gitt felles forskriftsbestemmelser for skatteforvaltningsloven § 7-5 åttende og niende ledd i skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel A.

Nærmere veiledning til opplysningsplikten er gitt på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 7-5 kapittel A**

##### § 7-5-2. Hvem som er opplysningspliktig

1. Opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-5 åttende og niende ledd skal gis av virksomheter som
  - a) formidler utleie av fast eiendom eller
  - b) på vegne av utleier inngår kontrakt om utleie av fast eiendom.
2. Opplysningsplikten gjelder ikke for den som utelukkende formidler utleie av rom, hytte, leilighet mv. i hoteller, pensjonater og lignende næringsvirksomhet, eller utleie av eiendommer eiet av stat, fylkeskommune eller kommune.
3. Opplysningsplikten gjelder ikke for den som ikke driver virksomhet.
4. Har flere opplysningspliktige opplysninger om samme leieforhold, kan de avtale at opplysningene skal gis av en av dem. Slik avtale fritar ikke for tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven §§ 14-1 og 14-7 dersom opplysningsplikten ikke blir oppfylt.
5. Opplysningspliktens omfang og nærmere innhold følger av § 7-5-3 til § 7-5-5.

##### § 7-5-3. Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger om utbetalinger til utleier for hver utleieenhet, jf. § 7-5-4 bokstav g, i perioden 1. januar til 31. desember i skattleggingsperioden.

##### § 7-5-4. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) navn og organisasjonsnummer på den som gir opplysningene
- b) fødselsnummer, D-nummer eller organisasjonsnummer, navn, adresse og kontonummer til den beløpet betales til
- c) beløp per utleieforhold (fratrullet gebyr mv. som leietaker betaler til formidler)
- d) eventuelt gebyr mv. som leietaker betaler til formidler per utleieforhold.
- e) provisjon som utleier har betalt til formidleren per utleieforhold eller per avregningsperiode.
- f) antall utleiedøgn per utleieforhold (dato fra og til)
- g) eiendommens veiadresse, eller der det ikke finnes, matrikeladressen. Med veiadresse menes veinavn, husnummer, bokstav og bruksenhetsnummer. Med matrikeladresse menes eiendommens gårds- og bruksnummer og eventuelt festenummer og undernummer.

##### § 7-5-5. Levering av opplysninger

1. Opplysningene skal gis elektronisk.
2. Opplysningene skal leveres innen 1. februar året etter skattleggingsperioden.

## **§ 7-5 tiende ledd**

### **Lovtekst**

Opplysningsplikten etter fjerde, femte, sjette og syvende ledd gjelder uavhengig av om vedkommende utbetaler eller mottar betalinger selv.

***Forskriftshjemmel***

Det er ikke gitt forskrifter til denne bestemmelsen.

## § 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere

1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. Plikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden, egen oppdragsgiver og oppdragstakere begrenset til to ledd nedover i kontraktskjeden. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget.

(2) 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

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-6](#)

[Prop.1 LS \(2021-2022\) kapittel 12.5](#)

[Prop. 1 LS \(2017-2018\) kapittel 21](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### 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.

Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

### § 7-6 første ledd

#### Lovtekst

Næringsdrivende og offentlig organ som gir person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. Plikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden, egen oppdragsgiver og oppdragstakere begrenset til to ledd nedover i kontraktskjeden. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget.

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 20 000 eller høyere. Det er også unntak for rapportering av kabotasjeoppdrag og oppdrag på Svalbard. Opplysningsplikten omfatter opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag begrenset til to ledd nedover og ett ledd oppover i kontraktskjeden. Det er også opplysningsplikt om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren. Oppdragstakeren skal gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget. Fristen for rapportering følger av [skatteforvaltningsforskriften § 7-6-6](#).



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 og oppdragstaker

1. Oppdragsgiver skal gi opplysninger om

- a) eget navn og norsk organisasjonsnummer. Har oppdragsgiver ikke norsk organisasjonsnummer, skal det gis opplysninger om eventuell adresse i Norge, samt adresse og registreringsnummer i hjemlandet. Det skal også gis opplysninger om kontaktperson på oppdraget
- b) oppdragstakers navn og norsk organisasjonsnummer. Har oppdragstaker ikke norsk organisasjonsnummer, skal det gis opplysninger om eventuell adresse i Norge, samt adresse og registreringsnummer i hjemlandet. Dersom oppdragstaker er selvstendig næringsdrivende skal det også gis opplysninger om norsk fødselsnummer eller D-nummer samt utenlandsk identitetsnummer. Er det ikke tildelt norsk fødselsnummer eller D-nummer, skal fødselsdato, kjønn og nasjonalitet oppgis
- c) oppdragets start- og avslutningstidspunkt, stedet der oppdraget skal utføres, kontraktstype, kontraktsbeløp, og kontraktsnummer
- d) eventuell egen oppdragsgiver, samt dennes norske organisasjonsnummer og kontraktsnummer. Det skal også gis opplysninger om eventuell hovedoppdragsgivers navn, dennes norske organisasjonsnummer og hovedkontraksnummer.

Med hovedoppdragsgiver menes den oppdragsgiver i en kontraktskjede som først gir et oppdrag til en utenlandsk oppdragstaker.

2. Oppdragstaker skal gi opplysninger om

- a) eget navn og norsk organisasjonsnummer. Har oppdragstaker ikke norsk organisasjonsnummer, skal det gis opplysninger om eventuell adresse i Norge, samt adresse og registreringsnummer i hjemlandet. Det skal også gis opplysninger om kontaktperson på oppdraget
- b) oppdragsgivers navn, adresse i Norge og utlandet, norsk organisasjonsnummer eller hvis det ikke er tildelt, utenlandsk registreringsnummer. Det skal også gis opplysninger om kontraktsnummeret på oppdraget
- c) egen 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 og nasjonalitet
- d) egen arbeidstakers første og siste arbeidsdag på oppdraget og arbeidssted.

§ 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 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.

§ 7-6-4 Fritak fra opplysningsplikten

Plikten til å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6 gjelder ikke

- a) ved tildeling av oppdrag hvor avtalt vederlag er under 20 000 kroner

- b) ved tildeling av kabotasjeoppdrag
- c) oppdrag som skal utføres på Svalbard.

§ 7-6-5. Rammeavtaler

Plikten til å gi opplysninger etter § 7-6-1 første ledd gjelder for hvert avrop under en rammeavtale. Plikten gjelder likevel ikke for opplysninger som allerede er gitt for rammeavtalen. Oppdragsgiver skal for hvert avrop gi opplysninger om dette avropets;

- a) start- og avslutningstidspunkt
- b) sted for utførelse
- c) rammekontraksnummer og avropsnummer
- d) avtalte vederlag.

§ 7-6-6. Leveringsfrist

(1) Opplysninger om oppdraget og oppdragstaker skal gis senest den 5. i måneden etter at arbeidet er påbegynt. Dersom arbeidet påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned, utskyttes fristen til den 15. i måneden etter arbeidets start. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest den 5. i måneden etter avslutningen. Dersom arbeidet avsluttes etter den 20. i en kalendermåned, utskyttes fristen til den 15. i måneden etter at arbeidet er avsluttet.

(2) Opplysninger om arbeidstaker skal gis senest den 5. i måneden etter arbeidstakers første arbeidsdag på oppdraget. Opplysninger om siste arbeidsdag for arbeidstaker skal gis senest den 5. i måneden etter siste arbeidsdag. Dersom arbeidstakers første eller siste arbeidsdag finner sted etter den 20. i en kalendermåned, utskyttes fristen til den 15. i måneden etter arbeidstakers første eller siste arbeidsdag.

(3) Dersom det skjer endringer etter at opplysningene er gitt, skal det gis korrigerende opplysninger senest den 5. i måneden etter at endringen fant sted. Dersom endringen skjer etter den 20. i en kalendermåned, utskyttes fristen til den 15. i måneden etter at endringen fant sted.

(4) Faller fristen på en lørdag, søndag eller helligdag, utskyttes fristen til første påfølgende virkedag.

(5) Skattekontoret kan godta andre frister etter avtale med den som skal gi opplysninger.

§ 7-6-7 Leveringsmåte

Opplysningene skal gis til skattekontoret. Skattekontoret kan godta at opplysningene gis i en annen form enn ved bruk av fastsatt melding.

§ 7-6 annet 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 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.

(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.

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-7](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### Generelt

Bestemmelsen pålegger aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper opplysningsplikt om nærmere angitte forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene. Opplysningene gis i aksjonærregisteroppgaven. Det er gitt nærmere veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

### § 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.

### ***Opplysningsplikt for aksjeselskap og allmennaksjeselskap***

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](#).

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.

### ***Hva skal det opplyses om***

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.

#### **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.

**Leveringsfristen for aksjeselskaper mv.**

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.

**Endring av aksjeverdien - endringsmelding**

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 og selveiende finansieringsforetak som har utstedt egenkapitalbevis, jf. finansforetaksloven kapittel 10, for samvirkeforetak av låntakere 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.

**Opplysningsplikt for sparebanker mv.**

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.

**Leveringsfristen for sparebanker mv.**

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.

**Forskriftshjemmel**

Fjerde ledd gir hjemmel for forskrift. Det er ikke gitt forskrifter til denne bestemmelsen.

## § 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.**

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-8](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

[L26.03.2010 nr. 9 Lov om vergemål \(vergemålsloven\)](#)

Ved behandling av dødsbo kan offentlige myndigheter eller testamentsfullbyrdere få tilgang til informasjon som kan ha betydning for skattefastsettingen. Disse opplysningene skal gis til skattemyndighetene uten hensyn til mulig taushetsplikt. Hvilke opplysninger som skal gis, og hvem som skal gi dem følger av skatteforvaltningsloven § 7-8 og skatteforvaltningsforskriften § 7-8. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 5-8.

### **Opplysningsplikt for 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.

### **Opplysningsplikt for 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 eien-

dom 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.

### **Opplysningsplikt for vergemålsmyndigheten**

Vergemålsmyndigheten skal opplyse om midler som antas å være gave, se skatteforvaltningsforskriften § 7-8-3. Det er Fylkesmannen i det enkelte fylke og Sysselemdannen på Svalbard som er lokal vergemålsmyndighet. Se vergemålsloven § 4. Den sentrale vergemålsmyndigheten er vergemålsavdelingen hos Statens sivilrettsforvaltning. De har en samlet klage- og tilsynsfunksjon for hele landet.

#### **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) Innkrevingsentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav skal gi opplysninger til skattemyndighetene om bidragspliktiges gjeld i forbindelse med pliktig underholdsbidrag og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

(3) Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos folkeregistermyndigheten, ha tilgang til opplysninger fra Folkeregisteret som er nødvendige for fastsetting av skatt.

(4) Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos Fiskeridirektoratet, ha tilgang til opplysninger fra Fiskeridirektoratet som er nødvendige for fastsetting av særavgift.

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-9](#)

[Prop. 1 LS \(2021-2022\) kap. 12.1](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

[Prop 86 LS \(2017-2018\) kapittel 13](#)

### Generelt

Bestemmelsen gir hjemmel til å gi forskrift om opplysningsplikt for offentlige myndigheter.

### § 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.

### *Opplysningsplikt for offentlige myndigheter og innretninger*

Offentlige myndigheter og innretninger har opplysningsplikt om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i skatteleggingsperioden, 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 skatteleggingsperioden.

Tollmyndighetene skal overføre opplysningene fra tolldeklarasjonen fortløpende etter at denne er behandlet. Opplysninger om motorkjøretøy til beregning av særavgifter leveres også fortløpende.

Ved skatteforvaltningsforskriften er det innført opplysningsplikt for Finanstilsynet om transaksjoner i finansielle instrumenter som verdipapirforetakene rapporterer inn til Finanstilsynet. Det skal bl.a. gis opplysninger om finansielle instrumenter som er kjøpt og solgt og hvem som er part i transaksjonene.

Opplysningene skal gis uten oppfordring og det er ikke nødvendig at Skatteetaten på forhånd har identifisert spesielle skattytere som det skal gis opplysninger om.

Følgende skattefrie ytelser skal rapporteres:

- 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.
- tilleggsstønad 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.

Veiledning til opplysningsplikten er gitt på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

#### **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 skattleggingsperioden 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 skattleggingsperioden eller som etter skatteloven skal tidfestes til skattleggingsperioden.
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 verdipapirhandeloven § 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 skattleggingsperiode. Skattedirektoratet kan bestemme at beløp for den enkelte utbetalingsmåned spesifiseres.
  - d) gjeld ved utgangen av skattleggingsperioden
  - e) beløp til gode ved utgangen av skattleggingsperioden
  - f) betalte renter siste år.
3. For motorkjøretøyer skal det gis opplysninger om understellsnummer, 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 skattleggingsperioden. 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**

Innkrevingssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav skal gi opplysninger til skattemyndighetene om bidragspliktiges gjeld i forbindelse med pliktig underholdsbidrag og andre mellomværender med innkrevingssentralen. Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

**Opplysningsplikt for Innkrevingsentral for bidrag og tilbakebetalingskrav**

Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel B (§ 7-9-5 – § 7-9-7) gir nærmere regler om opplysningspliktens omfang og innhold. Opplysningene skal gis innen 20. januar året etter skattleggingsperioden. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel B**

§ 7-9-5 Opplysningspliktens omfang

Det skal gis en melding for hver bidragspliktig over vedkommendes gjeld i forbindelse med pliktig underholdsbidrag og andre mellomværender med innkrevingsentralen 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 gjeld eller tilgodehavende per 1. januar året etter skattleggingsperioden
- c) 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.

**§ 7-9 tredje ledd**

**Lovtekst**

Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos folkeregistermyndigheten, ha tilgang til opplysninger fra Folkeregisteret som er nødvendige for fastsetting av skatt.

***Opplysningsplikt for folkeregisteret***

Folkeregisteret har opplysningsplikt om forhold som er nødvendige for fastsetting av skatt.

**Det følger av lov om folkeregistrering av 9. desember 2016 nr. 88 at hjemmel for utlevering av opplysninger fra Folkeregisteret, som er omfattet av taushetsplikt, må stå i det regelverket som gjelder for de ulike saksområdene.**

**§ 7-9 fjerde ledd**

**Lovtekst**

Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos Fiskeridirektoratet, ha tilgang til opplysninger fra Fiskeridirektoratet som er nødvendige for fastsetting av særavgift.

***Opplysningsplikt for Fiskeridirektoratet***

Fiskeridirektoratet skal tilgjengeliggjøre opplysninger om akvakulturdrift rapportert i henhold til akvakulturdriftsforskriften som er nødvendig for fastsetting av særavgift. Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel C (§ 7-9-8 – § 7-9-10) gir nærmere regler om opplysningspliktens omfang og innhold.

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-9 kapittel C**

§ 7-9-8. Opplysningspliktens omfang

Fiskeridirektoratet skal tilgjengeliggjøre opplysninger om akvakulturdrift rapportert i henhold til akvakulturdriftsforskriften som er nødvendig for fastsetting av særavgift. Det skal gis opplysninger for hver virksomhet for hver skattleggingsperiode.

§ 7-9-9. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om virksomhetens

- a) navn og organisasjonsnummer

- b) kvantum av slaktet fisk i skatteleggingsperioden angitt i kilogram, spesifisert
- c) på henholdsvis fiskeart og tilvirkningsgrad
- d) kvantum av slaktet fisk skal spesifiseres på lokalitet og produksjonsenhet
- e) eierandel ved samdrift.

§ 7-9-10. Tilgjengeliggjøring av opplysninger

(1) Opplysningene skal overføres elektronisk.

(2) Opplysningene skal tilgjengeliggjøres fortløpende etter at opplysningene er rapportert til Fiskeridirektoratet.

## § 7-10 Annen opplysningsplikt for tredjepart

- (1) 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
  - g) den som selv eller gjennom andre har utbetalt honorar eller annen godtgjøring til opphaver til åndsverk.
  - h) oppstartsselskaper om tildelte og innløste opsjoner til ansatte etter ordningen i skatteloven § 5-14 fjerde ledd.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd bokstav e omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med slike tjenester.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Lov 16.6.2017 nr. 65 Lov om eierseksjoner](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-10](#)

[Prop. 1 LS \(2017-2018\) kapittel 18](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### Generelt

Bestemmelsen pålegger en rekke nærmere angitte tredjeparter plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene.

Bestemmelsen angir 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

**Opplysningsplikt for institutt for 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. Leveringsfrist er 20. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel A. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](https://www.skatteetaten.no).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel A Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring****§ 7-10-1 Hvem som har opplysningsplikt**

Institutter som er gitt administrativ forhåndsgodkjenning av skattekontoret om fradrag 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 giveren.

**§ 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

**Opplysningsplikt for barnehager og skolefritidsordninger mv.**

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. Leveringsfrist er 20. januar året etter skattleggingsperioden. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](https://www.skatteetaten.no).

**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

***Opplysningsplikt for visse frivillige organisasjoner som mottar gaver***

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. Leveringsfristen er 20. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere angitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 | kapittel C. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

**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

**Opplysningsplikt for seksjonerte boligsameier**

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 § 4 første ledd bokstav a, og eierseksjonsloven § 2 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 rapporteres. Opplysningspliktens omfang og innhold er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel D. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel D Levering av opplysninger fra bolig-sameier**

§ 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 fradragsberettigete 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 ombe-  
regning kun for sameiere hvor endring medfører at poster som nevnt i § 7-10-15 bok-

stav 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.

### **Opplysningsplikt for boligselskap**

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 inntreer fra og med den skattleggingsperioden boligselskapet blir lovlig stiftet. Opplysningsplikten omfatter ikke formue i form av andelshavers 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. Leveringsfristen er 31. januar året etter skattleggingsperioden. Opplysningsplikten er regulert nærmere i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel E. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

### **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 skattesubjekt, 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) andelshaveres 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 fradragberettigede 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.

### *Opplysningsplikt for oppdragsgiver som har utbetalt vederlag*

#### *Hovedregel*

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. Leveringsfristen er 15. februar året etter skattleggingsperioden. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](https://www.skatteetaten.no).

#### *Unntak*

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.

Opplysningsplikt foreligger heller ikke ved utbetalinger til næringsdrivende når godtgjørelsen ikke er fradragberettiget direkte eller gjennom avskrivninger hos utbetaleren. Det skal således ikke foretas rapportering av vederlag for

arbeid vedrørende bolig- og fritidseiendom som ikke skal regnskapsbehandles ved skattefastsettingen. Det skal heller ikke foretas rapportering 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 rapporteres 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 rapportert 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 skattleggingsperiode. 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 15. februar året etter skattleggingsperioden.

**§ 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

**Opplysningsplikt for Enova**

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 § 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.

**§ 7-10 første ledd bokstav g****Lovtekst**

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

g) den som selv eller gjennom andre har utbetalt honorar eller annen godtgjøring til opphavsmann til åndsverk.

**Opplysningsplikt ved utbetaling til opphavsmann til åndsverk**

Næringsdrivende, skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige og kommunale myndigheter som betaler godtgjøring eller honorar til opphavsmann til åndsverk for bruk av selve opphavsretten, skal gi opplysninger om dette. Med opphavsmann menes både den som har opphavsrett til verket som skaper av det og den som har overtatt opphavsretten til verket ved kjøp, gave eller arv. Rapporteringsplikten gjelder uavhengig av om det er en kontantytelse eller naturalytelse.

Fristen for rapportering er 15. februar i året etter inntektsåret.

Nærmere regler er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel H. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel H Opplysningsplikt for godtgjøring til opphavsmann til åndsverk**

§ 7-10-30. Hvem som har opplysningsplikt

- (1) Den som selv eller gjennom andre har utbetalt honorar eller annen godtgjøring til opphavsmann til åndsverk skal gi opplysninger etter reglene i § 7-10-31 til § 7-10-33.
- (2) Utbetaler er unntatt fra opplysningsplikt når denne ikke har fradragsrett direkte eller gjennom avskrivninger for godtgjørelsen. Unntaket gjelder ikke utbetalere som er skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige og kommunale myndigheter og boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

§ 7-10-31. Opplysningspliktens omfang

- (1) Med godtgjøring i § 7-10-30 menes betaling for bruk av opphavsrett. Opphavsrett i virksomhet og utenfor virksomhet omfattes.
- (2) Med opphavsmann menes skaper av åndsverket og eier av opphavsretten ved kjøp, arv eller gave.
- (3) Det skal gis en melding per mottaker av godtgjøring.
- (4) Opplysningsplikten omfatter ikke ytelser som er vederlag for annet enn bruk av opphavsretten.

§ 7-10-32. Opplysningspliktens innhold

Det skal gis opplysninger om

- a) mottakerens fødselsnummer eller organisasjonsnummer og navn
- b) opplysningspliktiges organisasjonsnummer og navn
- c) utbetalt godtgjøring i skatteleggingsperioden. Det skal oppgis om opphavsretten er i eller utenfor virksomhet hos mottakeren.

§ 7-10-33. Levering av opplysninger

- (1) Opplysningene skal gis elektronisk.
- (2) Opplysningene skal gis samlet innen 20. januar året etter skatteleggingsperioden.

**§ 7-10 første ledd bokstav h**

**Lovtekst**

Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- h) oppstartsselskaper om tildelte opsjoner til ansatte etter ordningen i [skatteloven § 5-14 fjerde ledd](#).

***Opplysningsplikt om tildelte opsjoner til ansatte***

Oppstartsselskaper som omfattes av ordningen med beskatning av opsjoner i arbeidsforhold, skal gi opplysninger om tildelte og innløste opsjoner til ansatte i løpet av inntekståret. Formålet med regelen er å gi informasjon om antall bedrifter som benytter ordningen i [skatteloven § 5-14 fjerde ledd](#) og i hvilket omfang. Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel I regulerer nærmere hvem som har opplysningsplikt og opplysningspliktens omfang. Det er gitt veiledning til opplysningsplikten på [skatteetaten.no](#).

**Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 kapittel I Opplysningsplikt for selskap om tildeling og innløsning av opsjoner til ansatte**

§ 7-10-34. Hvem som har opplysningsplikt

- Aksjeselskap som har tildelt opsjoner til ansatte etter ordningen i skatteloven § 5-14 fjerde ledd, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-14-12, skal gi opplysninger etter § 7-10-35 til § 7-10-37.

## § 7-10-35. Opplysningspliktens omfang

Det skal gis opplysninger om hver ansatt som er tildelt opsjoner. Det skal også gis opplysninger om hver ansatt som har innløst opsjoner.

## § 7-10-36. Opplysningspliktens innhold

(1) Det skal ved tildeling gis opplysninger om

- a. selskapets navn og organisasjonsnummer
- b. den ansattes navn og fødsels- eller d-nummer
- c. antall opsjoner som er tildelt
- d. dato for tildelingen
- e. innløsningskurs og markedsverdi på de underliggende aksjene på tildelingstidspunktet.

(2) Det skal ved innløsning gis opplysninger om

- a. selskapets navn og organisasjonsnummer
- b. den ansattes navn og fødsels- eller d-nummer
- c. antall innløste opsjoner
- d. dato for tildeling og dato for innløsning av opsjonene.

## § 7-10-37. Levering av opplysninger

(1) Opplysningene skal gis elektronisk.

(2) Opplysninger om tildelte opsjoner skal gis innen 1. februar i året etter tildelingsåret. Ved rapportering for inntektsåret 2020 skal det gis opplysninger om alle opsjoner som er tildelt fra 1. januar 2018 frem til 31. desember 2020. Opplysninger om innløste opsjoner skal gis innen 1. februar i året etter innløsningsstidspunktet, med virkning fra og med inntektsåret 2021.

## § 7-10 annet ledd

### Lovtekst

Opplysningsplikten etter første ledd bokstav e omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med slike tjenester.

### *Opplysningsplikt tilknyttet første ledd bokstav e)*

Opplysningsplikten i denne bestemmelsen knyttes til opplysningsplikten for vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art etter § 7-10 bokstav e. Eksisterende løsning etter § 7-10 første ledd med årlig rapportering skal benyttes også for denne type opplysninger.

## § 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 f påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav g 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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 7](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer hvem som skal oppfylle opplysningsplikten i enkeltpersonforetak, selskaper, innretninger mv. og viderefører ligningsloven § 5-10. I annet ledd presiseres også hvem som har ansvaret for opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav f og g.

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 f påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav g 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 f og g.

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 skattekontoret som innkrevingsmyndighet.

## § 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, med unntak av opplysninger gitt etter § 7-9 fjerde ledd. 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.

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-12](#)

[Prop. 1 LS \(2021-2022\) kap. 12.1](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13.](#)

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.

I tredje ledd er det fastslått at skattepliktige skal ha kopi av opplysninger som gis etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#), med unntak av opplysninger gitt etter skatteforvaltningsloven § 7-9 fjerde ledd. Unntaket gjelder for opplysninger som Fiskeridirektoratet skal gi om slaktet fisk.

Skatteforvaltningsforskriften § 7-12-1 gir utfyllende regler om lovbestemmelsens omfang og innhold. 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.

## § 7-13 Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i opplysningsplikten etter dette kapitlet, leveringsmåte for opplysningene, 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.

[Skatteforvaltningsforskriften § 7-13](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 13](#)

### 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 det nærmere innholdet i opplysningsplikten etter dette kapitlet, leveringsmåte for opplysningene, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor samt om fritak fra å levere melding etter dette kapitlet.

Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i opplysningsplikten, 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 utleierformidlere etter [§ 7-5 Kjøp, salg, formidling, leie, utbetalinger mv.](#), samt oppdragsgivere etter [§ 7-6 Oppdragstakere og arbeidstakere](#), fastslår loven 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 på fastsatt melding.

Etter annet ledd kan departementet utforme de meldingene som tredjeparter skal benytte når de gir opplysninger etter kapittel 7. Bestemmelsen om adgang til å sende inn datautskrift som erstatning for skjema 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 tilfredsstiller 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 tilfredsstiller kravene i § 7-13-2 til § 7-13-4.

# Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

## [Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

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 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.

## Generelt

### Tredelt regulering

Det er innført en tredelt regulering av opplysningsplikten om egne forhold:

- 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 loven derimot en lovfesting av regler som tidligere var regulert i forskrift.

### Skattemelding

De enkelte meldingene de skattepliktige skal levere som en del av fastsettingen etter reglene i kapittel 9, har fått samlebetegnelsen skattemelding. Skattemelding erstatter 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 fastsetningsvedtak. De ulike skattemeldingene skal inneholde alle opplysninger som har betydning for fastsetting av de enkelte skatteartene.

### Andre meldinger

Kapittel 8 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 utvidet likevel skattepliktiges opplysningsplikt noe. Tidligere åpnet ligningsloven for at skattyter ikke måtte oppgi beløp for poster som må ansettes ved skjønn, jf. ligningsloven § 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 kan bli 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.**

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Prop. 1 L \(2009-2010\) punkt 5.9](#)

### Generelt

Bestemmelsen viderefører aktsomhets- og lojalitetsnormen som tidligere fulgte av ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-3 første ledd, merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15.

Den alminnelige opplysningsplikten gjelder 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 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

### *Riktige og fullstendige opplysninger*

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 skatte-



myndighetene om eventuelle feil. Klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig.

### ***Aktsomhets- og lojalitetsplikten***

Plikten til å opptre aktsomt og lojalt ble lovfestet blant annet etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget i NOU 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 skattepliktig har til å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt, og i tillegg bidra til at regelverket ble mer tilgjengelig for skattepliktig. 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 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 eller som vedlegg.

## Levering og leveringsformer

### *Spesifisering av opplysninger*

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.

### *Leveringsfritak*

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 korrigert skattemelding innen den aktuelle fristen, anses å ha levert skattemeldingen med de forhåndsutfylte opplysningene ved utløpet av fristen.

### *Elektronisk levering*

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 regulerer hvilke meldinger som er pliktige å levere elektronisk etter skatteforvaltningsloven kapittel 8.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 Skattemeldinger mv. som skal leveres elektronisk**

(1) Skattemelding for merverdiavgift, skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon, melding om realisasjon av naturgass mv., melding om registrering i Merverdiavgiftsregisteret 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.

(3) Skattepliktige som er registrert i medhold av særavgiftsloven skal levere skattemelding for særavgifter elektronisk.

Forskriften § 8-1-2 første ledd videreførte merverdiavgiftsloven § 14-5 tredje ledd og § 15-7 tredje ledd, merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 første ledd annet punktum, ligningsloven § 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. Forskriften § 8-1-2 annet ledd videreførte ligningsloven § 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 tilbydere av elektroniske tjenester i henhold til merverdiavgiftsloven § 14-4 flg.

Det er gjort **unntak fraplikten 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 inntektsskatt mv. for næringsdrivende personer. Dette omfatter personlige skattepliktige som mottar forhåndsutfylt skattemelding for næringsdrivende fordi de driver eller har drevet næringsvirksomhet. Manglende drift i virksomheten det enkelte år har ingen betydning for leveringsplikten. Denne skattemeldingen må også leveres for inntektsåret etter at virksomheten ble avsluttet og slettet i Enhetsregisteret.

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.

For registrerte særavgiftspliktige virksomheter, ble det innført pliktig elektronisk levering av særavgiftsmelding fra og med 1. oktober 2017.

Plikt til å levere melding om registrering i Merverdiavgiftsregisteret elektronisk ble innført fra og med 10. juni 2021. Det tidligere skjemaet fra Brønnøysundregistrene «Samordnet registermelding del 2 – Tillegg for Merverdiavgiftsregisteret» er avviklet.

Skattemeldinger for merverdiavgift skal leveres enten direkte fra regnskapssystem eller i portalen Min merverdiavgift på skatteetaten.no. Melding om registrering i Merverdiavgiftsregisteret leveres i portalen Min merverdiavgift på skatteetaten.no.

### ***Plikt til å levere næringsoppgave***

Den som driver virksomhet skal uoppfordret sende inn næringsoppgave sammen med skattemeldingen/selskapsmeldingen. Til dette benyttes ulike næringsoppgaver utarbeidet av Skattedirektoratet. 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. Eierne 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](http://www.altinn.no).

### ***Levering på papir***

Dersom det ikke er plikt til å levere skattemeldingen elektronisk, kan den skattepliktige velge å levere skattemeldingen på papir. Meldingen må da leveres på det skjemaet som gjelder for skattefastsettinger. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene leveres på gule lapper eller i eget brev.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-3 har nærmere bestemmelser om leveringsstedet når skattemeldingen 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 430, Alnabru 0614 Oslo. 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, 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 i skatteloven enn §§ 10-80, 10-81 eller 10-13, og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.
- b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1 eller 2-3, og som ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd. Skattemelding skal også leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue og inntekt som nevnt i Svalbardskatteloven § 3-2.
- c) har hatt formue eller inntekt som 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 som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9. 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.

(5) Skattepliktig som bare har inntekt som skattlegges etter kapittel 19 i skatteloven (kildeskattordning), er fritatt fra å levere skattemelding.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 8](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kapittel 6](#)

[Prop. 1 LS \(2021-2022\) kapittel 12.5.5](#)

## 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 tredjemannsopplysninger, forhåndsutfylt informasjon og leveringsfritak.

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i femte ledd ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart. Regelen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

Bestemmelsen i § 8-2 må ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter § 8-1 og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14.

Regler om skattleggingsperioder og leveringsfrister er gitt i forskrift, jf. § 8-15. Se nærmere under [Skattleggingsperioder 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 i skatteloven enn §§ 10-80 og 10-81 eller § 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.

b) er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1 eller 2-3, og som ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd. Skattemelding skal også leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue og inntekt som nevnt i Svalbardskatteloven § 3-2.

c) har hatt formue eller inntekt som 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 § 4-3 nr. 1 annet punktum, er ikke videreført.

### *Hva skal skattemeldingen inneholde*

Skattemeldingen skal inneholde alle opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning 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 fylle ut alle postene i skattemeldingen, også de med skjønsmessige beløp. Meldingen kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd.

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 sendes inn som vedlegg til skattemeldingen. Dette gjelder 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. Forøvrig er det som hovedregel tilstrekkelig at den skattepliktige kan legge frem tilleggsopplysninger og dokumentasjon på forespørsel fra skattekontoret.

### ***Tilleggsmeldinger***

Rammen for hva det skal gis opplysninger om følger 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 et pliktig vedlegg, for eksempel næringsoppgave, kan anses for ikke å ha gitt riktige og fullstendige opplysninger i skattemeldingen.

### ***Fritak fra levering av enkelte tilleggsmeldinger***

Skattepliktige har i noen tilfeller fritak fra å levere næringsoppgave. Hvilke tilfeller dette gjelder fremgår av forskriften § 8-2-1.

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 Svalbardskatteloven

(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 tungtveiende 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***

#### *Skattepliktig her i landet*

Plikten til å levere skattemelding gjelder som hovedregel alle som har formue og/eller inntekt og 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 forplikten til å levere skattemelding er fortsatt om den skattepliktige er skattepliktig etter norsk intern rett. Det fritar ikke 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.

Aksjeselskap som har formue, men ikke inntekt i Norge har plikt til å levere skattemelding, dersom selskapet er skattepliktig etter norsk intern rett. Se Prop 38 L s 94 andre spalte. Det avgjørende er om det foreligger skatteplikt, ikke om selskapet har hatt inntekt det enkelte år.

Til forskjell fra datterselskaper er ikke avdelinger av utenlandske foretak (NUF) et selvstendig skattesubjekt og de kan derfor ikke selv være skattepliktig til Norge med plikt til å levere skattemelding. Det er det selskapet avdelingen er en del av som er skattepliktig for virksomheten i avdelingen. Vilkaaret er at selskapet driver virksomhet gjennom avdelingen. Se skatteloven § 2-3 bokstav b. Vilkaaret for at det skal foreligge virksomhet er at det drives en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet og omfang, at den er egnet til å gi overskudd og at den drives for selskapets regning og risiko.

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 meldeplikt etter reglene om trekk i [§ 8-8 tredje ledd](#).

Skatteforvaltningsloven § 8-2 1 ledd bokstav a fikk med lov 20. desember 2018 nr. 110 en tilføyelse. Tilføyelsen pålegger selskaper som ikke skal anses bosatt i Norge på grunn av den nye skatteavtaleregelen i skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd å likevel levere skattemelding. Lovendringen trådte i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Ektefeller som begge har formue og/eller inntekt, omfattes av meldeplikten hver for seg. En ektefelle kan således ikke gjøres ansvarlig for den andre ektefelles 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 § 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.

#### *Skattepliktig etter Svalbardskatteloven*

Plikten til å levere skattemelding gjelder også personer som er skattepliktig etter Svalbardskatteloven §§ 2-1 eller 2-3 som ikke har begrenset skatteplikt etter Svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd, og personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard etter Svalbardskatteloven § 3-2. Dette omfatter både personer som er bosatt på Svalbard, personer med midlertidig opphold som utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet og skatlegging ved lønstrekk. Se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnet «Svalbard». Bestemmelsen i bokstav b viderefører regelen i Svalbardskatteloven § 4-4. Ordlyden er nå presisert i tråd med dette. Se Prop. 130 LS (2016-2017).

#### *Skattepliktig etter petroleumsskatteloven*

Plikten til å levere skattemelding gjelder også den som har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Loven gjelder skatlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum mv. i petroleumsskatteloven § 1. Ordlyden i bokstav c er nå presisert for å klargjøre at det er to grupper skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Se Prop. 130 LS (2016-2017).

Hvordan de ulike skattemeldingene skal leveres er behandlet nærmere under [§ 8-2 fjerde ledd](#) og under [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

#### *Søknad om fritak fra plikt til å levere skattemelding*

Skattekontoret kan etter søknad gi fritak fra plikten til å levere skattemelding for utenlandske foretak som etter skatteavtale er unntatt beskatning til Norge, se skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6. Det gjelder foretak som ikke har fast driftssted i Norge. Skattekontoret må gjøre en konkret vurdering basert på søknaden og tilhørende dokumentasjon, og kan kreve at foretaket fremlegger

ytterligere dokumentasjon for at vilkårene for unntatt beskatning er oppfylt, Se Prop. 1 LS (2021-2022) punkt 12.5.5.

Avgjørelsen av dispensasjonssøknaden er et enkeltvedtak som kan påklages etter skatteforvaltningsloven § 13-1.

Dersom det skjer endringer som gjør at forutsetningene for fritaket ikke lenger er til stede, må foretaket levere skattemelding på vanlig måte.

## § 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.

### *Barns formue og inntekt*

Annet ledd om barns formue og inntekt viderefører ligningsloven § 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 har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9. 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.

Paragraf 8-2 tredje ledd er endret slik at skattemyndighetene kan forhåndsutfylle skattemeldingen med informasjon som har betydning for fastsettingen av skattegrunnlaget etter kapittel 9 i den forhåndsutfylte skattemeldingen.

Ved vedtakelsen av loven fremgikk det av § 8-2 tredje ledd at myndighetene bare kunne forhåndsutfylle skattemeldingen med informasjon fra tidligere skatteoppgjør og opplysninger som tredjeparter har gitt etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#). Dette begrenset hvilke opplysninger som faktisk kunne brukes til preutfylling. Ordlyden i bestemmelsen er derfor endret med umiddelbar virkning i lov av 22. juni 2018 nr. 71, slik at det nå fremgår at også **andre opplysninger** som skattemyndighetene har tilgjengelig, kan forhåndsutfylles i skattemeldingen. I forbindelse med endringen viser departementet til at opplysninger som ikke stammer fra tidligere skatteoppgjør eller fra tredjeparter, men som likevel finnes i grunnlagsregistrene til Skatteetaten, ikke var nevnt i lovteksten selv om de var nevnt i forarbeidene.

Departementet skriver videre at opplysninger som den skattepliktige har gitt til Skatteetaten i løpet av inntektsåret, er et eksempel på slike opplysninger.

Når opplysningene ikke kan benyttes til forhåndsutfylling, kan det vurderes om de i stedet kan benyttes til veiledning av skattepliktige. Forutsetningen for at opplysningene kan benyttes til veiledning er at de er egnet til dette.

### **Endring av forhåndsutfylte opplysninger**

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. Skattemyndighetene har per 2018 ikke systemtekniske løsninger til å endre de preutfylte opplysningene etter at skattemeldingen er produsert. Dersom den skattepliktige ikke endrer grunnlaget sitt innen utløpet av leveringsfristen, kan skattekontoret bare legge de nye grunnlagsdataene til grunn ved å gjennomføre endringssak. Det må sendes varsel om endring etter [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#) og begrunnet vedtak etter [§ 5-7 Begrunnelse](#).

## **§ 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 ved forhåndsutfylt skattemelding**

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.

### **Lønnstakere og pensjonister mv.**

Personlige skattepliktige som skattemyndighetene ikke har registrert som eiere av enkeltpersonforetak eller som deltaker i selskap med deltakerfastsettning, 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 korrigerede opplysninger. Dette gjøres ved å:

- levere den elektronisk
- levere den på papir med tilføyelser og/eller korrigeringer i undertegnet stand

Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

Skattepliktige som har mottatt skattemelding for lønnstakere og pensjonister uten å ha levert korrigerert melding innen fristens utløp, anses å ha levert skattemelding med de forhåndsutfylte opplysningene. Etter fristens utløp kan den skattepliktige endre skattemeldingen etter reglene i § 9-4 første ledd.

Regelen om selvangivelsesfritak for pensjonister er ikke videreført.

#### *Sjøfolk*

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.

#### **Leveringsplikt for personlige næringsdrivende**

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 tilføyer eller korrigeringer til de forhåndsutfylte opplysningene.

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.

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 i [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#).

## § 8-2 femte ledd

### Lovtekst

Skattepliktig som bare har inntekt som skattlegges etter kapittel 19 i skatteloven (kilde-skatteordning), er fritatt fra å levere skattemelding.

### *Leveringsfritak ved bruk av kildeskatteordning*

Med virkning fra 2019 er det innført enklere regler for skattlegging av personer som er bosatt i utlandet, men som arbeider i Norge. Denne ordningen vil hovedsakelig gjelde for utenlandske arbeidstakere på kortvarig arbeidsopphold i landet, uten å være bosatt her. Se skatteloven § 19-1. Lønnstakere som bare har inntekt som skal skattlegges etter denne kildeskatteordningen i skatteloven kapittel 19 er fritatt fra å levere skattemelding.

Arbeidsgiver skal levere melding om trekk. Se nærmere om [Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere](#) i § 8-8.

### Skattleggingsperioder og leveringsfrister

Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om den skattepliktiges formue pr. 1. januar i skattefastsettingsåret og inntekts- og fradragsposter fra foregående kalenderår, jf. forskriften § 8-2-2 første ledd.

Avvikende regnskapsår kan legges til grunn som skattleggingsperiode 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 § 4-4 nr. 2.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 Skattleggingsperiode**

(1) Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om den skattepliktiges formue per 1. januar i skattefastsettingsåret og inntekts- og fradragsposter fra foregående kalenderår.

(2) Et annet regnskapsår enn kalenderåret kan legges til grunn som skattleggingsperiode 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.

### *Leveringsfristen for næring*

Skattemelding skal leveres 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 etter skatteforvaltningsloven § 8-9 og for eier av enkeltpersonforetak. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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.

### **Fristen for andre skattepliktige**

Leveringsfristen for andre skattepliktige er innen utgangen av april i året etter skattleggingsperioden. Første ledd bokstav b viderefører ligningsloven § 4-7 første ledd bokstav b.

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.

### **Utsatt leveringsfrist**

Forskriften § 8-2-5 har regler om søknad om 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 § 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 § 4-7 nr. 5. Ligningsloven § 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 og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skatleggingsperioden være signert av revisor.

## **Forhåndsfastsetting**

### **Generelt**

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 har bestemmelser om rett eller plikt til å levere skattemelding for inneværende skatleggingsperiode. Dette erstatter reglene om forhåndsligning i ligningsloven.

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. Dette betyr at grunnlaget for beregningen egenfastsettes etter § 9-1 første ledd og at det kan endres etter reglene i § 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv. Skattekontoret kan endre grunnlaget etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. Dersom fastsettingen av grunnlaget endres må skattekontoret sende varsel og begrunnet vedtak etter reglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#).

Det er utarbeidet egne skattemeldinger med hjemmel i skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1. Dokumentasjon må vedlegges der det kreves, eller kunne legges frem på forespørsel. Reglene om forhåndsfastsetting må også ses i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten i § 8-1 og bestemmelsen om hvem som skal levere skattemelding i § 8-14.

Forhåndsfastsetting foretas for perioden fra sist fastsatte inntektsår og frem til et opphørstidspunkt. Skattemeldingene behandles fortløpende og uavhengig av den ordinære skattefastsettingen.

### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 Levering av skattemelding i skatleggingsperioden**

(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 skatleggingsperiode.

(2) Før oppløsning av bo, selskap eller annen skattepliktig innretning skal det leveres skattemelding med opplysninger om inntekt for inneværende skatleggingsperiode. Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt frem til slutningsdagen eller oppløsningsdagen.

(3) Når skattemelding leveres i skatleggingsperioden etter første eller annet ledd, skal det også leveres skattemelding for formue og inntekt for foregående skatleggingsperiode dersom denne ennå ikke er levert.

## **Midlertidig opphold**

### *Hvem kan levere skattemelding*

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. Utenlandske arbeidstakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, har begrenset skatteplikt for lønn for arbeid utført i Norge.



Ordningen med forhåndsfastsetting gjelder følgende arbeidstakere:

- Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge maksimalt 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder eller
- Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge i maksimalt 270 dager i løpet av en periode på 36 måneder.

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater kan i visse tilfeller medføre at arbeidsinntekten ikke er skattepliktig til Norge. Se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnet «Utland – allment om skatteavtaler» flg.

Dersom arbeidstakeren ikke krever forhåndsfastsetting er vedkommende pliktig til å levere skattemelding innen den ordinære fristen.

#### *Hva skal skattemeldingen inneholde*

Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt fram til dagen for avreise.

Det er bare lønnsinntekten som kan forhåndsfastsettes. Personer som har hatt midlertidig opphold i Norge og som krever forhåndsfastsetting skal levere «Skattemelding for forhåndsfastsetting av utenlandsk arbeidstaker / Tax return for advance assessment for foreign employee», RF-1038.

#### **Avslutning av bo og oppløsning av selskap**

##### *Hvem skal levere skattemelding*

Levering av skattemelding skal skje før bo sluttes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses.

Ved **døds- og konkursbo** er det skifteforvalteren, bostyreren, testamentsfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger som skal levere skattemelding for forhåndsfastsetting. Se § 8-14 fjerde ledd.

Et dødsbo er eget skattesubjekt (den skattepliktige) fra dødsfallet og til boet er sluttet (delt og oppgjort). Dødsbo er eget skattesubjekt når:

- det er mer enn en arving som har tatt over gjelden til avdøde
- det er åpnet offentlig skifte
- enearving ikke overtar ansvaret for avdødes gjeld

Det skal ikke foretas forhåndsfastsetting når boet overtas udelt av gjenlevende ektefelle eller av enearving. Forhåndsfastsetting foretas heller ikke ved skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse.

I dødsåret skattlegges boet for avdødes og boets samlede inntekt. Formue tas med dersom boet ikke er oppgjort ved utløpet av året.

Se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnene «Arvelater/etterlatte/dødsbo» og «Konkurs».

Ved **oppløsning av aksjeselskap eller annen skattepliktig innretning** som er eget skattesubjekt, er det selskapets styre eller dets leder som skal levere

skattemelding for forhåndsfastsetting. Se § 8-14 tredje ledd. Selskap med deltakerfastsetting, herunder ANS, DA og KS omfattes ikke av ordningen, da disse ikke er egne skattesubjekt. Se likevel nedenfor om deltaker som dør, under [Gjennomføringen av forhåndsfastsettingen](#), spesielt om deltaker i selskap med deltakerfastsetting.

*Hva skal skattemeldingen inneholde*

Skattemeldingen skal omfatte opplysninger om inntekt frem til slutningsdagen for bo eller oppløsningsdagen for selskaper.

Når slutningsdatoen er klar skal **bo** levere «Skattemelding for forhåndsfastsetting» RF-1040. Ved offentlig skifte kan slutningsdagen aldri være satt til et tidspunkt før forhåndsfastsettingen er gjennomført.

Følgende dokumenter skal følge som vedlegg til skattemelding for forhåndsfastsetting:

- Skifteattest med fullmakter eller bostyrerattest
- Oppgave over utbetalt IPA / IPS (individuell pensjonsordning)
- Pliktige meldinger for næringsvirksomhet / deltaker i selskap med deltakerfastsetting.

Etter at **selskap** er meldt oppløst i Brønnøysundregisteret, skal selskaper mv. levere «Skattemelding for aksjeselskaper mv.» RF-1028 og Næringsoppgave RF-1167. Andre pliktige oppgaver leveres ved behov. Fristen for å sende inn aksjonærregisteroppgaven RF-1086 er 31. januar året etter inntektsåret, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 første ledd. Aksjonærregisteroppgaven kan sendes via Altinn, når som helst i inntektsåret.

Følgende dokumenter kan for eksempel bli etterspurt ved kontroll av RF 1028:

- Kjøps/salgskontrakter
- Bilag
- Takst ved uttak og realisasjon av driftsmidler til nærstående,
- Dokumentasjon på hva som er gjort med hensyn til å kreve inn fordringer
- Dokumentasjon på hvilket land aksjer i utenlandske selskap er hjemmehørende mv.

***Levering og endring av skattemelding for forhåndsfastsetting***

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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.

Meldingene kan endres etter reglene i § 9-4 første ledd

Skattemeldinger som gjelder forhåndsfastsetting av boer og ved midlertidig opphold, skal leveres på papir til den skattepliktiges lokale skattekontor, eller sendes som vedlegg i Skatteetatens kontaktskjema på Skatteetaten.no. Elektroniske løsninger er under utvikling. Selskaper må levere skattemeldingen

elektronisk. Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1 og veiledning til de enkelte meldingene på Skatteetaten.no.

### ***Gjennomføringen av forhåndsfastsettingen***

#### *Tidsrommet som forhåndsfastsettingen skal omfatte*

Dersom skatteoppgjøret for foregående inntektsår er sendt ut, skal det bare beregnes inntektsskatt av inntekten i inneværende inntektsår. Er det ennå ikke sendt ut skatteoppgjør, skal derimot inntekten både i foregående og inneværende inntektsår tas med, men forhåndsfastsettingen skal foretas særskilt for hvert år.

Om de særlige regler om tidfesting av arbeidsinntekter og fradrag for kostnader i forbindelse med arbeid når skattepliktig flytter ut av landet, se nærmere omtale i Skatte-ABC, emnene «Tidfesting – kontantprinsippet» og «Utland – virksomhetsinntekter».

Det skal ikke beregnes formuesskatt for det året boslutning, selskapsoppløsning eller utreise finner sted. Blir boet f.eks. sluttet 1. juli i inneværende år eller senere, vil midlene bli formuesbeskattet på boets hånd for det foregående inntektsåret.

#### *Skatteregler og skattesatser*

Forhåndsfastsettingen foretas særskilt for hvert enkelt inntektsår basert på dette årets skatteregler, herunder eventuelle overgangsregler, og satser, slik de er vedtatt på tidspunktet for gjennomføringen av forhåndsfastsettingen.

#### *Andel i boligselskap og boligsameie*

Dersom den skattepliktige er andelshaver/sameier i et boligselskap (borettslag/boligaksjeselskap) eller boligsameie, skal han tilordnes inntekter og kostnader som refererer seg til forhåndsfastsettingsåret. I forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen skal skatteplikt for andelen bare fastsettes for en del av inntektsåret. Når forhåndsfastsettingen skal gjennomføres før boligselskapet/boligsameiet har innrapportert eller på annen måte fastsatt vedkommendes andel av forhåndsfastsettingsårets inntekter og kostnader, må beløpene fastsettes ved skjønn. Dersom skattekontoret ikke finner å kunne legge skattepliktigs egenfastsetting til grunn, kan inntektene og kostnadene normalt settes til et antall 12-deler av fjorårets inntekter og kostnader med utgangspunkt i den perioden forhåndsfastsettingen gjelder. Dette gjelder likevel ikke dersom skattekontoret finner det sannsynliggjort at inntektene og utgiftene i forhåndsfastsettingsåret avviker vesentlig fra fjorårets tall.

#### *Skjerming*

Skjerming for personlige aksjonærer og deltakere i selskaper med deltakerfastsetting fastsettes per 31. desember hvert år. Ved forhåndsfastsetting som foretas i løpet av året, vil det således bare være aktuelt med fradrag for skjerming fastsatt til og med 31. desember i foregående år. Se nærmere i Skatte-ABC, emnet «Aksjer – utbytte».

#### *Spesielt om deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

Deltaker i selskap med deltakerfastsetting kan få fastsatt skatt for sin andel for en del av inntektsåret, f.eks. i forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen. Dersom skattepliktig krever forhåndsfastsetting for alminnelig inntekt fra selskapet før resultatet i selskapet foreligger, må inntekten(e) fastsettes ved skjønn. Deltakeren skal ha tilordnet sin andel av et antall 12-deler av selskapets totale alminnelige inntekt i forhåndsfastsettingsåret. Eventuell utdeling etter sktl. § 10-42 og arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 første ledd bokstav f, tas med ved forhåndsfastsettingen med de beløp som faktisk er overført fra selskapet til deltakeren. Skattekontoret kan kreve at egenfastsettingen sannsynliggjøres ved fremleggelse av f.eks. delårsregnskap kombinert med budsjett for den gjenstående del av året, revisors uttalelse og fjorårets regnskaper.

#### *Skatteberegning*

Skattekontoret foretar skatteberegningen etter reglene i [§ 9-2 Beregning av skatt](#). Skatteoppgjørsblankett fylles ut og sendes skattekontoret, som sørger for at avregning og oppgjør foretas uten unødig opphold.

#### *Endring og klage*

Den skattepliktige kan endre meldingen etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#). Skattekontoret kan endre grunnlaget etter reglene i [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) Skattepliktige kan da klage etter reglene i [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#).

#### *Preklusjonsregelen*

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, fradragberettiget 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 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 d, 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.

[L19.06.2009 nr. 58 Lov om merverdiavgift \(merverdiavgiftsloven\)](#)

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### 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 for alle typer skattemeldinger for merverdiavgift.](#)

### § 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 klimakvoter 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 lottfiske 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](#).

Den skattepliktige kan endre meldingen etter reglene i § 9-4 første ledd.

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i § 12-1 første ledd når skattemeldingen er levert.

##### *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 og forklaring til eventuelle avvik». 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 alminnelige 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 skattepliktige 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 ved en feil har unnlatt å la seg registrere. Se [§ 1-2 første ledd bokstav b](#).

For fellesregistrerte virksomheter etter [mval. § 2-2 tredje ledd](#) skal det leveres felles skattemeldingen for merverdiavgift. Denne leveres av den rapporterende enhet i fellesregistreringen, det innberettende selskapet. Det innberettende selskapet innhenter opplysninger fra selskapene i fellesregistreringen og sammenstiller opplysningene i den felles skattemeldingen.

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 klimakvoter 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, høvedsmann 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 d, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift. Delt 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 merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i perioden. Dette gjelder RF-0002 Skattemelding merverdiavgift alminnelig næring, RF-0004 Skattemelding merverdiavgift primærnæring og RF-1292 Skattemelding for forenklet registreringsordning. Konsekvensen av manglende innlevering av skattemelding følger av [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#), [§ 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 à jour. Når regnskapet er ferdigstilt blir det sendt inn endringsmelding for terminen. En slik fremgangsmåte kan medføre ileggelse av tilleggsskatt etter [§ 14-3 Tilleggsskatt](#).

#### **Fritak fra leveringsplikt**

Skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta fra leveringsplikten for én eller flere terminer.

Skattepliktige som nevnt i første ledd bokstav b til d, skal bare levere skattemelding for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift.

#### **Delt virksomhet**

Kravet om å gi opplysninger om innførselsmerverdiavgiften i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften, omfatter også merverdiavgiftspliktige med såkalt «delt» virksomhet. Dette innebærer 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 virksomheten 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 korresponderende inngående avgift, fordi denne delen av anskaffelsen ikke vil være fradragsberettiget.



Kommuner mv. som har rett til kompensasjon for innførselsmerverdiavgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift omfattes av ordningen. Forutsetningen er at kommunen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, noe de fleste kommuner er. En kommune som innfører en vare som er til bruk i den kompensasjonsberettigede delen av virksomheten, må i tilfelle føre utgående innførselsavgift i mva-meldingen, 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.

#### ***Leveringsplikt for uregistrerte ved innførsel – tolldeklarasjon***

Skattepliktige 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.

#### **Skatleggingsperioder**

Det er regler om skatleggingsperioder i fire underkapitler i forskriftens kapittel 8. Med noen få unntak, er reglene en videreføring av tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven.

#### ***Alminnelig skatleggingsperiode***

Forskriften § 8-3-1 regulerer den alminnelige skatleggingsperioden 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 skatleggingsperiode**

Skattemelding for merverdiavgift skal leveres periodevis. Hver skatleggingsperiode 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 skatleggingsperiode, 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.

### **Månedlig skattleggingsperiode**

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.
- (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 Prop. 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 dersom det avdekkes at en melding 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.

Det skal 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.

#### *Kvalifikasjonsperiode*

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. Virksomheten må ha vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret med alminnelig skattleggingsperiode i minst 12 måneder før det kan innvilges årlig skattleggingsperiode. I denne perioden må den ha overholdt opplysnings- og betalingsplikten. Dersom en virksomhet ble registrert fra og med 2. termin 2017, kan det ikke innvilges årlig skattemelding før tidligst fra 2019. Dette på grunn av kombinasjonen av kvalifikasjonsperioden i § 8-3-3 og søknadsfristen i § 8-3-4. Dersom virksomheten har vært registrert fra og med 1. termin 2017, kan det innvilges årlig skattemelding fra og med 2018 under forutsetning av at opplysnings- og betalingsplikten er overholdt for terminene i 2017. Dersom en virksomhet ble ordinært registrert eller tvangsregistrert sommeren 2017, men med virkning fra 1. termin 2017, vil ikke vilkårene for å få innvilget årlig melding være oppfylt på grunn av manglende oppfyllelse av opplysnings- og betalingsplikten.

Dersom en virksomhet har opphørt for så å bli registrert igjen, løper det en ny kvalifikasjonsperiode, med mindre slettingen beror på misforståelser eller feil.

Kravet om kvalifikasjonsperiode gjelder også for allerede registrerte primærnæringssubjekter som søker årlig mva-melding for annen næringsinntekt (over 30 000 kroner).

I tilfeller der det foreligger virksomhetsoverdragelse eller annen omdanning, hvor virksomheten fortsetter i et annet rettssubjekt, er det avgjørende om det skal opprettes et nytt rettssubjekt med nytt organisasjonsnummer eller ikke. Dersom det skal opprettes et organisasjonsnummer, må det nye subjektet gjennom en kvalifikasjonsperiode før årlig skattemelding kan innvilges.

Eksempel på typetilfeller av virksomhetsoverdragelser:

1. Virksomhet A blir overdratt til virksomhet B. A leverer skattemelding en gang i året, og B skal starte opp ny virksomhet. Her vil den nye virksomheten (A og B) få et nytt org.nr. og bli registrert med alminnelig skattleggingsperiode. Reglene om kvalifikasjonsperiode gjelder.
2. Virksomhet A blir overdratt til virksomhet B. A leverer skattemelding en gang i året og B er registrert med alminnelig skattleggingsperiode. Her er det ikke noe nytt subjekt som skal registreres. B overtar en igangværende virksomhet og fortsetter med sin skattleggingsperiode. Det er ikke krav til kvalifikasjonsperiode.
3. Virksomhet A blir overdratt til virksomhet B. Både A og B leverer skattemelding en gang i året. Dette medfører det samme resultatet som pkt. 2; B

overtar en igangværende virksomhet, og det er ikke noe nytt subjekt som skal registreres.

4. Virksomhet A (som fortsatt leverer skattemelding en gang i året) er et AS. Aksjene selges. Dette får ingen konsekvenser for registreringene.

#### *Søkna om endring av skattleggingsperiode og søknadsfrist*

Adgangen til å søke om endring av skattleggingsperiode og søknadsfristen fremgår av forskriften § 8-3-4.

**Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-4 Søknad om endring av skattleggingsperiode og søknadsfrist.**(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) Skattepliktig kan søke om endring til alminnelig skattleggingsperiode etter § 8-3-1. 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.

#### *Avslag på søknad om årlig skattleggingsperiode*

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.

**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 overstegyet 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 skattepliktig 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 merverdiav-

giftsloven 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 § 8-13-1 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 skattleggingsperiode*

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 skattepliktige 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 skattepliktige 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 skattepliktige har årlig skattemelding for.

Det å gi et vedtak om tilbakekall av retten til å levere årlig skattemelding tilbakevirkende kraft er en forholdsvis streng reaksjon. Dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Ved overskridelse av beløpsgrensen, 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 skattleggingsperiode skal innvilges eller tilbakekalles:

### Enkelsaker

#### Omsetningen overstiger beløpsgrensen

Et skattekontor tilbakekalte retten til å levere årlige mva-meldinger 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 årsterminmeldinger ut fra andre kriterier.

#### Avgiftsfri omsetning har ikke betydning

En virksomhet hadde vært registrert i merverdiavgiftsmanntallet med årlige mva-meldinger i fire år. Den innsendte mva-meldingen viste at omsetningen hadde øket til ca. kr 1 200 000, og virksomheten ble varslet om endring til tomåneders mva-melding fra og med 1. termin året etter. Virksomheten søkte om fortsatt å kunne levere årsterminmelding. 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-meldinger. Skattekontoret avslø 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 merverdiavgiftsregisteret. 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 årsterminmelding.

#### Omgjøring av endring av skattleggingsperiode

En virksomhet solgte et driftsmiddel, hvilket medførte at omsetningen oversteg én million kroner. Skattekontoret varslet endring til tomånedsterminer. 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 avgiftsbeløpet ved forfall den 10. mars. Skattekontoret inngikk betalingsavtale, og satte virksomheten over på tomåneders mva-meldinger da betalingsplikten ikke var overholdt. Vedtaket ble påklaget. Skattekontoret fant etter en konkret helhetsvurdering å omgjøre vedtaket om endring av skattleggingsperioden. 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 tomånedsterminer.

#### Dobbel straff

Fylkesskattekontoret avholdt bokettersyn hos en avgiftspliktig som hadde fått innvilget årlig mva-melding. 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 meldinger. 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 (nå meldingsplikt). Formålet med forvaltningens adgang til å pålegge ordinær oppgaveplikt (meldingsplikt) 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 årlig mva-melding. Avgiftspliktig omsetning for de fire første terminene i året viste en omsetning på om lag 950 000 kroner. Firmaet informerte fylkesskattekontoret om omsetningsstørrelsen i oktober. Samlet omsetning for året ble på nesten 1,5 million kroner. Fylkesskattekontoret fattet vedtak om omgjøring til tomåneders meldingsplikt, og beregnet forsin-

kelsesrenter for 1.–4. termin 2003. Begrunnelsen for vedtaket var at virksomheten burde forutsett at årets omsetning ville overstige en million kr. og endret til tomåneders meldingsplikt på et tidligere tidspunkt. I klagen ble det fremhevet at virksomheten ansatte en person i november året før, og det var usikkerhet knyttet til hvor mye han ville omsette for det første året. Omsetningsøkningen 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 melding- 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 året etter at omsetningen oversteg kr 1 million. Beregnede forsinkelsesrenter ved endring av terminlengden med tilbakevirkende kraft ble altså frafalt.

#### *Meldeplikt ved høyere omsetning*

Dersom skattepliktig som leverer årlig mva-melding 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.

#### *Skattleggingsperiode for primærnæringer mv.*

Forskriften § 8-3-7 har regler for skattleggingsperiode for primærnæringer mv. og viderefører merverdiavgiftsloven § 15-4 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 15-4-1.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-7 Skattleggingsperiode for primærnæringer 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

#### *Hvem har plikt til å levere skattemelding*

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.

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 skogplanter, 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. En driftsbygning i jordbruk/skogbruk er også et betydelig driftsmiddel som faller inn under femte ledd bokstav b. Nyttets driftsmidlene mindre enn 60 % av tiden i eget jord- eller skogbruk, er beløpsgrensen kr 30 000, jf. merverdiav-

giftsloven § 15-1 første ledd. Det er uten betydning om den andre virksomheten drives i en annen kommune enn primærnæringen. I et brev til Norges Bondelag har Skattedirektoratet lagt til grunn at unntaket fra 30 000-kroners grensen i merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd, ikke gjelder der bare en del av driftsbygningen benyttes i jordbruk og/eller skogbruk.

### **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 skattepliktige som i hovedsak har merverdiavgift til gode. Bestemmelsen setter vilkår og grenser for skattekontorets adgang til å gi kortere skattleggingsperiode. Primærnæringsers mulighet til å få kortere skattleggingsperiode er regulert særskilt i tredje ledd. 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) Skattekontoret kan samtykke i at skattepliktige innen primærnæringene følger de alminnelige skattleggingsperiodene.
- (4) Endringene etter første og annet ledd skal normalt gjelde for minst to år regnet fra første forkortede skattleggingsperiode. Endringen etter tredje ledd skal gjelde for minst to påfølgende kalenderår.
- (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, bør skattekontoret samtykke i at skattemeldingen kan leveres månedlig eller halvmånedlig. Det er bare i helt spesielle tilfeller at det innvilges ukentlig skattleggingsperiode. Ved vurderingen er det fradragsberettiget inngående merverdiavgift som skal legges til grunn.

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 skattleggingsperioder foretas store innkjøp, likevel ikke er kvalifisert til kortere skattleggingsperioder. Dette gjelder også virksomheter som er forhåndsregistrert, og hvor det i denne perioden bare påløper kostnader med fradragsberettiget merverdiavgift.

Skattepliktige innen primærnæringene kan søke om å følge de alminnelige skattleggingsperiodene, det vil si tomånedlig skattleggingsperiode. Skattepliktige innen primærnæringene som har store investeringer, for eksempel ved bygging av driftsbygninger, kan ha behov for kortere skattleggingsperiode for å bedre likviditeten. Det kan også være et ønske om alminnelig skattleggings-

periode for en skattepliktig innen primærnæringene dersom man ved siden av virksomhet i primærnæringen også driver annen skattepliktig virksomhet med omsetning som overstiger kr 30 000, se merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd. Søknader om å bruke alminnelig skattleggingsperiode i jordbruk med binæringer og skogbruk, bør imøtekommes.

Ved endring til alminnelig skattleggingsperiode skal endringen gjelde for minst to påfølgende kalenderår.

Samtykke til bruk av kortere skattleggingsperioder gis etter skatteforvaltningsforskriften normalt for to år regnet fra første forkortede skattleggingsperiode. I henhold til administrativ praksis er det forutsatt at kortere skattleggingsperiode skal benyttes i minst to år. Virksomheter som regelmessig har høyere inngående enn utgående merverdiavgift og har fått kortere skattleggingsperiode, må søke på nytt etter to år. Skattepliktige innen primærnæringene følger de alminnelige skattleggingsperioder uten slik tidsbegrensning, inntil de selv melder fra om årlig skattemelding for merverdiavgift.

### **Særskilt skattleggingsperiode**

Forskriften § 8-3-9 regulerer innberetningsplikten for de særskilte skattemeldingene og viderefører reglene i merverdiavgiftsloven § 15-6.

#### **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 skattleggingsperiode 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 (nullmeldinger) 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.

### Leveringsfrister for alle typer skattemeldinger for merverdiavgift

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 første punktum 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 i første ledd første punktum]. 2. pkt. gjelder for de som leverer skattemelding for alminnelige skattleggingsperiode.

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. For skattepliktige med kortere terminer og for særskilte skattemeldinger etter [skatteforvaltningsforskriften § 8-3-9](#) første ledd bokstav a-c, er fristen for denne terminen 10. august.

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 meldinger som medfører avgift.

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 kapittel 14-3.2.

Meldingen må leveres elektronisk innen fristen, og spesifisert slik som skattemyndighetene bestemmer. Se nærmere under [Levering og leveringsformer](#).

### **Betaling av merverdiavgift**

Betaling av merverdiavgift reguleres av skattebetalingsloven.

Avgiften 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. Se [§ 5-5 annet ledd](#). Når det gjelder betalingsfristen, har skattebetalingsloven en slik bestemmelse om utsatt forfall i § 10-2.

Se forøvrig [Skattebetalingshåndboken kapittel 10](#).

## § 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.

(6) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfyllt informasjon som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[F11.12 nr. 1451 Forskrift om særavgifter \(særavgiftsforskriften\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### 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 (nå opphevet) 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 § 8-4 sjetted ledd.

### § 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**

#### *Meldingens innhold*

Særavgiftsforskriften ga tidligere ingen nærmere regler om meldingens innhold, men dette er nå tatt inn i lovteksten i skatteforvaltningsloven. 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](#).

#### *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.

### **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 importører som frivillig har valgt å registrere seg, jf. særavgiftsforskriften § 5-2.

Forvaltningsansvaret for særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige ble 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 videreførte og lovfestet fritakene fra meldeplikten for enkelte registrerte virksomheter i særavgiftsforskriften § 6-1 femte og sjette ledd, som nå er opphevet).

#### § 8-4 tredje ledd

**Lovtekst**

Skattemelding for særavgifter skal leveres selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden.

Bestemmelsen viderefører og lovfester den tidligere bestemmelsen 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 bruker 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.

#### § 8-4 sjette ledd

**Lovtekst**

6) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon som har betydning for fastsetting av skattegrunnet etter kapittel 9.

Det følger av bestemmelsen at skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon som har betydning for fastsettelse av skattegrunnet etter kap. 9. Bestemmelsen gir adgang til å forhåndsutfylle skat-



temeldingen med opplysninger om slaktet fisk som Fiskeridirektoratet skal gi etter § 7-9 fjerde ledd [Opplysningsplikt for offentlige myndigheter og innretninger](#)

### Skattleggingsperioder og leveringsfrister

Forskriften § 8-4-1 regulerer **skattleggingsperiodene** for særavgifter. Dette fremgikk tidligere indirekte av leveringsfristene i særavgiftsforskriften § 6-1 (nå opphevet).

#### Skatteforvaltningsforskriften § 8-4-1 Skattleggingsperiode

- (1) Skattleggingsperioden for avgift på elektrisk kraft, avgift på utslipp av NOx, avgift på trafikkforsikringer, avgift på produksjon av fisk og avgift på villlevende marine ressurser er kvartalsvis.
- (2) Skatteleggingsperioden for avgift på landbasert vindkraft er ett kalenderår.
- (3) Skattleggingsperioden for andre særavgifter er en kalendermåned.

**Leveringsfristene** for de ulike særavgiftene fremgår av forskriften § 8-4-2.

#### Skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 Leveringsfrist

- (1) Leveringsfrist for skattemeldingen er den 18. i måneden etter skattleggingsperioden.
- (2) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på elektrisk kraft er en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden 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 skattleggingsperioden utslippet fant sted.
- (4) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på trafikkforsikringer er en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden den skattepliktige har vært ansvarlig for kjøretøyet iht. avtale om trafikkforsikring. For Trafikkforsikringsforeningen er leveringsfristen en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden gebyret er mottatt.
- (5) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på produksjon av fisk er en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden fisken er slaktet.
- (6) Leveringsfrist for skattemelding for avgift på villlevende marine ressurser er en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden førstehåndsomsetningen i samsvar med fiskesalslagslova fant sted.
- (7) 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.
- (8) Dersom vilkårene for fritak ikke lenger oppfylles, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 fjerde ledd, skal bruker levere skattemelding straks.
- (9) For skattemelding som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-4 femte ledd gjelder leveringsfristene for toldeklarasjonen gitt i eller i medhold av tolloven kapittel 4.

Bestemmelsene i første til tredje ledd viderefører regler om leveringsfrist i særavgiftsforskriften § 6-1 første ledd første punktum og annet til fjerde ledd (nå opphevet).

Fjerde ledd ble endret i forbindelse med innføring av avgift på trafikkforsikringer fra 1. januar 2018, som erstatning for årsavgiften på motorvogner. Krav på årsavgift med hjemmel i tidligere stortingsvedtak vil fortsatt kunne oppstå. Se skatteforvaltningsforskriften § 8-5-2 under [Hvem har plikt til å levere skattemelding](#).

Femte og sjette ledd ble endret i forbindelse med innføring av avgift på produksjon av fisk fra 1. januar 2021, og avgift på viltlevende marine ressurser fra 1. juli 2021.

I bestemmelsens syvende og åttende ledd er det gitt regler om fastsetting av kortere frist og frist for melding fra bruker som ikke lenger oppfyller vilkårene for fritak. Bestemmelsen i § 8-4 åttende 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 åttende ledd.

I niende ledd vises det til fristbestemmelsene for tolldeklarasjonen i tollovens kapittel 4. Bestemmelsen viderefører den generelle henvisningen i særavgiftsforskriften § 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.

[L19.06.1959 nr. 2 Lov om motorkjøretøy- og båtavgiftsloven](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[F19.03.2001 nr. 268 Forskrift om særavgifter](#)

[F04.07.1986 nr. 1433 Forskrift om årsavgift for motorvogn](#)

[F29.06.2000 nr. 688 Forskrift om vektårsavgift](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer plikten til å gi opplysninger som har betydning for fastsetting av motorkjøretøyavgifter. Tidligere regelverk på området 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 praksisen 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.

#### *Engangsavgift*

##### **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.

Forskriften § 8-5-1 om engangsavgift bokstavene a-c presiserer den opplysningsplikten som foreligger i de tilfellene der det vil oppstå avgiftsplikt etter Skatte- og avgiftsvedtaket, Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536) § 1 bokstav a, b eller c.

Bestemmelsens bokstav d viderefører bestemmelsen om opplysningsplikt ved endring i avgiftsmessig status eller avgiftsmessig grunnlag, som tidligere var inntatt i forskrift om engangsavgift § 5-4 første punktum.

#### *Årsavgift*

##### **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.

Bestemmelsen angir når den skattepliktige etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven må levere skattemelding om årsavgift. Forskriften § 8-5-2 viderefører forskrift om årsavgift § 8, men er noe forenklet.

Årsavgiften er lagt om til en avgift på trafikksikringer som fra og med 1. januar 2018 blir fakturert via bilforsikringen. Det vil likevel også i 2018 og etterfølgende år kunne oppstå krav på årsavgift hjemlet i tidligere stortingsvedtak, og omtale av årsavgift i denne håndboken gjelder slike krav.

#### *Vektårsavgift*

##### **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.

Bestemmelsen angir når den skattepliktige etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er pliktig til å levere skattemelding om vektårsavgift.

Plikten til å melde fra i tilfelle endring til en høyere avgiftsgruppe etter forskrift om vektårsavgift § 5 første ledd, følger av bokstav a. 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.

[L22.06.2012 nr. 43 Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. \(a-opplysningsloven\)](#)

[F24.06.2014 nr. 857 Forskrift om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer \(a-opplysningsforskriften\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Skatteetaten.no/A-meldingen](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) punkt 13.2.4](#)

### 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 ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2017.

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 skatte-

melding, og det er ikke gitt noen utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften.

Se nærmere under om [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#).

Meldingen skal fra 1. januar 2021 også inneholde opplysninger om hvilken pensjonsinnretning arbeidsgiver har inngått avtale med, etter OTP-loven § 7.

Se forøvrig Skatte-ABC, 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.

### *Hvem har plikt til å levere skattemelding*

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.

Meldingen kan endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

### *Hva skal skattemeldingen inneholde*

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.

Se nærmere under om [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#).

Se forøvrig Skatte-ABC, 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.

## Meldeplikt gjennom a-meldingen

### **Generelt**

Melding om lønns- og ansettelsesforhold til Skatteetaten, og opplysninger til 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.

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.

Opplysninger om føderåd er unntatt fra kravet om månedlig rapportering. Dette kan leveres 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 skjema og veiledninger finnes på [Skatteetaten.no/Bedrift](http://Skatteetaten.no/Bedrift) og organisasjon/Arbeidsgiver/A-meldingen.

### **Brudd på meldeplikten**

Skattedirektoratet kan ilegge daglig, løpende tvangsmulkt etter a-opplysningsloven § 10 når opplysningene ikke er levert innen fristen. Ved for sen levering kan Skattedirektoratet ilegge overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven § 11.

Dersom arbeidsgiveren ikke leverer 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.

### **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.



## § 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.

[L12.12.2003 nr. 108 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. \(merverdiavgiftskompensasjonsloven\)](#)  
[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### 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 fastsettingen av merverdiavgiftskompensasjonen. De som omfattes av kompensasjonsordningen kan 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.

#### **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 første ledd bokstav b til e og borettslag og boligsameier som nevnt i annet ledd 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.

#### **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, Jan Mayen-skatteloven § 1 og skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), 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 fradragsberettigede 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 tilbydere av aksjesparekonto og 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.

(4) Den som skal foreta skattetrekk ved utbetaling av renter eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skattebetalingsloven § 5-4b, skal levere melding om foretatt skattetrekk

[L17.06.2016 nr. 39 Lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv \(artistskatteloven\)](#)

[L22.06.2012 nr. 43 Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. \(a-opplysningsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[L29.11.1996 nr. 69 Lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis \(Jan Mayen-skatteloven\)](#)

[L29.06.1996 nr. 68 Lov om skatt til Svalbard \(Svalbardskatteloven\)](#)

[F24.06.2014 nr. 857 Forskrift om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer \(a-opplysningsforskriften\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kap. 6](#)

### 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. Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i første ledd ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart. Regelen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

Bestemmelsen i § 8-8 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, Jan Mayen-skatteloven § 1 og skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

#### ***Lønnstrekk etter Svalbardskatteloven***

##### *Hvem har plikt til å levere melding om trekk*

Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-1 og Jan Mayen-skatteloven § 1, jf. Svalbardskatteloven § 3-2, skal levere melding om lønnstrekk etter a-opplysningsloven. Se nærmere om [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#) i § 8-6.

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 og viderefører Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd.

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.

Trekkpliktige kan endre fastsettingen ved å endre opplysningene i levert melding etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som er innrapportert etter a-opplysningsloven, se [§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger](#).

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) dersom det er fastsatt for lite skatt. Se særlig [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#).

Se forøvrig Skatte-ABC, emnene «Svalbard» og «Jan Mayen».

### ***Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere***

Med virkning fra 2019 er det innført enklere regler for skattlegging av personer som er bosatt i utlandet, men som arbeider i Norge. Denne ordningen vil hovedsakelig gjelde for utenlandske arbeidstakere på kortvarig arbeidsopphold i landet, uten å være bosatt her. Se [skatteoven § 19-1](#).

#### *Hvem har plikt til å levere melding om trekk*

Arbeidsgiver som skal foreta skattetrekk etter skatteoven kapittel 19, skal levere melding om foretatt skattetrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Skatten i den forenklete ordningen blir fastsatt ved gjennomføring av skattetrekk i bruttoinntekten. Arbeidsgiver holder tilbake det skattepliktige beløpet (gjennomfører skattetrekk) ved lønnsutbetalingen. Arbeidsgiveren fastsetter grunnlaget for skatten etter [§ 9-1 tredje ledd](#) og beregner skatten etter [§ 9-2 annet ledd](#).

Skatten blir fastsatt fortløpende ved den enkelte betaling og rapportering av skattetrekk gjennom a-meldingen. Det skjer derfor ikke en samlet fastsetting for et helt inntektsår. Se nærmere om [Meldeplikt gjennom a-meldingen](#) i [§ 8-6](#).

Formålet med ordningen er riktigere og forenklet skattlegging av denne gruppen. Ordningen er valgfri for alle de skattepliktige som ordningen retter seg mot. Se skatteoven [§ 19-6](#).

Skattepliktige som bare har inntekt som skattlegges etter kapittel 19 i skatteoven er fritatt fra å levere skattemelding. Se [Leveringsfritak ved bruk av kildeskatteordning](#) i [§ 8-2](#).

Trekkpliktige kan endre fastsettingen ved å endre opplysningene i levert melding etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som er innrapportert etter a-opplysningsloven, se [§ 7-12 Identifikasjon av skattepliktig og kopi av opplysninger](#).

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) dersom den er uriktig. Se særlig [§ 12-10 Endring av skatfastsetting overfor trekkpliktige](#).

Utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere inngår ikke i ordningen. Dette gjelder også utsendte utenriktjenestemenn som anses som bosatt i utlandet etter skatteloven § 2-1 åttende ledd og de som er bosatt på Svalbard, jf. skatteloven § 2-35 andre ledd. Unntaket reguleres i forskrift til skatteloven § 19-1.

Se forøvrig Skatte-ABC, emnet "Utland – særregler om skattlegging av utenlandske arbeidstakere (kildeskatteordning)"

### § 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 melding om trekk*

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 meldingen 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 forhåndsutfylt 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 tilbydere av aksjesparekonto og innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd, til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet.

#### ***Skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær***

Plikten til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon og til å 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. § 16-21.

#### ***Hvem har plikt til å levere melding om trekk***

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 kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet.

#### ***Hva skal meldingen inneholde***

Meldingen skal inneholde opplysninger om det fastsatte grunnlaget (utbyttet) og beregnet trekk i henhold til Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

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](#).

### *Leveringsfrister*

Fristen for å sende melding om trekk for kildeskatt på aksjeutbytte, følger av forskriften § 8-8-3.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3 Leveringsfrist**

Melding om trekk skal leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt. Selskaper registrert i VPS-registeret skal likevel levere melding om trekk senest en måned etter at trekk er foretatt.

Skattemeldingen fylles ut i RF-1005B «Oppgjørliste kildeskatt». Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

### **Betaling av trekk**

Betaling av trekk reguleres av skattebetalingsloven.

Se nærmere omtale i [Skattebetalingshåndboken kapittel 9](#) og [10](#).

### **§ 8-8 fjerde ledd ledd**

#### **Lovtekst**

Den som skal foreta skattetrekk ved utbetaling av renter eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skattebetalingsloven § 5-4b, skal levere melding om foretatt skattetrekk.

### ***Skattetrekk ved utbetaling av renter og royalty aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær***

Plikten til å foreta skattetrekk ved utbetaling av renter og royalty eller vederlag for bruk av eller retten til å benytte immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter er regulert i skattebetalingsloven § 5-4 b.



## § 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.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[L03.06.1994 nr. 15 Lov om Enhetsregisteret \(enhetsregisterloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### Generelt

Bestemmelsen gjelder plikten til å levere selskapsmelding for selskaper hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48. Reglene i ligningsloven § 4-9 nr. 1 til 3 og nr. 7 videreføres med noen endringer i begrepsbruk.

Deltakerfastsetting innebærer at inntekt og formue først fastsettes for selskapet som helhet. Skattepliktig inntekt og formue skal deretter fordeles på deltakerne og skattlegges på deres hånd. Deltakerne må selv oppgi korrekt andel av den skattepliktige inntekten og formuen i skattemeldingen.

Selskapsmeldingen er kun å anse som grunnlagsdata fra selskapet for skattefastsettingen av deltakerne, og ikke en egenfastsetting av deltakerne. Det er bare skattepliktige som kan egenfastsette skattegrunnlaget.

Et selskap med deltakeregenfastsetting (SDF) kan fritt sende nytt selskapsopplysningsbrev. Opplysningene i det nye brevet skal behandles på samme måte som levering av alle nye grunnlagsdata.

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 «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 deltakermeldingene. 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 spesifikasjon av selskapets brutto formue og inntekt, fradragposter 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 skal inneholde alle opplysninger om selskapets formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning 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 deltakernes 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 i 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 skattleggingsperioden. Det skal gis opplysninger om deltakernes selskapsandel, deres andel av overskudd eller underskudd og andre forhold som har betydning for deltakernes skatteplikt.

### *Selskapets deltakermelding*

Selskapet plikter også å levere en melding over hvem som er selskapsdeltakere og deltakernes eierandel og andel av nettoformue og inntekt. Disse opplysningene leveres i RF-1233. Denne meldingen leveres innen samme frist som selskapsmeldingen.

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 er gjort 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.

### *Leveringsplikt for deltakere i utenlandske selskaper*

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, viderefø-

res i skatteforvaltningsforskriften. Det er lagt til grunn at kvaliteten på opplysningene blir bedre når de skattepliktige 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 deltakerens 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 fremgår av enhetsregisterloven § 9 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.

[L13.06.1975 nr. 35 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. \(petroleumsskatteloven\)](#)  
[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### 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 inneholde**

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.

#### **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 utvinningstillatelser 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 den 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 § 8-10-2 gir Oljeskattekontoret myndighet til å gi skattepliktig helt eller delvis dispensasjon fra reglene i §§ 8-10-1 til 8-10-4, herunder til å fritta 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**

Fristene for å gi melding om realisasjon av naturgass mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-10 følger av forskriften § 8-10-3.

**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 kjønt 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.

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 inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt](#). Se nærmere om [Levering og leveringsformer](#) i § 8-1.

**Formkrav**

Det følger av forskriften § 8-10-4 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 kontinentalsokkel § 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 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 skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5.

(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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### Generelt

Den meldepliktige skal 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 inntektskatt, svalbardskatt 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/mellomværende med nærstående hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve formues- og inntektsopplysninger etter folkerettslig overenskomst. Se § 8-11 [tredje ledd](#).

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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, 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*

#### *Skattepliktige som omfattes av meldeplikten*

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.

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 driftssteder

Hvem som regnes som nærstående etter første, annet og tredje ledd følger av [§ 8-11 fjerde ledd](#).

#### *Unntak*

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.

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 inneholde*

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, er i utgangspunktet omfattet 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 skatteleggingsperioden.

#### **Dokumentasjonsplikt og leveringsfrist**

Selskapet skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjonene eller mellomværendene med nærstå-

ende 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 fastsatt i 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 oversiktig 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 risikoen 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 skattleggingsperioden. 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 Adferdskodeks 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 skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5.

#### ***Unntak fra dokumentasjonsplikten***

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.

#### ***Hvem er 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.

#### ***Unntak for stat, fylkeskommune og kommune***

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.

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 eiendeler 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 har inngått en folkerettslig overenskomst med Norge som gir grunnlag for utveksling av opplysninger, men 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop 86 LS \(2017-2018\) kapittel 16](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Prop. 120 L \(2015-2016\) Endringer i ligningsloven \(land-for-land-rapportering til skattemyndighetene\)](#)

### Generelt

Bestemmelsen gjelder opplysningsplikt for flernasjonale konsern, også omtalt som «**land-for-land-rapportering**». Bestemmelsen gjelder 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. Kravene til den sekundære rapporteringsplikten i første ledd bokstav b) er senere redusert, med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2018 eller

senere. Endringen ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart.

Bestemmelsen i § 8-12 innebærer at flernasjonale konsern med en konsolidert omsetning på mer enn 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 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) *modellavgivningen*: 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 petroleumsloven § 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 – primær opplysningsplikt*

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.

### **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 har inngått en folkerettslig overenskomst med Norge som gir grunnlag for utveksling av opplysninger, men 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.

### **Hvem har plikt til å levere melding – sekundær opplysningsplikt**

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 opplysnin-



ger 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:

- Dersom morselskapet i utlandet ikke har plikt til å levere melding om fler-nasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. etter lovgivningen i hjemlandet.
- Dersom morselskapets hjemstat ikke har inngått en avtale om automatisk utveksling av slike meldinger med Norge. Kravene til den sekundære rapporteringsplikten i første ledd bokstav b) er endret i tråd med modellovgivningen, med virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2018 eller senere. Endringen ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart. Dette innebærer at et norsk foretak bare får sekundær rapporteringsplikt dersom morselskapet i konsernet hører hjemme i et land som har inngått en avtale med Norge som legger til rette for utveksling av informasjon med Norge, men som ikke har en avtale som åpner for automatisk utveksling av land-for-land-rapporter til skattemyndighetene. Se Prop. 86 LS (2017-2018) kapittel 16.
- Dersom norske skattemyndigheter har varslet det norske foretaket om at morselskapets hjemland ikke overholderplikten til utveksling av meldinger eller av andre grunner ikke sender melding til Norge.

### **Unntak fra meldeplikten**

#### *Flere rapporteringspliktige*

Det er gitt unntak der det er flere rapporteringspliktige, se forskriften § 8-12-4.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-4 Flere opplysningspliktige**

Dersom det i et konsern er flere foretak som har plikt til å levere melding etter skatteforvaltningsloven § 8-12 første og annet ledd, kan konsernet bestemme at ett av foretakene skal oppfylle rapporteringsplikten. Meldingen fra dette foretaket må utformes på en slik måte at rapporteringsplikten oppfylles for alle foretak som hver for seg har plikt til å levere melding etter skatteforvaltningsloven § 8-12 første til fjerde ledd. Melding om hvilket foretak som skal levere melding etter skatteforvaltningsloven § 8-12 skal senest gis i skattemeldingen for det året rapporteringen gjelder, eller for meldingspliktige som ikke skal levere skattemelding innen utgangen av mai i året etter det året rapporteringen gjelder.

#### *Unntak for morselskapet*

Det er gitt et unntak fra morselskapets primære meldeplikt i forskriften § 8-12-5.

#### **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.

### *Unntak for andre foretak*

Det er gitt et unntak fra den sekundære meldeplikten i forskriften § 8-12-6.

#### **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-land-rapport 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 – selskap som inngår i flernasjonalt konsern***

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 næringsdri- vendes 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 rap- porterings skjemaet 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.

**Krav til språket i meldingen**

Femte ledd bestemmer at meldingen skal leveres på engelsk. Dette er et unntak fra den klare hovedregelen om at opplysninger skal gis til skattemyndig- hetene 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 effek- tiv gjennomføring av land-for-land-rapporteringen tilsier at den utarbeides på et språk som er forståelig i alle eller de fleste av mottakerlandene.

**§ 8-12 sjette ledd****Lovtekst**

Skattemyndighetene kan bare utlevere meldingen til andre etter reglene i § 3-3 og til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale.

**Taushetsplikt**

Sjette ledd er en egen regel om taushetsplikt som begrenser skattemyndighete- nes mulighet til å utlevere meldingen til andre enn det som følger av [§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter](#) eller til utenlandske myndigheter etter folkerettslig avtale. Regelen gjelder uavhengig av om mel- dingen er levert direkte til norske skattemyndigheter eller det er en melding som er mottatt fra utlandet.

Regelen om taushetsplikt er ikke til hinder for at foretakene selv gir ut mel- dingen, for eksempel ved å publisere den på nettsidene sine.

**Leveringsfrister**

Meldingen skal leveres innen 12 måneder etter utløpet av regnskapsåret.

**Skatteforvaltningsforskriften § 8-12-7 Leveringsfrist**

Melding etter skatteforvaltningsloven § 8-12 skal leveres innen 12 måneder etter utlø- pet av 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) Den som er utpekt etter regler i eller i medhold av konkursloven §§ 79 og 138, 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

[Prop. 74 L \(2020-2021\)](#)

### 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**

#### *Merverdiavgift*

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 beløpgrensene i merverdiavgiftsloven § 2-1 første til tredje ledd.

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 faktisk å behandle utleie av fast eiendom eller bortforpaktning av landbrukseieendom 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 av 19. september 1997 og Rt. 1981/611.

#### *Særavgifter*

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.

### ***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 særavgiftsforordningen § 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 er oppfylt. Dette betyr

at når en virksomhet har blitt stående registrert uten å fylle lovens vilkår skal det skje en sletting tilbake i tid. Fradragsført inngående avgift skal da tilbakeføres uavhengig av hvorvidt virksomheten har vært i aktsom god tro med hensyn til registreringsspørsmålet.

### § 8-13 tredje ledd

#### Lovtekst

Den som er utpekt etter regler i eller i medhold av konkursloven §§ 79 og 138, skal levere melding om åpning og avslutning av behandlingen av konkursboet til en registrert skattepliktig.

#### *Konkursbo*

Bestemmelsen er endret som følge av endringer i [konkurslovens](#) regler om meldinger om, og registreringer av at det er åpnet konkurs. Endringen gjelder fra 15. mai 2021.

Konkursregisteret skal sørge for at melding om at det er åpnet konkurs i skyldnerens bo tinglyses, eller registreres i diverse registre. Oppgaven kan i stedet utføres av bostyreren eller retten. Konkursregisteret har dermed tatt over oppgavene som tidligere lå til bostyreren.

Føreren av konkursregisteret skal slette meldinger når konkursen er avsluttet se konkursloven § 138.

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

### *Leveringsfrister merverdiavgift*

Forskriften § 8-13-1 har bestemmelser om leveringsfrist for melding om registrering for 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.

Melding om registrering skal sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene for registrering er oppfylt. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 14-1 første ledd.

### *Leveringsfrister særavgifter*

Forskriften § 8-13-2 har bestemmelser om leveringsfrist for registreringsmelding for 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 oppfylder vilkårene for å være registrert skal sendes straks. Slik melding skal også sendes når virksomheten stanser i over tre måneder.

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](http://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 verge-mål, 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.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

### Generelt

Bestemmelsen gir felles regler om hvem skal levere meldinger etter lovens kapittel 8.

Bestemmelsen i ligningsloven om at den som skulle levere selvangivelse og andre pliktige oppgaver, skulle underskrive oppgavene, er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. 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, da forpliktelsene følger av lovens regler forøvrig.

### § 8-14 første ledd

#### Lovtekst

Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.

#### *Myndig person eller fullmektig*

Første ledd bestemmer at meldinger etter kapittel 8 skal leveres av myndig person eller dennes fullmektig. Dette fulgte tidligere av ligningsloven § 4-5 nr. 1, og er nå gjeldende rett på alle skatte- og avgiftsområdene.

Adgangen til å levere meldinger ved fullmektig er nå gjort generell. Se nærmere omtale i § 5-3 Fullmektig.

Fullmektigen kan imidlertid ikke signere § 8-13 Melding om registrering for merverdiavgift og særavgifter på vegne av virksomheten. Se nærmere i MVA-håndboken kapittel 14-1.2.

## § 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 fastsettes skattegrunnlaget selv.

Annet ledd gjelder skattepliktige som er mindreårige eller er satt under vergemål, og bestemmer at vergen skal levere skattemelding for disse. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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***

Personer med verge er selv pliktig til å levere skattemeldingen, med mindre det følger av vergemålet at dette er vergens oppgave. Selv om det er vergens oppgave å levere skattemeldingen, kan personen med verge også selv gjøre dette uten hinder av vergemålet. Det vil imidlertid sjelden være aktuelt. Personen med verge kan ikke levere skattemeldingen selv, dersom vedkommende er fratatt rettslig handleevne og fratakelsen også gjelder retten til å levere skattemelding.

## § 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 innebærer ikke noen realitetsendring med tanke på hvem som kan forplikte selskapet.

### ***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 selskaper 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 § 4-5 nr. 3 siste punktum.

### ***Konkursbo og dødsbo***

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 bostyrer mv. levere skattemelding også for dette tidsrommet.

## § 8-15 Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om skattleggingsperioder, hvordan opplysninger skal gis, 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 14](#)

Med hjemmel i bestemmelsen er det utarbeidet forskriftsbestemmelser med utfyllende regler til den enkelte melding i kapittel 8. Det er blant annet gitt regler om levering av skattemelding, leveringsfrist og skattleggingsperiode. Endringen i bestemmelsen ble innført for å klargjøre at Skattedirektoratet har hjemmel til å fastsette forskrift om hvilket format som skal anvendes ved elektronisk levering av skattemeldingen.

Bestemmelsen gir også hjemmel til å utarbeide de meldingene som skattepliktige mv. skal benytte når de gir opplysninger.

# Kapittel 9 Fastsetting

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

Kapittel 9 har regler om fastsettning av skattegrunnlaget, beregningen av skatteplikten, samt regler om skatteoppgjør og offentliggjøring av skattemeldingen. Kapitlet inneholder også regler om endring av egen fastsetting, trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk og regler om betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv.- lempning.

Fastsetting består både av å bestemme skattegrunnlaget og beregning av skatteplikten. Fastsetting kan skje på flere stadier i en skattesak. Hovedregelen er at skatten fastsettes når den skattepliktige leverer skattemelding, eller ved at myndighetene fastsetter skatten 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.

Bestemmelsene i kapittel 9 gjelder hovedsakelig ordinær fastsetting, mens fastsetting i endrings sak er regulert i [Kapittel 12 Endring uten klage](#).

## Generelt

### **Fastsettingsmodeller**

Etter skatteforvaltningsloven kan fastsetting skje etter tre ulike modeller; egenfastsetting, fastsetting ved trekk og fastsetting ved vedtak.

Alle de tre ulike modellene for fastsetting framgår direkte av felles bestemmelser i lovens kapittel 9. Egenfastsetting utgjør den klare hovedregelen.

### ***Egenfastsettingsmodellen***

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.

Ved fullstendig egenfastsetting fastsetter den skattepliktige både grunnlaget for skatten og beregner skatten selv. Fastsetting av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon skjer ved fullstendig egenfastsetting.

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

Skattemyndighetenes hovedoppgave 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***

En annen 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 fra den skattepliktige

selv eller tredjeparter. Vedtaket kan også baseres på andre foreliggende opplysninger. Fastsetting av motorvognavgifter skjer ved vedtak.

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.

Dersom skattepliktige leverer skattemeldingen etter varsel, men før det er truffet vedtak om skjønn, vil dette kunne anses som en forsinket egenfastsetting. Er det sendt forhåndsvarsel (om myndighetsfastsetting og ev. tilleggs-skatt) må skattepliktige informeres om sakens utfall, jf. skatteforvaltningsloven § 5-6 nr. 6.

Skattepliktige og trekkpliktige kan endre skattegrunnlaget selv, 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](#).

### **Skatteoppgjør**

Etter fastsetting av skattegrunnlaget og skatteberegningen av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 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.

## § 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 motorkjøretøyavgifter.

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto 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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[L29.06.1996 nr. 68 Lov om skatt til Svalbard \(Svalbardskatteloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 9](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kap. 6](#)

### Generelt

Bestemmelsen samler alle reglene om fastsetting av skattegrunnlag og må ses i sammenheng med [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

Skattegrunnlaget skal fastsettes enten ved 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 etter 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. Den skattepliktiges ansvar for å fastsette skattegrunnlaget må sees i sammenheng med skattemyndighetenes veiledningsplikt etter [sktflv. § 5-1](#), se [§ 5-1 Veiledningsplikt](#). Skattemyndighetene har plikt til å veilede der den skattepliktige henvender seg til skattemyndighetene med spørsmål knyttet til konkrete skattemessige forhold. Skattemyndighetene kan da gi uttrykk for en konkret skattemessig vurdering av forholdet.

Skattemyndighetene kan også av eget initiativ gi relevant og spisset veiledning til skattepliktige om forhold av betydning for skattefastsettingen. Slik uoppfordret veiledning før levering av skattemeldingen må utføres på en slik måte at det ikke blir skapt tvil om at den etterfølgende fastsettingen er skattepliktiges ansvar. Veiledningen må derfor ikke frata den skattepliktige rom for egen vurdering. Se [Endringsmelding](#).

I noen tilfeller blir egenfastsatte fradrag automatisk redusert i fastsettingssystemet til det som etter loven er maksimalt fradrag. Slike automatiske rekalkuleringer kan skje uten at skattepliktige blir varslet eller får vedtak. Grunnen er at tilpasningen til lovbestemt størrelse på fradraget fortsatt anses for å være en del av egenfastsettingen.

#### *Formues- og inntektsskatt mv*

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](#).

Om forhåndsfastsetting av skattegrunnlaget, se nærmere om [Forhåndsfastsetting](#) i [§ 8-2](#).

Den skattepliktige kan selv endre skattemeldingen 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.

*Merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgift og merverdiavgiftskompensasjon*  
Bestemmelsen videreførte gjeldende rett for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgift og merverdiavgiftskompensasjon. Reglene om finansskatt på lønn er nye.

Hvem som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift og hva skattemeldingen skal inneholde, følger av [§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift](#). Et avgiftssubjekt etter mval. § 1-3 første ledd bokstav d, er skattepliktig etter [§ 1-2 første 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 og 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](#). Den skattepliktige kan endre skattemeldingen 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](#).

### **Kontroll**

Skattekontoret kan kontrollere egenfastsettingen og endre den etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv](#). Alle slike endringer må varsles etter reglene i [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#) og det skal utarbeides et begrunnet vedtak etter [§ 5-7 Begrunnelse](#). I saker som gjelder formues- og inntektsskatt mv. kan dette vedtaket fremgå av skatteoppgjøret.

### **§ 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 fastsettes på bakgrunn av kjøretøytekniske opplysninger, og andre opplysninger registrert av vegmyndighetene, eventuelt på bakgrunn av eller i kombinasjon med skattemelding etter § 8-5, gitt av den skattepliktige direkte til skattemyndighetene.

Bestemmelsen viderefører tidligere rett for motorkjøretøyavgifter og er en lovfesting av en fast og langvarig fastsettingsordning.

De mest aktuelle vedtakene er:

- Skattemyndighetenes utskrivning av 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 motorkjøretøyavgifter og hva den skal inneholde følger av [§ 8-5 Skattemelding for motorkjøretøyavgifter](#). Skattemeldingen kan ikke endres etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

### § 9-1 tredje ledd

#### Lovtekst

Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto 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 skal fastsette grunnlaget for trekket før skatten blir beregnet etter [§ 9-2 annet ledd](#) og trukket fra utbetalingen til den skattepliktige. Grunnlaget er fastsatt når melding om trekk etter § 8-8 er levert. 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.](#)

#### *Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere*

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i tredje ledd ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart. Regelen gjelder med virkning for inntektsåret 2019.

Ved fastsettingen skal arbeidsgiver trekke skatten av bruttoinntekten.

Trekkpliktige kan endre fastsettingen etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) dersom den er uriktig. Se særlig [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#).

Se nærmere om [Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere](#) i § 8-8.

#### *Artistskatt og svalbardskatt*

Bestemmelsen viderefører dagens trekkordninger for 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 til sammen 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.

Trekkpliktige kan endre fastsettingen etter reglene i [§ 9-4 første ledd](#).

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i [§ 9-6 Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) dersom den er uriktig. Se særlig [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#).

Se nærmere om [Lønnstrekk etter Svalbardskatteloven](#) og [Lønnstrekk hos utenlandske artister](#) i § 8-8.

#### *Kildeskatt på utbytte*

Kildeskatt på utbytte og uttak fra aksjesparekonto 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.

Selskapet kan endre meldingen 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](#)

Skattemyndighetene kan endre fastsettingen etter reglene i [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) dersom den er uriktig. Aksjonæren kan påklage vedtaket etter reglene i [§ 13-1 Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#).

Se nærmere om [Skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær](#) i § 8-8.

## § 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 skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly, helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, 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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 9](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kap. 6](#)

### 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 ble 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 fungert 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 kapittel 11.

## § 9-2 annet ledd

### Lovtekst

Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skop, fartøy, rigger mv., fly, helikopter etter skatteloven § 10-80 og 10-81, 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 § 8-8 og reglene om [Fastsetting ved trekk](#) i § 9-1, som 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. Skatt som skal fastsettes etter skatteloven kapittel 19 beregnes ved at det trekkes skatt av skattegrunnlaget i tråd med utskrevet skattekort.

Skattepliktige kan søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i § 9-6 [Søknad om refusjon av skatt fastsatt ved trekk](#).

Trekkpliktige kan endre fastsettingen ved å endre opplysningene i levert melding om trekk etter reglene i § 9-4 [første ledd](#).

## § 9-2 tredje ledd

### Lovtekst

Skattemyndighetene beregner øvrig skatt.

Skattemyndighetene skal beregne formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og motorkjøretøyavgiftene.

Grunnlaget for beregning av skatten (alminnelig inntekt, personinntekt og formue) skal fastsettes av den skattepliktige selv. Ved den påfølgende skatteberegningen anvender skattemyndighetene skatteberegningsreglene på det fastsatte skattegrunnlaget. Myndighetenes vedtak om skatteberegning etter § 9-2

tredje ledd er et enkeltvedtak, men det er ikke behov for begrunnelse. Se nærmere om dette unntaket i [§ 5-7 første ledd](#).

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 (kreditfradrag) og opplysninger om forsknings- og utviklingskostnader mv.

Bestemmelsen kodifiserer en fast og langvarig praksis for motorkjøretøyavgiftene, som består av engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift.

#### **Feil i skatteberegningen**

Ved egenfastsetting kan de skattepliktige 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 skatteberegningsvedtaket 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.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\) pkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

### Generelt

Skatteoppgjøret gir den 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. Der som 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 § 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.

#### *Skatteoppgjør etter ordinær fastsetting*

Skatteoppgjøret vil fortsatt sendes ut puljevis etter hvert som det blir ferdigstilt.

#### *Skatteoppgjør etter endret fastsetting av skattegrunnlaget*

Skattemyndighetene kan plukke ut skattemeldinger til kontroll og gjennomføre endringssaker etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#) både før og etter at skatteoppgjøret er ferdig. Kontrollene kan rettes både mot enkelte skattepliktige og større grupper av skattepliktige.

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.

#### *Melding til selskapers styre og daglig leder*

Bestemmelsen gjelder melding om fastsetting av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven § 10-40 til 10-45. Meldingen sendes til selskapets styre og daglige leder. Dette er en særskilt melding om fastsetting av det skattegrunnlaget som skal fordeles på den enkelte deltaker, og er en videreføring av bestemmelsen i ligningsloven § 8-9 nr. 1. Meldingen regnes ikke som skatteinberging og skatteoppgjør. Fastsettingen bygger på [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#). Den er ikke et vedtak som kan påklages, men kun en informasjon til selskapet om hva som er grunnlaget for deltakernes fastsetting. Grunnlaget kan imidlertid endres av skattemyndighetene etter [§ 12-1 fjerde ledd](#).

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 som er fastsatt hos deltakeren. Meldingen setter selskapet i stand til å vurdere om det kan være grunn til å klage eller evt. reise søksmål.

Meldingen sendes ut samtidig med skatteoppgjøret.

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.

#### *Frist for skatteoppgjør*

Det er satt en ytre frist for når skatteoppgjøret må foreligge, for å skape forutberegnelighet for de skattepliktige og at saker ikke skal trekke ut i tid. Melding om skatteoppgjør etter ordinær fastsetting kan derfor 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 den 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, svalbardskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), skattebetalingsloven § 5-4b, Svalbardskatteloven § 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. Skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 kan ikke endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger etter første punktum. Første punktum gjelder ikke for krav om inntreden eller uttreden av rederiskatteordningen, jf. skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

(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.

[L19.06.2009 nr. 58 Lov om merverdiavgift \(merverdiavgiftsloven\)](#)

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 9](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\) kap.19](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kap. 6](#)

### Generelt

Fra skattefastsettingsåret 2017 gjelder det en **treårsfrist** for endring av grunnlaget for egen skattefastsetting etter skatteforvaltningsloven § 9-4. Bestemmelsen 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](#).

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i første ledd ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71 og trådte i kraft umiddelbart. Regelen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

Kildeskatteordningen for betaling av rente og vederlag for bruk av eller retten til bruk av immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv. og fly og helikopter ble tilføyd ved lov av 21. desember 2020 og trådte i kraft 1. juli 2021.

Etter fristens utløp kan den skattepliktige anmode skattekontoret om å endre av eget tiltak etter § 12-1 innenfor femårsfristen i §12-6. Se nærmere om forholdet til foreldelsesloven under §12-6 [Generelt](#). Dersom myndighetene har fastsatt grunnlaget for skatten, må den skattepliktige klage. Se nærmere under [Endringsmelding](#).

### § 9-4 første ledd

#### Lovtekst

Skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues- og inntektsskatt, svalsbardskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter ved levering av endringsmelding. Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), skattebetalingsloven § 5-4b, Svalsbardskatteloven § 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. Skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 kan ikke endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger etter første punktum.

#### *Formålet med bestemmelsen*

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 skattemyndighetene ikke bør bruke for mye ressurser på små feil som den skattepliktige enkelt kan rette opp selv.

#### *Endringsmelding*

Den skattepliktige eller den trekkpliktige kan endre «**tidligere leverte**» skattemeldinger og meldinger om trekk ved levering av endringsmelding. Med dette endrer de sin tidligere fastsetting. Skattepliktige som ikke har levert skattemelding tidligere, kan ikke kreve endring med grunnlag i denne bestemmelsen. Endringsadgangen gjelder bare egne fastsettinger. Når skattepliktige ikke har levert skattemelding og før det er truffet vedtak om skjønn etter sktfvl. 12-2 § 12-2 [Skjønnsfastsetting](#) er det fastsetting å kontrollere og det heller ingen myndighetsfastsetting enda. Begrensningen i egenendringsadgangen etter § 9-4 vil da ikke gjelde og skattepliktige kan oppfordres til å sende skattemelding som kan legges til grunn som egenfastsetting. Under saksbehandlingen må det vurderes hvorvidt meldingen kan legges til grunn og eventuelt reaksjonsbruk.

Endringsadgangen gjelder side om side med skattemyndighetenes adgang til å endre skattepliktiges fastsetting ved kontroll.

Den skattepliktige eller trekkpliktige kan ikke endre de delene av grunnlaget som er fastsatt av skattemyndighetene. "Grunnlaget" må i denne sammenhengen tolkes til å gjelde det som konkret inngår i grunnlaget for beskatningen og

som skattemyndighetene har fastsatt. Dette omfatter både tidligere ligningsvedtak etter ligningsloven, og der hvor grunnlaget tidligere er fastsatt av skattemyndighetene etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) eller etter [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#).

Den skattepliktige eller trekkpliktige har heller ikke mulighet til å endre opplysninger som gjelder "områder" der skattemyndighetene "har varslet om at fastsettingen er under kontroll". Dette innebærer at adgangen til å egenendre er avskåret for det området av skattegrunnlaget som varselet gjelder. Det er ellers bare det konkrete forhold som er myndighetsfastsatt eller varslet kontrollert som er stengt for egenendring. Eks. skattemyndighetene reduserer underskuddet ved å endre utgifter til reparasjon og vedlikehold i Næringsopp-gaven. De andre postene som bidrar til underskuddet, kan fortsatt egenendres.

Egenendringsadgangen må anses avskåret når skattekontoret har sendt et **konkret varsel** om at området er under kontroll. Med "område under kontroll" er det ment den konkrete delen av skattegrunnlaget som er varslet kontrollert. Er det f.eks. varslet kontroll av en særavgift, er egenendringsadgangen fortsatt i behold når det gjelder andre avgifter. Der det i varselet ikke er angitt at en konkret del av skattegrunnlaget vil bli kontrollert, men i stedet varslet om en generell utvidet kontroll for en nærmere angitt periode, kan skattepliktige ikke gjøre noen endringer i skattegrunnlaget for den perioden varselet gjelder.

Når skattekontoret gjennomfører kontroll utelukkende etter [skattebetalingsloven § 5-13](#) får dette ikke betydning for egenendringsadgangen. Dersom kontrollen blir gjennomført også etter sktfvl. kap. 10 [Kapittel 10 Kontroll](#), vil varsel om kontroll føre til at egenendringsadgangen er stengt for det området som er varslet kontrollert.

Skattekontoret kan etterspørre dokumentasjon og informasjon som underbygger allerede egenfastsatte opplysninger, uten at dette anses som et varsel om kontroll. Vilkåret er at henvendelsen til den skattepliktige ikke er formet som et varsel, men bare gjelder anmodning om å gi utfyllende opplysninger. Her vil det kunne være glidende overgang. Dersom skattekontoret **pålegger** skattepliktige å legge frem flere opplysninger gjelder reglene i [Kapittel 10 Kontroll](#), og skattepliktige må da varsles om kontroll. Det samme er tilfellet der det er bedt om kontrollopplysninger med hjemmel i [§ 10-1 første ledd](#). Varsel om kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 jf. § 10-11 vil avskjære egenendringsadgangen når varselet er kommet fram til den skattepliktige. Det samme er tilfellet der det er bedt om kontrollopplysninger med hjemmel i [§ 10-1 første ledd](#). Egenendringsadgangen vil også være avskåret når den skattepliktige har mottatt varsel om endring etter [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#). Skattekontoret kan som ledd i veiledningen ha en viss dialog med skattepliktige etter at skattemeldingen er levert, uten at det er å anse som varsel om kontroll. Slik uoppfordret veiledning etter at skattemeldingen er levert må bli utført i tråd med skatteforvaltningslovens ansvarsfordeling. Siktemålet med veiledningen er ikke å innhente informasjon, og veiledningen mangler derfor et sentralt kjennetegn ved varsel om kontroll. Hensikten er heller ikke å klargjøre at

et forhold er til vurdering med sikte på myndighetsfastsetting og det skjer heller ingen konkret saksbehandling. Formålet er å gi skattepliktige så god informasjon at vedkommende selv kan bli gjort i stand til å vurdere om fastsettingen er riktig og eventuelt endre om fastsettingen er uriktig.

Ved veiledning må skattemyndighetene være varsomme med å gå for konkret inn på vurderinger knyttet til den enkelte skattepliktiges forhold. Det kan fremgå av henvendelsen at skattemyndighetene har informasjon om at det henvendelsen gjelder er relevant for den skattepliktige, men den bør ikke gi inntrykk av at informasjonen kommer på bakgrunn av at den skattepliktiges fastsetting er vurdert av skattemyndighetene. Brev med informasjon og veiledning til skattepliktige må derfor være formulert i generelle vendinger.

Det er likevel rom for større masseutsendelser med informasjon om hvordan skattemyndighetene mener bestemte forhold skal løses, og det er adgang til å vise til hvordan den skattepliktige har fastsatt forholdet eller hvilke øvrige opplysninger skattemyndighetene har om forholdet.

#### ***Særlig om nye tredjepartsopplysninger***

Dersom tredjepartsopplysninger kommer inn til skattemyndighetene etter at skattemeldingen er gjort tilgjengelig for den skattepliktige men før leveringsfristen, kan skattemyndighetene i eget brev opplyse om at det har kommet nye opplysninger og anmode/oppfordre den skattepliktige til selv å gjøre endringer i skattemeldingen før leveringsfristen. Se § 8-2 tredje ledd. Dersom skattepliktig ikke endrer postene vil det være et myndighetsfastsatt vedtak dersom vi legger de nye opplysningene til grunn.

Skattemyndighetene kan informere skattepliktige om at vi har mottatt nye eller endrede opplysninger, for eksempel fra tredjeparter (grunnlagsdata) også etter at skattemeldingen er levert, uten at dette anses som varsel om kontroll. Siktemålet med informasjonen må være å gi skattepliktige så god informasjon at vedkommende blir i stand til selv å vurdere om fastsettingen er riktig og eventuelt kan egenendre uriktige opplysninger. Det skal ikke skje en konkret saksbehandling av forholdet hos skattemyndighetene og informasjonen må ikke kunne oppfattes som varsel om kontroll som vil stenge for egenendring.

Det er viktig at informasjonen/veiledningen utformes på en måte som ikke skaper tvil hos skattepliktige hvorvidt de står overfor et pålegg fra myndighetene eller varsel om myndighetsfastsetting.

Skattepliktige som kan egenendre gjennom å sende endringsmelding (ikke elektronisk endre direkte i skattemeldingen), kan ikke hindres i å levere slik melding etter varsel om kontroll. Endringsmeldinger som skattemyndighetene mottar etter at den skattepliktige har fått et varsel om kontroll, behandles som et tilsvarende svar til varselet og fastsettingen må skje ved myndighetsfastsetting selv om det er opplysningene i endringsskjemaet blir lagt til grunn ved fastsettingen. Det er særlig viktig å være oppmerksom på 4 måneders fristen i § 12-6

dersom det er aktuelt å endre på nytt. Endring på grunnlag av opplysningene i egenendrings skjemaet vil ikke være til hinder for eventuell reaksjonsbruk.

Dersom skattemyndighetene avslutter saken uten å gjennomføre noen endring, etter å ha varslet om kontroll eller varslet om endring, vil endringsadgangen ikke lenger være avskåret. Det er ellers bare det konkrete forhold som er myndighetsfastsatt eller varslet kontrollert som er stengt for egenendring. Eks. skattemyndighetene reduserer underskuddet ved å endre utgifter til reparasjon og vedlikehold i Næringsoppgaven. De andre postene som bidrar til underskuddet kan fortsatt egenendres.

Ved feil i skattemeldingen som åpenbart skyldes misforståelser, skrivefeil mv. kan skattemyndighetene imidlertid veilede skattepliktige og opplyse om adgangen til å egenendre opplysningene.

Det er ingen begrensninger for hvor mange endringsmeldinger som kan sendes innenfor treårsfristen så lenge det ikke er varslet om at fastsettingen er under kontroll eller grunnlaget er myndighetsfastsatt. Der kontrollen henlegges uten endring, vil egenendringsadgangen bestå.

Ved uenighet om riktigheten av myndighetsfastsatt skattegrunnlag er den skattepliktige eller trekkpliktige henvist til å klage etter bestemmelsene i [Kapittel 13 Klage](#).

### ***Hvilke skattearter endringsadgangen gjelder for***

Endringsadgangen gjelder for skatteartene formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt (med unntak av skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5), 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, skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5, kildeskatt på utbytte og merverdiavgiftskompensasjon. For motorkjøretøyavgifter og skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5, 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.](#) Ordlyden i første ledd siste punktum er vidt formulert, da den knytter seg til den skattepliktige som sådan og ikke skatteart. Som følge av dette vil begrensningen i første ledd siste punktum gjelder all formues- og inntektsskatt for den særskattepliktige. Særskattepliktige kan derfor heller ikke endre opplysninger om inntekt som henføres til landdistrikter eller inntekt fra ordinær landvirksomhet. Egenendringsadgangen gjelder heller ikke for skattepliktige når trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter [skatteloven kapittel 19](#). (kildeskatteordningen), selv om det gjelder formues- og inntektsskatt. Skattepliktige har da ikke selv oppgitt grunnlaget i tidligere levert skattemelding.

Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 (kildeskatteordningen), Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen skatteloven og artistskatteloven kan endre fastsettingen som er foretatt ved å endre opplysninger i levert melding om trekk.

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 [Mer-verdiavgiftshåndboken kapittel 23](#), om foreldelsesfristen for krav om kompensasjon i kompensasjonsloven § 10.

#### ***Følgene av egenendring***

Dersom den skattepliktiges egen endring av tidligere fastsetting legges til grunn vil tilgodebeløpet bli utbetalt til den skattepliktige. Det vil ikke bli fattet skriftlig vedtak. Skattepliktige får nytt skatteoppgjør dersom endringen også fører til endring i skatteberegningen. 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 setter egenendringen til side, må det skje som en endring etter sktfvl. § 12-1. Det skal da sendes varsel om endring og fattes et begrunnet vedtak om dette etter [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) jf. [§ 5-7 Begrunnelse](#) og [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#). Vedtaket om fastsetting etter sktfvl. § 12-1 når skattepliktiges egenendring ikke tas til følge, kan påklages jf. kapittel 13.

Tilleggsskatt etter [§ 14-3 første ledd](#) kan ilegges i forbindelse med fastsetting etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#), dersom vilkårene er oppfylt.

#### ***Forholdet til frivillig retting***

Ved egenfastsetting vil skattepliktige også ha en plikt til å rette opp feil i egen fastsetting til ugunst. Når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, fastsettes det ikke tilleggsskatt. Se nærmere om vilkårene for dette i [§ 14-4 første ledd bokstav d](#) En endring etter § 9-4 innenfor treårsfristen 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 trenger å skje som en klagesak som tidligere. Det er bare når vilkårene i § 14-4 er oppfylt at endringen er å anse som frivillig retting. Selv om opplysningene i endringsmeldingen etter § 9-4 legges til grunn av skattemyndighetene, kan det ilegges tilleggsskatt hvis endringen



ikke regnes som «frivillig». Dette gjøres i eget vedtak etter reglene i § 14-3 første ledd.

***Spesielt for merverdiavgift: Forholdet til tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene.***

Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør følger av merverdiavgiftsloven § 8-6, se nærmere om reglene i Merverdiavgiftshåndboken kapittel 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 tidligere levert skattemelding (avgiftsoppgjør) i justeringstilfeller, jf. § 9-4 første ledd. Treårsfristen i § 9-4 annet ledd begynner å løpe fra leveringsfristen for 6. termin det året den årlige justeringen skulle vært innberettet, men i justeringstilfellene kan fristen beregnes fra det tidspunktet oppstilling og dokumentasjon på justeringsrett fra selger er utstedt overfor kjøper.

**§ 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 tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk. Fristen avbrytes når endringsoppgaven er mottatt hos skattemyndighetene.

For inntektsåret 2019 var det i forskrift (koronaforskriften) gitt en bestemmelse om utsatt frist for levering av skattemelding for formue- og inntektskatt for selskap mv. som omfattes av skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 første ledd bokstav a. For denne gruppen var leveringsfristen 31. august 2020 og det er denne som danner utgangspunkt for egenendringsfristen.

Når det gis utsatt frist etter søknad, er det den alminnelige leveringsfristen som danner utgangspunkt for egenendringsfristen.

### *Endring for merverdiavgift*

For merverdiavgift er fristen endret fra tre år etter utløpet av terminen, til tre år etter leveringsfristen. Fristen for å endre mva-melding løper dermed fra fristen for å levere den aktuelle oppgaven som ønskes endret. Dette innebærer at fristen i realiteten forlenges med én måned og ti dager, og to måneder for tredje termin. Nærmere bestemt, løper fristen fra leveringsfristen for den terminen avgiften skal bokføres etter reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, jf. mval. § 15-9.

Når det utstedes nytt salgsdokument til erstatning for allerede avsendt salgsdokument, skal retting overfor kjøper skje ved kreditnota. Utstedelsen av kreditnota har imidlertid ikke betydning for fra hvilket tidspunkt fristen for å endre mva-melding etter sktflv. § 9-4 starter å løpe. Skattedirektoratet legger til grunn at fristen for egenendring skal regnes fra leveringsfristen for den aktuelle oppgaven som ønskes endret/den feilaktige mva-meldingen.

### ***Forholdet til skattekontorets 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 treårsfristen 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 treårsfristen i annet ledd er utløpt.

Hvis skattemyndighetene, uten å ha varslet kontroll eller endring, vurderer å endre et område hvor den skattepliktige har levert endringsmelding, må vurderingen av om fastsettingen er "uriktig" etter § 12-1 første ledd ta utgangspunkt i den endrede fastsettingen fra skattepliktige.

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 beregningsgrunn-

laget 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.

**Krav om retting**

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 den skattepliktige 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 den skattepliktige 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).

Vilkåret om retting har en nær sammenheng med bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11-4 som slår fast at skattepliktig 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 den skattepliktige.

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 skattepliktige, 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 skattepliktige 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*

Skattemyndighetene kan frafalle vilkåret om retting i «særlige tilfeller». Hvorvidt det foreligger særlige forhold i en konkret sak vil bero på en skjønsmessig vurdering fra skattemyndighetenes side. Finansdepartementet legger til grunn at det er en forutsetning for at vilkåret kan frafalles at det er utvilsomt at den skattepliktige ikke har oppkrevd avgiften på en illojal måte. Videre kreves det at staten ikke vil lide tap som følge av at kjøperen har fradragrett 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 den skattepliktige ikke kan dokumentere nøyaktig hvor stor del av den utgående avgiften som gjelder omsetning til kjøpere som ikke har fradragrett, antar Finansdepartementet at rettevilkåret må kunne frafalles for den del av tilbakebetalingskravet som på skjønsmessig grunnlag kan antas å være avgift på omsetning til kjøpere uten fradragrett.

Et spørsmål som kan oppstå ved tilbakebetaling av uriktig innbetalt avgift, er om tilbakebetalingskravet skal begrenses til den skattepliktiges 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 den skattepliktige har veltet over på kundene sine, ble lovfestet i merverdiavgiftsloven § 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 er veltet over på kundene, 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 den skattepliktige 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. Det samme gjelder for tilbyder av aksjesparekonto. 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.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)  
[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 9](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

### Generelt

Bestemmelsen i § 9-5 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*

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](#).

### ***Forholdet til skattepliktiges adgang til å søke refusjon i § 9-6***

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](#).

## **§ 9-5 annet ledd**

### **Lovtekst**

Departementet kan gi forskrift om innholdet i endringsmeldingen, herunder krav til dokumentasjon.

### ***Krav til dokumentasjon***

I skatteforvaltningsforskriften § 9-5-1 er det gitt bestemmelser om hva slags dokumentasjon selskapets endringsmelding må inneholde.

#### **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. Fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81 og kapittel 19 (kildeskatteordningen), er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.

(3) Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 9](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

[Prop. 1 LS \(2018-2019\) kapittel 21](#)

[Prop. 1 LS \(2020-2021\) kap. 6](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer adgangen til å søke skattemyndighetene om refusjon av skatt for alle skattepliktige som har fått fastsatt skatten ved trekk etter § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd. Fastsetting ved trekk er ikke et 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 har likevel muligheten til å kreve refusjon dersom de mener at den trekkpliktige har fastsatt for mye skatt.

Dersom skatten er myndighetsfastsatt i ligningsvedtak etter ligningsloven, eller etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#), må den skattepliktige klage. Se nærmere fremstilling i [§ 16-2 Overgangsbestemmelser](#).

### § 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. Fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81 og kapittel 19 (kildeskatteordningen), er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.

### ***Frister for å søke om refusjon***

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.

### ***Særregler for utenlandske aksjonærer***

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 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.

### ***Søknad innen fristen***

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 påklegges etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

Fristen for refusjon av skatt på utbytte etter § 9-6 annet ledd annet punktum sammenfaller med skattemyndighetenes endringsfrist på 5 år etter [§ 12-6 første ledd](#) første punktum.

### ***Søknad etter fristen***

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](#).

### ***Forholdet til selskapets endringsadgang i § 9-5***

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](#).

### ***Frist for refusjon av for mye trukket skatt i kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere***

For skattepliktige som velger å være omfattet av kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, vil skatten bli fastsatt ved at arbeidsgiveren foretar

skattetrekk. Skatteforvaltningsloven § 9-6 andre ledd tredje punktum regulerer fristen for de skattepliktiges adgang til å søke refusjon av for mye trukket kildeskatt. Det følger av bestemmelsen at fristen for å søke refusjon av for mye fastsatt skatt i kildeskatteordningen skal være tre år. Fristen begynner å løpe ved utløpet av det året kildeskatten er fastsatt for.

### § 9-6 tredje ledd

#### **Lovtekst**

Departementet kan gi forskrift om innholdet i søknaden om refusjon, herunder krav til dokumentasjon

#### ***Krav til dokumentasjon***

I skatteforvaltningsforskriften § 9-6-1 er det gitt bestemmelser om hva slags dokumentasjon aksjonærens søknad om refusjon må inneholde.

#### **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, svalgskatt 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 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.

(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. Utlegging 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 skattelistere.

[Prop. 1 LS \(2016-2017\) pkt 19.2.12](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

[Prop. 116 LS \(2010-2011\) pkt 2](#)

[Ot.prp. nr. 34 \(2003-2004\) pkt 2](#)  
[Skattedirektoratets retningslinje om utlevering av skattelisteopplysninger fra skattekontorene](#)

### **Generelt**

Bestemmelsen gjelder for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.

Bestemmelsen er hovedsakelig en videreføring av ligningsloven § 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.

#### ***Skattelister – innsyn og taushetsplikt***

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. Offentleglova gjelder ikke ved begjæring om innsyn i skattelister. Allmennheten har likevel rett til innsyn i de opplysninger som går frem av de offentlig utlagte skattelister etter § 9-7. Dette innebærer at innsyn i og utskrift av opplysningene i listen er uttømmende regulert i denne bestemmelsen.

### **§ 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.

#### ***Innholdet i skattelister***

Bestemmelsen angir hva skattelisten skal inneholde av opplysninger om skattepliktige.

Opplysninger om fødselsdag og -måned, gateadresse og skatteklasse skal ikke stå i skattelister. 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 skatleggingsperiodens 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.

### *Unntak fra skattelister*

Bestemmelsen regulerer unntak for skattepliktige som ikke skal være med i skattelisten. Dette gjelder avdøde personer, personer under 17 år, personer med sperret adresse eller er registrert med ukjent bosted. 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.

### *Kommunetilknytning og gruppering*

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](http://www.skatteetaten.no). Skattepliktig skal også ha tilgang til hvem som har søkt på skatteliteopplysninger om vedkommende.

Det er forutsatt at skattelisten skal ligge ute på Skatteetatens hjemmesider i ett år, frem til ny skattelite 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 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.

### **Begjæring om innsyn**

Den skattepliktige, dennes ektefelle, dødsbo, konkursbo eller en domstol kan anmode om innsyn i opplysninger fra skattelistene om den enkelte skattepliktige.

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 skatteliteopplysninger 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 skatteliteopplysninger fra skattekontorene.

Skattelistene oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelistene 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 taushetspliktregelelen 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 skattelisten ikke kan legges ut på Internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelister.

### ***Distribusjon av opplysninger fra 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 friidom i media (mediefridomslova), dvs. dagsaviser og 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 skatteliteopplysninger 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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Takseringsreglene for 2021](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

### 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 er 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 §§ 7-1 og 7-3. Ligningsloven § 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 takseringsreglene for hvert enkelt inntektsår gjennom SKD-melding. Hvert enkelt år kan søkes opp på [Skatteetaten.no](#).



I forarbeidene til ligningsloven 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 når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe av skattepliktige, eller det ikke er fastsatt takseringsregel for hele landet. Den innebærer ikke at skattekontoret skal kunne oppheve en takseringsregel, slik at alle den gjelder blir behandlet individuelt, 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 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. Spørsmålet om å fravike en takseringsregel bør forelegges 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 fradragposter.**

Takseringsregler og regler om verdsetting av skogeiendom fastsettes årlig for skatleggingsperioden i egne forskrifter om taksering av formues-, inntekts og fradragposter 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 skatte- trekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

[L19.06.2009 nr. 58 Lov om merverdiavgift \(merverdiavgiftsloven\)](#)

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[F21.12.2007 nr. 1766 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven \(skattebetalingsforskriften\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 15](#)

### Generelt

Fastsatt skatt etter [§ 1-1 Lovens virkeområde](#) bokstav a til i skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnkreving. 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 og skattetrekk, og samtykke til fritak fra forskuddstrekk.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 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 tilleggsskatt i tilknytning til den aktuelle skattarten. Bestemmelsen gjelder ikke selvstendig lempning av renter.

Skattebetalingsloven (sktbl.) § 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 til 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 det enkelte tilfellet.

Se eksempler på typetilfeller under.

Lempning kan også vurderes i tilfeller der det er tale om en grov feil eller vesentlig svikt hos skattemyndighetene. For eksempel hvis 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

I tidligere utgaver av håndboken har avsnittet over vært feilplassert under typetilfellet "tilfeldige gevinster".

Skattekontoret kan på eget initiativ, eller etter anmodning fra den skatte- eller avgiftspliktige, vurdere om lempning bør skje. Kravet kan settes ned eller ettergis. Vurderingen hører inn under forvaltningens frie skjønn. Den skattepliktige har ikke et rettskrav på lempning.

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 er en «sikkerhetsventil» for å kunne frita den skattepliktige fra skattekrav i spesielle saker. Dette kan særlig være aktuelt der regelverket har fått en utilsiktet virkning overfor skyldneren i det enkelte tilfelle. Formålet med skatteregelen er et viktig utgangspunkt for lempningsvurderingen. Det er ikke tilstrekkelig at regelen fremstår som streng eller rammer den skattepliktige hardt. Se for eksempel rettskraftig dom fra Larvik tingrett av 6.oktober 2016 (16-076454TVI-LARV) hvor skattekontoret hadde nektet fradrag etter skatte-loven § 5-61 på grunn av manglende betaling via bank. Formålet med denne

regelen er å redusere svart omsetning, og selv om virkningen rammet skattepliktige hardt, fastslo retten at «regelen skulle være effektiv og ramme hardt» og at virkningen var tilsiktet.

Urimelighetsvurderingen er knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldnerens situasjon. Dette gjelder også ved for eksempel langvarig eller alvorlig sykdom. Skattepliktige må da heller søke om lempning etter regelen i skattebetalingsloven § 15-1.

Bestemmelsen skal i utgangspunktet ikke benyttes til å reparere uriktige vedtak eller brukes som et alternativ i tilfeller hvor den skattepliktige kan klage etter § 13-1 [Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#) eller skattekontoret kan omgjøre etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) Dersom reglene i § 12-6 [Frister for endring av skattefastsetting mv.](#) avskjærer endring, vil det sjelden være særlig urimelig å fastholde kravet. For at det likevel skal være aktuelt med lempning når fristene er oversittet, må det foreligge en kvalifisert grunn til hvorfor disse er oversittet. Lempning kan for eksempel vurderes der det foreligger grov feil eller vesentlig svikt i rettsanvendelsen hos skattemyndighetene og den skattepliktige lojalt har innrettet seg etter skattemyndighetenes vurderinger.

### ***Lempning av inntektsskatt***

#### ***Typetilfeller inntektsskatt***

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. Typetilfellene er ikke uttømmende, men eksempler på særlige tilfeller som vil kunne falle inn under lovens bestemmelser. Villkårene for lempning er strenge og hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret.

Etterbetalt lønn, lønnstillegg og erstatning for tapt lønnsinntekt er skattepliktig i utbetalingsåret, jf. skatteloven § 14-3. Ved etterbetaling av lønn mv. for tidligere år, kan fastsetting 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 at utbetalingen skjer etter opptjeningsåret, vil det kunne virke særlig urimelig å fastholde hele skatte- og avgiftskravet. Skatt og trygdeavgift kan settes ned til det beløpet de ville ha utgjort hvis lønnen eller erstatningen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. For feriepenger skal sammenligningen foretas med det året de skulle vært utbetalt. Progresjonsvirkningen anses her som en særlig grunn knyttet til fastsettingen. Pensjonspoengene skal ikke omberegnes.

Ved lempningen skal skatten i sin helhet tilregnes den som endringen gjelder. Eksempel: Ola har ikke inntekt i år 1-4, men i år 5 får han etterbetalt erstatning for alle 5 årene. Ektefellen Kari har hatt ordinær inntekt alle 5 årene. Ved fastsettingen for alle årene har Kari tatt alt av rentefradrag. Alt av underskudd til fremføring har også blitt overført til Kari. Når man skal regne seg tilbake til hvordan skattlegging for alle fem årene ville vært om alle beløpene hadde blitt utbetalt i opptjeningsåret, skal man ikke endre Karis fastsetting. Dette

betyr at Ola må tåle at rentefradrag og underskudd er flyttet over til Kari med endelig virkning.

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.

**Renter** på etterbetaling av lønn, pensjon og erstatning mv. skattlegges i det året det treffes vedtak om etterbetaling, jf. skatteloven § 14-2 første ledd. Der renter tillagt øvrige inntekter i utbetalingsåret medfører at effekten av skattebegrensning ved lav inntekt etter skatteloven § 17-1 blir redusert, vil den reduserte effekten av skattebegrensning kunne anses som en særlig grunn knyttet til fastsettingen. Det må også kunne lempes i visse tilfeller der barn mottar engangserstatning tillagt renter. Hvis rentene kunne ha vært skattlagt særskilt for barnet om de hadde blitt utbetalt i de respektive inntektsår, slik at barnets eget personfradrag ville blitt hensyntatt ved beregning av skatten, jf. skatteloven § 2-14 femte ledd, fører regelen om skattlegging i utbetalingsåret til redusert effekt av personfradraget. Redusert effekt av barnets personfradrag vil kunne anses som en særlig grunn knyttet til fastsettingen. Hvis skattepliktige i disse typetilfellene ikke kan lastes for at utbetalingen med tilhørende rentegodtgjørelse skjer etter opptjeningsåret, vil det kunne virke særlig urimelig å fastholde skattekravet. Den skattepliktige kan i slike tilfeller søke om lempning til det beløpet skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår.

Se for øvrig Skatte-ABC, emnet "Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser lønn."

Foreligger det billighetsårsaker knyttet til skattepliktiges forhold som for eksempel dødsfall, alvorlig sykdom o.l., skal krav om lempning behandles av innkrevingsmyndighetene uavhengig av beløpsgrensen nevnt ovenfor.

*Krav om tilbakebetaling av for mye utbetalt pensjon mv etter 5-årsfristens utløp*  
I tilfeller hvor NAV eller KLP har utbetalt for høy pensjon for tidligere år og dette kreves tilbakebetalt, må skattepliktige betale tilbake en del av utbetalingene det tidligere er betalt skatt av. Når pengene tilbakebetales faller grunnlaget for den tidligere betalte skatten bort, og fastsettingen må endres til gunst for den skattepliktige. Feilutbetalingen kan imidlertid gjelde mange år tilbake, og ofte mer enn 5 år tilbake i tid. Endring av fastsettingen (periodiseringen) skal skje for det inntektsåret hvor inntekten ble beskattet.

Se nærmere i Skatte-ABC, emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

Når forholdet gjelder inntektsår mer enn fem år tilbake i tid har Skattedirektoratet lagt til grunn at skatten i disse tilfellene kan lempes og tilbakebetales med hjemmel i § 9-9.

Det samme gjelder der NAV fritar fra trygdeavgift fordi det er mottatt bekreftelse fra utlandet på at skattepliktige er trygdet i hjemlandet, og det da ifølge regelverket (EØS/EU mv) skal fritas fra trygd i Norge. Av ulike grun-

ner kan slike fritaksmeldinger fra NAV bli sendt skattemyndighetene etter endringsfristen.

#### *Tilfeldige gevinster*

For tilfeldige spillgevinster som er skattepliktige etter skatteloven § 5-50, gis det som utgangspunkt bare fradrag for innsats i spill som gir gevinst, ikke for innsats som ikke fører til gevinst. SKD har i en uttalelse 8. januar 2016, inn tatt i Utv. 2015/2303, gitt uttrykk for at skatt på slike gevinster kan lempes på nærmere bestemte vilkår.

Lempning forutsetter at saken er godt opplyst og dokumentert, og skattekontoret kan sette som vilkår for lempningen at skattepliktige gir kontoret innsyn i spillhistorikken på skattepliktiges konti hos spilltilbyderne.

Ved den konkrete lempningen skal

- nettoinntekten beregnes slik at samtlige tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 første ledd tas med, herunder gevinster på inntil kr 10 000. Det skal gis fradrag for kostnader i form av innsats, også for spill som ikke har gitt gevinst
- skatten lempes ved at den settes ned med differansen mellom fastsatt skatt på skattepliktige gevinster etter sktl. § 5-50 første ledd og beregnet skatt på netto gevinster (nettoinntekten)
- det ikke tas hensyn til gevinst ved spill som er skattefrie etter sktl. § 5-50 annet ledd og innsats knyttet til slike gevinster.
- hvert år vurderes for seg. Dette gjelder selv om skattesaken kommer opp ved kontroll som omfatter flere inntektsår

Underskudd som fremkommer ved at netto resultat av tilfeldige gevinster gir tap, kan ikke fradras i annen alminnelig inntekt. Slikt underskudd kan heller ikke fremføres mot positive tilfeldige gevinster senere år.

Se for øvrig Skatte-ABC, emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter»

#### *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, emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag, pkt. 4.2.4»

#### *Utdeling av midler fra skogvernerstatning*

Skatt på utdeling av midler i 2016 eller tidligere, som gjelder skogvernerstatning for deltakere i skogsameie, kan lempes med hjemmel i § 9-9. Se Prop. 130 LS (2016-2017).

#### *Forholdet til pensjonsgivende inntekt*

Pensjonsgivende inntekt nedsettes ikke når fastsatt skatt lempes etter søknad i forbindelse med etterbetaling av skatte- og avgiftspliktige ytelser etter opptjeningsåret. Se forskrift nr. 1408 av 18. desember 1997 om nedsettelse av pen-

sjonsgivende inntekt, pensjonsopptjening og avgift når fastsatt skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt, § 3 bokstav b.

#### *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 fradragrett 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 etterfakturering 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 årsrundskriv for de enkelte særavgiftene.

#### *Lempning av renter*

Bestemmelsen i § 9-9 omfatter ikke lempning av renter. Ved lempning av fastsatt skatt etter § 9-9 kan imidlertid påløpte forsinkelsesrenter etter sktbl. § 11-1 og avsavnsrenter etter sktbl. § 11-2, som er tilknyttet den lempede hovedstolen, frafalles samtidig.



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 ileggelsen 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 tilleggsskatt*

Tilleggsskatt står i en særstilling, idet den både er av klar pønalt 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 tilleggsskatten.

#### *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 fastsettingen er foretatt.

I annet ledd er det særregler om at det i inntektsåret kan gis midlertidig 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 fattes i forbindelse med fastsettingen av kravet. Det er likevel ikke en del av et fastsettings-/endringsvedtak. Lempningen endrer ikke selve fastsettelsen, men ettergir 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 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 hensynene 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 er særlige hensyn som tilsier ulik utforming. Det er for eksempel gitt særregler for kontroll av motorkjøretøy.

Når skattekontoret fører kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter skattebetalingsloven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt, gjelder kontrollhjemlene i skattebetalingsloven § 5-13.

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.

[L15.6.2018 nr. 38 Lov om behandling av personopplysninger \(personopplysningsloven\)](#)

[L21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett \(menneskerettsloven\) \(vedlegg 1, Den Europeiske menneskerettskonvensjon \(EMK\) med protokoller\)](#)

[L15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer \(revisorloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

[Prop. 150 LS \(2012–2013\) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivingskapittel 12](#)

[Prop. 141 L \(2011–2012\) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. \(kontrollbestemmelser og personalliste\) kapittel 2](#)

[Uttalelse FIN 4. februar 2015 om Helsepersonells taushetsplikt og plikt til å medvirke ved kontroll](#)

[Skattebetalingshåndboken](#)

### Generelt

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skattepliktige, og bygger på ligningsloven § 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 noen vesentlig utvidelse av myndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger for skatteartene som tidligere ikke var omfattet av ligningsloven eller merverdiavgiftsloven. På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet er det nytt at det skal skilles mellom kontroll av den avgiftspliktige og kontroll av andre aktører.

Skatteforvaltningslovens kontrollhemler gjelder ikke for arbeidsgiverkontroller som er hjemlet i skattebetalingsloven § 5-13. Om dette temaet, se Skattebetalingshåndboken.

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 § 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 § 6-1. Definisjonen i [§ 1-2 første ledd bokstav b](#) omfatter alle skattepliktige, uavhengig av om de har plikt til å levere skattemelding.

«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 § 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.

De som er trekkpliktig etter [§ 8-8 Melding om trekk mv.](#), 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.

### **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.

Det kreves imidlertid ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatteplikten eller at skattemyndighetene 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 (plikt for psykolog til å fremlegge timebestillingsbøker) og Prop. 141 L (2011-2012) pkt. 2.4.5.2.

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 [Tredjeparter kan ikke pålegges å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene i forkant av skattepliktiges frist for å levere skattemelding om de samme forhold. § 10-2 første ledd og § 10-2 annet ledd](#) om tredjepart-sopplysninger. Når skattepliktig har benyttet en advokat i forbindelse med gjennomføring av 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). 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. Om grensen mellom advokatkorrespondanse og annen korrespondanse, se for eksempel kjennelse fra Borgarting lagmannsrett av 15. november 2017 (LB-2017-165402). Lagmannsretten la til grunn tingrettens standpunkt om at oppdragene ikke var av juridisk art, men krevde kunnskap om kunsthandel og økonomi. Vurderingene var derfor ikke en del av den egentlige advokatvirksomheten. 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 vernet av den særlige taushetsplikten og kan kreves utlevert.

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 skattemyndighetene enn ellers, se nærmere om taushetsbelagte opplysninger under [§ 10-1 annet ledd](#).

### *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 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](#).

### *Dokumentasjonskrav*

Den opplysningspliktige kan pålegges å dokumentere opplysninger på ulike måter, blant annet ved å gi innsyn i, fremlegge, sammenstille, utlevere eller

sende inn dokumentasjon hvor opplysningene framgår. Kravet til dokumentasjon tilpasses den kontrollen som er foretatt, og kan for eksempel være regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse og så videre. Plikten til å gi opplysninger etter bestemmelsen omfatter alle måter som opplysninger kan gis på. 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.

Ved kontroll med hjemmel i § 10-1, er det ikke krav om at skattemyndighetene utarbeider rapport, men rapport kan utarbeides dersom dette er hensiktsmessig jf. § 10-11 annet ledd.

### ***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 skattemyndighetene 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 § 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. 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 oppfylder 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 villkårene 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 personvernerinteressene 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 selvin kriminerings (gjort til norsk lov gjennom menneskerettsloven). Personopplysningsloven setter rammene for behandling av personopplysninger.

***Retten 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 inn- grep i retten til privatliv, men vil i de fleste tilfeller likevel være et lovlig inn- grep fordi § 10-1 gir skattemyndighetene rettslig grunnlag for innhenting av informasjon til kontrollformål. Finansdepartementet har i vurdering av *tredje- parts* 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 selvin kriminerings***

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 (selvin kriminerings). Rekkevidden av bestemmelsen er ikke endelig fastlagt, men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes. Ver- net etter art. 6 nr. 1 gjelder fra det tidspunkt vedkommende er å anse som «siktet», se nærmere § 14-3 [HRD Rt. 2010/1121](#). Se også om veiledning om taushetsrett i § 14-9 [Veiledning om taushetsrett mv.](#)

Selvinkrimineringsvernet gjelder både for privatpersoner og juridiske personer, se HRD Rt. 2011/800.

Det at forvaltningen igangsetter ordinære kontrolltiltak mot en skattepliktig uten en spesifikk mistanke om straffbare forhold, medfører normalt ikke at skattemyndighetene må veilede om taushetsrett, jf. § 14-9, eller at vedkommende 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 ileggelse av forhøyet tilleggsatt for forsettlig 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 undersøkelserne retter seg mot en bestemt person, jf. EMDs dommer i sakene Fayed mot Storbritannia, 1994, Serie A nr. 294 A særlig avsnitt 61 (EMD=REF0000475), og Saunders mot Storbritannia, RJD 1996 side 2044 avsnitt 67 (EMD=REF0000595). 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 ilegge ham tilleggsatt 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 tilleggsatt. 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 tilleggsatt 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 varslet at det etter likningsmyndighetenes foreløpige vurdering gjelder forsettlig eller grovt uaktsomt forhold og at ligningsmyndighetene overveier å ilegge forhøyd tilleggsatt.»*

Selvinkrimineringsvernet i EMK art. 6 nr. 1 omfatter både siktedes vern mot å måtte gi opplysninger som bidrar til hans domfellelse og eventuell etterfølgende bruk av fremtvungne opplysninger som bevis i straffesak, herunder sak om tilleggsatt. Disse to forholdene henger tett sammen.

Selvinkrimineringsvernet gjelder 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](#) ved å gi opplysninger eller selv lete frem dokumenter, etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsatt for det aktuelle forholdet. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattepliktig rett til å forhindre at det fremskaffes inkriminerende bevis mot ham. For at fremtvingelse eller bruk av fremtvungne **selvinkriminerende realbevis** (det vil si bevis som eksisterer uavhengig av den siktedes vilje, for eksempel dokumenter som saldobalanse, hovedbok etc.) skal rammes, må tvangen være umenneskelig eller på annen måte ha karakter av overgrep mot siktede. Se i denne forbindelse HRD Rt. 2011/487. Undersøkelles- og utleveringspålegg etter [§ 10-4 Kontroll](#)

hos den opplysningspliktige jf. § 10-1 vil derfor ikke være i strid med bestemmelsen når skattemyndighetene selv finner frem til eller påviser de aktuelle dokumentene hos skattepliktig.

***Personopplysningsloven og EUs personvernforordning***

Som et utslag av legalitetsprinsippet stiller personopplysningsloven og personvernforordningen 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 inngripende en behandling er, vil påvirke kravet til tydelighet og styrke i lovhjemmelen. Ved innhenting av sensitive personopplysninger, må skattemyndighetene 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.

[L17.06.2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister \(tvisteloven\)](#)

[L20.05.2005 nr. 28 Lov om straff \(straffeloven\)](#)

[L15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer \(revisorloven\)](#)

[L18.06.1993 nr. 109 Lov om autorisasjon av regnskapsførere \(regnskapsførerloven\)](#)

[L22.05.1981 nr. 25 Lov om rettergangsmåten i straffesaker \(straffeprosessloven\)](#)

[L13.08.1915 nr. 5 Lov om domstolene \(domstolloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) del 3, punkt 15](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

[Prop. 150 LS \(2012–2013\) Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivinga kapittel 12](#)

[Prop. 141 L \(2011–2012\) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. \(kontrollbestemmelser og personalliste\) kapittel 2](#)

### Generelt

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, og bygger på ligningsloven § 6-2 og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16-2. Dette er en utvidelse av hjemlene etter folketrygdloven, hvor det tidligere ikke eksisterte en bestemmelse om kontrollopplysninger fra tredjepart.

### Tredjeparter kan ikke pålegges å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene i forkant av skattepliktiges frist for å levere skattemelding om de samme forhold. § 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 § 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 regnskapsførere, banker og forretningsforbindelser, plikt til å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt dersom skattemyndighetene 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.

### Spesielt for merverdiavgift

Ved kontroll av fastsettingen for fellesregistrerte selskaper etter [mval. § 2-2 tredje ledd](#), [Hvem har plikt til å levere skattemelding](#), vil alle selskapene som inngår i fellesregistreringen ha opplysningsplikt overfor skattemyndighetene.

Grunnlaget for fastsettingen er i disse tilfellene basert på en sammenstilling av opplysninger fra selskapene i fellesregistreringen. Disse opplysningene finnes blant annet i de fellesregistrerte selskapenes mva-regnskap, inn- og utgående fakturaer og oversikt over leieforhold i frivillig registrering. Alle selskapene har dermed opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten til fellesregistreringen. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for at skattemyndighetene kan pålegge banken til en arbeidstaker å gi opplysninger knyttet til arbeidstakers konto, ved kontroll hos arbeidsgiver.

### ***Hvilke opplysninger som kan innhentes***

#### *Relevanskrav*

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.

#### *Faktiske opplysninger*

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.*

#### *Taushetsbelagte opplysninger*

Dersom tredjeparten i lov er pålagt taushetsplikt, går taushetsplikten som hovedregel foran plikten til å gi kontrollopplysninger, og taushetsbelagte opplysninger kan dermed i utgangspunktet ikke kreves utlevert etter første ledd. Det er gjort unntak for visse taushetsbelagte opplysninger i § 10-2 annet ledd. Tredjeparten plikter likevel å utlevere opplysninger dersom bestemmelsen om

opplysningsplikt opphever taushetsplikten eller taushetspliktbestemmelsen gir uttrykk for at den står tilbake for opplysningsplikt i lov. Et eksempel er banker som har taushetsplikt etter finansforetaksloven §§ 9-6, 9-7 og 16-2. Taushetsplikten etter disse bestemmelsene gjelder bare så fremt det ikke er plikt eller adgang til å gi opplysninger etter lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov, herunder skatteforvaltningsloven § 10-2. Dette gjelder ikke for Norges Bank. Se Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 15.2. Hvis det foreligger taushetsplikt, må det gjøres en konkret vurdering av om de opplysningene skattemyndighetene etterspør omfattes av den aktuelle taushetsplikten. Se som eksempel Finanstilsynets rundskriv 6/2014 «Forholdet mellom taushetsplikt etter eiendomsmeglingsloven og opplysningsplikt etter ligningsloven», som fortsatt er relevant.

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 inntektsår 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 vanskeligheter for den opplysningspliktige å forstå hvilke opplysninger som omfattes av pålegget. Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen 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 § 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. Se for eksempel kjennelse fra Borgarting lagmannsrett av 15. november 2017 (LB-2017-165402), hvor retten kom til at oppdraget ikke utgjorde advokatvirksomhet i egentlig forstand. 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 tilfel-



ler kan myndighetene innhente opplysninger selv om de verken kjenner til bestemte navn eller transaksjoner. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene innhente opplysninger for målretting av kontroller. Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 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 forholdsmessighetsvurdering 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 skattefastsettelser, 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 skattepliktige 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 ressursene 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 § 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 § 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 § 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 skatteleggingsperiode 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 § 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 § 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 § 6-2 nr. 5 og tidligere § 16-2 femte ledd i merverdiavgiftsloven.

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.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

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 befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling 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.

[L19.11.2004 nr. 73 Lov om bokføring \(bokføringsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)

[F01.12.2004 nr 1558 Forskrift om bokføring](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

[Prop. 141 L \(2011–2012\) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. \(kontrollbestemmelser og personalliste\) del 2](#)

[Skattedirektoratets kommentar av 14. mars 2017 til Høyesteretts kjennelse av 1. mars 2017](#)

[SKD 4/2019 Krav til føring av personallister i enkelte bransjer](#)

### 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 § 6-5 og tidligere § 16-6 i merverdiavgiftsloven. Første til tredje ledd svarer til ligningsloven § 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 § 6-5 nr. 1 og tidligere § 16-1 første ledd i merverdiavgiftsloven. Den stedlige kontrollen kan skje hos skattepliktig selv, tredjepart, offentlig organ eller tilbyr 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. Når det gjelder beviskrav har Sivilombudsmannen i en uttalelse, [SOMB 2019/2829](#) konkludert med at det er et minimumskrav for å kunne gjennomføre kontroll i privathjem at det er sannsynlighetsovervekt for at det drives næringsvirksomhet fra hjemmet.

At adgangen til kontroll i private hjem er begrenset til tilfeller der det drives næringsvirksomhet i hjemmet 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. Les mer om overtredelsesgebyr ved manglende føring av personalliste under [§ 14-7 Overtredelsesgebyr.](#)

**§ 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 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.

**Generelt**

Annet ledd svarer til ligningsloven § 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 befering, 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 skattemyndighetene 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). 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. Speilkopiering er den mest omfattende formen for kopiering. 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. Et arkiv kan tenkes å inneholde overskuddsinformasjon. Dette er informasjon som er uten relevans for skatteplikten, for eksempel private opplysninger, som private e-poster fra ansatte, eller lignende. Det at et arkiv kan inneholde overskuddsinformasjon 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.

### *Advokatkorrespondanse*

Skattemyndighetene kan også kopiere og foreta gjennomsyn av skattepliktiges arkiv selv om den skattepliktige anfører at arkivet inneholder advokatkorrespondanse. Se Høyesteretts kjennelse av 1. mars 2017 i sak 2016/1907, hvor det er gitt nærmere føringer for arkivgjennomsyn ved påstand om at det inneholder advokatkorrespondanse. Saken gjaldt gjennomsyn av skattepliktiges arkiv. Det gjør seg gjeldende særlige hensyn ved gjennomsyn av arkiv hos en advokat som har selvstendig taushetsplikt, se nærmere [Tredjeparter kan ikke pålegges å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene i forkant av skattepliktiges frist for å levere skattemelding om de samme forhold.](#) § 10-2 første ledd og § 10-2 annet ledd.

Advokatkorrespondanse har likevel et sterkt vern og det følger av kjennelsen at et gjennomsyn skal være forsvarlig. Før nærmere gjennomsyn av et elektronisk arkiv skal skattemyndighetene fjerne dokumenter som klart er taushetsbelagte eller som ikke omfattes av opplysningsplikten, så lenge dette kan skje ved forsvarlig bruk av datateknisk verktøy. Ved gjennomgang av et elektronisk arkiv som anføres å inneholde advokatkorrespondanse skal skattemyndighetene videre

- velge søkekriterier etter at skattepliktige er gitt anledning til å uttale seg
- unngå å bruke søkekriterier som først og fremst fører til at taushetsbelagt informasjon utskilles til gjennomsyn («uforholdsmessig inngrep»)
- vurdere søkene underveis; dersom søkekriteriene viser seg å gå beskyttelsen av advokatkorrespondanse for nær, har skattemyndighetene en selvstendig plikt til å endre i senere søk.

Ved gjennomsynet er det relevant å se hen til at skattepliktig kan innrette sitt arkiv slik at problemstillingen unngås. For en nærmere gjennomgang av kjennelsen og Skattedirektoratets vurdering, se Skattedirektoratets domskommentar av 14. mars 2017.

### *Sammenblandet arkiv*

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). 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.

**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.

*Skillet skattepliktig - tredjepart*

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, [Spesielt for merverdiavgift](#) og [§ 10-2 annet ledd](#).

*Særlig sensitiv informasjon*

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 skattemyndighetene å skille disse opplysningene fra annet materiale ved kopieringen, må skattemyndighetene 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 skattemyndighetene alternativt foreta gjennomsyn og utskillelse av relevant materiale på stedet, se FIN. 4 februar 2015.

**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 skattyters 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 § 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.

Den som er bokføringspliktig etter bokføringsloven er også pålagt å bistå ved kontroll etter bokføringsloven § 14.

**§ 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 § 6-5 nr. 5. Bestemmelsen legger til rette for samarbeid med andre lands skattemyndigheter i forbindelse med kontroller. Tilstedeværelse av annen stats skattemyndighet under boksettersyn 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 eiendoms-meglingsloven, 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 meglings 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.

[Lov om Norges bank og pengevesen \(Sentralbankloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

[Prop. 141 L \(2011-2012\) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. \(kontrollbestemmelser og personalliste\) del 2](#)

### 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 § 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.

**Norges Bank** er fritatt for sin taushetsplikt overfor skattemyndighetene når skattemyndighetene ber om opplysninger i medhold av bestemmelsen. Dette følger av sentralbankloven § 5-2 fjerde ledd bokstav g.

Skattemyndighetene 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 skattemyndighetene 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 § 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 § 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 § 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 § 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.

[L04.07.2003 nr. 83 Lov om elektronisk kommunikasjon \(ekomloven\)](#)  
[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)  
[Prop. 141 \(2011–2012\) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. \(kontrollbestemmelser og personalliste\) del 2](#)  
[Ot.prp. nr. 58 \(2002–2003\) Om lov om elektronisk kommunikasjon \(ekomloven\) kapittel 16](#)  
[Ot.prp. nr. 21 \(1999–2000\) Endringer i skatteloven kapittel 3](#)

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 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 kommunikasjons-tjeneste» er definert i ekomloven § 15.

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 en abonnent til et 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.

«**Elektronisk kommunikasjonsadresse**» omfatter også opplysninger om hemmelig internettadresse. Adgangen til å innhente opplysninger gjelder de samme opplysninger som påtalemyndigheten og politiet kan innhente etter ekomloven § 29 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 skatteleggingsperiode. Departementet kan gi forskrift om fritak for og avgrensning av oppbevaringsplikten samt plikten til å framskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

### [Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-1 nr. 2, som igjen videreførte ligningsloven § 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 selv om selskapet ikke har de i sin besittelse.

Skattepliktig anses å ha **bestemmende innflytelse** når vedkommende, 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 vil føre til at skattepliktig anses for å ha bestemmende innflytelse over sammenslutningen. Under spesielle omstendigheter vil fremtre-

dende verv i sammenslutningen kunne være av betydning og indikere en innflytelse som er vesentlig. Se Ot.prp. nr. 63 (1987-1988) Lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) 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 Statens vegvesen for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til om riktig avgift er fastsatt.

### [Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

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 kontroller 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.

[L17.06.2005 nr. 104 Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. \(arbeidsmiljøloven\)](#)

[Forskrift 30.03.2007 nr. 366 om HMS-kort på bygge- og anleggsplasser](#)

[Forskrift om offentlig godkjenning av virksomheter som tilbyr bilpleie, hjulskift og hjullagring, og om kjøp av slike tjenester - Lovdata](#)

[Forskrift om offentlig godkjenning av renholdsvirksomheter og om kjøp av renholdstjenester - Lovdata](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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, jf. arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, 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.

Skattemyndighetene kan ikke kreve at arbeidstakere skal fremvise gyldig legitimasjon i form av pass, nasjonalt ID-kort, førerkort, bankkort eller lignende.

## § 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.**

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

Bestemmelsen bygger på ligningsloven §§ 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 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 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 fratar ikke personen, selskapet eller innretningen en selvstendig opplysningsplikt og skattemyndighetene 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

### 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, framgangsmåten 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 § 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 skattemyndighetene 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](#).

Det er 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 partsynsyn etter [§ 5-4 Partsynsyn i saksdokumenter](#).

Ved andre kontroller enn kontroller etter [§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige](#), tilpasses dokumentasjonskravet til den type kontroll som foretas. Dersom skattemyndighetene 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.

## § 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.**

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

Bestemmelsen svarer til ligningsloven § 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.

Politiets bistand ved bevissikring er regulert i skatteforvaltningsloven § 10-15 [Bevissikring](#)

## § 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 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

### Generelt

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven §§ 14 og 15 og ligningsloven § 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 u hensiktsmessig eller urimelig, er vedkommende henvist til å be skattemyndighetene 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. Skattemyndighetene 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 skattemyndighetene å gi utsetting dersom pålegget gjelder framlegging av dokumenter, når disse blir forseglet og deponert i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 16](#)

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.

## § 10-15 Bevissikring

1) Når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3, kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.

(2) Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep.

(3) Skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig. Skattemyndighetene kan ta med ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse. Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering, eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse. Når skattemyndighetene tar med originaldokumenter etter denne bestemmelsen, skal de kontrollerte få kopi av dokumentene, så fremt det kan skje uten skade eller fare for kontrollen.

(4) Begjæringer om adgang til bevissikring fremsettes av skattemyndighetene for tingretten på det stedet hvor det mest praktisk kan skje.

(5) Retten treffer avgjørelsen ved beslutning før bevissikring settes i verk. Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, og hvilken type overtredelse som antas å foreligge. Dersom det er fare for bevisforspillelse, kan beslutningen treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg. En anke over en beslutning om bevissikring har ikke oppsettende virkning. Straffeprosessloven §§ 200, 201 første ledd, 204, 205 tredje ledd, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gis tilsvarende anvendelse.

(6) Skattemyndighetene kan kreve bistand av politiet til å iverksette en beslutning om bevissikring. Ved bevissikring i bolig skal skattemyndighetene ha bistand fra politiet.

(7) Dersom det ikke er tid til å avvete rettens beslutning, kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger områder der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger.

(8) Departementet kan gi forskrift om gjennomføring av bevissikring

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 10](#)  
[Prop. 1 LS \(2018-2019\) Skatter, avgifter og toll 2019](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer skattemyndighetenes adgang til ved tvang å kreve adgang til lokaler, eiendommer, herunder også bolig, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis hos skattepliktige.

Formålet med bevissikring er å gjøre skattemyndighetene bedre i stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser når den kontrollen er rettet mot ikke vil medvirke. Ved bevissikring kan skattemyndighetene tilegne seg dokumenter mv. som den skattepliktige eller tredjeparter nekter å utlevere. Måten opplysningene innhentes på skiller seg fra alminnelig kontroll etter § 10-4 som krever at den skattepliktige medvirker for at kontrollen skal kunne gjennomføres.

Det kan også søkes etter bevis hos tredjepart som ledd i kontrollen av den skattepliktige.

Bevissikring er et supplement til mindre inngripende måter å gjennomføre kontroll på og skal brukes når disse ikke er tilstrekkelige. Bevissikring skal benyttes i få, alvorlige tilfeller der den opplysningspliktige unnlater å medvirke til alminnelig kontroll, eller der det er grunn til å anta at den pliktige vil unnlate å medvirke til slik kontroll.

Bevissikring er et inngripende tiltak som har likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag. Dette medfører at flere av rettsikkerhetsgarantiene som følger av straffeprosessloven kommer til anvendelse, Hvilke av rettsikkerhetsgarantiene i straffeprosessloven som kommer til anvendelse står i § 10-15 femte ledd. De blir omtalt under behandlingen av [§ 10-15 femte ledd](#), men også vist til under behandlingen av de øvrige leddene i bestemmelsen når dette er naturlig.

#### ***Forholdet til øvrige bestemmelser i skatteforvaltningsloven kapittel 10***

Bevissikring er en måte å gjennomføre kontroll på. De øvrige bestemmelsene i skatteforvaltningsloven kapittel 10 som gir rammene for kontroll kommer derfor til anvendelse også ved bevissikring så langt de passer.

#### ***Saker som skal anmeldes til politiet***

At skattemyndigheten er gitt adgang til å sikre bevis ved tvang er ikke ment å endre den eksisterende ansvarsfordelingen mellom skattemyndighetene og politiet. De alvorligste sakene skal anmeldes til politiet for etterforskning og straffeforfølgning.

#### **§ 10-15 første ledd**

##### **Lovtekst**

Når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3, kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der."

#### ***Når kan skattemyndighetene begjære bevissikring?***

*Det må være "rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3"*

#### ***Hvilken lovovertrjedelse utløser bevissikring?***

Den skattepliktige må ha overtrådt opplysningsplikten på en slik måte at det er rimelig grunn til å anta at dette gir grunnlag for å ilegge tilleggsskatt etter



skatteforvaltningsloven § 14-3. Om vilkårene for tilleggsskatt, se under behandlingen av [§ 14-3 Tilleggsskatt](#).

Det må være rimelig grunn til å anta at opplysningsplikten objektivt sett er brutt. Vilkårene for bevissikring er ikke knyttet til spørsmålet om hvilken grad av skyld den skattepliktige har utvist.

#### *Kravet til mistanke*

Når det gjelder kravet til mistanke oppstilles det et krav om at det må foreligge rimelig grunn til å anta at det foreligger en overtredelse av opplysningsplikten som gir grunnlag for tilleggsskatt. Det er ikke nødvendig med sannsynlighetsovervekt for lovbrudd. Det er tilstrekkelig at myndighetene har indikasjoner på at dette er tilfelle, jf. [Prop. 1 LS \(2018-2019 pkt. 16.3.3 side 252\)](#).

#### *Ytterligere vilkår for bevissikring*

Bevissikring skal bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det og det etter sakens art og forholdene ellers ikke vil være et uforholdsmessig inngrep, se omtale av disse to vilkårene under behandlingen av § 10-15 annet ledd. Ved bevissikring i bolig og hos tredjepart må det foreligge særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der, se omtale av dette vilkåret under "Hvem kan bevissikring rettes mot"- "Tredjeparter".

#### ***Hvem kan bevissikring rettes mot?***

##### *Skattepliktige selv*

Bevissikring kan gjennomføres hos skattepliktige som det er rimelig grunn til å anta har overtrådt opplysningsplikten for et forhold som gir grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt.

##### *Tredjeparter*

Det er adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter som ledd i kontrollundersøkelsen hos den skattepliktige.

Bevissikring kan kun foretas hos tredjepart når det er «særlig grunn til å anta» at det oppbevares bevis der. Om vilkåret "særlig grunn" se under "Særskilt beviskrav ved bevissikring i bolig og hos tredjepart".

Tredjeparter har etter skatteforvaltningsloven en sentral rolle med hensyn til beskatningen. En tredjepart kan ha en betydelig mengde informasjon som har betydning for skattepliktiges skattefastsetting. Skatteforvaltningsloven kapittel 7 pålegger ulike tredjeparter plikt til ukrevet å gi opplysninger om en skattepliktig. Etter skatteforvaltningsloven § 10-2 er det adgang for skattemyndighetene til å be om opplysninger fra tredjeparter som kan tenkes å ha informasjon om den skattepliktige.

Alle tredjeparter som har opplysninger av betydning for beskatningen av den skattepliktige kan kontrolleres etter § 10-15. Skattemyndighetene kan dermed sikre bevis både hos tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene ukrevet etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og hos tredjep-

arter som etter skatteforvaltningsloven § 10-2 bare skal gi opplysninger på forespørsel som ledd i kontrollen av den skattepliktige.

Det er ikke adgang til bevissikring hos tredjepart som ledd i en sak mot tredjeparten selv, for å sikre bevis som gir grunnlag for å vurdere om vedkommende har overtrådt sin opplysningsplikt som tredjepart.

Bevissikring hos tredjepart kan gjennomføres de samme stedene som hos skattepliktige. Se under "Hvor kan det søkes etter bevis".

### ***Hvor kan det søkes etter bevis?***

Skattemyndighetene kan søke etter bevis i den skattepliktiges lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder. Det kan også kreves adgang til bolig hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.

### ***I bolig***

Ved bevissikring i bolig må det foreligge særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der. Politiet skal alltid være til stede ved bevissikring i bolig.

Fritidsbolig og frittliggende bygg på en boligeiendom, må også anses som bolig i denne sammenheng.

Adgangen til å foreta bevissikring i bolig gjelder selv om det ikke drives næringsvirksomhet derfra. Regelen om bevissikring skiller seg her fra det som gjelder ved alminnelig kontroll etter § 10-4. Det er hensynet til effektiv håndheving av reglene som tilsier dette. Uten slik adgang til å sikre bevis i bolig, vil det bli for enkelt å skjule opplysninger for skattepliktige som bevisst ønsker å unndra disse fra skattemyndighetene.

### ***Særskilt beviskrav ved bevissikring i bolig og hos tredjepart***

Bevissikring i bolig er et sterkt inngrep i den private rettssfære. Ved bevissikring i bolig oppstilles det derfor et særskilt krav om at det må foreligge "særlig grunn" til å anta at bevis oppbevares der.

Dette vilkåret kommer i tillegg til at det må foreligge rimelig grunn til å anta at det foreligger opplysningssvikt som kan føre til skattemessige fordeler.

Bevissikringens inngripende karakter er også grunnen til at bevissikring kun kan foretas hos tredjepart når det er "særlig grunn" til å anta at det oppbevares bevis der.

## **§ 10-15 annet ledd**

### **Lovtekst**

Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep.

**Krav til bevissikringen**

Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Ved vurderingen av om det er tilstrekkelig grunn må det tas hensyn til at skattemyndighetene etter § 10-4 kan foreta alminnelig skattekontroll uten å bruke tvang. Bevissikring skal i første rekke benyttes når det ikke er mulig å skaffe til veie opplysningene i medhold av [§ 10-4](#). Det er likevel ikke et krav om at skattemyndighetene skal ha prøvd å gjennomføre alminnelig skattekontroll før bevissikring tas i bruk. Omstendighetene i den konkrete saken kan være slik at det er grunn til å velge bevissikring uten at den alminnelige kontrollhjemmelen er forsøkt benyttet. En slik omstendighet kan utgjøre en fare for bevisforspillelse.

*Uforholdsmessig inngrep*

Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers vil være et uforholdsmessig inngrep. Dette kravet er særlig aktuelt ved bevissikring i bolig, se over.

**§ 10-15 tredje ledd****Lovtekst**

Skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig. Skattemyndighetene kan ta med ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse. Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering, eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse. Når skattemyndighetene tar med originaldokumenter etter denne bestemmelsen, skal de kontrollerte få kopi av dokumentene, så fremt det kan skje uten skade eller fare for kontrollen.

**Gjennomføring av bevissikring**

Bevissikring foregår i praksis ved at skattemyndighetene søker etter bevis som kan ha betydning for om opplysningsplikten er misligholdt.

Skattemyndighetene skal kunne bruke bevisene i arbeidet med skattefastsettingen til den skattepliktige, herunder når de vurderer om det skal ilegges tilleggsskatt eller om saken skal anmeldes til politiet, se [Prop. 1 LS \(2018-2019\) pkt. 16.3.7](#).

Bevissikringen skal skje så skånsomt som mulig, se § 10-15 femte ledd og straffeprosessloven § 201 første ledd. Se mer under behandlingen av femte ledd og omtale av straffeprosessloven § 201 første ledd under "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring" "Straffeprosessloven § 201 første ledd" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#).

*Forsegling av lokaler mv. mens bevissikringen varer*

Behov for å forhindre at dokumenter med videre forsvinner under en kontrollundersøkelse medfører at skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig.

En forsegling vil først og fremst være nødvendig i kontrollundersøkelser som strekker seg over noe tid, og der det er sannsynlig at opplysninger finnes i lokaler, bøker mv. som ennå ikke er undersøkt.

#### *Skattemyndighetene kan ta med "ting"*

Skattemyndighetene kan ta med seg bevis for nærmere undersøkelse.

I angivelsen av hvilke bevis skattemyndighetene kan ta med seg for nærmere undersøkelse, viser lovteksten til det overordnede begrepet "ting". Dette omfatter en vid krets av gjenstander så lenge de kan tjene som bevis. Det mest praktiske er dokumenter i en eller annen form.

#### *Gjennomsyn og kopiering*

Skattemyndighetene kan søke etter bevis som kan ha betydning for om opplysningsplikten er misligholdt ved gjennomgang av arkiv, regnskapsmateriale og datautstyr.

Skattemyndighetene kan kopiere innhold på harddisk med videre over på annet datalagringsmedium og ta det med seg.

I [skatteforvaltningsforskriften § 10-14](#) er det utfyllende regler om alminnelig kontroll som gjelder så langt den passer ved bevissikring. Forskriften gir blant annet bestemmelser om hvordan skattemyndighetene skal håndtere elektronisk informasjon som er kopiert hos den opplysningspliktige og papirdokumenter. Adgangen til å sikre bevis skal ikke strekke seg lenger enn det som ellers kan kreves utlevert eller kopiert for så vidt gjelder elektronisk arkiv etter skatteforvaltningsloven, dersom vedkommende hadde medvirket til kontrollen. Har skattepliktige videre rettigheter etter de aktuelle bestemmelsene i straffeprosessloven, går disse foran.

Reglene om kopiering av elektronisk informasjon i [skatteforvaltningsforskriften § 10-14-3](#) gjelder tilsvarende ved bevissikring.

Tilgangen til kopier som skattemyndighetene har tatt av elektroniske arkiv skal lukkes senest når endelig rapport om kontroll er ferdigstilt, se [skatteforvaltningsforskriften § 10-14-4](#).

Straffeprosesslovens regler om beslagsforbud i straffeprosessloven § 204 er gitt anvendelse for skattemyndighetenes bevissikring, se § 10-15 femte ledd. Det gjelder derfor særlige rammer for hva skattemyndighetene kan ta med for nærmere undersøkelser. Se behandlingen av femte ledd og omtale av straffeprosessloven § 204 under "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring"- "Straffeprosessloven § 204 beslagsforbud" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#).

*Originale dokumenter*

Skattemyndighetene kan ta med originaldokumenter når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering eller når dokumentet antas å være et særlig sentral bevis for lovovertrødelse. Når skattemyndighetene tar med originaldokumenter etter bestemmelsen her, skal de kontrollerte få kopi av dokumentene så fremt det kan skje uten skade eller fare for kontrollen.

*Rettinger og plikter etter straffeprosessloven ved gjennomføring av bevissikring*

Flere av straffeprosesslovens regler ved ransaking og beslag kommer til anvendelse ved gjennomføring av bevissikringen. Se under behandlingen av § 10-15 femte ledd "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#).

Det skal lages en nøyaktig oppteigning over alle ting som tas med for nærmere undersøkelse og alt skal merkes på en slik måte at forveksling unngås. Det skal så vidt mulig gis kvittering til den som hadde tingen i sin besittelse. Se mer under behandlingen av femte ledd og omtale av straffeprosessloven § 207 under "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring"- "Straffeprosessloven § 207" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#).

Den som bevissikringen er rettet mot kan kreve brakt inn for retten spørsmålet om bevissikringen skal opprettholdes, se § 10-15 femte ledd og straffeprosessloven § 208. Den bevissikringen retter seg mot kan kreve at skattemyndighetene sender slik innsigelse om av bevissikring ikke skal opprettholdes til domstolene. Skattemyndighetene skal gjøre denne retten kjent for vedkommende. Dette gjelder også når noen som frivillig har utlevert ting til bevissikring, krever dem tilbake. Se mer under behandlingen av femte ledd og omtale av straffeprosessloven § 208 under "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring"- "Straffeprosessloven § 208" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#)

Bevissikring kan unnlates mot at det blir gitt løfte om eller stilt sikkerhet for at tingen på oppfordring vil bli lagt fram eller utlevert. Se mer under behandlingen av femte ledd og omtale av straffeprosessloven § 209 under "Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring"- "Straffeprosessloven § 209" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#)

*Tilbakelevering og sletting*

[Skatteforvaltningsforskriften § 10-14-7](#) og [skatteforvaltningsforskriften § 10-14-8](#) har regler om tilbakelevering og sletting. 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.

Utlånte elektroniske lagringsmedier skal tilbakeleveres så snart det ikke lenger er behov for dem av hensyn til kontrollen.

Sletting skal skje på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene er umulig. En representant for virksomheten kan kreve å være til stede ved slettingen. 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.

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. Straffeprosessloven § 213 supplerer dette regelverket blant annet ved at bevissikringen skal heves dersom det før saken er endelig avgjort viser seg at det ikke lenger er behov for dette. Se mer under behandlingen av femte ledd og omtale "Straffeprosessuelle rettsikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring"- "Straffeprosessloven § 213" pkt. [§ 10-15 femte ledd](#).

#### **§ 10-15 fjerde ledd**

##### **Lovtekst**

Begjæringer om adgang til bevissikring fremsettes av skattemyndighetene for tingretten på det stedet hvor det mest praktisk kan skje."

##### ***Begjæring om bevissikring***

Skattemyndighetene må fremsette skriftlig og begrunnet begjæring om bevissikring til tingretten. Begjæringen må angi kontrollens formål og hvilke lokaler med videre skattemyndighetene krever adgang til.

Begjæringen skal fremsettes på det stedet hvor det mest praktisk kan skje.

#### **§ 10-15 femte ledd**

##### **Lovtekst**

Retten treffer avgjørelsen ved beslutning før bevissikring settes i verk. Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, og hvilken type overtredelse som antas å foreligge. Dersom det er fare for bevisforspillelse, kan beslutningen treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg. En anke over en beslutning om bevissikring har ikke oppsettende virkning. Straffeprosessloven §§ 200, 201 første ledd, 204, 205 tredje ledd, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gis tilsvarende anvendelse."

##### ***Beslutning om bevissikring***

Før det kan gjennomføres bevissikring må domstolen treffe en beslutning om dette. Beslutningen skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres og hvilken overtredelse som antas å foreligge.

##### ***Uten at kontrollobjektet har uttalt seg på forhånd***

Av hensyn til faren for bevisforspillelse kan retten treffe beslutning uten at den bevissikringen rettes mot, gis adgang til å uttale seg på forhånd.

Før bevissikring iverksettes skal tingrettens beslutning leses opp eller forevises for den bevissikringen er rettet mot. Den som kontrolleres skal ha kopi av tingrettens beslutning, se [straffeprosessloven § 200](#) og [skatteforvaltningsfor-skriften § 10-15-2](#).

### **Adgang til anke**

Rettens beslutning om bevissikring kan ankes. Straffeprosessloven kapittel 26 om anke over kjennelser og beslutninger kommer til anvendelse ved ankebe-handlingen. Av hensyn til fare for bevisforspillelse, har en anke over en beslutning om bevissikring ikke oppsettende virkning.

Ankefristen er to uker, jf. [straffeprosessloven § 379 første ledd](#).

### ***Straffeprosessuelle rettssikkerhetsgarantier er gitt anvendelse ved bevissikring***

Straffeprosessloven § 200

Rettens beslutning skal leses opp eller forevises den som kontrollen er rettet mot, se [straffeprosessloven § 200 første ledd](#).

Skal det gjennomføres bevissikring i noens bolig eller rom, skal han - eller om han er fraværende - en av hans husstand eller en nabo tilkalles når det kan skje uten opphold. Ved bevissikring i redaksjonslokale skal i stedet redaktøren eller dennes stedfortreder tilkalles, når det kan skje uten opphold, se straffeprosessloven § 200 annet ledd.

### **Straffeprosessloven § 201 første ledd**

Bevissikringen skal foretas så skånsomt som forholdene tillater. Bare i påtren-gende tilfelle bør den foretas på helligdager eller om natten (mellom kl. 21 og kl. 06), dersom det ikke gjelder hus eller rom der det også til slik tid er almin-nelig adgang.

Straffeprosessloven § 204

Reglene om beslagsforbud i [straffeprosessloven § 204](#) er gitt anvendelse ved bevissikring. Dette innebærer at bevissikring ikke kan foretas i dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av begrensningene i vitneplikten, jf. straffeprosessloven §§ 117 til 121 og §§ 124 og 125. Det følger av disse bestemmelsen at retten ikke kan ta imot vitnemål om opplysninger som skal holdes hemmelig av hensyn til rikets sikkerhet (§ 117), opplysninger som omfattes av lovbestemt taushetsplikt (§ 118), opplysninger som er betrodd advokater mv. i deres stilling (§ 119), taushetsplikt pålagt av domstol (§ 120), betroelser under sjelesorg og sosialt arbeid (§ 121), forretnings- og driftshem-meligheter (§ 124) og redaktørers kildevern (§ 125).

Straffeprosessloven § 205 tredje ledd

[Straffeprosessloven § 205 tredje ledd](#) om beslagsretten når vitneplikten er betinget av rettens kjennelse, er også gitt tilsvarende anvendelse.

Skattemyndighetene må ha rettes kjennelse for å kunne sikre bevis i dokumenter eller annet som den kontrollerte ikke plikter å forklare seg om uten etter særskilt pålegg fra retten.

Dersom det er behov for å avklare om bevis kan tas, skal bevisene bringes inn for retten som avgjør dette. Dokumentene forsegles i lukket konvolutt i nærvær av en representant for den bevissikringen er rettet mot. Elektronisk informasjon forsegles i tråd med de føringene som er gitt ved klage i [skatteforvaltningsforskriften § 10-14-5](#).

Straffeprosessloven § 207

Ting som er tatt med for nærmere undersøkelse skal opptegnes nøyaktig og merkes på en slik måte at forveksling unngås. Det skal så vidt mulig gis kvittering til den som hadde tingen i sin besittelse, [se straffeprosessloven § 207](#).

Straffeprosessloven § 208

Den som bevissikringen er rettet mot kan kreve spørsmålet om denne skal opprettholdes inn for retten, se [straffeprosessloven § 208](#). Skattemyndighetene skal gjøre denne retten kjent for vedkommende. Dette gjelder også når noen som frivillig har utlevert ting, krever dem tilbake.

Straffeprosessloven § 209

Bevissikring kan unnlates mot at det blir gitt løfte om eller stilt sikkerhet for at tingen på oppfordring vil bli lagt fram eller utlevert, jf. [straffeprosessloven § 209](#).

[Straffeprosessloven § 213](#)

Bevissikringen skal oppheves så snart det ikke lenger er behov for at det opprettholdes.

Forhold som ikke avgjøres av retten etter straffeprosessloven § 208

Forhold som ikke avgjøres av domstolen etter straffeprosessloven § 208, kan påklages etter reglene i [skatteforvaltningsloven § 10-13](#) som gjelder så langt de passer, jf. forskrift til [skatteforvaltningsloven § 10-15-5](#) (1).

### § 10-15 sjette ledd

#### **Lovtekst**

Skattemyndighetene kan kreve bistand av politiet til å iverksette en beslutning om bevissikring. Ved bevissikring i bolig skal skattemyndighetene ha bistand fra politiet."



Skattemyndighetene kan kreve bistand fra politiet for å iverksette bevissikringen. Hensynet til de berørtes rettsikkerhet begrunner at skattemyndighetene alltid skal ha bistand fra politiet ved bevissikring i bolig.

Formålet med politiets bistand er å sikre at skattemyndighetene kan gjennomføre bevissikringen som planlagt, herunder at skattemyndighetene får adgang til å søke etter bevis de steder tingrettens beslutning angir og at skattemyndighetene ikke hindres i gjennomføringen.

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 bevissikring 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.

I den grad det er nødvendig å benytte makt for å gjennomføre bevissikringen, er dette politiets oppgave. Skattemyndighetene skal ikke selv anvende makt i gjennomføringen av bevissikring.

[Straffeprosessloven § 200 annet ledd](#) bestemmer at dersom noens bolig eller rom skal undersøkes, skal den bevissikringen er rettet mot eller, om han er fraværende, en av hans husstand eller en nabo tilkalles når det kan skje uten opphold.

Om nødvendig kan det åpnes adgang med makt. Politiet utfører dette på vegne av skattemyndighetene. Det som er brutt opp, skal så vidt mulig lukkes til etter bevissikringen.

Politiets eventuelle bruk av straffeprosessuelle tvangsmidler reguleres av vanlige straffeprosessuelle regler. Ved en eventuell anmeldelse av skatteunndragelse vil politiet blant annet kunne benytte de hjemler for ransaking og beslag som følger av straffeprosessloven del 4, men da er man utenfor § 10-15.

## § 10-15 syvende ledd

### **Lovtekst**

Dersom det ikke er tid til å avvete rettens beslutning, kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger områder der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger.

### **Avstengning**

Det kan være tilfeller der skattemyndighetene ikke har tid til å vente på tingrettens beslutning om bevissikring fordi formålet med kontrollen da settes i

fare. Et eksempel er der den opplysningspliktige nekter å legge til rette for alminnelig kontroll etter [skatteforvaltningsloven § 10-4](#). Det vil da kunne være en risiko for at den opplysningspliktige vil ødelegge bevis før tingretten rekker å behandle en begjæring om bevissikring. I slike tilfeller kan skattemyndighetene kreve at politiet stenger av området der bevisene kan være, inn til rettens beslutning foreligger.

Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre om avstengning er nødvendig. Det er forutsatt at avstengningen vil være helt kortvarig ettersom spørsmålet om adgang til bevissikring må fremmes for tingretten så raskt som mulig, jf. [Prop. 1 LS \(2018-2019\) pkt. 16.3.6](#).

Det er ikke klageadgang over skattemyndighetenes beslutning om avstengning.

### § 10-15 åttende ledd

#### **Lovtekst**

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring av bevissikring.

Skattedirektoratet har utarbeidet forskrift til skatteforvaltningsloven § 10-15 i skatteforvaltningsforskriften kapittel 10 (forskrift til skatteforvaltningsloven § 10-15-1 til § 10-15—5).

# Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

Kapitlet viderefører reglene om pålegg om bokføring og revisjon i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, samt bestemmelsene om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i ligningsloven 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.

## § 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.

[L19.11.2004 nr. 73 Lov om bokføring](#)

[F01.12.2004 nr. 1558 Forskrift om bokføring](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) kapittel 17](#)

### Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 6-6 nr. 1 og de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 16-7 og tolloven § 13-5, som gjaldt for særavgifter (tidligere § 5a i særavgiftsloven) og motorkjøretøyavgifter (tidligere § 5a i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven). Pålegg etter § 11-1 kan også gis tredjeparter. Dette er nytt sammenlignet med ligningsloven og de tidligere bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Ordningen er ikke ment å være en reaksjon for lovbrudd som er begått, men skal benyttes for å oppnå 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 om bokføring*

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 oppnå god kvalitet på tredjepartsopplysningene.

### *Når det kan gis pålegg om bokføring*

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 grovt, 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 feilen har for kontrollen av den aktuelle virksomheten og virksomhetens kunder. Også mindre formale feil kan påpekes 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 nødvendige endringer, uten at det gis tilbakemelding til skattekontoret om dette.

- Feil som normalt fører 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

**Brudd på andre lover** og regler er ikke 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.

### ***Hvem kan gi pålegg om bokføring***

Pålegg om bokføring gis av skattemyndighetene. Skattekontoret kan også gi pålegg etter [skattebetalingsloven § 5-13b](#).

### ***Krav til pålegget***

Det stilles krav til bokføringspålegget. 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

Det bør videre fremgå hvilke brudd på bokføringsreglene som foreligger og hva som må gjøres for å utbedre feilen, og pålegget må angi 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.

### ***Hvem pålegget skal rettes til***

Annet ledd regulerer hvem bokføringspålegget skal rettes til og hvilke frister som gjelder for utbedring. Bokføringspålegget skal rettes til styret 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 for utbedring***

Ved fastsetting av frist for utbedringen, skal det tas hensyn til hvor lang tid som antas å være 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 system, kan det gis en lengre frist enn normalfristen. Også dersom den bokføringspliktige ber om fristutsettelse, f.eks. på grunn av sykdom eller andre unnskyldelige forhold, kan fristen forlenges. Dersom den bokføringspliktige og skattemyndighetene er uenige om hva som er korrekt forståelse av bokføringsregelverket, bør skattemyndighetene vurdere om uenigheten skal få betydning for utbedringsfristen. I de tilfeller hvor det ikke blir satt noen ny frist, kan skattemyndighetene 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 unnskyldelige omstendigheter, kan det gis en forlenget frist. Det samme gjelder dersom den bokføringspliktige har gitt tilbakemelding innen fristen, men skattemyndighetene ikke finner at rettingen er tilfredsstillende dokumentert, eller at de gjennomførte tiltakene 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 på at de påtalte feil eller mangler er rettet og vedlegger den relevante dokumentasjonen. 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 leverandørspesifikasjon kan dokumenteres med bekreftelse fra den bokføringspliktige vedlagt utskrift av leverandørspesifikasjonen.
- 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.

***Tilbakemelding ved mottatt 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.

## § 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 bokføringsskikk, 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 villighetserklæring og om når pålegg om revisjon ikke kan gis.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L19.11.2004 nr. 73 Lov om bokføring \(bokføringsloven\)](#)

[L15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer \(revisorloven\)](#)

[L17.07.1998 nr. 56 Lov om årsregnskap mv. \(regnskapsloven\)](#)

[L13.06.1997 nr. 44 Lov om aksjeselskaper \(aksjeloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 11](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 17](#)

[Prop. 51 L \(2010–2011\) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover \(unnatak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper\) kapittel 6](#)

### Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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 har først og fremst 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 bokføringsskikk, 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 er det 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.

Skattekontoret kan også gi pålegg om revisjon etter [skattebetalingsloven § 5-13b](#). Dersom skatteoppkrever, i tilknytning til gjennomføringen av arbeidsgiverkontroll, oppdager overtredelser av regnskapslovgivningen som bør lede til pålegg om revisjon, må skatteoppkreveren anmode skattekontoret om å gi pålegg. 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. Aksjeloven § 7-6 første ledd er endret fra og med 1. juli 2017, uten at tilsvarende endring er gjort i skatteforvaltningsloven. Endringen består i at generalforsamlingen selv kan beslutte fravalg. 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. 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 tilsvarer 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. Eksempler:

- 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.

#### *Den konkrete vurderingen*

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. Eksempler:

- Både formelle og materielle **feil i regnskapet** kan medføre pålegg om revisjon. Det er ikke et krav at overtredelsene er 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 skattemyndighetene 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 skattemyndighetene 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.
- Hvis det ved gjennomgangen av **første årsregnskap** avdekkes feil i virksomhetens bokføring, bør det vurderes å bare gi bokføringspålegg. Dette er naturlig når 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.
- 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 korrekt, med mindre feilene i tidligere år er svært alvorlige.
- 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 feil ved bokføringen, må det vurderes konkret om den nye feilen 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.
- 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. Pålegget bør være for tre år.

*Eksempler på tilfeller hvor revisjon bør pålegges*

**Unnatelse av å føre regnskap** er et meget alvorlig brudd på bokføringsloven og regnskapsloven, og et slikt brudd medfører at eventuelle oppgaver og meldinger til skattemyndighetene ikke lar seg kontrollere. Manglende bokføring er et klart eksempel på en overtredelse 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.

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 meldingene, bør det alltid gis pålegg om revisjon. I slike saker bør det normalt gis pålegg om revisjon for tre år.

Det må vurderes konkret om det skal 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 undersøke nøye, 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. Bagatellmessige feil på dette området av minimal betydning for skattefastsettingen eller kontrollmulighetene, skal ikke føre til pålegg om revisjon. Ofte kan kontrollsporet mellom skattemeldingen (næringsoppgaven) med videre og regnskapet være vanskelig tilgjengelig, for eksempel ved at avstemmingsdokumentasjonen ikke er oppbevart i tilknytning til regnskapet. Dersom det viser seg at dokumentasjonen likevel foreligger, skal det ikke gis pålegg om revisjon. Dersom dokumentasjonen ikke finnes, må det vurderes

konkret hvilken betydning feilen har for skatte- og avgiftsbehandlingen eller kontrollmulighetene.

*Eksempler på tilfeller hvor revisjon ikke bør pålegges*

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
- leverandørspekifikasjon 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.

*Forhold som utelukker pålegg om revisjon*

I noen sammenhenger er **pålegg utelukket**. Det kan ikke gis pålegg om revisjon på bakgrunn av feil og mangler i årsregnskap dersom 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 fusjon av selskapet har pålegget virkning for hvert selskap som inngår i fisjonen.

*Formelle krav til 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 kjenner 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.

### **Krav til pålegget**

Det stilles krav til utformingen av pålegget. 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.

Skattedirektoratet har besluttet at pålegget også skal inneholde eventuelle anførsler fra foretaket og at det skal underskrives av to personer på skattekontoret.

### **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.

### **Skattekontoret mottar ikke kopi av villighetserklæring**

Hvis foretaket ikke oppfyller sin plikt til å sende endringsmelding om revisor etter foretaksregisterlovens kapittel 4, vil Foretaksregisteret starte oppfølging av selskapet. Foretaksregisteret sender først et varsel til foretaket. Varselet gjentas 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.

Meldeplikten 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. Normalt vil villighetserklæring fra revisor kreves vedlagt, uavhengig av om enheten skal registreres i Foretaksregisteret eller ikke.

Dersom meldeplikten ikke overholdes, kan registerfører utstede pålegg om melding etter reglene i enhetsregisterloven § 16. Dersom slikt pålegg ikke etterkommes, kan registerfører benytte tvangsmulkt overfor enheten eller den meldepliktige, jf. enhetsregisterloven § 16 tredje ledd, jf. forskrift 21.12.2004 nr. 1744 om tvangsmulkt etter foretaksregisterloven og etter enhetsregisterloven.

### ***Varsel til Foretaksregisteret***

Ved pålegg om revisjon skal skattemyndighetene gi melding til Foretaksregisteret, jf. skatteforvaltningsforskriften § 11-2-4. Meldingen sendes uten grunnnet 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 grunnnet 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 bokføringskikk, kan skattemyndighetene gi pålegg om revisjon, 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**

Bestemmelsen angir maksimalt antall regnskapsår pålegget kan gjelde for. Det bør som hovedregel gis 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 til varsel](#), 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 selskapsomdanninger, melding til Foretaksregisteret, innsending av vilighetserklæring 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.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 17](#)

[Prop. 1 LS \(2014–2015\) del 2 punkt 14](#)

### Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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. Slik kan skattemyndighetene forhindre at regnskapsmateriale lovlig slettes etter at kontroll er varslet eller mens kontroll og etterfølgende saksbehandling pågår. Det skal ikke 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, er 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 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.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 17](#)

### Generelt

Bestemmelsen erstatter reglene om klage over pålegg i ligningsloven § 3-6, merverdiavgiftsloven § 16-7 tredje ledd og § 5a i særavgiftsloven og motor-kjøretøy- og båtavgiftsloven og reglene om klage over pålegg om revisjon i ligningsloven § 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 eller lovlig adgang 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 organet 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.

### § 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 iverksettes før klagen er avgjort. Pålegg om bokføring og revisjon skal normalt ikke settes i kraft før klagen er avgjort.

# Kapittel 12 Endring uten klage

## *Generelt*

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.

Det er en begrenset ulovfestet adgang til å rette klare feil i et vedtak, som for eksempel skrive- og regnefeil eller andre åpenbare feil som ikke innebærer en realitetsavgjørelse, uten at dette er å anse som endring av fastsettingen som må skje etter endringsbestemmelsene i kap. 12. Alle realitetsavgjørelser (herunder retting av skrive- og regnefeil som innebærer en realitetsendring) må skje etter de alminnelige endringsreglene.

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. Om forholdet mellom skattepliktiges adgang til selv å endre og skattemyndighetenes kontroller, se [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#) Kapittel 12 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 (både myndighetsfastsetting av grunnlaget og myndighetenes skatteberegning)
- fastsetting i saker hvor det ikke foreligger noen ordinær fastsetting
- myndighetenes endring av et eget tidligere vedtak etter lovens kapittel 12
  - 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. (både myndighetsfastsatt grunnlag og skatt)

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](#).

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. (Dette gjelder både myndighetsfastsetting av grunnlaget og skatteberegningen.)

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 [Spesielt for merverdiavgift](#). 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.

For visse typer endringsvedtak har kapitlet særregler, se [HRD av 16. mai 2017 – skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet og § 12-4 Summarisk fellesoppjør](#).

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 av 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 skattepliktiges 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 ettårsfristen er utløpt. Skattepliktige skal varsles om resultatet av vurderingen og at det ikke er klagerett. Se likevel [§ 13-4 tredje ledd](#) der det stilles spørsmål om ettårsfristen er utløpt.

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 endrings sak 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.

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.

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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

[Prop. 1 LS \(2010-2011\)](#)

[Innst. 231 L \(2015-2016\) pkt. 2 s. 11-13](#)

[Felleskriv 9. desember 2011 -Uriktig oppkrevd MVA m.v. – noen enkeltspørsmål](#)

### Generelt

Paragraf 12-1 er lovens hovedbestemmelse om myndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen. Reglene om endring gjelder for alle skattearter når fastsettingen er uriktig, eller det **ikke foreligger noen skattefastsetting** etter lovens [Kapittel 9 Fastsetting](#) jf. [§ 12-1 første ledd](#) annet punktum.. Den tidligere praksisen med likebehandling av tilfeller hvor det ikke forelå noen fastsetting og hvor fastsettingen var uriktig er videreført.

Fastsetting etter § 12-1 er aktuelt dersom den skattepliktige ikke har gjennomført egenfastsetting, f.eks. ved at det ikke er levert skattemelding. Bestemmelsen får også anvendelse hvor skattemeldingen 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 [§ 9-1 annet ledd](#), og [§ 9-1 tredje ledd](#).

Som hovedregel **skal endringsvedtaket treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder**. I saker om artistskatt, svalsbarbskatt og Jan Mayen-skatt kan vedtak om endring av skattefastsettingen treffes overfor den som har trekkplikt, se [§ 12-10 Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#). I saker om merverdiavgift må, ved overdragelse av kapitalvare ved fusjon, fastsettelse av utelatt samlet justering rettes mot overdragende selskap selv om selskapet er opphørt etter fusjonen. Det overtakende selskap har imidlertid overtatt forpliktelsene til det overdragende selskap og er ansvarlig for å betale avgiftskravet.



Endringsadgangen inntreer allerede ved mottak av skattemeldingen og er uavhengig av om det foreligger noe skatteoppgjør. Endringsadgangen for myndighetsvedtak inntreer 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](#) tredje punktum. Dette er i tråd med tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet, se f.eks. KMVA 4505 av 9 mars 2001.

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. Tilfeller hvor skattemyndighetene har plikt til å ta opp en sak til endring er omhandlet i [Spesielt for merverdiavgift](#).

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 tilleggsikkatt 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](#).

Det er både grunnlaget fastsettingen og selve skatteberegningen som kan endres etter bestemmelsen. 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 egenendring etter § 9-4 er utløpt.

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 skjønnsmessig fastsetting etter [HRD. Rt. 1958/231 i Utv. 1959/159](#). Denne bestemmelsen gir ikke selvstendig hjemmel for endring.

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 skatte-

kontoret 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 for sent innkommet klage se [Kapittel 12 Endring uten 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. Om forholdet mellom skattepliktiges adgang til selv å rette og skattemyndighetenes kontroller, se [§ 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv.](#)

Kapittel 12 gjelder endring etter fastsetting, dvs. 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 [HRD Rt. 2000/996 \(Bøhler\)](#).

## § 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.

### *Generelt om bestemmelsen*

Etter første ledd kan skattemyndighetene på eget initiativ ta en uriktig fastsetting opp til endring dersom det er grunn til det etter en helhetsvurdering etter annet ledd. Slik endringssak kan være fullt ut initiert av skattemyndighetene eller ha sin bakgrunn i en anmodning fra skattepliktig som ikke har klagerett. Kommer en klage inn etter utløpet av ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd annet punktum, skal den behandles som en anmodning til skattemyndighetene om å ta opp saken til endring på eget initiativ etter lovens kapittel 12, jf. §§ 12-1 og 12-11. I motsetning til det som gjelder ved vedtak om å avvise klager som kommer inn innenfor ettårsfristen, er det ikke klagerett på skattemyndighetenes beslutninger om ikke å ta opp saken til endring på eget initiativ. Det er imidlertid klagerett på skattekontorets avgjørelse av om at ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd annet punktum er oversittet. Se [§ 13-4 tredje ledd](#) om hva som kan påklages.

Det er skattemyndighetene i første instans, dvs. skattekontoret og Oljeskattekontoret, som har myndighet til å treffe vedtak etter kap. 12, se § 2-7. Skattedirktoratet 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 selv om det er nytt faktum i saken. Unntak følger av [sktflv. § 12-1 tredje ledd](#) **Spesielt for merverdiavgift**.

Skatteklagenemnda kan endre egne avgjørelser og det er nemnda som vurderer om vilkårene er oppfylt, jf. [sktflv. § 13-9](#) Skattemyndighetenes 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](#).

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 myndighetene 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. (Dette gjelder både fastsetting av grunnlaget og skatteberegningen.)

Skattekontorets endring av vedtak i den forberedende klagebehandlingen skjer etter § 13-6 tredje ledd.

Også Skattedirektoratets vedtak i klagesak kan endres etter bestemmelsen. I et brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet er det lagt til grunn at når § 12-1 gir skattekontoret hjemmel til å endre enhver fastsetting må det også gjelde vedtak truffet av SKD.

Hovedvilkåret som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne endre en skattefastsetting er at de deler av fastsettingen som vurderes endret er **uriktig**. Der det ikke er grunnlag for å endre den materielle skattefastsettingen skal en anmodning om å ta opp endringssak avvises eller en varslet endringssak henlegges. 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 er likevel et sentralt moment ved vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, se § 12-1 annet ledd. Har den skattepliktige foretatt en skjønnsmessig 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.

I tilfeller der skattepliktige gjør lovlige valg under skattefastsettingen av en inntekts- eller formuespost, men ønsker å endre valget i ettertid, foreligger det ikke en uriktig fastsetting. En språklig forståelse av lovens begrep "uriktig" tilsier at skattekontoret ikke har hjemmel til å foreta en endring når en tidligere fastsetting bygger på riktig faktum og riktig rettsanvendelse. Slik er også vilkåret omtalt i lovforarbeidene, jf. Prop. 38 punkt 18.2.3.2 hvor det heter: Hvorvidt en fastsetting er "uriktig" eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig på riktige faktiske forhold.

Det innebærer at valget som den skattepliktige har gjort i forbindelse med egenfastsettingen ikke kan endres med mindre det har sammenheng med en endringssak, fordi fastsettingen ikke er «uriktig». Har derimot den skattepliktige uteglemt et fradrag, må fastsettingen anses som «uriktig» på samme måte som når et inntektsfradrag ikke er tatt med. Det kan også være tilfeller hvor materielle skatte- og avgiftslovgivningen forutsetter at skattemyndighetene tar en fastsetting opp til endring, for eksempel der krav etter skatteloven § 16-25 først kan godtgjøres etter utløpet av egenendringsfristen på tre år.

Dersom anmodningen om endring har sammenheng med skattemyndighetenes inntektsendring for øvrig, kan skattefastsettingen anses «uriktig» på dette punkt fordi rettsanvendelsen ikke lenger er riktig ut fra de forutsetninger som var da egenfastsettingen fant sted. Det innebærer at;

- der en skattefastsetting tas opp til endring og denne endringen har direkte betydning for andre poster, kan den skattepliktige anmode om å få endret disse i forbindelse med endringssaken. For eksempel der et fradrag har direkte sammenheng med inntektens størrelse.
- den skattepliktige kan få korrigert poster som indirekte blir påvirket av inntektsendringen. Får for eksempel en inntektsøkning eller et fradrag i forbindelse med en endringssak betydning for konsernbidraget, kan den skattepliktige få endret også dette.
- Dette gjelder også for ulike tilfeller der den skattepliktige har valgmulighet i beskatningen med mindre det er forhold i det materielle regelverket som stenger for dette.

Dersom endringsanmodningen ikke har sammenheng med en endringssak, skal skattemyndighetene avvise å ta en skattefastsetting opp til endring der endringsanmodning gjelder ulike type valgalternativer den skattepliktige har ved fastsettingen av inntekts- og formuesforhold med mindre det er forhold i den materielle lovgivningen som tilsier at saken skal tas opp.

Dersom det fremstår som klart at det etter helhetsvurderingen etter § 12-1 annet ledd ikke er grunn til å ta fastsettingen opp til endring, trenger man ikke i tillegg å ta stilling til om fastsettingen er uriktig.

På merverdiavgiftsområdet vil tilfellene med fiktiv fakturering være eksempler på uriktig fastsetting. Se nærmere om Borgarting lagmannsretts dom av 15.11.2016, Malerservice nedenfor.

### **Spesielt for merverdiavgift**

Der to eller flere selskaper er fellesregistrert etter [mval. § 2-2 tredje ledd](#), skal det foretas en felles fastsetting av merverdiavgift for de fellesregistrerte selskapene. Skattemyndighetene forholder seg til det selskapet som oppgis å representere fellesregistreringen (innberettende selskap) og som levere den felles mva-meldingen [Hvem har plikt til å levere skattemelding](#). Dersom fastsettingen er uriktig, vil etterberegning av merverdiavgift etter sktflv. § 12-1 skje på det innberettende selskapet. Dette selskapet vil i denne sammenheng være den skattepliktige og vil ha fulle partsrettigheter etter skatteforvaltningsloven.

Selskapene som inngår i fellesregistreringen, er enkeltvis ansvarlig for fakturering og føring av eget mva-regnskap. Ved sviktende rutiner eller feil i de enkelte mva-regnskapene, kan alle selskapene holdes solidarisk ansvarlig for riktig rapportering og innbetaling av mva. Det er det selskapet som endrings-saken etter de underliggende forholdene som er endelig ansvarlig merverdiavgiften og skal tilordnes merverdiavgiften innad i fellesregistreringen. Det er opp til de samarbeidende selskapene å påse at beløpet til slutt belastes riktig selskap.

Det selskapet som er endelige ansvarlig for etterberegnet merverdiavgift, vil også ha rettigheter i forbindelse med endringssaken. Se mer om dette under kap. 5-6 § 5-6 første ledd og kap. 13-1 [Hvem som har klagerett](#).

Det er fortsatt relevant å skille mellom de gamle § 18-1 og § 18-2 tilfellene i merverdiavgiftsloven. Dette gjelder bl.a. adgangen til å rette overfor kjøper.

Endringsadgangen gjelder overfor ikke-registrerte avgiftssubjekter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Fastsettingen kan også være uriktig både for registrerte merverdiavgiftspliktige, virksomheter som ikke er avgiftssubjekter og uriktig registrerte avgiftssubjekter.

For ikke registrerte avgiftssubjekter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, foreligger det manglende fastsetting jf. § 12-1 første ledd annet punktum. Vilkåret om uriktig fastsetting vil også 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. Retting må skje ved utstedelse av kreditnota og nytt salgskdokument, 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.

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 For mye angitt merverdiavgift i salgskdokumentasjon**

(1) Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgskdokumentasjon, 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.

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.

Borgarting lagmannsretts dom av 15.11.2016, Malerservice  
Dommen er et eksempel på **uriktig fastsetting – fiktiv fakturering**. Retten kom til at fradragført inngående avgift skulle tilbakeføres. Virksomheten(kjøper) hadde etter rettens vurdering etablert en virksomhet som over flere år hadde operert med underleverandører som ikke var reelle. Lagmannsretten kom derfor til at det var utvist kvalifisert uakt-somhet hos kjøper, slik at tilbakeføring av fradragført inngående avgift måtte opprettholdes. Retten viser til at retten til fradrag for inngående

merverdiavgift krever at vilkårene etter merverdiavgiftsloven er oppfylt, dvs. at det foreligger en reell merverdiavgiftspliktig omsetning. I denne saken var vilkårene ikke oppfylt. Retten nevner også at det var uten betydning for tilbakeføringen i hvilken utstrekning underleverandørene faktisk hadde betalt utgående merverdiavgift. Det vises også til HRD Rt. 1997/1564 (Naustdal fiskefarm) hvor retten kom til at det forelå fiktiv fakturering som grunnlag for fradragsføring av inngående avgift og innbetaling av utgående avgift. Da det her ikke dreide seg om reell avgiftspliktig omsetning, ble både inngående og utgående avgift tilbakeført. Retten kom til at det ikke var et vilkårlig skjønn eller sterkt urimelig å korrigere avgiftsoppgjøret, som var foretatt på bakgrunn av en fiktiv faktura.

#### 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.»

Vilkåret uriktig fastsetting er oppfylt i 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 skattemyndighetene 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. Under følger en nærmere omtale av når registrerte avgiftssubjekter ikke har oppgitt beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift i en salgsoppgave og når et ikke avgiftssubjekt har oppgitt beløp betegnet som merverdiavgift i salgsdokument.

Det er uten betydning for avgiftsmyndighetenes adgang til å fastsette beløpet etter § 12-1 første ledd at beløpet også tilbakeføres hos kjøper, se Felleskriv 9. desember 2011 - Uriktig oppkrevd MVA mv. – noen enkeltspørsmål.

Om tilleggsskatt når beløp uriktig er betegnet som merverdiavgift, se § 14-3 tredje ledd.

**Det foreligger endringsadgang når et registrert avgiftssubjekt i omsetningsoppgave ikke har oppgitt beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgsdokument** i samsvar med § 8-3 første ledd. Det fulgte av tidligere merverdiavgiftslov § 15-1 femte ledd 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 merverdiavgiftsloven § 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 klimakvoter 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. Betaling kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen, jf. merverdiavgiftsloven § 11-4 tredje ledd, jf. bokføringsforskriften § 5-2-8. Registrerte avgiftssubjekt kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 9-4. 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 oppkrevede 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.

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 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 8079 19 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.

For **ikke registrerte avgiftssubjekter** som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret og har hatt avgiftspliktig omsetning eller uttak, foreligger det manglende fastsetting jf. § 12-1 første ledd annet punktum. I disse tilfellene gis det ikke anledning til retting overfor kjøper. Hjemmel til å etterberegne ikke-registrerte avgiftssubjekt fulgte tidligere av merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav a. Når det fattes vedtak vil det løpe forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 11-1. Renten løper fra den dag det skulle vært levert skattemelding for terminen og kravet skulle vært betalt i henhold til oppgaven, jf. skattebetalingsloven § 10-30.

**Vurderingskriteriene** for når endringsadgangen skal benyttes fremgår av skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd [§ 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 korrigert 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.

### *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.

Urettmessig bruk av motorvogn i strid med forutsetningene for fritak/lettelse 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.

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](#). I saker om merverdiavgift må, ved overdragelse av kapitalvare ved fusjon, fastsettelse av utelatt samlet justering rettes mot overdragende selskap selv om selskapet er opphørt etter fusjonen. Det overtakende selskap har imidlertid overtatt forpliktelsene til det overdragende selskap og er ansvarlig for å betale avgiftskravet.

### *Spesielt for inntekts- og formueskatt*

Ved behandlingen av en inntekts- eller formuesskattefastsetting til skattepliktiges ugunst, forekommer det at den skattepliktige som følge av dette ser at det er opplysninger i skattemeldingen som bør endres fordi endringen får betydning for andre deler av fastsettingen. 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 endret innen fristen for egenendring.
- 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).

## § 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](#).

Sivilombudsmannen har undersøkt flere tilfeller som gjelder vurderingene etter annet ledd i saker der skattepliktige har anmodet om endring. Se Sivilombudsmannen [Sak 2020/3408](#). Sivilombudsmannen har presisert at et avslag på anmodning om endring må begrunnes og det skal fremgå at det er gjort en vurdering av alle momentene i annet ledd.

Om endring av fastsettingen ved dobbeltbeskatning, se uttalelse fra Skattedirektoratet [Forbud mot dobbeltbeskatning og skattemessig behandling av ulike situasjoner](#).

Bestemmelsen gjelder for alle skattearter som omfattes av loven, jf. § 1-1 [Lovens virkeområde](#), og viderefører prinsippene i ligningsloven § 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 «kanvurderingen». 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 fastset-

ting 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.» Dette vil også gjelde når det er aktuelt å endre fastsettingen, fordi vedkommende som etter merverdiavgiftsloven § 2-4 er forhåndsregistrert likevel ikke oppfyller vilkårene for registrering.

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 den tidligere ligningsloven, men rekkefølgen er endret. I forhold til ligningsloven 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 endring av vedtak truffet av Skattedirektoratets i klagesak, bør det ifølge Finansdepartementet legges vekt på at det er tale om å endre et vedtak fra en klageinstans. Det er derfor naturlig å se hen til nemndas endringsadgang etter § 13-9 første ledd, se [§ 13-9 første ledd](#). Det skal mer til for å endre klagenemndas vedtak enn det som gjelder ellers, og det følger av forarbeidene at adgangen først og fremst skal benyttes til skattepliktiges gunst, jf. [Prop. 38 L \(2015-2016\) pkt. 19.11.3](#). 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 endringsssaken vil medføre av tid og arbeid til fortregning for skattemyndighetenes øvrige arbeidsoppgaver. Se også forarbeidene til ligningsloven § 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 § 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.

Det skal foretas en vurdering selv om den skattepliktige ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring.

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.

Avgjørelsen om å ta opp en sak til endring og begrunnelsen for dette kan **påkleges når det er fattet vedtak i saken**. Når det materielle spørsmålet er avgjort vil klageinstansen ha kompetanse til også å prøve avgjørelsen om å ta opp saken til endring på lik linje med prøvingen av det materielle spørsmålet. Se uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 2003 s 1303. Den delen av vedtaket som gjelder å ta opp saken kan påklages selvstendig.

Der hvor det sendes inn anmodning om endring på flere skatteområder samtidig er det viktig at vurderingen samordnes. Resultatet kan bli forskjellig, men da må dette begrunnes i den konkrete saken.

Avslag på anmodning om å ta opp en sak til endring skal begrunnes. I begrunnelsen skal det fremgå at alle momentene er vurdert, både det rettslige innhold i momentene og de faktiske omstendighetene som er relevant for vurderingen.

### ***Vurderingsmomentene***

#### *Den skattepliktiges forhold*

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 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 tilleggsskatt 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.

Dersom den skattepliktige har inntektsført et beløp i feil år, er det kun aktuelt å ta opp endringssak dette året dersom det er adgang til å foreta korresponderende inntektsføring av beløpet i korrekt år. Det samme gjelder ved fordeling av inntekter/kostnader mellom flere skattepliktige, for eksempel fordeling av rentekostnader mellom tidligere samboere/ektefeller.

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 for 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. Foreligger vilkårene for frivillig retting, jf. § 14-4 første ledd bokstav d, bør endringssak som utgangspunkt tas opp.

Når en skattepliktig **ikke har oppfylt sin opplysningsplikt**, f.eks. ikke sendt skattemelding, men saken er tilstrekkelig opplyst på endringstidspunktet, skal endringssak til skattepliktiges gunst tas opp med mindre det foreligger andre tungtveiende hensyn, for eksempel at den skattepliktige har opptrådt illojalt. 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 skattepliktiges 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. Dersom faktum uansett er godt opplyst og korrekt fastsetting enkelt kan foretas – bør 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.

#### *Den tid som er gått*

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.

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.

#### *Spørsmålets betydning*

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.

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 beviskravet for tilleggsskatt



ikke lenger er oppfylt. Fremstår skjønnsfastsettingen fortsatt som forsvarlig, kan endringen begrenses til spørsmålet om tilleggsskatt.

### **Skjerpet tilleggsskatt, straff og frivillig retting**

Avdekkes visse 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, tilsi at endring unnlates. Tidsmomentet tilsi at varsel mot slutten av perioden bør forbeholdes særlig komplekse saker som gjelder større beløp. Når skattepliktig selv har bedt om endring til ugunst gjennom en anmodning om frivillig retting etter § 14 bokstav d, vil en helhetsvurdering normalt lede til at saken tas opp til endring for alle ti årene.

## **§ 12-1 tredje ledd**

### **Lovtekst**

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.

Denne bestemmelsen er utformet etter mønster av ligningsloven § 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. Vilråene i ligningsloven og tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven er i stor grad videreført.

## **§ 12-1 tredje ledd bokstav a**

### **Lovtekst**

Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når

- a) 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» slik at endringer som følger av bestemmelsen også omfatter utenrettslige forlik. Endringsplikten gjelder uavhengig av om skattepliktig har fremmet krav om endringen. For å sikre to-instansbehandling av det nye vedtaket er det skattemyndighetene i første instans, dvs. skattekontoret eller Oljeskattekontoret som bør 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. [Agder lagmannsretts dom av 28. november 2016 \(LA-2016-78691, Spillerinvest AS\)](#). Når det følger av en rettsavgjørelse eller forlik at 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.

**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.

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 skattepliktiges 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 selskaps 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.

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 Oljeskattenemnda 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.

LB-2019-59556 i Utv. 2021-395

Lagmannsretten uttalte at HR-2016-988- A må forstås slik at adgangen til å gå utenfor dommens materielle rettskraft er snever, og at det må følge utvetydig av dommen hvilke konsekvenser denne har for den aktuelle skattefastsettingen. At endringsadgangen er begrenset til slike klare tilfeller, støttes av de rettssikkerhets- og innrettelseshensyn som gjør seg gjeldende. I den aktuelle saken kom lagmannsretten til at endringen skattepliktig ba om lå utenfor endringsplikten etter skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a fordi det retten hadde tatt stilling til i den foregående saken både faktisk og rettslig var en annen transaksjon enn det spørsmålet om endring gjaldt.

**§ 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 § 9-5 nr. 2 bokstav b. I slike tilfeller kan myndighetene endre en fastsetting som var riktig da den ble foretatt.

Om vilkåret «skattelovgivningen foreskriver» har Sivilombudsmannen i sak SOM-2018-4391 uttalt at det må være innholdet i den materielle rettsregelen som er avgjørende. For at skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav b) eller § 12-7 skal komme til anvendelse kreves ikke at det kommer

direkte i til uttrykk i selve lov- eller forskriftsteksten at det skal skje en etterfølgende endring. Sivilombudsmannen kom til at vilkåret "foreskriver" var oppfylt for skatteloven § 2-1 tiende ledd. At denne bestemmelsen foreskriver en endring som følge av senere inntrufne omstendigheter fremgår ikke av ordlyden, men av lang praksis basert på uttalelse fra Finansdepartementet.

Andre 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.

#### *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.

§ 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 forebygging av dobbeltbeskatning mv.). Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c.

Bestemmelsen gjelder bare i saker som er tatt opp etter skatteavtalens bestemmelse om gjensidig avtaleprosedyre (MAP – Mutual Agreement Procedure). Bestemmelsen gjelder når det er inngått en gjensidig overenskomst mellom kompetent myndighet i Norge og kompetent myndighet i et annet land. Den gjelder også når norsk kompetent myndighet ensidig har besluttet at den norske beskatningen skal endres fordi den er i strid med skatteavtalen.

### **§ 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 § 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

### Generelt

Bestemmelsen gjelder skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 8-2 og tidligere merverdiavgiftslov § 18-1. Den er mindre detaljert enn disse bestemmelsene når det gjelder i hvilke tilfeller skjønnsfastsetting kan være aktuelt. Bestemmelsen er imidlertid ikke ment å innebære noen vesentlig endring av den praksis som gjaldt tidligere 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 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.

### § 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 § 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 ikke var 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***

Bestemmelsen i ligningsloven § 8-2 nr. 2 om manglende medvirkning til kontroll er ikke videreført, og det er etter § 12-1 Endring av skattefastsetting mv. ikke tilstrekkelig med manglende medvirkning 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 skjønnsadgang. 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.

### ***Ikke levert næringsoppgave***

I tillegg fulgte det av ligningsloven § 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 tillitvekkende 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.

### ***Regnskap ikke i samsvar med regnskapslovgivningen***

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 § 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.

Eksempler fra rettspraksis:

#### HRD av 16. mai 2017 – skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet

Ved vurderingen av om det forelå skjønnsadgang påpekte Høyesterett i (avsnitt 21) at det ikke er tilstrekkelig å påvise feil eller mangler i de oppgavene som skattyter har innlevert. Feilene og manglene må i tillegg – samlet sett – lede til at oppgavene "ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på". Høyesterett la etter en konkret vurdering til grunn at det forelå skjønnsadgang. Høyesterett kom til at det forelå skjønnsadgang da selskapet ikke overholdt kravene i bokføringsforskriftens § 5-3-2 og § 5-3-3 om å registrere alle salg fortløpende på kassaop-



paratet og kun i liten grad hadde utarbeidet dagsoppgjørssrapporter slik forskriften krever. Det hadde også funnet sted ikke-verifiserbare etterregistreringer av salg. I tillegg ble det påpekt at de dagsoppgjørssrapportene som ble fremlagt, var utført på en lite tillitvekkende måte. Det kunne derfor ikke legges til grunn at det hadde funnet sted fullstendige oppgjør av kassen hver dag.

HRD. Rt. 1955/98

Saken gjaldt skjønnsmessig 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. Vilkårene for skjønnsmessig 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. Vilkårene for skjønnsmessig 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

Vilkårene 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. Vilkårene 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.

***Både hele og deler av skattegrunnlaget***

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 skjønsmessig fastsetting, selv om det for enkelte poster isolert sett ikke ville vært grunnlag for skjønnsfastsetting.

***Kan fastsettes ved skjønn***

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.

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 prakti-*

*ske hensyn i tilfelle hvor det 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 skjønnsmessige beløp**

Innføring av egenfastsetting for formues- og inntektsskatt med videre medfører at den skattepliktige har plikt til å anslå skjønnsmessige 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 skjønnsmessige 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.

### *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 skjønnsmessige 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 skjønnfastsetting 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.

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. Vilkårene 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 motatt 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 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 § 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 var dette lovregulert i § 8-1 nr. 1, mens det i skatteforvaltningsloven 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 § 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](#).

Skjønnet skal settes til det som er riktig ut fra opplysningene i saken, også ved **manglende bilag**. Skjønnet ved inntekts- og formuesbeskatningen er en nettostørrelse. Dersom kostnaden er sannsynliggjort, gis også fradrag uavhengig av bilag. Skjønnet går ut på om kostnaden materielt sett er fradragsberettiget samt omfanget av kostnaden.

På merverdiavgiftsrettens området 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 opp-

krevd merverdiavgift på kostnaden. Denne forskjellen i regelverket medfører at skjønnnet kan bli ulikt for skatt og merverdiavgift.

På grunn av materielle regler kan skjønn ved manglende bilag resultere i at det beregnes skatt av brutto inntekt og at beløpet for inngående avgift ikke fastsettes ved skjønn selv om det kan sannsynliggjøres at det har vært oppkrevd merverdiavgift på kostnaden. For eksempel vil krav om betaling via bank for kostnader på kr 10 000 eller mer i skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8, kunne medføre at det ved skjønn ikke gis fradrag for anskaffelser som faktisk er gjort. Se nærmere om "Betaling via bank" under dette stikkordet nederst under § 12-2. Tilsvarende vil man ikke kunne bruke avansemetoden ved skjønnsfastsettelse av merverdiavgift dersom kravene om dokumentasjon i bokføringsforskriftens delkapittel 8-10 ikke er oppfylt.

For å komme fram til et riktig resultat må skattegrunnlaget være riktig. **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.

HRD av 16. mai 2017 – skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet

Retten la til grunn at skattekontoret ved utøvelsen av sitt skjønn hadde hatt som siktemål å komme så nær som mulig den omsetningen Amorè i virkeligheten hadde hatt. Videre viste retten til bransjeundersøkelsene og særlig "plotundersøkelsen", som skattekontoret hadde benyttet for å vurdere hva som var et korrekt skjønn, og anså disse som representative. Høyesterett konkluderte (avsnitt 37) med at skattekontorets skjønn ved "fastsettingen av skatte- og merverdiavgiftsgrunnlaget, verken er vilkårlig eller sterkt urimelig. Det er tvert om fundert på rimelig solide data og er utøvd med rimelig grad av forsiktighet. Skjønnnet ligger derfor klart innenfor det spillerom skattekontoret hadde".

RD. 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 rettsaker. 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 legges 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.»

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.

**Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt** videreføres som 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 fastsettingen. 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 feil faktum** dersom han ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har en oppfordring til å komme med, eller gir uiktige opplysninger.

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 skjønnet eller at skjønnet 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 skjønsmessig fastsetting oppfylt og anskaffelser til en antatt verdi av kr 10 000 eller mer ikke er betalt via bank, skal det ved skjønnsfastsettin-

gen 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 merverdiavgiftssaker må virksomheten sannsynliggjøre at det har vært oppkrevd merverdiavgift på kostnaden for å få fradrag for inngående avgift. Se Fellesskriv 27.06.2014. I Skatte-ABC emne: Kostnader – allment om fradrag, er det gitt eksempler på anvendelsen av skatteloven § 6-51 første ledd annet 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 Skattedirektoratets fellesskriv 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

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 i § 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 endrings saker 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 endrings sak 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 12](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

### Generelt

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 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 endrings saker som må til, øvre beløpsgrenser, beregningsmåten, varslingsreglene, vedtakets innhold, kravet til begrunnelse, adressat for vedtaket, virkninger av vedtak, beregning og fastsetting av krav på skatt og arbeidsgiveravgift og fastsetting av skattesats.

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 merskatten og meravgiften.

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 pensjons poeng 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 fore-

tas 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 summarisk fellesoppgjør 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 endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør)

Bestemmelsens første ledd viderefører ligningsloven § 9-5 nr. 8 første ledd første punktum med enkelte språklige endringer. De nærmere vilkår for bruk av summarisk fellesoppgjør, saksbehandlingsreglene og valg av sats følger av skatteforvaltningsforskriften §§ 12-4-1 til 12-4-7, se under [§ 12-4 tredje ledd](#). Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 12-4-1 at det i vurderingen om det er uforholdsmessig byrdefullt å gjennomføre ordinære endringssaker 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 at det ved vurderingen om vedtak skal treffes skal tillegges vekt at arbeidsgiveren i ettertid leverer korrigerede 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 26.01.2015 (Jaktlia) 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 «uttaksselskap», 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. I Malerservice-saken, Borgarting lagmannsretts dom av 15. november 2016 presiserte retten at trekkplikt og plikt til å betale arbeidsgiveravgift også påhviler de som mottar arbeid «utenfor tjenesteforhold», så lenge arbeidet ikke er utført som ledd i virksomhet. Retten konkluderte med at arbeidsgiver- og arbeidstakerbegrepet i skatte- og avgiftsretten også omfatter tjenester og oppdrag utenfor de rene ansettelsesforhold, så lenge det ikke er tale om virksomhet, og at begrepene også må tolkes slik i relasjon til reglene om summarisk fellesoppgjør.

I HR-2017-344-A tok retten stilling til hvordan begrepet «ansatte» i § 12-4 første ledd skal forstås. Retten kom til at det ikke forelå holdepunkter for at lovgiver har ment å gi bestemmelsen et snevrere anvendelsesområde enn det som følger av bestemmelsene om de underliggende pliktene til å inngi lønnsoppgave, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift (avsnitt 37). Retten konkluderte med at begrepet «ansatte» omfatter arbeidstakere både i og utenfor tjenesteforhold. (avsnitt 42). En for snever fortolkning av «ansatte»-begrepet ville i følge retten kunne forhindre summarisk skatte- og avgiftsoppgjør hvor behovet kanskje er størst, nemlig ved fiktiv fakturering der arbeidstakere eller omfanget av den enkeltes arbeid ikke kan identifiseres (avsnitt 41). Bestemmelsen kan ikke anvendes ved utbetalinger til selvstendig næringsdrivende.

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan også omfatte skattepliktige som ikke kan identifiseres.

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 **fradragsføres** på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.

**Tilleggsskatt** kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør.

Derimot kan det ilegges tilleggsskatt på arbeidsgiveravgiften, se [§ 14-3 første ledd](#) jf. [§ 8-6 Skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn](#).

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 eller Skattedirektoratet, 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 endringssak 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 korrigerte 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 forskriften § 12-4-2 kommer i tillegg til de som følger av lovens § 5-6 [Forhåndsvarsling](#).

**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 skje med angivelse av bestemt antall eller gruppe av ansatte, henført til bestemt arbeidssted eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor.
- b) Hvilke skatleggingsperioder 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.

Kravene etter forskriften § 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. skatleggingsperiode. 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.

Gjenopprettingen skal foretas sjablongmessig og den foretas gruppevis. En **skattesats** på 50 %, jf. skatteforvaltningsforskriften § 12-4-4 annet ledd første punktum forutsettes i normaltilfellene 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 (Jaktlia) i Utv. 2015/198 hvor retten bemerket at forskriften (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, Borgarting lagmannsretts dom av 15. november 2016 opphevet retten vedtaket når det gjaldt valg av sats og grunnlag. Dette fordi retten mente at ligningsvedtaket på dette punktet led av mangelfulle skjønnsgrunner. Det var ikke mulig for retten å etterprøve om skattekontoret hadde utøvet et tilstrekkelig bredt og saklig skjønn som grunnlag for ikke å fastsette skattesatsen til 35 prosent.

Når vedtaket omfatter flere kommuner, skal kopi av meldingen sendes til berørte skattekontor og til Skattedirektoratet, jf. § 12-4-7.

#### **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 fordelte seg.

## § 12-5 Fastsetting for flere skattleggingsperioder under ett

For skattepliktig som har skattleggingsperiode 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 skattleggingsperioder

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

Bestemmelsen viderefører tidligere merverdiavgiftslov § 18-1 annet ledd som også gjaldt 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 skattleggingsperioden fastsettingen er foretatt. Annet punktum fastslår at retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes til bestemte skattleggingsperioder.

Bestemmelsen gjelder skattepliktige som har skattleggingsperiode 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 skattleggingsperioden 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 skattleggingsperiode (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 skatteleggingsperioden. 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

### Generelt

Den generelle fristen på fem år gjelder for endring etter lovens § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#), HRD av 16. mai 2017 – [skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet](#) og § 12-4 [Summarisk fellesoppgjør](#). Endring etter lovens § 12-1 omfatter også skjønnsfastsettinger, 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.

Om skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger har som hovedregel ikke noen betydning for fristens lengde. Spørsmålet blir bare aktuelt dersom tiårsfristen etter annet ledd kommer til anvendelse. Men skattepliktiges forhold vil ha betydning for hvorvidt en sak bør tas opp til endring eller ikke, jf. § 12-1 [annet ledd](#). 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.

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.

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.

Endringsfristene i sktfvl. § 12-6 er ikke til hinder for at skattemyndighetene bygger på faktum fra perioder utenfor endringsfristene. Dette innebærer at Skattemyndighetene kan bygge på det faktum som er tilgjengelig i saken, uavhengig av om de faktiske forholdene rent tidsmessig faller utenfor endringsadgangen i sktfvl. § 12-6. Endringsbestemmelsene setter imidlertid en begrensning for hvor langt tilbake i tid det foreligger endringsadgang på grunnlag av de nye opplysningene. Det er en forutsetning at de nye opplysninger i saken er rettslig relevante for avgjørelsen om å endre fastsettingen.

Skattemyndighetene må kunne endre en beslutning om at en frist er oversittet dersom det viser seg at dette likevel ikke er tilfellet. Det er klagerett på avgjø-

relsen av om ettårsfristen i sktfvl. § 13-4 tredje ledd er oversittet, selv om det ikke er klagerett på beslutningen om å avvise saken. Dette taler for at skattepliktige skal ha en utvidet rett til å få prøvd spørsmålet om endringsfristene er oversittet.

## § 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 skatteleggingsperioden. 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 skatteleggingsperioden**, 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.

I tilfeller hvor fastsettingen gjelder en kortere skatteleggingsperiode 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 fastsetting etter [§ 12-5 Fastsetting for flere skatteleggingsperioder under ett](#) må fristen regnes fra utløpet av første ordinære skatteleggingsperiode, jf. tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer f.eks. for merverdiavgift, at en samlet fastsetting for 2016 må foretas innen utløpet av februar 2021.

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](#).

Ved vurderingen om det foreligger endringsadgang må de enkelte skatteleggingsperioder som utgangspunkt ses for seg. Dette selv om en skattefastsetting vil være en konsekvens av en skattefastsetting som ble foretatt i en tidligere skatteleggingsperiode. Behandlingen i en skatteleggingsperiode er ikke bindende for senere skatteleggingsperioder. 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.

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». Dersom skattekontoret bare etterspør konkret informasjon uten at det fremgår direkte at saken er tatt opp til endring, er det mest nærliggende å se det som at skattemyndighetens er i kartleggingsfasen, slik at saken ikke er tatt opp, se SO 22/1410. Oversendelse av endelig bokettersynsrapport som inneholder forslag om konkrete endringer av skattefastsettingen vil derimot tilfredsstillende kravet.

I sak 2016/2963 skriver Sivilombudet:

«Etter ombudsmannens vurdering kan det ikke oppstilles som et absolutt krav at skattyter skal få et skriftlig formelt varsel for at ligningen skal anses å være tatt opp til endring med fristavbrytende virkning. At notoritetshensyn i mange tilfeller taler for at det gis et formelt varsel, kan ikke ha avgjørende betydning. Det sentrale må være at skattyter rent faktisk har fått informasjon om at endringssak er igangsatt, jf. Høyesteretts formulering i Rt. 1997 s. 860 (Heerema): «[E]ller iallfall av ligningsmyndighetene må være gjort kjent med, at endringssak er påbegynt».

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. Hensynet

bak varslingen til den skattepliktige er å avbryte innrettelse. Varslingen trenger derfor ikke tilfredsstillende varslingsreglene i § 5-6, men dersom den fristavbrytende varslingen ikke tilfredsstiller kravene i [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#) må det også varsles i tråd med denne bestemmelsen før det kan treffes endelig vedtak i saken.

Se nærmere om den fristavbrytende handlingen i Ot.prop. nr. 29 (1978-1979) s. 113 flg, HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860), HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244) og Borgarting lagmannsretts dom av 25. september 2012 Utv. 2012 s. 1524.

Det er skattemyndighetene som har kompetanse til å ta opp en sak til endring. Det forutsettes imidlertid både i forarbeidene og i rettspraksis at en henvendelse fra skattepliktige også kan ha fristavbrytende virkning. Er det skattepliktige selv som anmoder om endring, anses saken tatt opp når han har sendt en henvendelse til skattekontoret om endring av nærmere bestemte spørsmål. Om saken er tatt opp beror på en konkret vurdering av henvendelsens innhold og sammenhengen den er fremkommet i. Det avgjørende må være om henvendelsen gir skattemyndighetene en tilstrekkelig klar oppfordring til å se nærmere på et forhold, se Borgarting lagmannsrettsdom LB-2021-59556, Utv. 2021 side 395. I Lagmannsretten skriver at hvorvidt skattepliktig kan anses å ha tatt opp en sak beror på en konkret vurdering av henvendelsens innhold og sammenhengen denne er fremkommet i. Det avgjørende må være om henvendelsen gir skattemyndighetene en tilstrekkelig klar oppfordring til å se nærmere på et forhold. Der skattyters henvendelse har sin bakgrunn i et varsel fra skattemyndighetene, vil det ved vurderingen også måtte ses hen til hva som er varslet fra myndighetenes side og hvilke muligheter skattyter hadde til å forutse hvilke spørsmål det ville være av skattemessig betydning for ham å ta opp. At skattepliktig i den aktuelle saken i tidligere henvendelser hadde pekt på faktiske forhold som også kunne ha betydning for andre rettslige spørsmål, og fastsettingen for andre år, ble ikke ansett som fristabrytende.

Dersom den fristavbrytende varslingen ikke tilfredsstiller kravene i [§ 5-6 Forhåndsvarsling](#) må det også varsles i tråd med denne bestemmelsen før endelig vedtak i endringssaken treffes.

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 regnskapssystemet. Skattedirektoratet har i uttalelse 28. oktober 2015 om foreldelse av krav på justering, lagt til grunn at foreldelsesfristen iht. kompensasjonsloven § 10, jf § 6 fjerde ledd, først begynner å løpe når dokumentasjon (oppstilling etter merverdiavgiftsforskriften § 9-3-5) er utarbeidet fra selgers side.

De nye fristene gjøres gjeldende for endrings saker som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse, jf. § 16-2 første ledd.

### § 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.

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.

Det følger av § 1-2 bokstav b at skattepliktig er fysisk eller juridisk person som skal svare skatt. Da 10 års endringsfrist kan følge av en anmeldelse må dette forstås slik at det er selskapet som må anmeldes dersom det er anmeldelsen som hjemler 10-årsfristen for selskapet, og at det ikke er tilstrekkelig å anmelde den som har levert inn uriktig oppgave på vegne av selskapet dersom 10-årsfristen skal gjelde for selskapet. Men man kan også tenke seg ulike kombinasjoner hvor man f.eks. anvender tilleggsskatt på selskapet og anmelder styreleder for unnlatt regnskapsføring/levering av uriktige oppgaver/krav om erstatning i straffesak osv.

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. 10-årsfristen er i behold ved reduksjon av satsen for skjerpet tilleggsskatt som følge av brudd på krav om rimelig tid etter EMK. 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 skjerpets 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 ileggelse av skjerpets 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 skjerpets tilleggsskatt er oppfylt. Vilkaene for å ilegge skjerpets tilleggsskatt etter lovens [§ 14-6 Skjerpets tilleggsskatt](#) er strenge. Skjerpets tilleggsskatt skal være et substitutt for straffeforfølgning, og er ikke noen ordinær reaksjon. For en nærmere omtale se [§ 14-6 Skjerpets tilleggsskatt](#). Beviskravene for skjerpets 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](#). Vilkaene for skjerpets tilleggsskatt eller straff vil normalt være oppfylt i saker med **frivillig retting**.

Det er Skattedirektoratets syn at det i utgangspunktet gjelder en generell tiårsfrist i saker om frivillig retting jf. sktflv. [§ 14-4 bokstav d](#) jf. [§ 12-6](#) annet ledd siste punktum. Skattedirektoratets syn er imidlertid at endring utover fem år i saker om frivillig retting bør forbeholdes de mer alvorlige tilfellene. Momentene i [§ 12-1](#) annet ledd, både forhold hos den skattepliktige og sakens betydning, herunder beløpets størrelse, vil være viktige momenter i en slik vurdering. Der disse momentene ikke taler tungt for å endre mer enn fem år tilbake, bør en ved vurderingen av momentet «den tid som har gått», se hen til endringsfristene ellers og således redusere antall år som endres. De alminnelige vilkaene for endring kommer til anvendelse, jf. [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#)

## § 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 oppgjort uten slik overtaking.

Tredje ledd viderefører ligningsloven [§ 9-6 nr. 4](#), og gjelder generelt. Den viser både til første og annet ledd selv om det etter [§ 14-4 bokstav f](#) er anledning til å fastsette tilleggsskatt når den skattepliktige er død. Bestemmelsen

slår fast at en skattefastsetting ikke kan tas opp til endring mer enn to år etter **den skattepliktiges 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 oppgjort uten slik overtaking. Overtas boet av gjellevende ektefelle eller samboer i uskifte, får toårsfristen således ikke anvendelse. I praksis er det imidlertid lagt til grunn at toårsfristen får anvendelse hvor en enearving har overtatt boet udelt.

### § 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 kvalitets sikringen av endringsvedtak av betydning.

Fjerde ledd gjelder bare ved omgjøring av skattegrunnlaget i et vedtak som myndighetene har truffet etter lovens kapittel 12. Bestemmelsen gjelder ikke nemndsvedtak fordi nemndene uansett ikke har kompetanse til å gjøre om egne vedtak uten at det foreligger nye opplysninger, se [§ 13-9 Endring av klagenemndenes avgjørelser](#). Bestemmelsen gjelder endring av skattegrunnlaget og ikke skatteberegningen. Firemånedersfristen gjelder da ikke for slike feil. Første punktum slår fast at skattemyndighetene må ta opp en 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.

### [Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

Utgangspunktet for fristene etter § 12-6 forskyves i tid når skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. Vilåret "skattelovgivningen foreskriver" skal i utgangspunktet forståes på samme måte som i § 12-1 tredje ledd bokstav b, se eksemplene under [HRD Rt. 2012/1701\(Statoil ASA\)](#) i [Utv. 2012/1701](#).

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](#).

Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse i saker om ny skattefastsetting på grunn av tilbakebetaling av for mye utbetalt pensjon. Når mottaker tilbakebetaler pensjon det tidligere er betalt skatt av kan dette gjelde for mange år, og ofte mer enn 5 år tilbake i tid. Disse sakene skal behandles som en lempnings-sak etter § 9-9, se [Typetilfeller inntektsskatt](#). Det samme gjelder de sakene hvor skattefastsettingen endres fordi NAV fritar for trygdeavgift.

Om hva som ligger i kravet «skattelovgivningen foreskriver», har Sivilombudsmannen i sak SOM-2018-4391 uttalt at det må være innholdet i den materielle rettsregelen som er avgjørende. Sivilombudsmannen la til grunn at vilkåret "skattelovgivningen foreskriver endring" er oppfylt selv om det ikke følger av direkte av ordlyden til en bestemmelse, når dette følger av lang praksis basert på uttalelse fra Finansdepartementet.

Hvorvidt det foreligger tilstrekkelig praksis og støtte for å tolke en bestemmelse slik at den «foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen», må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

## § 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

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

### Generelt

I visse tilfeller gjelder det ingen frister for endring av fastsettinger. Tidligere frister på ett 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 også § 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.

Etter § 12-1 tredje ledd bokstav c [§12-1 tredje ledd bokstav c](#), skal skattemyndighetene alltid skal ta opp en fastsetting til endring når endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven. Frist for endring etter slike MAP-avtaler (Mutual Agreement Procedure) er ikke regulert i sktfvl. Selv om det ikke følger av § 12-8, gjelder det derfor heller ingen frist for endring i slike tilfeller.

### § 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 § 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

En rekke saker fra skatte- og avgiftsforvaltningen bringes hvert år inn for Sivilombudet, se lov [sivilombudsloven](#). Ombudet avgjør selv hvilke saker som tas opp til behandling. Ved avslutning av sak kan ombudet uttale sin mening, men det treffes ikke rettslig bindende avgjørelser. Skattemyndighetenes vedtak kan med andre ord ikke endres eller omgjøres av ombudet. Ombudet kan imidlertid oppfordre skattemyndighetene til å endre sine vedtak eller til å se på sakene på ny. Det vil da være opp til skattemyndighetene om de vil følge anbefalingene ombudet gir, men i praksis er den store hovedregelen at forvaltningen lojalt følger opp ombudets uttalelser.

Etter bokstav b skal endringsfristene i § 12-6 ikke være til hinder for at en fastsetting tas opp til endring når endringen skjer som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i en sak der den skattepliktige er part. Dette gjelder både i saker der Sivilombudet har kommet med en konkret anbefaling om at skattefastsettingen bør endres, og i saker der ombudet anmoder skattemyndighetene om å behandle saken på nytt uten å gi uttrykk for hva resultatet bør bli. Der Sivilombudet 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

Bestemmelsen er ment som en snever unntaksregel, og den har sin bakgrunn i at Skatteetaten de senere årene har sett flere tilfeller hvor skjønnsfastsettelser 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. I omtalen av momentet «Den skattepliktiges forhold» under behandlingen av kap. 12-1 annet ledd [Den skattepliktiges forhold](#), er det gitt eksempler på hva som i denne sammenheng kan utgjøre vanskelige livsforhold. 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

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

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

Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kapittel 4](#)

Bestemmelsen er et unntak fra prinsippet om at endringsvedtak bare kan treffes overfor den som skattefastsettingen gjelder.

Bestemmelsen var ny i skatteforvaltningsloven. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd, artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven. Dette er et unntak fra ordningen med at endringsvedtak kun kan treffes overfor den skattepliktige som skattefastsettingen gjelder.

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i første ledd første alternativ, ble tilføyd ved lov av 22. juni 2018 nr. 71, og trådte i kraft umiddelbart. Regelen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Endringsadgangen overfor trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd får virkning fra samme tidspunkt. Se nærmere om [Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere](#) i § 8-8.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at de trekkpliktige kan stilles til ansvar for manglende innbetalt skatt, jf. skattebetalingsloven § 16-11 andre ledd, 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.

[Lov 10.02.1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\) Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 18](#)

### 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 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.

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 tvangsmulkt 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.

Vedtaket om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er ikke vedtak om skattefastsetting ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for den enkelte termin. I HRD av 16. mai 2017 – [skjønnsfastsetting av kontantomsetning fra restaurantvirksomhet](#) 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 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 behandles klagen etter klage-reglene i kap. 13. Dersom det ikke gis oppreisning må det vurderes om vedta-

ket 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 av eget tiltak etter reglene i § 12-11 Endring uten klage av andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsetting. 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 tilsvarende 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 tilsvarende 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 eller

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. Tidsmomentet 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 tilblivelsesmangler. 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

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 i utgangspunktet 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.

Når et aksjeselskap er slettet foreligger det ikke lenger rettssubjekt som fastsettingen retter seg mot. Tidligere aksjonærer har ikke klagerett i egenskap av å være "den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt". Det formelle skjæringstidspunktet er når selskapet er slettet i Foretaksregisteret, se [aksjeloven § 16-10](#) og [foretaksregisterloven § 4-1](#). Klagen faller ikke bort hvor den er sendt før slettingen. Når vedtak påklages av noen uten klagerett, må skattekontoret vurdere endring etter sktfvl. § 12-1. En forutsetning for å ta opp saken er at skattekravet kan kreves inn. Hvor det gjelder endring i forhold til skattepliktiges oppgaver, vil skattepliktiges forhold tale mot å ta opp saken når selskapet er slettet uten at det selv har sendt endringsmelding eller anmodet om endring. Skattekontorets endringskompetanse skal kun benyttes i saker der det er åpenbart at fastsettingen er feil og det vil fremstå som klart urimelig å unnlate retting.

Klagefristen er som hovedregel 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 er imidlertid videreført 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 Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og de øvrige nemndene skal behandle, og hvilken kompetanse de har i hver enkelt sak. Reglene ble betydelig endret med virkning fra 1. august 2018 da en rekke klagesaker ble overført fra nemndsbehandling til Skattedirektoratet. Se [§ 13-3 Klageinstans](#). Skatteforvaltningsloven har regler om oppnevning av nemndsmedlemmer, 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 avvissingsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- c) når Kongen vil være klageinstans
- d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### 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 som 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](#).

**Vedtak om skattefastsetting** er en gruppe enkeltvedtak. Det er 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 av grunnlaget 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, vedtak om endring av skattefastsetting etter [Kapittel 12 Endring uten klage](#) og beregningen av formues- og inntektsskatt mv. etter § 9-2 tredje ledd). Når selve skatteberegningen foretas av myndighetene, er skatteberegningen et enkeltvedtak som kan påklages. Nærmere om klageinstans i de enkelte tilfeller, se § 13-3 [Klageinstans](#).

Et vedtak fra førsteinstansen om å **avvise** en klage etter § 13-6 annet ledd kan påklages på vanlig måte. Dette gjelder også de tilfeller hvor det ikke gis oppreisning for oversittelse av klagefristen, så lenge klagen er kommet inn innen ettårsfristen i § 13-4 tredje ledd siste punktum.

Dersom en klage kommer inn mer enn ett 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 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 avvinningsvedtak som kan påklages i medhold av § 13-1 [Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett](#). Dersom det er tvil om ettårsfristen er oversittet se nærmere under § 13-4 tredje ledd.

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.

#### **Eksempler på typer av vedtak som kan påklages**

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.](#)

Når det gjelder merverdiavgift, anses det å foreligge et enkeltvedtak som det kan klages over etter § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) og § 12-2 [Skjønnsfastsetting](#), når avgiften ikke blir fastsatt i tråd med skattepliktiges skattemeldinger. Det utgjør også et enkeltvedtak dersom tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5 nektes anvist til utbetaling.

Tilfeller der det ikke er utøvet noe skjønn i vanlig forstand, men etterberegningen gjelder en bestemt inngående faktura eller en eksakt bokført omsetning som avgiftsmessig er behandlet feil, kan også påklages til 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.

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](#)

gjelder 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](#).

Vedtak **etter skattebetalingsloven § 16-50** om kjøpers medansvar for merverdiavgift som selger har unndratt, kan påklages ifølge forskrift til skattebetalingsloven § 16-50-7. Lovens vilkår for ansvar er at vederlaget overstiger 10 000 kroner og ikke er betalt via bank.

Selv om bestemmelsen i lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav c ikke er videreført kan skattepliktige klage over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner.

Det er klagerett på:

- vedtak om helt eller delvis avslag på tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6,
- 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](#).

Om klagerett i saker hvor det er uenighet om ettårsfristen er oversittet, se [§ 13-4 tredje ledd](#).

### ***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 fastsetningsvedtak. 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.

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. Dersom den vedtaket retter seg mot er død eller konkurs, overføres klageretten til boet. 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 til part i saker om skattefastsettingen til den skattepliktige, se § 12-10 [Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige](#). 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 (den skattepliktige), 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 «**den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt**», beror på en tolkning av ansvarsreglene som finnes ellers i skatteavgiftslovgivningen. 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 skatteregelverket, jf. for eksempel merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd. Se også skattebetalingshåndboken kapittel 16.

Vilkåret om at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, innebærer at tredjeparten ikke vil ha klagerett dersom vedkommende har et regreskrav 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 rettsreglene, 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 regreskrav 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.

#### **Skatt på inntekt og formue - hvem som kan klage**

Eksempler på hvem som kan klage over vedtak som gjelder skatt på inntekt og formue:

Fastsettes ektefellenes skatt under ett, har begge **ektefeller** 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.

Felles klagerett foreligger også ved særskilt fastsetting etter reglene i skatteloven §§ 2-11 og 2-14 første til tredje ledd.

Felles klagerett foreligger ikke dersom ektefellenes skatt er fastsatt hver for seg fordi:

- 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.

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.

**Barn og ungdom** som har formue og/eller inntekt fastsatt hos foreldrene, har selvstendig klagerett vedrørende:

- arbeidsinntekt som fastsettes særskilt hos barnet, og
- formue og inntekt som fastsettes hos barnet fra det året det fyller 17.

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.

Foreldrene har klagerett for barn og ungdoms formue og inntekt som fastsettes på foreldrenes hånd. Barn og ungdom har ikke klagerett vedrørende slik formue og inntekt.

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. Skattepliktige har imidlertid en selvstendig klagerett. Unntak er hvis vedkommende er fratatt sin rettslige handleevne og denne avgjørelsen konkret omfatter retten til å klage.

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.

Selskap **med deltakerfastsetting** har rett til å klage på fastsetting av formue og inntekt fra selskapet og fordeling mellom deltakerne, jf. § 13-2 annet ledd.

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.

I **boer** er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger som har klagerett.

### Merverdiavgift – hvem som kan klage

Eksempler på hvem som kan klage over vedtak som gjelder merverdiavgift:

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 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 bobehandlingen pågår, jf. HRD Rt. 1981/1195. Praksis er at skattekontoret tar kontakt med bostyrer for å avklare om klagen opprettholdes. Bostyrer er ikke nødvendigvis kjent med at det verserer en klagesak, og bør både på grunn av klagens innhold og mulige sakskostnader gis anledning til å vurdere om klagen skal opprettholdes. Bostyrer kan dessuten ha nye opplysninger eller nye rettslige anførsler som er av betydning for saken. 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.

Dersom et selskap blir slettet etter at det er foretatt forhåndsligning, vil det ikke lenger foreligge et skattesubjekt som "vedtaket retter seg mot" og som dermed har klagerett. Tidligere aksjonærer har ikke klagerett i egenskap av å være "den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt". Skattedirektoratet har lagt til grunn at skjærings-tidspunktet for når vedtaket kan påklages av et selskap under avvikling er den formelle slettingen av selskapet i Foretaksregisteret, jf. aksjeloven § 16-10 og foretaksregisterloven § 4-1. Der selskapet har påklaget endringsvedtak før det formelt er slettet, bortfaller ikke klagen ved slettingen.

Ved fisjon vil det fremgå av fusionsplanen hvilket selskap som overtar den del av virksomheten vedtaket gjelder. Virkningstidspunktet for fisjon er angitt i skatteloven [§ 11-10](#). Det følger av bestemmelsen at fisjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunkt virkningen av fisjonen selskapsrettslig er inntrådt i henhold til aksjeloven [§ 4-8](#)

Det er anledning for en eller flere **aksjonærer** å påklage et vedtak overfor det selskapet hvor vedkommende er aksjonær. 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.

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).

#### Høyesteretts kjæremålsutvalgs 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.

#### Klage fra andre

Dersom klagen påklages av noen uten klagerett, må skattekontoret vurdere om det skal tas opp endringssak av eget tiltak etter skatteforvaltningsloven kapittel 12. Der det gjelder endring i forhold til skattepliktiges egne oppgaver, vil videre den skattepliktiges forhold normalt tale mot etterfølgende endring når selskapet er slettet uten at det selv har sendt endringsoppgave eller anmodet om endring. Skattekontorets endringskompetanse skal kun benyttes i saker der det er åpenbart at skattefastsettingen er feil og det vil fremstå klart urimelig å unnlate retting.

### § 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.

Klageinstansens vedtak i klagesak kan som **hovedregel** ikke påklages. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven § 28 tredje ledd første punktum og fastsetter prinsippet om at klageren bare har rett til ett klage-trinn.

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.



## § 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 eideomsskattelova, har samme rett til å klage etter § 13-1 som den skattepliktige har over avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[L29.06.1975 nr. Lov om eideomsskatt til kommunane \(eideomsskattelova\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### Generelt

Bestemmelsen har regler om klagerett for andre enn de som omfattes av § 13-1, og viderefører ligningsloven §§ 9-3 og 9-4 med enkelte endringer. Videreføringen av særreglene i ligningsloven § 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 § 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 fastsettingsmodell, 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 § 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 § 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 eiegdomsskattelova, 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 § 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, petroleumsskatt som ikke er omfattet av fjerde ledd, 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 skal ikke være klageinstans ved klager over vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4. Departementet kan gi forskrift om at Skattedirektoratet gjøres til klageinstans ved klager over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagen gjelder mindre beløp. 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 Svalbardskatteloven. 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 på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Saker som skal avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt, fremmes for nemnda av Oljeskattekontoret.

[L22.06.2012 nr. 43 Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. \(a-opplysningsloven\)](#)

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 2-8](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 2-13](#)

[Skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1](#)

[Prop. 1 LS \(2016-2017\) kap. 19](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

[Prop. 86 LS \(2017-2018\) kap. 15](#)

### Generelt

Bestemmelsen angir hvilke organer som er klageinstans i klagesaker etter skatteforvaltningsloven. Lovens hovedregel er at klage behandles av overordnet organ. Nemndsordningen utgjør et unntak fra hovedregelen ved at en betydelig andel klager over vedtak ikke behandles av Skattedirektoratet.

I hvilke tilfeller Skattedirektoratet skal være klageinstans fordi klagen gjelder mindre beløp er regulert i [skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1](#).

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1**

Skattedirektoratet er klageinstans ved klager over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når den samlede skattemessige

virkingen av det som er påklaget er under 25 000 kroner. Skattedirektoratet kan likevel beslutte at Skatteklagenemnda skal avgjøre saker av prinsipiell interesse. Skattedirektoratets beslutning kan ikke påklages.

Det følger av forskriften § 13-3-2 at Skatteklagenemnda treffer vedtak i klage som nevnt i § 13-3-1 hvor sekretariatet for Skatteklagenemnda har påbegynt saksforberedelsen for Skatteklagenemnda før 1. august 2018.

Fastsetting ved myndighetsvedtak skjer etter reglene i § 12-1, se [Kapittel 12 Endring uten klage](#) og § 9-1, se [§ 9-1 annet ledd](#). Klager over slike vedtak behandles etter reglene i [Kapittel 13 Klage](#).

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. Finansdepartementet er klageinstans for enkeltvedtak som Skattedirektoratet fatter i første instans.

#### Eksempler på saker der Skattedirektoratet er klageinstans

Listen er ikke uttømmende.

- 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 om sakskostnader der Skattedirektoratet er klageinstans i den materielle saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 fordi klagesaken har en skattemessig virkning under kr 25 000.
- 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 offentleglova, jf. offentleglova § 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.
- Klage over vedtak om tvangsmulkt etter a-opplysningsloven § 10 tredje ledd.
- Klage over vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4.
- Klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når samlet verdi av det som er påklaget er under 25 000 kroner, se skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1.
- Klage over Garantikassen for fiskere sitt vedtak om refusjon etter særavgiftsforskriften, se skatteforvaltningsforskriften § 2-13-3.
- Klage over regionvegkontorets vedtak om avgiftsklassifisering av motorkjøretøy, se skatteforvaltningsforskriften § 2-13-4.
- Klage over tollregionens fastsetting av særavgifter, se skatteforvaltningsforskriften § 2-13-5.
- Klage over dokumentavgiftssaker der Statens Kartverk er førsteinstans, se forskrift om dokumentavgift § 1-5.

Vedtak om fastsetting behandles som hovedregel av nemnd, se [§ 13-3 annet ledd](#) til [§ 13-3 fjerde ledd](#). Dette gjelder likevel ikke for vedtak om fastsetting av særavgifter og motorkjøretøyavgifter, vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagen gjelder mindre beløp, se [§ 13-3 annet ledd](#) 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](#) har bestemmelser om myndighet til andre organer enn Skatteetaten, hvor det også angis hvem som er klageinstans for vedtak i medhold av forskriften, og dermed på hvilke områder Skattedirektoratet er klageinstans.

### § 13-3 annet ledd

#### Lovtekst

Skatteklagenemnda er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, petroleumsskatt som ikke er omfattet av fjerde ledd, 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 skal ikke være klageinstans ved klager over vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4. Departementet kan gi forskrift om at Skattedirektoratet gjøres til klageinstans ved klager over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagen gjelder mindre beløp. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda er i utgangspunktet klageinstans for vedtak om fastsetting for de skattarter som er nevnt i bestemmelsen, herunder vedtak om tilleggs-

skatt. Dette er et unntak fra hovedregelen i første ledd. Det er skattemyndighetenes fastsetningsvedtak etter reglene i [Kapittel 12 Endring uten klage](#) som er gjenstand for klagebehandlingen. Fastsetting gjennomført av skattepliktige etter [Kapittel 9 Fastsetting](#) skal endres 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. Lovteksten i første punktum er presisert ved henvisningen til bestemmelsens fjerde ledd, for å tydeliggjøre at det er to grupper av skattepliktige etter petroleumsskatteloven, se Prop. 130 LS (2016-2017). 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.](#)

***Klager overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet pr. 1 august 2018***

- Klager på tvangsmulkt etter a-opplysningsloven  
 Departementet fant at det er en fordel med en samlet behandling av alle klager på tvangsmulkt i Skattedirektoratet. Som en følge av at dette er Skattedirektoratet klageinstans også for klager på tvangsmulkt etter a-opplysningsloven.
- Klager på fastsetningsvedtak der klagegjensstanden har lav verdi  
 For at skattepliktige skal få en raskere saksbehandling, og at Skatteklagenemnda sin særskilte kompetanse skal utnyttes mer effektivt, skal klager der klagegjensstanden har lav verdi behandles av Skattedirektoratet. Det betyr ikke at nemnda ikke kan fatte vedtak dersom de finner det hensiktsmessig. Prinsipielle saker skal fortsatt behandles i nemnda. En avgjørelse om at en sak anses prinsipiell eller ikke kan ikke påklages av den skattepliktige. Den skattepliktige kan heller ikke kreve at en sak skal behandles av Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet. Se Prop. 86 LS (2017-2018) side 60 første spalte. For å sikre likebehandling av like sakstyper plikter Skattedirektoratet å legge vekt på praksis fra Skatteklagenemnda som en av flere rettskilder ved klagebehandlingen. Beløpsgrensen på kr 25 000 som er satt, gjelder den samlede skattemessige virkningen av en eller flere klager over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, uavhengig av om verdien følger av at den skattepliktige er i skatteposisjon. Skattedirektoratet kan dessuten, uavhengig av beløpsgrensen, beslutte at Skatteklagenemnda skal avgjøre saker av prinsipiell interesse. Det er ikke gjort noe unntak for skjønnsfastsettelser eller saker om tilleggsskatt.
- Klager over vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4  
 Departementet la vekt på at det er få skattepliktige som oppfyller vilkårene for å få nedsatt skatten på grunn av liten skatteevne. Dette medfører et stort antall klager, og at det er svært få som får medhold i nemnda. Sakene dreier seg om hvorvidt konkrete beløpsgrenser er overskredet og de byr

svært sjelden på slik tvil at det er nødvendig med skatteklagenemndas særskilte kompetanse for å ivareta rettssikkerheten. Som følge av overgangsbestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften vil Skattedirektoratet være klageinstans også for klager som er mottatt før 1. august 2018, dersom sekretariatet for Skatteklagenemnda ikke har påbegynt behandling av klagen.

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. Dersom en klage kommer inn mer enn ett 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](#). Dersom det er tvil om ettårsfristen er oversittet se nærmere under [§ 13-4 tredje ledd](#).

Annet ledd første punktum bestemmer at Skatteklagenemnda er klageinstans ved klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, Jan-Mayen-skatt, artist-skatt, 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.

#### **Mer om nemndas kompetanse – merverdiavgift**

Beslutning om å kreve dokument fremlagt eller om å gi opplysning skal ikke behandles i nemnda.

#### *Beløp uriktig betegnet som merverdiavgift*

Merverdiavgiftsloven § 18-2 er opphevet og har ikke blitt erstattet av en tilsvarende bestemmelse i Skatteforvaltningsloven. Slike tilfeller behandles nå etter [Kapittel 12](#)

**Endring uten klage**, se nærmere omtale under [§ 12-1 første ledd](#). Dette innebærer at slike saker anses som endringssak, og dermed behandles som en fastsettsingsklage.

#### 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 anses å ha kompetanse 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. Det er beløpsgrensene som avgjør om nemnda eller SKD er klageinstans.

#### 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 klageinstansen prøve også dette spørsmål, se klageavgjørelser nedenfor.

Det kan av og til være tvilsomt i hvilken grad tilordnings- eller subjektsspørsmål 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 klageinstansen kan prøve en klage fra en registrert deltager i et større ansvarlig selskap med mange deltagere, på det grunnlag at registreringen er feil eller at det er inntredt en ugyldighet i selskapsforholdet i forhold til ham.

Alternativet til klagebehandling i klageinstansen, vil være at klagen avgjøres av Skattemetodene 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. Relevante avgjørelser i Klagenemnda for Merverdiavgift: 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 ektefellens særøie (boligeiendom), ble imidlertid denne delen av saken overført til søksmåls 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 fremgår av tredje punktum hvilke fastsettingsklager Skatteklagenemnda ikke skal behandle. Se nærmere om dette under [§ 13-3 annet ledd](#) og [Generelt](#).

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](#). Men 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. I følge 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 grunngi 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 grunngi 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 på formue i og inntekt av virksomhet 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 eiedomsskattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skattedelen 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.

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### Generelt

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 Fristberging mv](#).

En generell klagefrist på seks uker innebærer at klagefristen er utvidet 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 innsynsbegjæring etter [§ 5-4 åttende ledd](#), og for klage over pålegg etter [§ 11-4 første ledd](#).

Frist for meddelelse til skattemyndighetene på papir overholdes ved at «(...) klage mv. er avgitt til tilbyder av posttjenester før utløpet av fristen», se skat-

teforvaltningsforskriften § 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.

Dersom klagen ikke tilfredsstillende de lovkrav som stilles til en klage, bør skattekontoret sette en ny frist for å inngi en klage som tilfredsstillende 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. Dette i samsvar med fast etablert praksis på skatte- og avgiftsområdet. Forutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp. Det er skattekontoret og Skattedirektoratet som avgjør om klager skal gis fristforlengelse. Eventuell fristforlengelse er bindende for skattemyndighetene. Fristen for klager på vedtak i **endringssak** 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.

Fristen for klager på **tidlig fastsetting** jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, 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.

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 eiendomsskattelova § 8 C, er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

Annet 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 nødvendige opplysningene. Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 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 avgjørel-**

ser 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.

Bestemmelsen kommer videre til anvendelse dersom skattekontoret fatter endringsvedtak uten først å ha vurdert tilsvar til varsel fra skattepliktige. Skattekontoret må i disse tilfellene vurdere om tilsvaret gir grunn til å endre vedtaket etter skatteforvaltningsloven § 12-1 [Endring av skattefastsetting mv.](#) Skattepliktige må varsles om mulig endring som følge av at opplysningene i tilsvaret ikke ble vurdert før vedtaket ble fattet.

Dersom skattepliktige ikke klager på det opprinnelige vedtaket er det grunn til å anta at dette skyldes varselet om endring fra skattekontorets side, og at skattepliktige utsetter en eventuell klage til utfallet av skattekontorets fornyede behandling er klar. Skattekontorets avgjørelse anses da å være en slik opplysning som skattepliktige er avhengig av å få fra skattemyndighetene for å klage.

Hvis skattekontoret endrer vedtaket vil den skattepliktige motta et nytt vedtak som kan påklages. Dersom skattekontoret ikke finner grunn til å endre skal skattepliktige få melding om dette, og skattepliktige skal informeres om at det løper en ny klagefrist på seks uker fra meldingen ble mottatt.

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 § 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.

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](#). Om vektingen av de ulike hensynene, se [§ 12-1 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 etter som 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.

Dersom det er tvil om ettårsfristen er utløpt, har den skattepliktige klagerett på spørsmålet om ettårsfristen er overholdt, se Sivilombudsmannens uttalelse

i sak 223/2018. Spørsmålet som klageorganet skal behandle, er bare om ettårsfristen er oversittet.

Kommer klageorganet til at ettårsfristen ikke er oversittet, behandles klagen som en klagesak etter skatteforvaltningsloven kapittel 13. Skattekontoret vurderer oppreisningsspørsmålet og ev. omgjøring etter kapittel 12 eller fatter et avvisningsvedtak som kan påklages. Dersom klageorganet treffer vedtak om at ettårsfristen er oversittet, orienteres den skattepliktige om klageorganets vedtak og saken er avsluttet med mindre det tas ut søksmål.

Formålet med ettårsfristen 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 § 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 det derfor vurderes oppreisning for klagefristen dersom den ordinære klagefristen er oversittet. Deretter må klagen eventuelt 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer kravet til klage slik som hvor klagen skal sendes og krav til innholdet i en klage.

#### 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. [Forvaltningsloven § 32](#) har tilsvarende bestemmelse.

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 første ledd

#### Lovtekst

Klaget skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages

Hvilket organ som kan være skattemyndighet er regulert i [sktflv. § 2-1](#). Hvor klage på et vedtak skal sendes vil gå fram av vedtaket eller oversendelsesbrevet som følger vedtaket.

### § 13-5 annet ledd

#### Lovtekst

Klagen skal være skriftlig.

Klagen skal framsettes **skriftlig eller elektronisk** via Altinn. Hvis klagen sendes elektronisk på annen måte må skattekontoret sikre bekreftelse 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 skattleggingsperioder vedtaket gjelder.

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.

Skattepliktige 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 tilsvare 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 tilfredsstillende 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. Se også § 13-4 første ledd. 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 problemstillingen noe som det ikke er klaget over tidligere, må det vurderes om skattepliktige har rett til å kreve det aktuelle spørsmålet behandlet og eventuelt konsekvensene av at det ikke foreligger slik rett.

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.

### § 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.

Dersom skattemyndigheten mottar en henvendelse innenfor den ordinære klagefristen, men ser at den ikke tilfredsstillers 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. Se også [§ 13-4 annet ledd](#).

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.

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)  
[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### 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 Almennelige 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 tilsvarer forvaltningsloven § 33 annet ledd tredje punktum. Ligningsloven har ikke hatt noen tilsvarende bestemmelse.

Det fulgte av ligningsloven § 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 oversittet 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 imidlertid gjøres

opmerksom 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 § 9-8 nr. 1 annet punktum, og fastsetter at underinstansen kan endre vedtaket sitt dersom den finner klagen begrunnet. Vilkåret 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](#). Begrunnelsens omfang og innhold må gi den skattepliktige tilstrekkelige muligheter for å ivareta sine rettigheter og vurdere og eventuelt utforme klagen.

Finner underinstansen klagen helt eller delvis begrunnet skal skattekontoret omgjøre vedtaket helt eller delvis. Er det klaget over flere forhold omgjøres de forholdene som skattekontoret mener skattepliktige skal få medhold i, mens de resterende forholdene sendes til klageinstansen for behandling. Der klagen gjelder ett forhold, for eksempel nedsettelse av skattekontorets vedtak om skjønnfastsettelse, og skattekontoret finner grunn til å gi den skattepliktige delvis medhold i dette, bør skattekontoret som hovedregel fatte vedtak i samsvar med dette. Det gjelder også når forholdet omfatter flere skattarter. Unntaksvis kan en slik sak oversendes klageinstansen. Dette kan for eksempel være hvis skattekontoret ønsker å gi klager medhold i så liten grad at reduksjon av omtvistet beløp blir uvesentlig sett i forhold til det påklagede forholdet, slik at det må påregnes at klager vil klage på et eventuelt omgjøringsvedtak.

### § 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. Skattekontorets praksis er likevel at det alltid skal utarbeides en uttalelse til klageinstansen for de spørsmål som ikke blir omgjort. 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 saker som skal behandles av Skattedirektoratet eller Finansdepartementet, skal førsteinstansen alltid sende redegjørelsen på innsyn før den sendes klageinstansen. Den skattepliktige må få to uker til å kommentere redegjørelsen. Når fristen er utløpt skal skattekontoret vurdere om kommentarene medfører at vedtaket kan omgjøres. Dersom skattekontoret fastholder sitt standpunkt, skal redegjørelsen sendes til klageinstansen hvor eventuelle kommentarer er innarbeidet og kommentert.

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. I saker som skal behandles av Skatteklagenemnda skal skattekontoret gi den skattepliktige innsyn i skattekontorets oversendelse til sekretariatet når det bes om det etter reglene om partsinnsyn. Om partsinnsyn se Håndbokens kapittel om [§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter](#). Innsyn skal ellers først gis når sekretariatet har ferdigbehandlet utkast til innstilling til Skatteklagenemnda, jf. skatteforvaltningsloven [§ 13-6 femte ledd](#).

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.

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### Generelt

Bestemmelsen regulerer klageinstansens kompetanse, og er utformet etter mønster fra 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.

Bestemmelsene svarer til forvaltningsloven § 34 første ledd. Klageinstansen har uansett plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning for oversittelse av klagefristen. Vilårene 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.

Annet ledd første punktum fastsetter at klageinstansen ved behandling av klagen **kan 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.

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 vedta-



ket. 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 skattleggingsperioder enn den som er påklaget. I slike tilfeller kan klageinstansen endre fastsettingen for alle skattleggingsperioder som omfattes av underinstansens vedtak, selv om den skattepliktige bare har påklaget fastsettingen for enkelte av periodene. Der klageinstansen er nemnd, og den uttaler seg om forhold som ikke gjelder saken, er det som utgangspunkt ikke førende for underinstansens behandling av saken.

Hva som regnes som "nye opplysninger" vil normalt begrenses til forhold som gjelder den aktuelle skattleggingsperioden. Klageinstansen er ikke bundet av klagens omfang. Den kan også ta opp sider av et vedtak som ikke er påklaget. Se nærmere om det i Prop. 38 L s 197 pkt. 19.9.2

Loven begrenser ikke skattepliktiges rett i klageomgangen til å påberope seg **nye 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.

Dersom nye forhold tas opp kan det hende at klagens ulike deler må behandles av ulike instanser. For eksempel skal klagen behandles av Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet 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 eller Skattedirektoratet over skattekontorets avvisningsvedtak. Hvis skattekontoret har avvist saken, og klageinstansen kommer til at saken skal realitetsbehandles, kan klageinstansen realitetsbehandle klagen eller sende saken til 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 vektlegges hensynet til korrekt skattlegging, som 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 skattlegges 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](#).

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 kompetanse, og vil også være avgjørende for adgangen til endring i klagers disfavør.

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 tilfredsstillende svarer på kravene til to-instansbehandling og kontradiksjon, taler det imot 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 påklagede vedtaket 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, gjelder der klageinstansen ikke har truffet en realitetsavgjørelse. Dette er aktuelt i saker hvor det er behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta. Hvis skattekontorets vedtak blir opphevet, er situasjonen slik den var før det opphevede vedtaket ble truffet. Om det skal treffes nytt vedtak beror på klageinstansens begrunnelse for opphevingen. Saken vil gjennom skattekontorets tidligere varsel om endringssak være «tatt opp» etter skatteforvaltningsloven § 12-1, men den skattepliktige skal uansett ha forhåndsvarsel etter skatteforvaltningsloven § 5-6 før et evt. nytt vedtak treffes. Er det klart at skattekontoret ikke vil treffe nytt vedtak, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall. Et nytt vedtak kan påklages etter reglene i kapittel 13. Om sakskostnader ved opphevelse, se [Hovedregelen om dekning av sakskostnader](#).

## § 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 fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.

[L13.06.1975 nr. 35 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

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 fradragsberettiget 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.

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 19](#)

### 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. Skatteklagenemndas omgjøringsadgang etter denne bestemmelsen gjelder også nemndsvedtak fra de nemndene som den har erstattet. Det er kun klagenemndene selv som har kompetanse til å endre sin egen skattefastsetting. Dette innebærer at skattekontoret ikke kan avvise et initiativ til endring som kommer fra skattepliktige, men skal utarbeide en redegjørelse for om det foreligger nye omstendigheter eller tungtveiende hensyn som tilsier at saken tas opp. I saker som er avgjort av Skatteklagenemnda, sender skattekontoret redegjørelsen til sekretariatet for Skatteklagenemnda som forbereder saken for nemnda.

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. Fristen skal beregnes for hver enkelt fastsettingsperiode. Dersom et nemndsvedtak omfatter flere fastsettingsperioder, kan bare de fastsettingsperiodene som er innenfor femårsfristen endres. 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. Begge forhold anses for å være nye omstendigheter. 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 ombudsmann 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 benyttes for å skape et oppfylleelsespress, 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. Forskjellen fra tidligere er at det skal være mer bruk av unnskyldningsgrunner og lavere tilleggsskattesats. Kapitlet omhandler også straff for tredjeparts opplysningssvikt 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 lovfestingen 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.

## § 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 14](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Ot. prp. nr. 1 \(2007-2008\) kapittel 30](#)

[Prop. 62 L \(2015-2016\) Endringer i forvaltningsloven mv. \(administrative sanksjoner\)](#)

[Rettsgebyrloven](#)

[A-opplysningsloven](#)

### Generelt

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak om plikt til å betale penger til det offentlige (betinget vedtak om tvangsmulkt) dersom en opplysningsplikt eller plikt til å rette seg etter et bokføringspålegg ikke etterlevs innen en fastsatt frist. Formålet med tvangsmulkten er å skape et oppfyllellespress og fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Tvangsmulkt er ikke en sanksjon for et lovbrudd som allerede er begått.

Bestemmelsen i § 14-1 bygger på tidligere regler om tvangsmulkt i ligningsloven § 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 benytte tvangsmulkt overfor opplysningspliktige som ikke medvirker til stedlig kontroll. I disse tilfellene kan det i stedet ilegges overtredelsesgebyr, jf. [§ 14-7 Overtredelsesgebyr](#).

Saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven gjelder så langt de passer, også for saker om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr med hjemmel i [a-opplysningsloven](#), jf. a-opplysningsloven § 10 femte ledd og § 11.

Der skattemyndighetene for eksempel ved en stedlig kontroll oppdager at en opplysningspliktig ikke har overholdt opplysningsplikten etter a-opplysningsloven, oppstår spørsmålet om skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr. I disse tilfellene må skattekontoret vurdere bruk av reaksjoner etter skatteforvaltningsloven (skfvl.), og ikke a-opplysningsloven. Når Skattekontoret vurderer å ilegge en reaksjon, må de forsikre seg om at det ikke allerede er ilagt en reaksjon for forholdet etter a-opplysningsloven.

Tvangsmulkt er også innført som en erstatning for forsinkelsesavgiften i ligningsloven § 10-1, gebyr etter ligningsloven § 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 og **kommer til fradrag i den beregnede tilleggsskatten** for unnlatt levering av de samme opplysningene, jf. § 14-5 femte ledd. Ved myndighetsfastsetting av skattegrunnlaget skal det eventuelt fastsettes tilleggsskatt. Det skal ikke ilegges overtredelsesgebyr for samme forhold som det er anvendt tvangsmulkt for.

Det kan benyttes tvangsmulkt for hver gang pliktig melding eller opplysning ikke er levert, for eksemplet vil tvangsmulkt kunne benyttes for hver enkelt mangelde mva-melding.

Skattemyndigheten kan varsle om **skjønnsfastsetting** mens tvangsmulkten løper.

Tvangsmulkt er **ikke å anse som straff** etter EMK, i likhet med for eksempel bokføringspålegg. Den som får et betinget vedtak om tvangsmulkt eller pålegg om bokføring anses derfor ikke som siktet. Se mer om dette Ot. prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 30.5.9 og Høyesteretts kjennelse Rt. 2005/1269 og HRD Rt. 2015/392 (tvangsmulkt etter forurensingsloven § 73 – ikke omfattet av straffebegrepet i EMK protokoll 7 art. 4 nr. 1).

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 ilegge tvangsmulkt**

Skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt, dvs. både skattekontorene, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet. I praksis ilegges tvangsmulkt av skattekontoret og det skjer i de fleste tilfeller maskinelt.

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet.

**Hvem kan ilegges tvangsmulkt**

Tvangsmulkt kan benyttes overfor 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. Tvangsmulkt kan også ilegges der pålegg om bokføring etter § 11-1 ikke blir etterkommet. Tvangsmulkt kan videre bli ilagt den som ikke gir opplysninger etter a-opplysningsloven.

Tvangsmulkt er **ikke** en aktuell reaksjon overfor **lønnstakere og pensjonister** som har adgang til å benytte leveringsfritak.

Eksempel

*Tvangsmulkt kan benyttes 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.*

Meldinger som skal leveres elektronisk, regnes som ikke levert dersom meldingen leveres på papir. Dersom næringsdrivende leverer melding på papir, kan det benyttes tvangsmulkt for å fremtvinge elektronisk levering.

Tvangsmulkt etter a-opplysningsloven kan ilegges også dersom opplysningene ikke er gitt i den form Skattedirektoratet har bestemt etter § 3-1. Tvangsmulkt kan benyttes overfor selskap med deltakerfastsetting med opplysningsplikt etter [§ 8-9 Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting](#).

Tvangsmulkten retter seg mot den som plikten påligger. For juridiske personer er det den juridiske personen som sådan og ikke ledelsen for den juridiske personen plikten påligger.

Aksjeselskap og enkeltpersonforetak har opplysningsplikt og skal levere skattemelding. Dette gjelder selv om selskapet ikke hatt formue eller inntekt som er skattepliktig, for eksempel fordi det er anført at virksomheten er avviklet.

For utenlandske selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap, påligger opplysningsplikten de norske deltakerne, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-9-2](#), og disse blir ansvarlig for tvangsmulkten.

I indre selskap vil rettigheter og forpliktelser ligge til deltakerne, likevel ikke stille deltakere, se selskapsloven § 2-1 annet ledd. Den som utad er ansvarlig for selskapet (hovedmannen), blir også ansvarlig for tvangsmulkten.

For skattefrie institusjon/sameie må det foretas en konkret vurdering før det kan slås fast at virksomheten plikter å levere skattemelding. Skattedirektoratet har bestemt at tvangsmulkt skal frafalles i slike klager, med mindre skattekontoret/skatteklagenemnda har slått fast at subjektet har skattepliktig virksomhet.

For utenlandsk selskap/foretak som driver virksomhet i Norge og som er registrert som et NUF, må det foretas en konkret vurdering av om det foreligger skatteplikt til Norge etter [skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b](#) for inntektsåret før det kan fastslås om det foreligger plikt til å levere skattemeldingen. Det er det utenlandske selskapet/foretaket som eventuelt er skattepliktig til Norge og som må levere skattemelding. Den registrerte virksomheten i Norge (filialen) er i seg selv ikke eget skattesubjekt, selv om virksomheten drives via kontor eller avdeling i Norge. Det er viktig å merke seg at et NUF ikke har skattemeldingsplikt bare fordi det er registrert med org.nr. i Brønnøysundregistrene.

Det er videre slik at et NUF som er skattepliktig til Norge etter skatteloven, kan være unntatt fra beskatning i Norge etter en skatteavtale inngått mellom Norge og hovedkontorets hjemstat. I slike tilfeller vil et NUF formelt sett ha skattemeldingsplikt, men skattemeldingen som leveres vil være en såkalt "null-skattemelding". Slike skattemeldinger har begrenset verdi for Skatteetaten. Det er derfor bestemt at tvangsmulkt skal frafalles i slike klager, med mindre skattekontoret/skatteklagenemnda har slått fast at det faktisk utøves aktivitet i Norge og at virksomheten ikke er unntatt beskatning etter skatteavtalen. Dette kan være en intern foreløpig vurdering av skatteplikt (som bygger på annen rapportering som indikerer skatteplikt), veiledende forhåndsuttalelse, endringsvedtak eller vedtak i skatteklagenemnda. I tilfeller hvor et skattekontor har fattet et vedtak som går ut på at et NUF er skjønnsfastsatt med null i inntekt, skal imidlertid tvangsmulkt frafalles.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 ble endret med virkning fra 1. januar 2022 slik at utenlandske foretak (NUF) unntatt beskatning til Norge, kan be om fritak fra levering av skattemelding. Denne endringen medfører ingen endring av praksis i forhold til frafallelse av tvangsmulkt for denne gruppen. Fordi manglende levering av skattemelding fra NUF uten fast driftssted i Norge ikke har blitt sanksjonert, har denne gruppen i praksis fått en form for fritak fra levering av skattemelding.

For utenlandske næringsdrivende som ikke lenger oppholder seg i Norge kan tvangsmulkt frafalles når vi vet eller det er sannsynlig at de ikke oppholder seg i Norge og det er sannsynlig at de ikke lenger har skatteplikt hit. I tilfeller hvor et skattekontor har fattet et vedtak som går ut på at et en utenlandsk

næringsdrivende er skjønnsfastsatt med null i inntekt, skal tvangsmulkt frafalles.

Ambassader og institusjoner med skattemessig immunitet etter internasjonale avtaler, f.eks. NATO skal ikke ilegges tvangsmulkt.

Tvangsmulkt skal frafalles dersom det viser seg at den som er ilagt tvangsmulkt ikke er opplysningspliktig.

### ***Ansvar for ilagt tvangsmulkt ved fusjon, fisjon og salg***

Ved **fusjon** gjelder i utgangspunktet det samme som for fusjon, jf. aksjeloven § 14-2. Det skal følge av fisjonsplanen hvilke av de overdragende selskapenes eiendeler, rettigheter og forpliktelser som skal overføres og hvilke som skal beholdes. Forpliktelser som fisjonsplanen ikke gir grunnlag for å henføre til et bestemt selskap, vil selskapene være solidarisk ansvarlig for, jf. aksjeloven § 14-11.

Ved **salg** av virksomheten er det ingen tilsvarende regel som ved fusjon og fisjon. Skattedirektoratet legger til grunn at det er den som ikke har overholdt sin plikt som er ansvarlig for tvangsmulkten.

#### **Forhåndsfastsetting**

Ved manglende forhåndsfastsetting av skattegrunnlaget for selskap som opphører i løpet av inntektsåret, kan det brukes tvangsmulkt. Plikten til å forhåndsfastsette inntren når virksomheten er oppløst, se nærmere [Avslutning av bo og oppløsning av selskap](#). For aksjeselskap oppstår plikten når det er sendt melding til Foretaksregisteret om at selskapet er endelig oppløst, jf. aksjeloven § 16-10.

Tvangsmulkt kan benyttes 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.

### ***Når skal det ikke ilegges tvangsmulkt***

Tvangsmulkt er en «kan» - bestemmelse. Skattemyndighetene må derfor vurdere om tvangsmulkt er et egnet virkemiddel. Tvangsmulkt skal ikke ilegges når tvangsmulkten slår urimelig ut eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse. Dette er nærmere omtalt nedenfor.

Tvangsmulkt ilegges i de fleste tilfeller maskinelt på grunnlag av ikke leverte oppgaver/opplysninger. Der det er mulig bør tvangsmulkt ikke ilegges der skattemyndighetene er kjent med at det foreligger andre forhold som fører til at tvangsmulkt ikke skal ilegges.

Når skattepliktige eller tredjeparter ikke gir forespurte kontrollopplysninger etter skfvl. kapittel 10 må det vurderes om tvangsmulkt i den konkrete saken vil fremme oppfyllelse av opplysningsplikten, eller om det vil ødelegge for en god dialog. Det samme gjelder i saker om internprising der virksomheten blir bedt om å gi opplysninger om konsernselskapet i utlandet (skfvl. § 8-11).

For skattemelding for formues- og inntektsskatt ilegges ikke tvangsmulkt der virksomheten er nystiftet.

### § 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.

#### *Tvangsmulktenes størrelse*

Størrelsen på tvangsmulkten er knyttet til størrelsen på rettsgebyr. Se [rettsgebyrloven § 1](#) og [rettsgebyrforskriften § 2](#). 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 én million kroner. Skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 gir anvisning om hvordan tvangsmulkten skal utmåles. Satsene for tvangsmulkt er:

- 1 rettsgebyr per dag for manglende opplysninger etter kapittel 7 (opplysninger fra tredjepart)
- 1/2 rettsgebyr per dag for manglende opplysninger etter kapittel 8 (opplysninger fra 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 benyttes for å framtvinge opplysninger etter kapittel 10. Mulkten fastsettes individuelt etter sakens art.

Tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter a-opplysningsloven utgjør (normalt) 1/10 rettsgebyr per dag per inntektsmottaker det ikke er gitt pliktige opplysninger om, [a-opplysningsloven § 4](#).

#### **Skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 Utmåling av tvangsmulkt**

- (1) Tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter
  - a) skatteforvaltningsloven kapittel 7 utgjør ett 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 benyttes høyere sats enn tre rettsgebyr per dag, mens maksimal sats i forbindelse med bokføringspålegg er ti rettsgebyr, jf. skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 tredje ledd. Avvik fra normalsatsen skal begrunnes særskilt.

I praksis er det kun unntaksvis aktuelt å fravike standardsatsene ved **manglende levering** av skattemelding.

Det kan for eksempel være aktuelt å benytte høyere sats dersom det har funnet sted manglende bokføring for å unndra omsetning fra beskatning, eller dersom en bokføringspliktig har neglisjert tidligere **regnskapspålegg eller bokføringspålegg**. Det kan også forekomme tilfeller hvor ett rettsgebyr på grunn av 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.

### ***Hvor lenge løper tvangsmulkten?***

Tvangsmulkt løper i utgangspunktet 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 innebærer for eksempel at dersom tvangsmulkt skal starte å løpe 20. mars, beregnes tvangsmulkt fra og med 20. mars. Den opplysningspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt når opplysningene kommer frem til skattemyndighetene (skfvl. § 5-5). Hvis opplysningene er kommet frem til oss 28. mars, beregnes da tvangsmulkt til og med 27. mars, dvs. i 8 dager.

Tvangsmulkt kan stoppes før den opplysningspliktige oppfyller sin opplysningsplikt eller det maksimale beløpet nås. Det kan for eksempel være der skattekontoret ønsker å starte arbeidet med å fastsette skjønn for en gruppe skattepliktige, og ønsker likebehandling av gruppen, eller skattemyndighetene av andre årsaker ser at ilagt tvangsmulkt (eller videre tvangsmulkt) likevel ikke vil bidra til at opplysningsplikten oppfylles.

Det er ikke nødvendig å varsle om at tvangsmulkten ikke lenger løper dersom den opplysningspliktige leverer opplysningene etter at tvangsmulkten har startet å løpe. Den opplysningspliktige må betale den tvangsmulkten som allerede har påløpt. Dersom den opplysningspliktige sender inn en forklaring eller begrunnelse for forsinkelsen og krever at tvangsmulkten som er påløpt frafaller, anses dette som en klage.

## **§ 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. En tilsvarende bestemmelse er gitt i [a-opplysningsloven § 10 fjerde ledd](#). Bestemmelsen er en sikkerhetsventil for tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut eller fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse. Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt vil normalt skje av hensyn til den ansvarlige. Hensynet til den ansvarlige må

veies mot behovet for ikke å undergrave tvangsmulktinstituttets effekt. Det skal foretas en helhetsvurdering. Selv om et moment i en sak alene ikke tilsier at tvangsmulkt frafalles, kan en kombinasjon av flere forhold tilsie at mulkt frafalles helt eller delvis. Det at opplysningspliktige ikke har hatt noen fordel ved unnlattelsen av å oppfylle plikten, er ikke tilstrekkelig grunn alene til å redusere eller frafalle tvangsmulkt. Kun unntaksvis skal tvangsmulkt frafalles når skattemelding ikke er levert.

Påløpt tvangsmulkt kan frafalles automatisk for nyregistrerte virksomheter som ved sin aller første leveranse av mva-meldingen leverer før skjønnsfastsettelse. Dette er i tråd med skatteetatens praksis for andre typer meldinger (AR-melding).

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages. Klagen sendes til Skattekontoret som vurderer om det er grunnlag for reduksjon eller frafall av tvangsmulkt. Der skattekontoret ikke finner grunnlag for å endre vedtak om tvangsmulkt, skal klagen sendes til Skattedirektoratet. Se nærmere om klage i [Kapittel 13 Klage](#).

#### ***Forholdet til tilleggsskatt***

Reduksjon eller frafall av tvangsmulkten medfører ingen ny (opp)justering av tilleggsskatten 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 tilleggsskatt beregnes av det nye lavere grunnlaget, se [§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt](#). Dette gir imidlertid ikke grunnlag for reduksjon av tvangsmulkten.

Dersom ilagt tilleggsskatt bortfaller under klagebehandling på grunn av **unnskyldelige forhold**, jf. [§ 14-3 annet ledd](#), medfører det ikke automatisk reduksjon eller frafall av tvangsmulkt. De samme forhold kan imidlertid gjøre seg gjeldende på begge områder.

#### ***Forhold som kan føre til at tvangsmulkten frafalles***

Skattedirektoratet legger til grunn at tvangsmulkten som hovedregel skal frafalles hvis

- det viser seg at subjektet ikke var opplysningspliktig
- opplysningsplikten ikke ble overholdt pga. uforutsette og akutte forhold hos den opplysningspliktige selv eller medhjelper/fullmektig, for eksempel alvorlig sykdom, skade eller død. Se nærmere omtale nedenfor under [Særlig om sykdom](#)

- selskapet har krysset av på skattemeldingen for at de har revisjonsplikt, men rent faktisk ikke har slik plikt. Meldingen vil da ikke overføres fra Altinn til Skatteetatens systemer.
- opplysninger er levert, og opplysningspliktige tidligere har opptrådt **akt-somt og lojalt**. Det tas utgangspunkt i subjektets leveringshistorikk for den aktuelle meldingen. Hvis den opplysningspliktige har vært leveringspliktig over flere år kan det tas utgangspunkt i det siste årets historikk for a-meldingen, de to siste årene for mva-meldingen og tre år for øvrige meldinger, herunder mva der den opplysningspliktige leverer årsterminer/årsoppgaver. Dersom det i denne perioden kun foreligger ett tilfelle med forsinket levering på inntil 4 dager etter ordinær frist, kan tvangsmulkt likevel frafalles på dette grunnlaget.

Er tvangsmulkt **tidligere strafalt** pga. f.eks. sykdom etter skfvl. § 14-1 tredje ledd eller leveringshindring etter § 14-1 fjerde ledd, skal det sees bort fra slike tidligere forhold ved vurderingen av om tvangsmulkten skal frafalles pga. at opplysningspliktige har vært aktsom og lojal.

En melding som er **avvist i skatteetatens systemer** anses ikke som levert rettidig. Dersom meldingen er mottatt, men det senere har vist seg at den ikke var korrekt, regnes den likevel som «levert».

Leveringshistorikk i etterkant av den aktuelle meldingen skal ikke vektlegges.

- opplysningspliktige (personlig/ ENK) er **død**. Dersom tvangsmulkt allerede er ilagt, skal den frafalles i tilfeller der vedkommende døde før kravet var endelig etablert. Det samme gjelder dersom avdøde er eneaksjonær og daglig leder i AS.
- opplysningspliktige **har forsøkt** å levere pliktige opplysninger, men har benyttet **feil skjema** eller i et annet format enn det Skattedirektoratet har bestemt. Tvangsmulkt kan frafalles dersom opplysningspliktige **retter** feilen når han blir gjort oppmerksom på den. Dette gjelder ikke a-meldingen som skal leveres i den form og til det tidspunkt Skattedirektoratet har bestemt.
- for aksjonærregisteroppgaven der selskapet er **nystiftet** og oppgaven er levert på det tidspunkt klagen behandles. For andre oppgaver, er det kun et moment i helhetsvurderingen.
- opplysningspliktige går **konkurs eller tvangsoppløses** mens tvangsmulkten løper (dvs. før opplysningene er levert eller maksbeløpet er nådd). Tvangsmulkt frafalles *ikke* dersom *tidspunktet for konkurs* eller tvangsoppløsning er etter at endelig krav er etablert. I tilfeller der **virksomheten er slettet** før skattleggingsperioden, frafalles tvangsmulkt. Det samme gjelder virksomhet som er **opphørt**, og hvor virksomheten ikke har vært registrert

i Enhetsregisteret. I slike tilfeller foreligger ikke plikt til å levere skattemelding og det skulle ikke vært ilagt tvangsmulkt.

- opplysningspliktige har sittet i **varetekt** når opplysningsplikten inntreer og i tiden etter.
- den er ilagt selskap som er opprettet i forbindelse med elevbedrift i videregående skole.

#### **Særlig om sykdom**

**Sykdom** kan være et moment som medfører at tvangsmulkt frafalles. *Saksbehandler må vurdere* den begrunnelsen som blir gitt i klagen, og hvorvidt den fremstår som sannsynlig. Med mindre det fremstår som usikkert at sykdommen har betydning for den manglende leveringen, bør det ikke kreves legeerklæring. Ved anførsler om sykdom, er det **tre hovedkriterier** som må vurderes:

- er sykdommen akutt
- er sykdommen alvorlig
- om sykdommen har indisponert opplysningspliktige i hele eller deler av perioden mellom frist og tvangsmulkt-avslutning

Dersom disse er til stede og det er sannsynliggjort en **årsakssammenheng** mellom sykdommen og manglende levering, gis helt eller delvis medhold.

Ved **psykisk sykdom**, har Skattedirektoratet lagt til grunn at det som utgangspunkt gis helt eller delvis medhold dersom to av disse tre kriterier er til stede og dersom det er sannsynliggjort at sykdommen er årsak til manglende innlevering.

- Sykdom hos **nærstående** til den opplysningspliktige, vil heller ikke føre til automatisk frafall av tvangsmulkt, men det er moment av betydning i helhetsvurderingen.
- Det gis som utgangspunkt ikke medhold ved sykdom hos **medhjelper**, da opplysningspliktige selv er ansvarlig for at opplysningsplikten overholdes. Unntak kan tenkes ved akutte tilfeller som innebærer at det blir vanskelig for opplysningspliktige å innrette seg.
- Som hovedregel er terskelen for medhold i sykdomssaker høyere for større foretak.
- Dersom opplysningspliktige må anses som **vanskeligstilt**, for eksempel på grunn av **rusproblemer**, manglende forståelse av opplysningsplikten eller



lignende, vil det være et viktig moment i vurderingen av om tvangsmulkt frafalles. Dette gjelder spesielt i de mer akutte tilfellene.

- En generelt **vanskelig hjemmesituasjon** kan være et moment i vurderingen som av om tvangsmulkt bør frafalles. Dette gjelder spesielt dersom dette ikke er en tilstand som har vart over tid.

**Andre forhold som kan være momenter i en helhetsvurdering:**

- **Uerfarenhet** hos opplysningspliktige
- Opplysningspliktige med **tilfeldig næringsinntekt**, for eksempel på grunn av royalty eller fordeling mellom ektefeller som medfører at det skal leveres en annen type skattemelding.
- **Språkvansker**
- Der skatteetaten har gitt **feil informasjon** kan det være et moment som taler for å frafalle tvangsmulkt. Slik feilinformasjon må dokumenteres eller sannsynliggjøres. Det samme gjelder ved annen saksbehandlingsfeil.
- Virksomhet med avgiftspliktig omsetning under registreringsgrensen på kr 50 000, kan stå registrert i Merverdiavgiftsregisteret i to hele kalenderår etter det år omsetningen har sunket under registreringsgrensen (mval. §14-3 andre ledd). Når omsetningen har vært under kr 50 000 i tre hele kalenderår blir virksomheten **slettet fra merverdiavgifts-registeret**. Dette er ikke grunnlag alene for å frafalle tvangsmulkt som er ilagt det siste året før virksomheten blir slettet fra mva-registeret. Dersom virksomheten er slettet og det anføres at varsel og vedtak ikke er mottatt fordi *adressen er endret* etter slettingen, bør tvangsmulkt frafalles i de tilfellene vi mottar opplysningene etter fristen.
- En virksomhet som **registreres tilbake i tid** og der det er ilagt tvangsmulkt for manglende melding(er) for perioden frem til registreringen, er det ikke grunnlag for å frafalle tvangsmulkt på dette grunnlaget alene.

**Forhold som ikke fører til frafall**

- rettsvillfarelse
- **svikt i kommunikasjonen** mellom opplysningspliktige og medhjelper. Opplysningspliktige er selv ansvarlig for å overholde opplysningsplikten, også i tilfeller der opplysningspliktige har engasjert regnskapsfører/revisor. Opplysningspliktige identifiseres med medhjelper
- svak økonomi
- opplysninger som er gitt på **feil subjekt**

### **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. Skattedirektoratet kan som overordnet forvaltningsorgan prøve alle sider av saken, inkludert skattekontorets skjønnsutøvelse, se § 13-7 annet ledd. Klage over tvangsmulkt bør behandles før klage over tilleggsskatt oversendes klageinstansen.

Se for øvrig [Kapittel 13 Klage](#) for nærmere bestemmelser om klagebehandlingen

### **§ 14-1 fjerde ledd**

#### **Lovtekst**

Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Tvangsmulkt skal ikke påløpe dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den opplysningspliktige. Det er ikke tilstrekkelig at levering er umulig, det er i tillegg et krav at situasjonen ikke skyldes den opplysningspliktes 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 derimot ikke ansvarsbefriende. Akutte problemer i den opplysningspliktiges egne systemer kan likevel være et moment av betydning for om tvangsmulkten skal frafalles under forutsetning av at problemet blir løst innen rimelig tid. Tvangsmulkten bør i tilfellet ikke frafalles for lengre tid enn det som er rimelig tid for å rette opp feilen.

### **§ 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.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

### Generelt

Et betinget vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak i lovens forstand, jf. § 1-2 første ledd bokstav d. De vanlige saksbehandlingsreglene i [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) gjelder. Kap. 5 [Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler](#) og reglene om klage i kap. 13 [Kapittel 13 Klage](#) kommer til anvendelse også ved vedtak om tvangsmulkt, i tillegg til de særlige bestemmelsene som fremkommer av 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 det anses 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, og vedtaket er dermed et såkalt betinget vedtak.

Dersom tvangsmulkt kun er varslet, må det treffes et eget vedtak. Tvangsmulkten løper i disse tilfellene fra det tidspunkt som er bestemt i vedtaket, tidligst vedtaksdato.

Hvis 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 eller 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 minste frist, og fristen kan i praksis være forholdsvis kort. For bokføringspålegg er det en minstefrist på fire uker for oppfyllelse av pålegget, se nærmere [§ 11-1 annet ledd](#).

#### **§ 14-2 annet ledd**

**Lovtekst**

Tvangsmulkten tilfaller statskassen.

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.

(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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[L20.05.2005 nr. 28 Lov om straff \(straffeloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\) Om lov om endringer i ligningsloven mv. \(tilleggsskatt\)](#)

### Generelt

Reglene om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven er i stor grad en videreføring av tilleggsskattereglene i ligningsloven kapittel 10. Tilleggsskatt ilegges etter en objektiv modell med unnskyldningsgrunner. Dette innebærer at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd vurderes objektivt, uten at det her tas hensyn til eventuell skyld hos den skatte- eller trekkpliktige. Det er likevel kun klanderverdig opplysningssvikt som skal rammes av tilleggsskatt, slik at tilleggsskatt ikke ilegges når den skatte- eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig etter § 14-3 annet ledd. Den objektive vurderingen etter første ledd og den subjektive vurderingen etter annet ledd utgjør den samlede vurderingen av om vilkår for å ilegge tilleggsskatt er innfridd. Tilleggsskatt ilegges heller ikke hvis et av de mer objektive unntakene i § 14-4 kommer til anvendelse. Terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner skal være lavere enn etter ligningsloven, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2. Se nærmere [§ 14-3 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.

#### 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, ufullstendige eller unnlattelse av å

gi pliktige opplysninger er alternative vilkår for tilleggsskatt. Det kan derfor ikke ilegges tilleggsskatt både for ufullstendige opplysninger og for unnlatelse av å inngi opplysninger om 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.

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 fastsettingen skal bli riktig. Skattepliktig skal «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/kort, skal han i skattemeldingen også gi «andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget», jf. § 8-2 første ledd.

Dersom **tvangsmulkt** overstiger eventuell tilleggsskatt for samme forhold (unnlatt levering), skal det ikke beregnes tilleggsskatt for forholdet. Dersom det er en løpende tvangsmulkt for et annet forhold, for eksempel bokføringspålegg, er dette ikke til hinder for at tilleggsskatt ilegges i forbindelse med fastsetting av skatt.

### ***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 eller 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 denne saken behandlet Høyesterett spørsmålet om ufullstendige opplysninger i forbindelse med endringsfristen i tidligere ligningslov § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dommen er fremdeles relevant ved vurderingen av hva som er uriktig eller ufullstendig etter skatteforvaltningsloven § 14-3. Høyesterett uttalte: «*Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skatteyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skatteyteren rent faktisk har hatt kunnskap om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært*

*liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skatteyderens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfeller blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det 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 oppmerksomme på tvilen og kan foreta egne vurderinger, eventuelt etter å ha innhentet mer opplysninger.*

Rettssetningene som følger av dommen («Loffland-standarden») 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.

#### *Skjerpet opplysningsplikt ved uklar skatterettslig løsning*

Hvis den skatterettslige løsningen som den skattepliktige legger til grunn fremstår som uklar, må det gis supplerende opplysninger. For eksempel kan skattepliktig som har fylt ut alle pliktige meldinger, 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.

Hvis det er uenighet mellom skattepliktig og skattemyndighetene om en skatterettslig løsning, og skattepliktig ikke innretter seg etter myndighetenes syn ved innlevering av melding, kan manglende opplysninger om dette inngå som et moment i en helhetsvurdering av om forholdet anses illojalt. I en slik vurdering vil det være sentralt om manglende opplysning medfører risiko for at opplysningen ikke blir fanget opp av skattemyndighetene.

Spørsmålet om uriktige eller ufullstendige opplysninger har vært prøvd flere ganger for Høyesterett.

### Rettspraksis om uriktige eller ufullstendige opplysninger

#### Borgarting lagmannsretts dom av 28. februar 2022 LB-2021-30574 – UTV-2022-567

Saken gjaldt gyldigheten av skattekontorets vedtak om bortfall av et selskaps rett til fremføring av underskudd etter at en av aksjonærene hadde kjøpt alle aksjene i selskapet. Det var videre spørsmål om en uriktig avkryssing i selskapets skattemelding likevel ikke ga grunnlag for ilegelse av tilleggsskatt, fordi korrekte opplysninger om det aktuelle forholdet var inngitt gjennom selskapets aksjonærregisteroppgather.

Den skattepliktige viste til at selskapet gjennom innlevering av korrekt aksjonærregisteroppgave hadde gitt skattemyndighetene et "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", jf. Rt 1992 s 1588 Loffland. Dette førte ikke frem for lagmannsretten. Staten hadde i denne sammenheng vist til flere rettsavgjørelser der det legges til grunn at det ikke kan forutsettes at ligningsmyndighetene ved behandling av ligningen skal kryssjekke de opplysningene som er gitt i skattemeldingen med opplysninger i aksjonærregisteret. Opplysninger skal gis i skattemeldingen, og tredjemansopplysninger fra aksjonærregisteroppgaven er ikke en del av skattemeldingen (jfr. bla. TOSLO-2016-35275 Bravo Capital, LB-2016-10798 Parra og LG-2017-44511 Caiano Fisk). En anførsel fra saksøker om at nevnte praksis ikke lenger var relevant fordi man ved innføringen av skatteforvaltningsloven gikk over fra en vedtaksmodell til et system med egenfastsetting, samt at ligningsbehandlingen i de senere år også har blitt mer automatisert, ble avvist av lagmannsretten.

#### HRD Rt. 2009/813 (Gaard/Tveit)

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. 2007/360 (Lyse Energi)

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 regnskapskikk, 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 utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»

HRD Rt. 1997/1430 (Elf Petroleum Norge AS)

Retten la til grunn at selv om ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til manglende avskrivningen ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmaterialet, ikke kunne endre på selskapets plikt til å gi myndighetene direkte opplysninger om disse. 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 inntektskatt som Elf skulle betale og den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, måtte i det minste fremstå som tvilsom.

### *Skattepliktiges rettsanvendelse*

Skattepliktig anses ikke for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger selv om rettsanvendelsen er feil, så lenge det er redegjort tilstrekkelig for problemstillingen slik at skattemyndighetene selv kan foreta en vurdering.

### *"Foreløpig" melding*

Der skattepliktig bevisst leverer en uriktig melding og hensikten er å levere en endringsmelding, men meldingen blir tatt ut til kontroll før korrigert melding foreligger, kan det ilegges tilleggsatt dersom vilkårene er oppfylt. Dette gjelder selv om meldingen betegnes som «foreløpig» eller lignende. En slik endringsmelding anses ikke som frivillig retting, se [§ 14-4 første ledd bokstav d](#). Se for eksempel KMVA 6250. Den avgiftspliktige leverte omsetningsoppgaven ved forfall. I omsetningsoppgaven ble det opplyst at avgiftspliktig omsetning var kr 0 og at det også var kr 0 i fradragsberettiget inngående avgift, slik at det ble kr 0 å betale. Den avgiftspliktige opplyste under kontrollen at det var regnskapsfører som hadde sendt inn den uriktige oppgaven fordi regnskapet ikke var klart ved fristen for innsending av oppgaven. Skattekontoret la til grunn at den tilsiktede virkning med dette hadde vært å unngå purring og forsinkelsesavgift. Det ble ilagt tilleggsavgift med standard sats.

Om tvangsmulkt ved åpenbare feil, se [§ 14-1 første ledd](#).

### *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.

### *Plikt til å korrigere tidligere innleverte opplysninger*

Blir den skattepliktige oppmerksom på faktiske forhold som gjør at den skattemessige vurderingen blir annerledes enn det som er lagt til grunn i skattemeldingen har den skattepliktige plikt til å korrigere egenfastsettingen, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1 [§ 8-1 Alminnelig opplysningsplikt](#). Unnlatelse av å korrigere tidligere innleverte opplysninger kan omfattes av begrepet "uriktige eller ufullstendige opplysninger".

Et illustrerende eksempel er en avgjørelse fra Skatteklagenemnda, stor avdeling [SKNS1-2021-75](#) der den skattepliktige ved egenfastsettingen hadde ført til fradrag tilskudd til oppstartselskaper etter skatteloven § 6-53 (skatteintensivordningen), men aksjene to år senere ble solgt før vilkåret om tre års eiertid var oppfylt. Når aksjene selges før det har gått tre kalenderår vil vilkårene for fradragsrett ikke være oppfylt selv om skattepliktige eide aksjene på tidspunktet fradrag ble gitt. Unnlatelse av å korrigere skattemeldingen ble ansett som en uriktig/ufullstendig opplysning og det ble ilagt tilleggsatt.

*Uriktig skatteoppgjør*

En unnlattelse av å melde fra om **uriktig skatteoppgjør** er ikke en uriktig eller 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 § 10-2 nr. 1] bare rammer den aktive forledelse og ikke passiv mottakelse av en uriktig ligning der feilen ikke kan bebreides skattyter*», hvoretter 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](#).

**Særlig for skatt**

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.

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.

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.

**Særlig for merverdiavgift**

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.

*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/kort 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 skatteleggingsperiode, når opplysningene må anses pliktige i den aktuelle skatteleggingsperioden, se eksempler på dette i Eidsivating lagmannsretts dommer av 8. april 1994 i Utv. 1994/472 og 20. oktober 1980 i Utv. 1982/16 og HRD Rt. 1995/1883, 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. Se eksempelvis Skatteklagenemndas avgjørelser i Stor avdeling 01 NS 25/2018 ([SKNS1-2018-25](#)) og [01 NS 105/2020](#).

Nemndsavgjørelser om opplysningssvikt og merknader – tap på krav mva  
*Skatteklagenemnda har i flere saker vurdert merknader i mva-meldinger sendt inn i forbindelse med tapsføring av merverdiavgift etter mval. § 4-7. I skatteklagenemndas avgjørelse 9. september 2020 Stor avdeling 01 NS 112/2020 ble det konkludert med at opplysningene i merknadene ikke var tilstrekkelig, og at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.*

*Skattekontoret hadde i sitt vedtak lagt til grunn at utestående fordringer hadde endret karakter til finansieringsbistand eller lignende med den følge at vilkårene for tapsføring med korrigering av beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ikke var oppfylt, jf. mval. § 4-7 første ledd. Spørsmålet var om det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt når det var inngitt merknad i mva-meldingen.*

*Skatteklagenemnda la til grunn at merknaden i den konkrete saken var ufullstendig i forhold til hva en objektiv fremstilling av faktum burde være. Det fremgikk blant annet ingen opplysninger om interessefelleskapet, eller hva kreditor har foretatt seg av aktivitet overfor debitor. Årsaken til tapsføringen fremgikk heller ikke.*

*Lignende saker er [SKNS1-2020-148](#), [SKNS1-2020-155](#), og [Alminnelig avdeling 01 NS 80/2019](#).*

### **Unnlatelse av å gi pliktige opplysninger**

Tilleggsskatt kan også ilegges når skattepliktige unnlater å gi pliktige opplysninger. Dette kan være tilfelle hvor skattepliktige har levert pliktig melding, men har unnlatt å opplyse om forhold som er av betydning for fastsetting av skatten. Det kan også være at skattepliktig har unnlatt å levere pliktig skattemelding. Om hva som omfattes av skattemeldingen, se [Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.](#)

Manglende utfylling eller levering av **tilleggsmelding** 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 tilleggsmelding. Vilåret om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler vil ikke være oppfylt i disse tilfellene.

### **Deltakere i selskap med deltakerfastsetting**

Ettersom selskap med deltakerfastsetting ikke er et eget skattesubjekt for formues- eller inntektsskatt, 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 legge deltakeren tilleggsskatt for manglende levering av selskapsmeldingen. Det kan imidlertid benyttes tvangsmulkt overfor selskapet inntil levering finner sted, se § 14-1 Tvangsmulkt.

Dersom deltakeren ikke oppgir inntekt fra selskapet, kan han få tilleggsskatt for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

### ***Ansvaret 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 ansvaret for feil som medhjelpere har begått. Skattepliktiges ansvar endres i utgangspunktet ikke ved at vedkommende overlater det til andre, for eksempel revisor, advokat eller familie-medlemmer, 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, hvor oppgave over aksjesalg var utarbeidet av en betrodd medarbeider, men undertegnet av skattepliktig. Ansvaret gjelder også om opplysningssvikten skyldes feil i et dataprogram. Se Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 1998 (AS Freia) i Utv. 1999/551, hvor manglende kontroll av bruken av dataprogrammet var uaktomt, og skattepliktig ble identifisert med revisorfirmaet som utarbeidet ligningen. Om identifikasjon ved bruk av skjerpert tilleggsskatt, se § 14-6 første ledd.

Det skal ikke foretas identifikasjon ved svikaktig opptreden hos medhjelpere. 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.

#### **Nemndsavgjørelse - 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.

Der skattepliktig representeres ved **verge**, fordi vedkommende ikke er i stand til å ivareta egne økonomiske interesser, skal det ikke ilegges tilleggsskatt. Verge blir oppnevnt av Statsforvalter, og skattepliktige kan ikke lastes for feil vergen gjør. Forholdet anses som unnskyldelig for skattepliktige.

### ***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,
- det er gjort et uriktig fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer eller tjenester eller
- det er fremsatt krav om trygdefritak når skattepliktige likevel er medlem av folketrygden.

I de tilfeller hvor skattepliktige unnlater å levere skattemelding, foreligger det også en opplysningssvikt. Når skattepliktige ikke leverer har den unnlatt å egenfastsette. Dersom den unnlatte leveringen medfører at skattepliktige ikke fastsetter skyldig merverdiavgift, har den unnlatte egenfastsettelsen ført til en skattemessig fordel. Størrelsen på den skattemessige fordelingen blir da differansen mellom den manglende egenfastsettelsen (kr 0) og skattekontorets etterfølgende skjønnsfastsettelse. Tilsvarende gjelder for andre skattarter med mindre skjønnsfastsettelsen er null, det blir fastsatt underskudd eller at samlet brutto formue er så lav at den ikke blir ilagt formuesskatt.

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. Der opplysningssvikten består i at skattepliktige ikke har sendt inn pliktig skattemelding, er unndragelsen fullbyrdet når innleveringsfristen er oversett.

### **Særlig for skatt**

Ved **sambeskatning** for ektefeller forårsaket av fordelingsregler, kan ektefellen som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, ilegges tilleggsskatt når vilkårene for til-

leggsskatt er oppfylt. Dette gjelder selv om skatten må betales av den andre ektefellen på grunn av fordelingsregler.

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 som hovedregel oppfylt. Skattekontoret skal imidlertid ikke gjøre noe konkret vurdering av sannsynligheten for at et fremførbart underskudd rent faktisk vil gi en skattemessig fordel i fremtiden. Vilkåret «kan føre til skattemessige fordeler» er oppfylt når det er inngitt oppgave med uriktige opplysninger om et fremførbart underskudd, med mindre det prinsipielt kan utelukkes at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler – som i konkurstilfeller. Dette er også lagt til grunn i Oslo tingretts dom av 13. mai 2019 (SATS-saken TOSLO-2018-140013).

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.

**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 fastsettingen, 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.

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), hvor et norsk heleid datterselskap av et utenlandsk offshoreselskap hadde gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen. Det var hjemmel for å endre morselskapets ligning, men ikke for å ilegge morselskapet tilleggsskatt, ettersom det var datterselskapet som hadde gitt uriktige opplysninger.

#### **Særlig for merverdiavgift**

Etter skatteforvaltningslovens bestemmelse om tilleggsskatt skal det anvendes tilleggsskatt ved fastsetting 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 fastsetting etter merverdiavgiftsloven § 18-1 og § 18-2, og som utelukket bruk av tilleggsavgift ved 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 virksomhe-

ten 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 fastsetting overfor virksomheter som fyller registreringsvilkårene, men som har **unnlatt å registrere seg**, skjer fastsettingen med hjemmel i [§ 12-1 Endring av skattefastsetting mv.](#) og en er da innenfor anvendelsesområdet for tilleggsskatt.

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt der skattepliktig har beregnet **feil innførselsmerverdiavgift** for den del av avgift på bokført omsetning der skattepliktig har korresponderende fradragsett. Se [uttalelse fra Skattedirektoratet av 19. desember 2016](#).

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](#).

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). At skattepliktig fikk adgang til økte avskrivninger som følge av at han ikke fikk fradrag for et underskudd som han feilaktig hadde ført opp, fikk ikke betydning for tilleggsskatten knyttet til underskuddet.

Se likevel om netto beregning av tilleggsskatt, [§ 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt](#).

### **Beviskrav**

Skattemyndighetene må bevise at de faktiske forholdene er slik at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, se Ot. prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9.

Det må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i [§ 14-3 første ledd](#) er oppfylt for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt, se HRD Rt. 2008/1409 (Sørum) og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.9.3.

Er det aktuelt med tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, må skattemyndighetene bevise at opplysningene som skattepliktige har gitt er uriktige eller ufullstendige med klar sannsynlighetsovervekt.

For at tilleggsskatt skal kunne ilegges som følge av at skattepliktig har unnlatt å gi pliktige opplysninger, må det bevises med klar sannsynlighetsovervekt at opplysningen ikke er gitt (for eksempel at skattemelding med videre ikke er levert).



I tillegg må skattemyndighetene bevise med klar sannsynlighetsovervekt at opplysningssvikten har ført til eller kan føre til skattemessige fordeler. Beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelene.

De største bevismessige utfordringene mht. om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt, vil ofte knytte seg til om størrelsen på den skattemessige fordelene er bevist med klar sannsynlighetsovervekt. Kravet til klar sannsynlighetsovervekt utelukker ikke bruk av skjønn.

I tilfeller der skattepliktige har unnlatt å gi pliktige opplysninger, typisk ved manglende levering av skattemelding, vil inntekten/omsetningen bli fastsatt ved skjønn. For å kunne ilegge tilleggsskatt for opplysningssvikten må da både opplysningssvikten og størrelsen på den skattemessige fordelene bevises med klar sannsynlighetsovervekt. Inntektsskjønn fastsatt på bakgrunn av grundige beregninger over disponible midler som skattepliktige må ha hatt for å dekke sine leveomkostninger (såkalte privatforbruksberegninger) vil i gitte tilfeller kunne bevise størrelsen på den skattepliktiges skattefordel med klar sannsynlighetsovervekt. Et eksempel på et tilfelle der Skatteklagenemnda kom til at beviskravene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt er i [SKNS1-2021-39](#). Saken gjaldt et fastsatt inntektsskjønn på grunn av manglende levert skattemelding. Skattekontoret hadde skjønnsfastsatt inntekten basert på opplysninger gitt i innleverte mva-meldinger med diverse kostnads-korrigeringer i henhold til bransjestatistikk mv. Skatteklagenemnda la til grunn at bevisvilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt.

Hvorvidt det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for et gitt faktum, vil være en konkret vurdering ut fra forholdene i den enkelte sak. Det må derfor foretas en fornyet vurdering av bevisene i den underliggende skattesaken for å vurdere om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt.

#### Rettspraksis

##### [HR-2017-967-A, Amore](#)

Høyesterett tok i Amorésaken stilling til både om skjønnsfastsettelsen var gyldig og om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var til stede for et selskap i restaurantbransjen som hadde fått skatte- og avgiftsgrunnlaget for tre inntektsår fastsatt ved skjønn. Ved fastsettelsen hadde skattekontoret skjønnsfastsatt selskapets kontantomsetning. Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at skattekontorets skjønn var gyldig.

Angående hva som måtte bevises med klar sannsynlighetsovervekt i forhold til ileggelse av tilleggsskatt uttalte Høyesterett:

*(47) Dette innebærer at for at Y skal kunne ilegges den ilagte tilleggsskatten og -avgiften, må det bevises med klar sannsynlighetsovervekt at selskapet hadde en omsetning de aktuelle årene som minst tilsvarte den som ble fastsatt ved skjønn. Beviskravet oppfylles ikke ved å konstatere, slik skattekontoret gjorde i vedtaket, at «det [er] foretatt en forsvarlig*

skjønnsmessig beregning» av omsetningen. Et forsvarlig skjønn gir ingen tilstrekkelig trygghet for at skjønnsresultatet minst tilsvarende med den virkelige omsetningen. Selv ikke den simple sannsynlighetsovervekt som kreves etter ligningsloven § 8-1 for å fastsette en inntekts størrelse, er her tilstrekkelig.

(48) I praksis betyr dette at denne delen av vedtaket er gyldig bare dersom det bevises med klar sannsynlighetsovervekt at andelen av Ys omsetning som ble betalt med kontanter, minst var 22,7 prosent i 2009, 20,5 prosent i 2010 og 17,9 prosent i 2011. Denne bevisbedømmelsen har domstolene myndighet og plikt til å utføre på selvstendig grunnlag når spørsmålet forelegges.

(49) Selv om jeg har vært i tvil, har jeg kommet til at beviskravet er oppfylt. Jeg viser her til det jeg allerede har fremholdt, og peker særlig på at den kontantandelen skattekontoret fastsatte ved skjønn, fremstår som forsiktig sett i lys av kontantbruken ellers i bransjen. I tillegg viser jeg til at Ys registrerte kontantandel gikk opp fra omkring 9 prosent i 2011 til nærmere 14 prosent i 2013, og så ned til 12 prosent i 2014, etter at selskapet i 2012 fikk installert videoovervåkning og en mer betryggende kassafunksjonalitet i restauranten. Alle fremlagte opplysninger tilsier imidlertid at kontantbruken i samfunnet sank gradvis gjennom hele den perioden saken gjelder, og senere. En rekonstruksjon av kontantbruken i Ys restaurant fra 2009 til 2011 i lys av disse etterfølgende observasjonene, underbygger etter min mening skattekontorets fastsatte omsetningstall.

(50) Jeg har på denne bakgrunn kommet til at også den delen av vedtaket som ilegger Y tilleggsatt og -avgift, er gyldig.

(51) For så vidt gjelder den tilleggsatt som er ilagt B og A, kommer i tillegg den usikkerhet som måtte knytte seg til om de har mottatt den del av selskapets omsetning som ikke har blitt registrert. Jeg mener imidlertid at denne tilleggsatt usikkerheten er så liten at beviskravet er oppfylt også for deres del. Det innebærer at også de delene av vedtakene som ilegger dem tilleggsatt, er gyldige.»

#### Borgarting lagmannsrett LB-2009-94866 – UTV-2010-597

Lagmannsretten fant det ikke godt gjort med klar sannsynlighetsovervekt at skattepliktige hadde unndratt inntekter fra beskatning i det omfang overligningsnemnda hadde konkludert med. Overligningsnemnda hadde i det alt vesentlige basert seg på de opplysninger som kom frem i et politivhør av 25. januar 2002. Lagmannsretten mente at de opplysningene som kom frem om skattepliktiges inntekter i politivhøret var gjennomgående snau, ufullstendige og lite presise. Det skattepliktige meddelte om inntekter var ifølge lagmannsretten i begrenset grad gitt sammen med grunnleggende opplysninger om for eksempel tid, sted, oppdragsgivere og oppdragenes omfang og hyppighet. Samlet sett mente lagmannsretten

at informasjonen om unndratte inntekter fremstod som mangelfull. Angående beviskravet om klar sannsynlighetsovervekt uttalte retten:

*«Selv om kravet til klar sannsynlighetsovervekt i saker om tilleggsskatt ikke er like strengt som det generelle beviskravet i straffesaker, er det tale om et krav til bevisenes styrke som er betydelig skjerpet i forhold til alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det er ligningsmyndighetenes plikt å bevise skattyterens skyld.*

*Lagmannsretten understreker at kravet til klar sannsynlighetsovervekt ikke utelukker bruk av skjønn. Ved vurderingen av bevisenes styrke skal det foretas en helhetsvurdering av alle relevante momenter, og det er på det rene at skjønnsmessige elementer kan inngå i en slik totalvurdering. Det bemerkes i den forbindelse at det ikke kan oppstilles noe krav om klar sannsynlighetsovervekt «krone for krone» – i betydningen fra første krone, slik ankende part har anført.*

*Etter lagmannsrettens oppfatning bærer overligningsnemndas bevisvurdering preg av å være nærmest rene skjønnsmessige betraktninger. Disse fremstår bare i varierende grad som forankret i de faktiske bevis. Ligningsmyndighetene har ikke foretatt noen selvstendige undersøkelser for å få verifisert eller konkretisert hvilke inntekter A har unndratt fra beskatning, og overligningsnemnda har ved bevisvurderingen lagt betydelig vekt på at A ikke har kunnet – eller villet – sannsynliggjøre at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse er feil. Det bemerkes ellers særskilt at verken ligningsnemnda eller overligningsnemnda har drøftet betydningen av at A ga opplysningene om sine ulike inntektskilder til politiet i en situasjon hvor han var pågrepet og siktet for alvorlige straffbare forhold av en helt annen karakter enn skatteunndragelse. Dette er en ytterligere svakhet ved bevisvurderingen.*

*Etter en helhetsvurdering finner lagmannsretten det klart at det ikke kan anses bevist med klar sannsynlighetsovervekt at A i de aktuelle årene har hatt inntekter i minst den størrelsesorden som overligningsnemnda har lagt til grunn i vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt. Lagmannsretten finner derfor at As ligning for årene 1998, 1999, 2000, 2001 og 2002 skal oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt.»*

#### **Særskilt for merverdiavgift**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd at inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget. Det følger videre av § 15-10 annet ledd at avgiftssubjektet skal beregne utgående merverdiavgift, med mindre det ved regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, kan godtgjøres at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen eller uttaket. Dersom en skattepliktig i forbindelse med kontroll av innlevert mva-melding ikke legger frem dokumentasjon i samsvar med kravene i § 15-10 må mva-meldingen anses for å være uriktig slik at fastsettingen kan tas opp til endring i medhold av skatteforvaltningsloven § 12-1. I tilfeller der myndighetsfastsetting kun baserer seg på at dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsloven § 15-10 ikke er oppfylt, må det vurderes konkret om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Manglende dokumentasjon vil være et av

momentene som vurderes, men dette i seg selv vil normalt ikke være tilstrekkelig for at beviskravene for ileggelse av tilleggsskatt anses oppfylt. Det vises til at det vil knytte seg usikkerhet til de faktiske forhold, bl.a. om størrelsen på den skattepliktige fordelen er bevist med klar sannsynlighetsovervekt.

Om beviskrav ved skjerpet tilleggsskatt, se § 14-6 første ledd. Om beviskrav ved unnskyldelige forhold, se under [Beviskrav](#) i annet ledd.

### ***Det gjelder ikke et generelt opportunitetsprinsipp***

De fleste administrative sanksjoner er utformet slik at forvaltningen har adgang til, men ikke plikt til å ilegge en sanksjon. Dette kan omtales som et opportunitetsprinsipp. For ileggelse av tilleggsskatt gjelder det likevel ikke et slikt generelt prinsipp. Lovgiver har ved flere anledninger bevisst avstått fra å innføre en slik skjønnsmessig adgang for skattemyndighetene til å unnlate å ilegge tilleggsskatt av rimelighetshensyn i konkrete saker, sml. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.2.3. Begrunnelsen for dette er risikoen for forskjellsbehandling og hensynet til forutberegnelighet, og at reglene om unntak fra tilleggsskatt antas å fange opp de fleste tilfellene hvor vilkår for dette er innfridd, og saken er besluttet tatt opp til endring.

Det er imidlertid lagt til grunn av departementet ved flere anledninger at skattemyndighetene til en viss grad kan unnlate å ilegge tilleggsskatt begrunnet i ressurs- og kapasitetshensyn hos skattekontoret, sml. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.5.3. Skattedirektoratet legger til grunn at hovedregelen er at tilleggsskatt skal ilegges der vilkårene er oppfylt, og at unnlattelse av å ilegge tilleggsskatt ut fra ressurshensyn ikke kan brukes i enkeltsaker basert på ressurssituasjonen ved det enkelte skattekontor.

For å ivareta hensynet til likebehandling forutsettes det for bruk av unntaket at det er gitt overordnede føringer om dette for det enkelte skattefastsettingsåret, med generell virkning for konkrete typetilfeller hvor tilleggsskatt skal nedprioriteres av ressurshensyn. Slike føringer vil gis og administreres av Skattedirektoratet.

Et eksempel der Skattedirektoratet av ressurshensyn har gitt slik føring, er tilfeller der Skatteetaten har veiledet på bakgrunn av kontrollopplysninger (CRS/FATCA) og det er gitt konkret informasjon f.eks. om hvilke konti vi har fått opplysninger om. For skattepliktig som har mottatt slik veiledning, er det besluttet at tilleggsskatt ikke ilegges når skattepliktige egenendrer eller anmoder om endring for samme forhold som det er veiledet om.

I enkeltsaker kan det likevel unnlates å utrede spørsmålet om tilleggsskatt fordi det vil kreve uforholdsmessig store ressurser å avklare om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt i forhold til det som kan oppnås. Skattedirektoratet legger til grunn at dette gjelder i svært begrenset omfang.

## § 14-3 annet ledd

### Lovtekst

Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskyldelig.

### Generelt

Bestemmelsen angir at tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges dersom det foreligger unnskyldelige forhold hos skatte- eller trekkpliktige og er en videreføring av ligningsloven § 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.

**Sykdom** kan utgjøre et unnskyldelig forhold. Det må være årsakssammenheng mellom sykdommen og opplysningssvikten, det vil si at sykdommen/skaden må være av en slik art og/eller omfang at den er egnet til å påvirke skattepliktige sin evne til å levere korrekte opplysninger i sin skattemelding. Dette blir en konkret vurdering ut fra forholdene i den enkelte sak. Sykdommens alvorlighetsgrad vil være et relevant moment i vurderingen. Det må kunne forventes at skattepliktig kan framlegge sykemelding, legeerklæring e.l. som dokumenterer forholdet.

For kronisk sykdom eller sykdom som varer over lengre tidsrom må det imidlertid forventes at særlig selvstendig næringsdrivende innretter seg på en slik måte at denne får hjelp til å ivareta sine leveringsforpliktelser. Dersom en kronisk tilstand forverres eller det er tale om sykehusinnleggelse e.l. på leveringstidspunktet kan sykdommen likevel utgjøre et unnskyldelig forhold. For lønntakere og pensjonister som normalt sett har oversiktlige skattemessige forhold, kan også kronisk dårlig helsetilstand medføre at de ikke er i stand til å fange opp feil i skattemeldingen. Særlig ved varig nedsatt kognitiv funksjons-evne vil det være aktuelt å vurdere en opplysningssvikt som unnskyldelig.

For næringsdrivende må det vurderes om sykdom hos den som er ansvarlig for levering av meldingen kan være unnskyldelig. Dette blir en konkret vurdering hvor man må ta hensyn til vedkommendes rolle i virksomheten og hvorvidt det vil være rimelig å forvente at virksomheten har innrettet seg på en slik måte at den kan levere korrekte meldinger også ved sykdom hos nøkkelpersoner.

Dersom den skattepliktige har klart å levere en skattemelding som er korrekt utfylt når det gjelder andre forhold, kan dette være et moment i retning av at det ikke er årsakssammenheng mellom sykdommen og opplysningssvikten. Dette må imidlertid vurderes konkret i den enkelte sak.

Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2019-30](#) gir et klart eksempel på at det stilles strenge krav til at sykdommen må være årsaken til opplysningssvikten for at det skal anses som et unnskyldelig forhold. Avgjørelsen viser også vurderingene som foretas er svært konkrete for den enkelte sak.

Også sykdom hos skattepliktiges barn eller partner kan etter forholdene anses som et unnskyldelig forhold dersom sykdommen er av en slik art at den er egnet til å påvirke den skattepliktiges evne til å levere en korrekt skattemelding. Særlig kan dette være aktuelt hvor skattepliktig er pårørende i en akutt og alvorlig situasjon i tidsrommet rundt leveringsfrist.

**Dødsfall** i nær familie/partner i tidsrommet rundt leveringsfrist for skattemeldingen vil etter omstendighetene kunne være unnskyldelig. Også for disse tilfellene må det foretas en konkret vurdering i den enkelte sak. Særlig ved uventede dødsfall eller dødsfall som følge av alvorlig sykdom hos nærstående, må det påregnes at det er klart sannsynlighet for at dette vil kunne påvirke den skattepliktiges evne til å ivareta sine leveringsforpliktelser.

**Samlivsbrudd** eller andre **livskriser** kan etter forholdene utgjøre et unnskyldelig forhold. Vurderingen blir også her om det er årsakssammenheng mellom samlivsbruddet/livskrisen og opplysningssvikten, altså om forholdet er av en slik art at det er egnet til å påvirke skattepliktiges evne til å levere skattemeldingen. Her vil det også være relevant om samlivsbruddet/livskrisen har oppstått i tidsrommet nær leveringsfristen. Slike forhold kan være vanskelig å dokumentere, og det må gjøres en konkret helhetsvurdering av opplysningene gitt i saken.

**Uerfarenhet** kan utgjøre et unnskyldelig forhold. Normalt stilles det her strengere krav til næringsdrivende enn til lønnstakere og pensjonister. Det forventes at den som starter næringsvirksomhet setter seg inn de forpliktelser som følger av å starte egen næring, og ved behov søker nødvendig bistand. Men også for næringsdrivende må det foretas en konkret vurdering av den skattepliktiges befatning med økonomisk virksomhet og om han eller hun har forutsetning for å oppfylle de forpliktelsene som følger av å starte en virksomhet.

Som eksempel på at situasjoner hvor skattekontoret har funnet at det foreligger unnskyldelige forhold for manglende levering av skattemelding for næringsdrivende er elever på videregående skole som har opprettet ENK i forbindelse med skoleprosjekt, og som ikke har forstått at det innebærer plikter i forbindelse med levering av skattemelding for næringsdrivende selv om det ikke har vært særlig aktivitet i foretaket.

Ungdom/unge som nylig er blitt lønsmottakere og ikke tidligere har levert skattemelding vil man normalt legge til grunn at manglende erfaring kan utgjøre et unnskyldelig forhold ved opplysningssvikt.

For lønnskakere og pensjonister som har levert skattemelding i flere år, skal det normalt sett mye til før man kan påberope seg manglende erfaring som unnskyldelig forhold. Det kan likevel foreligge forhold i enkeltsaker hvor dette kan være aktuelt, eksempelvis i tilfeller hvor skatteplikten er uklar og informasjon om regelverk er vanskelig tilgjengelig.

**Alder** kan utgjøre et unnskyldelig forhold i saker hvor skattepliktig enten er svært ung, eller så gammel at det er naturlig at alderdommen har svekket den skattepliktiges evne til å ivareta sine leveringsforpliktelser. Her vil det foreligge store individuelle forskjeller, og forholdet må gjerne ses i sammenheng med sykdom, manglende erfaring eller øvrige personlige forutsetninger. Skal det illegges tilleggsskatt må det også være årsakssammenheng mellom alderen og opplysningssvikten. Et eksempel hvor Skatteklagenemnda ila tilleggsskatt til tross for høy alder er i stor avdeling i [SKNS1-2020-106](#).

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).

HRD Rt. 2012/1547 (Norwegian Claims Link AS)

NCL anførte for Høyesterett at det ikke var uaktsomt å fakturere prosesoppdragene 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. Se nærmere om dette under skattepliktiges opplysningsplikt, [Uriktige eller ufullstendige opplysninger](#).

HRD Rt. 2006/333

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 kunne, men likevel har 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.

Der skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i en post i skattemeldingen, men tallene i en tilsvarende post i en **tilleggsmelding 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.

**Regnskapsfeil av teknisk art** som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne- og skrivefeil», jf. § 14-4 første ledd bokstav b, men som likevel kan inntreffe 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.

Lite synlige **feil i tredjepartsopplysninger** (sammenstilling av opplysninger fra a-melding, kontooppgaver med videre) som ikke blir rettet opp av skattepliktig, vil normalt være unnskyldelig.

**Systemmessige misforståelser** kan etter forholdene være unnskyldelig. Dette kan for eksempel være at skattepliktig ikke har forstått at han plikter 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 opplysninger 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.

Unntak fra tilleggsskatt kan for eksempel være aktuelt der skattepliktig har mottatt gjenpart av tredjepartsopplysninger med korrekte opplysninger før tilsendt skattemelding, og dermed har lagt til grunn at skattemyndighetene har korrekte opplysninger.

Etter tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet kunne skattemyndighetene fastsette tilleggssavgiften med et bestemt beløp der **avgiftssubjektets uaktsomhet «anses som forholdsvis liten»**. Tilfeller som gikk under den tidligere praksisen vil kunne anses som unnskyldelige etter skatteforvaltningsloven, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2. 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.

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 20.4.2.2. Uttalelsen i forarbeidene kan ikke tolkes som et automatisk unntak fra tilleggsskatt første gang en gjør en feil, se eksempelvis Skatteklagenemnda, stor avdeling [SKNS1-2020-148](#). Det må foretas en konkret vurdering. Forholdet kan for eksempel anses unnskyldelig dersom skattepliktig ikke tidligere har fått påpekt feil og det samtidig foreligger lavere grad av skyld. Se over for vurderingen av lavere grad av skyld. Det forhold at feilen anses som åpenbar, utelukker ikke i seg selv at feilen anses unnskyldelig.

For en **utlending** som ikke tidligere har vært skattepliktig til Norge skal tilleggsskatt også som hovedregel vurderes. Normalt vil det likevel være unnskyldelig det første året dersom den skattepliktige ikke har vært klar over plikten til å kontrollere og korrigere opplysninger i skattemeldingen.

#### Nemndsavgjørelser

##### Skatteklagenemndas avgjørelse 25. oktober 2017 Stor avdeling [SKNS1-2017-105](#)

Saken gjaldt ileggelse av tilleggsskatt som følge av uoppgitt kapitalinntekt fra utlandet. Spørsmålet i saken var om det kunne anses som unnskyldelig at den skattepliktige hadde betalt skatt i utlandet og trodde at inntekten derfor ikke måtte oppgis i Norge, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3. Skatteklagenemnda konkluderte enstemmig med at klagen ikke skulle tas til følge. Skatteklagenemnda viste til at det følger av den forhåndsutfylte selvangivelsen at den skattepliktige skal opplyse om inntekt i utlandet. Skatteklagenemnda mente dermed at det ikke var unnskyldelige forhold i saken.

Skatteklagenemndas avgjørelse 22. november 2017 Stor avdeling  
SKNS1-2017-114

Saken gjaldt ileggelse av tilleggsskatt med 10 prosent som følge av uoppgitt lønnsinntekt. Skattekontoret fattet vedtak om økning av inntekt og tilleggsskatt etter mottak av korrigert a-melding fra den skattepliktiges arbeidsgiver. Spørsmålet var om det kunne anses som unnskyldelig at den skattepliktige trodde han kun skulle beskattes av det som stod på den forhåndsutfylte selvangivelsen, og at han ikke visste at han måtte oppgi noe utover dette, jf. ligningsloven § 10-3 og skatteforvaltningsloven § 14-3 annet ledd. Kontrollåret var ikke den skattepliktiges første år i Norge. Saken gjaldt også spørsmål om hvilken sats som skulle benyttes.

Det ble lagt til grunn at forholdet ikke var unnskyldelig etter ligningsloven. Det ble påpekt at det kunne ha vært annerledes dersom den skattepliktige ikke tidligere hadde vært skattepliktig til Norge, fordi det normalt ville vært unnskyldelig at den skattepliktige i sitt første år i Norge ikke har vært klar over sin plikt til å kontrollere og korrigere opplysningene. Det ble vist til at den skattepliktige er ansvarlig for at opplysningene er korrekte. Det ble presisert at dette også gjelder opplysninger som skriver seg fra andre og som er forhåndsfylt av skattemyndighetene.

Skatteklagenemndas flertall konkluderte med at tilleggsskatt skulle ilegges med 10 prosent. Både Skatteklagenemndas flertall og mindretall konkluderte med at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt.

**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 **næringsdrivende**. Kravene må til en viss grad avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befattning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelse som virksomheten fører med seg, se uttalelse fra Sivilombudsmanen i Utv. 1994/1555 og HRD Rt. 1997/1117, hvor det blant annet ble uttalt at «vurderingen må endelig skje ut ifra Schultz' bakgrunn og erfaring».

Også næringsdrivende kan derfor være i en situasjon som gir grunnlag for fritak fra tilleggsskatt på grunn av uerfarenhet, se uttalelse fra Sivilombudsmanen 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. I utgangspunktet fritar det ikke fra tilleggsskatt at skattepliktig har unnlatt å sette seg inn i regler som gjelder for virksomheten og som han burde kjenne til ut fra erfaring, innsikt og forholdene ellers, se blant annet uttalelse fra Sivilombudsmanen i Utv. 1994/1571.

**Etterfølgende forhold**

Vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold skal i utgangspunktet foretas ut fra situasjonen på tidspunktet for innleveringen av meldingene. Etterfølgende forhold skal normalt ikke tillegges vekt i vurderingen av om det forelå unnskyldelige forhold på leveringstidspunktet. For eksempel vil unnlattelse av å gjøre oppmerksom på feil i skatteoppgjøret ikke gi grunnlag for tilleggsskatt og vil heller ikke være et moment i vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold på leveringstidspunktet, se NS 86-2017 og 87-2017. Der den skattepliktige på forespørsel gir mangelfulle eller uriktige opplysninger etter innlevering av skattemelding, kan etterfølgende forhold være relevante, se HRD Rt 2006/333 avsnitt 49. (Skattepliktig bidro ikke i tilstrekkelig grad til å avklare skatteplikten da skattemyndighetene stilte spørsmål ved skattemeldingen. Dette ble tillagt vekt ved vurderingen.)

**Beviskrav**

For å kunne ilegge tilleggsskatt der skattepliktig har påberopt seg unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt, kreves det at skattemyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten.

Dette blir i praksis en totrinnsvurdering der man først må ta stilling til om det er klar sannsynlighetsovervekt for at det ikke foreligger et unnskyldelig forhold. Dersom det foreligger et unnskyldelig forhold, må man så ta stilling til om det er klar sannsynlighetsovervekt for at det unnskyldelige forholdet ikke er årsaken til opplysningssvikten.

Denne vurderingen må gjøres for hvert tilfelle og 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 § 10-2 nr. 3. Ileggelse av tilleggsskatt 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](#).

Saker om tilleggsskatt skal alltid avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en begrunnelse hvor det framgår at vilkårene er oppfylt. Se for øvrig [§ 5-8 Melding om enkeltvedtak](#).

## Forholdet til EMK

### Generelt

Både skjerpet og ordinær tilleggsskatt anses som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK), se rettspraksis under. Dette gjelder både tilleggsskatt for ikke levert skattemelding og tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Også overtredelsesgebyr er å anse som straff etter konvensjonen og omtalen av konvensjonsbestemmelsene gjelder dermed tilsvarende for overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt anses imidlertid ikke som straff etter EMK. 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.

#### HRD Rt. 2000/996 (Bøhler)

Høyesterett fastslo blant annet at forhøyet tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold er straff etter EMK og at EMK artikkel 6 nr. 1 om at en straffesiktelse skal avgjøres innen rimelig tid, også gjelder under ligningsmyndighetenes behandling av spørsmålet om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsom skatteunndragelse.

#### Høyesteretts kjennelse i Rt. 2002/509

I forbindelse med sak om overprøving av ileggelse av ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 jf. § 10-4 nr. 1, 1. punktum hadde byretten og lagmannsretten nektet ført enkelte bevis. Spørsmålet i saken var om det var satt fram en «criminal charge» mot den skattepliktige, jf EMK art. 6 nr. 1, noe som eventuelt ville hindre bevisavskjæringen. Etter en helhetsvurdering der det ble lagt vekt på den nære sammenhengen med forhøyet tilleggsskatt og vanlig straff, og en svensk avgjørelse av et liknende spørsmål, kom Høyesteretts flertall til at bruk av ordinær tilleggsskatt falt inn under virkeområdet til EMK art. 6 nr. 1.

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 [HRD Rt. 2000/996 \(Bøhler\)](#)
- 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. Tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skiller seg også fra den harde kjerne av strafferetten, slik at ikke alle rettigheter etter EMK nødvendigvis skal vektlegges like tungt som i rene straffesaker, se dom fra EMD Jussila mot Finland (73053/01). 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, som gjaldt dokumentinnsyn.

Om innsyn i saker om tilleggsskatt, se [§ 5-4 annet ledd bokstav a](#).

EMK-bestemmelsene som omhandles her har bare betydning i saker om tilleggs-skatt 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. Se HRD Rt. 2000/996 (Bøhler), HRD Rt. 2002/497, Rt. 2002/509 og Rt. 2002/557. Se også Høyesteretts plenumskjennelse Rt. 2006/1409.

#### **Forbudet mot dobbel straffeforfølgning, EMK P 7-4**

Forbudet i EMK P 7-4 mot dobbel straffeforfølgning 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 straffeforfølgning 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 forfølgning
- begge saker må rette seg mot samme rettssubjekt

Er alle vilkårene over oppfylt medfører dette at skattepliktig ikke kan

- ilegges tilleggs-skatt for «samme forhold» som han er straffedømt eller frifunnet for, eller
- anmeldes til påtalemyndigheten for «samme forhold» som han er ilagt tilleggs-skatt for.

Hvis det er formell hjemmel til å sanksjonere en skatteunndragelse både med tilleggs-skatt og annen straff, må en ta stilling til om skattepliktig skal ilegges tilleggs-skatt 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, hvor skattepliktig først var ilagt tilleggs-skatt av skattemyndighetene. Noen måneder senere ble han dømt til fengsel i en 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 tilleggs-skatt, tas opp igjen og det ilegges tilleggs-skatt av det nye grunnlaget.

Ved vurderingen av om det er «**samme forhold**» tar man utgangspunkt i handlingen alene. Det er 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 EMDs storkammer, Zolotukhin mot Russland, av 10. februar 2009 (Lovdata 14 939/03), og HRD Rt. 2010/72. Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme forholdene skal det ses hen til om de fakti-

ske 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.

Hvis anmeldelsen og tilleggsskatten gjelder overtredelser begått i forskjellige skattleggingsperioder, anses dette ikke som samme forhold, selv om det er sammenheng mellom overtredelsene. Det er heller ikke samme forhold hvis tilleggsskattesaken og straffesaken gjelder forskjellige rettssubjekter. Se for eksempel Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) (LB-2002-329). (Retten anså det ikke som «samme forhold» å ilegge 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. (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 § 10-2 som følge av at det samme beløpet ikke var oppgitt som lønn i selvangivelsen.)

Brudd på regnskapslovgivningen og brudd på skatteforvaltningsloven er ikke samme forhold. Se for eksempel HRD Rt. 2004/1074, hvor det ikke var i strid med forbudet mot dobbeltfølgning 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 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 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 ligningsloven § 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.

HRD Rt. 2010/1121

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.

**Konsekvensen** av at det er ilagt tilleggsskatt for en bestemt handling eller unnlatelse, er at EMK P 7-4 i visse tilfeller sperrer for at det reises straffesak for den samme handlingen eller unnlatelsen. På tilsvarende måte kan det ikke ilegges tilleggsskatt hvis vedkommende er endelig straffet eller frifunnet for den aktuelle handlingen eller unnlatelsen.

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 ilegges 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 årsaken til påtalemyndighetens henleggelse. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 12.3.

**Konkurskarantene** etter konkursloven § 142 er verken å anse som straff eller straffesiktelse etter EMK, se Høyesteretts kjennelse Rt. 2003/1221. Konkurskarantene er dermed ikke til hinder for å ilegge tilleggsskatt.

### ***Rett til rettfærdig rettergang***

EMK art. 6 om rett til en rettfærdig 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. Unntaksvis 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](#).

Siden et varsel om tilleggsskatt anses som en straffesiktelse etter EMK art. 6 utløses visse rettssikkerhetsgarantier ved behandling av tilleggsskattespørsmålet. Hvilke rettigheter et slikt varsel for øvrig gir etter EMK art. 6, er ikke avklart. For å sikre en ensartet praksis skal saker der det er tvil forelegges Skattedirektoratet for avgjørelse treffes.

Om **innsynsrett** hvor skattepliktig er varslet om tilleggsskatt, se [§ 5-4 annet ledd bokstav a](#).

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.

Også enkeltstående perioder med inaktivitet vil kunne utgjøre en krenkelse av konvensjonen, selv om den samlede saksbehandlingstiden ikke er urimelig lang.

Brudd på EMK art. 6 nr. 1 kan medføre at tilleggsskatt må reduseres eller falle bort. Skattedirektoratet legger til grunn at kravet om "effective remedy" etter EMK artikkel 13 ved brudd på konvensjonsrettighetene gjelder kompensasjon uavhengig av hjemmelsverket for sanksjonen. Det vil si at myndighetene ikke er bundet til å bruke en lovbestemt sats for sanksjonering når det gis kompensasjon for brudd, og dette medfører igjen at kompensasjon kan gis gjennom skjønnsmessig satsnedsettelse. Et eksempel er når tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt ilegges med til sammen 40 prosent, men det foreligger brudd på behandling innen rimelig tid. Da kan satsen i stedet settes til 30 prosent.

#### Eksempler på saker om avgjørelse innen rimelig tid

##### HRD Rt. 2011/1418

Saken gjaldt straffutmåling 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 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.

I HRD Rt. 2000/996

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.

Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) (LB-2002-329)

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.

Borgarting lagmannsretts dom av 17. desember 2001 (LB-2000-3350-2)

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.

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**). Se nærmere om dette under § 10-1, [Vern mot selvinkriminering](#).

Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas **uskyldig inntil 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 unnskyldelige 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 Rt. 2008/1409 (Sørum). Om beviskrav der skattepliktig påberoper seg unnskyldelige forhold, se [Beviskrav](#).

EMK art. 6 nr. 2 oppstiller også visse rammer for **tvangsinnføring** 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 tvangsinnføring, men innkrevingsmyndighetene må vise tilbakeholdenhet under innkreving. Innkrevingsmyndighetene må være særlig tilbakeholdne med innføringstiltak som kan være vanskelig å reversere i ettertid, for eksempel fullført tvangsauksjon. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2. Se nærmere § 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon.

#### **Overføring av straffansvar**

Straffansvar kan ikke overføres til arvingene, og tilleggsskatt kan derfor ikke ilegges etter at skattepliktig er død, se § 14-4 første ledd bokstav f. Dette er en følge av EMDs praksis. 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 straff 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 prøvingen av vedtak om bruk av tilleggsskatt enn ved selve fastsettingen 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 prøvingsrett (oppreisning). EMK art. 13 regulerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler. I HRD Rt. 2000/996 var samlet saksbehandlingstid for det ene inntekståret 11 år. Dette medførte at vedtaket om tilleggsskatt for dette året ble opphevet, mens tilleggsskatten ble satt ned til 30 prosent for det andre året. I Borgarting lagmannsretts dom av 19. mai 2003 (Starion) (LB-2002-329) 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 prosent til 30 prosent.

Det kan være tilstrekkelig etter EMK art. 13 å slå fast at det foreligger krenkelse, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 17. november 2016.

Ved nedsetting av sats ved skjerpet tilleggsskatt, må fortsatt vilkårene for å illegge skjerpet tilleggsskatt være oppfylt. Det gjelder i slike tilfeller fortsatt tiårsfrist for endringen av fastsettingen, jf. § 12-6 annet ledd, selv om satsen er nedsatt.

## § 14-4 Unntak fra tilleggsskatt

Tilleggsskatt 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 tilleggsskatt faller ikke bort.
- e) når tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner eller
- f) når den skattepliktige er død.

[L21.12.2007 nr. 119 Lov om toll og vareførsel \(tolloven\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) del tre punkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\) Om lov om endringer i ligningsloven mv. \(tilleggsskatt\) punkt 8.4](#)

### Generelt

Bestemmelsen angir i hvilke tilfeller tilleggsskatt ikke skal ilegges og viderefører ligningsloven § 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 tilleggsskatt skal ilegges med mindre det foreligger unnskyldelige forhold etter § 14-3 [Tilleggsskatt](#) 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](#).

### Beviskrav

Beviskrav til unntakene som eventuelt kan frita for ordinær tilleggsskatt er klar sannsynlighetsovervekt, se i [Beviskrav](#). Dette innebærer for eksempel at hvis innsendte meldinger e.l. tilsynelatende inneholder åpenbare skrive- eller regnefeil, må skattemyndighetene bevise det som klart sannsynlig at det ikke foreligger en skrive- eller regnefeil for å kunne ilegge tilleggsskatt. Nærmere om hva som regnes som skrive- eller regnefeil, se under i § 14-4 [første ledd bokstav b](#). Ved skjerpet tilleggsskatt, se [Eksempel](#).

### § 14-4 første ledd bokstav a

#### Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

a) av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen

Unntaket om at tilleggsskatt 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 (enkelpersonforetak) som ikke omfattes av leveringsfritaket og som unnlater å levere pliktig skattemelding. Se om dette i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.4. 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 opplysningene 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 fastsettingen.

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 fra ligningsloven. 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 har kommet inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der, se HRD Rt. 2006/593 (Eksportfinans ASA). (Den aktuelle feilen som oppsto ved bruk av et dataprogram for utfylling av ligningsoppgaven, måtte karakteriseres som en regne- og skrivefeil. Så lenge det var åpenbart at det forelå en feil, var det ikke nødvendig at det umiddelbart frem-

sto som klart hva feilen besto i.) 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), hvor regnskapsførers dataprogram overførte mange av postene i selvangivelsesdokumentene automatisk, men ikke den aktuelle posten. Denne posten ble heller ikke overført manuelt. Høyesterett kom til at feilen var en åpenbar regne- og skrivefeil. Også i tilfeller der det ikke er benyttet regnskapsprogram, må det vurderes om avvik mellom to korresponderende poster/kort 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). Etter omstendighetene kan imidlertid denne typen feil bli ansett som et unnskyldelig forhold, se § 14-3 annet ledd. Det foreligger heller ikke skrivefeil hvis skattepliktig glemmer å føre opp enkelte poster/kort 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. At feilen har ført til et maskinelt kontrollutslag i skattemyndighetenes datasystemer vil isolert sett ikke gjøre feilen åpenbar, se Borgarting lagmannsretts dom av 12. mai 2016 i Utv. 2016/1288. 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) og HRD Rt. 2006/602 (Gezina AS). Om et tilfelle hvor feilen ikke ble ansett åpenbar, se Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 1998 (AS Freia) i Utv. 1999/551. I denne dommen anså man det dessuten klart uaktsomt av revisjonsmedarbeideren ikke å kontrollere bruken av dataprogrammet i forbindelse med utarbeidelsen av selvangivelsen (skattemeldingen).

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 fradragrett 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 tilfellene hvor den skattepliktige retter eller utfyller opplysninger han tidligere har gitt og de tilfellene hvor den skattepliktige 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 endrings sak, 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 tilleggsskatt.

| Om frist i saker om frivillig retting se [§ 12-6 annet ledd](#).

##### *Vilkår for frivillig retting*

Bestemmelsen om frivillig retting har i utgangspunktet både et materielt og et prosessøkonomisk grunnlag: Dels må rettingen medføre 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 den skattepliktige med en viss forutberegnelighet kunne basere seg på at den frivillige informasjonsfremleggelsen medfører at det ikke ilegges tilleggsskatt. 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 tilleggsskatt.

*"Frivillig"*

Det er den skattepliktiges frivillighet som er grunnlaget for unntaket fra tilleggsskatt. Det er derfor et vilkår at rettingen eller utfyllingen ikke er fremkalt av undersøkelser som skattemyndighetene har satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Hvis den skattepliktige har grunn til å tro at det kan bli satt i verk kontrolltiltak, vil det ikke være frivillig retting når den skattepliktige forsøker å komme dette «i forkjøpet» ved å kontakte skattemyndighetene.

HR-2018-875-A -Knutsensaken

Straffen for omfattende unndragelser av skatt og merverdiavgift over en tiårsperiode ble fastsatt til fengsel i tre år og åtte måneder. Domfelte, som var advokat, hadde bedt Skatt øst om frivillig retting, men Høyesteretts flertall på tre dommere kom som lagmannsretten til at vilkårene for såkalt skatteamnesti i ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav c ikke var oppfylt, slik at det ikke var grunnlag for å avgjøre saken med straffutmålingsutsettelse. Flertallet forsto bestemmelsen slik at frivillighet, som er omhandlet i bestemmelsens første punktum, var grunnvilkåret for amnesti, og at retting ikke nødvendigvis ville være frivillig i alle andre tilfeller enn de som er omtalt i andre punktum. Uttrykket «fremkalt» i andre punktum innebærer at en retting ikke er frivillig dersom den skjer fordi kontrolltiltak vil bli satt i verk. Ved den konkrete vurderingen ble det sett som avgjørende at det fremsto som sikkert for domfelte da han ba om retting, at skattemyndighetene uansett ville bli varslet om unndragelsene. Domfeltes anke over straffutmålingen ble forkastet. Dissens 3-2. (Rt-sammendrag)

Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at skattemyndighetene skal iverksette kontroller, vil for eksempel ikke unngå tilleggsskatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder hvis skattemyndighetene har fått tips om uregelmessigheter fra andre som er kjent med at en skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Den skattepliktige må rent faktisk ha tatt kontakt med skattekontoret forut for at en kontrollaktivitet er planlagt. Det er ikke tilstrekkelig at den skattepliktige 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 den skattepliktige ikke kjente til den planlagte kontrollen eller skattemyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten. Det er den skattepliktiges tro på at han uoppfordret bidrar til riktig fastsetting som skal belønnes. Den skattepliktige må i denne sammenhengen identifiseres med en eventuell rådgiver som bistår

ved fremleggelsen av opplysningene og som kjenner til den planlagte kontrollen.

Dersom skattemyndighetene har mottatt kontrollopplysninger eller tips, vil likevel frivillighet kunne foreligge dersom dette ikke var kjent for den skattepliktige.

Det er ikke tilstrekkelig at den skattepliktige har gitt opplysninger til andre kontrollmyndigheter eller lignende.

#### *Riktig skatt må kunne beregnes*

For at unntaket skal få anvendelse må den skattepliktige samarbeide og medvirke til at opplysningene blir riktige og fullstendige, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Unntaket får ikke anvendelse hvis skattemyndighetene selv må foreta en del undersøkelser og fremskaffe opplysninger før riktig skatt kan fastsettes. For å kunne beregne riktig skatt må opplysningene være av tilstrekkelig kvalitet.

En forutsetning for beregning av riktig skatt er at opplysningene er fullstendige og omfatter all tidligere uoppgitt formue og inntekt. Opplysningene er fullstendige når de danner et tilstrekkelig grunnlag for korrekt fastsetting av formue og inntekt. Fullstendigheten må være oppfylt for hvert inntektsår. Som en del av kravet til fullstendige opplysningene må den skattepliktige redegjøre for formuens eller inntektens opprinnelse. Dette gjelder også der inntekten var skattefri eller der formuen har sitt utspring mer enn ti år tilbake. Hvis formuen er arvet må dette opplyses. Dersom det avdekkes at den skattepliktiges opplysninger er uriktige, eller det foreligger betydelig tvil om opplysningene er korrekte, er ikke vilkårene for frivillig retting oppfylt. Det samme vil i utgangspunktet være tilfelle dersom opplysningene resulterer i betydelig etterarbeid, og ender opp med skjønnsfastsettinger.

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 tilstrekkelige, slik at bruk av tilleggs�katt kan unnlates.

Bestemmelsen er ikke ment å tilrettelegge for unntak fra tilleggs�katt hvis en skattepliktig spekulerer i bare å opplyse om inntekter og formue der oppdagelsesrisikoen er størst.

Det kan spørres om bestemmelsen om frivillig retting kan komme til anvendelse når det i skattemeldingen er krevd et uriktig fradrag, og skattepliktige i etterkant sender et "forklaringsbrev" til Skatteetaten som utfyller opplysninger som er gitt tidligere. Spørsmålet blir om skattepliktige ved innlevering av forklaringsbrev etter fastsetting «utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere» jf. bestemmelsens ordlyd i § 14-4 bokstav d. For at bestemmelsen om frivillig retting skal kunne virke etter sin funksjon må skatteplik-



tige med en viss forutberegnelighet kunne basere seg på at det ikke blir ilagt tilleggs-skatt. Det er derfor lagt til grunn at unntaket for frivillig retting kommer til anvendelse selv om det måtte anses klart at det ikke forelå fradragsrett for det fradragsførte kostnadene. Ved forklaringsbrevet hadde skattepliktige vist at han ønsket å gjøre skattekontoret oppmerksomme på forholdet.

For å oppfylle kravene til unntak fra tilleggs-skatt i tilfeller som dette, forutsettes det at det ikke er varslet kontroll når forklaringen blir gitt og at det ikke foreligger bevis for illojalitet eller spekulativ oppføring av urettmessig fradrag. Skattepliktige løper en risiko ved å ikke gi opplysningene samtidig med skattemeldingen.

#### *Utenlandsk forvalter eller bank*

Opplysninger fra utenlandsk forvalter eller bank lar seg erfaringsmessig frem-skaffe. En skattepliktig bør derfor ikke høres med at det er vanskelig å frem-skaffe slik informasjon.

#### *Uriktige rettingsopplysninger*

Senere opplysninger om ytterligere uoppgitt formue og inntekt vil kunne resultere i at spørsmålet om bruk av tilleggs-skatt 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 tilleggs-skatt.

#### *Hvem som kan rette*

Det er et vilkår at rettingen foretas av den skattepliktige selv eller noen på oppdrag fra den skattepliktige. Det kan forekomme tilfeller hvor retting som foretas av en skattepliktig sin ektefelle ikke kan anses som en retting gjort av den skattepliktige, for eksempel i forbindelse med separasjon/skilsmiss. Unntaket gjelder ikke hvor en tredjepart retter tidligere innrapporterte beløp etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#).

#### *Forholdet til § 9-4*

Selv om en skattepliktig endrer tidligere innsendt melding, jf. § 9-4 [Endrings-melding](#), medfører ikke dette at forholdet nødvendigvis omfattes av reglene om «frivillig retting». For at en endringen skal anses som frivillig retting, må vilkårene i § 14-4 bokstav d være oppfylt.

#### ***Tidligere skjønnsfastsetting og tilleggs-skatt***

Reglene om frivillig retting gjelder også der den tidligere fastsettingen er foretatt av myndighetene og en 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 for formues- eller inntektsforhøyelsen, skal det ikke ilegges tilleggs-skatt av formues- eller inntektsforhøyelsen som skyldes den frivillige rettingen. Hvis inntekten tidligere er skjønnsfastsatt uten at det er ilagt tilleggs-skatt, skal det ikke anvendes tilleggs-skatt for den opprinnelige skjønnsfastsettingen, selv om bevisskravet anses oppfylt i klagesaken. Dette gjelder uavhengig av om klagen medfører høyere eller lavere skattefastsetting. Eventuell opprinnelig tilleggs-

skatt skal imidlertid fastholdes, eventuelt med redusert grunnlag, jf. § 14-5 **Netto beregningsgrunnlag**.

### **Hvitvasking/kriminell 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 gyldig ervervede midlene, må skattemyndighetene vurdere spørsmålet om skatteplikt og eventuell illeggelse av tilleggsatt 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. En skattepliktig sin 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 tilleggsattfritak 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 inntektssatt, eller av brutto vinning slik at den ilagte inntektssatt bør overveies frafalt i ny endringsatt.

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 til stede. Når det hefter tvil ved de mottatte rettingsopplysningene, vil vilkåret 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 tilleggsskatt.

#### § 14-4 første ledd bokstav e

##### Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

[...]

e) når tilleggsskatten for det enkelte forholdet vil bli under 1000 kroner

Ett og samme forhold har både en tidsmessig og en saklig avgrensning. Grensen på kr 1000 gjelder dermed for det enkelte forhold den enkelte skattleggingsperiode, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123. Tilleggsskatt og eventuell skjerpet tilleggsskatt skal ikke slås sammen ved beregningen.

Det skal likevel ilegges tilleggsskatt dersom årsaken til at ilagt tilleggsskatt blir redusert til et beløp lavere enn kr 1000 er som følge av konvensjonsstrid ved lang saksbehandlingstid, se [Skatteklagenemnda, stor avdeling SKNS1-2020-105](#).

Ved etterberegning av arbeidsgiveravgift er det de enkelte terminene samlet i løpet av et inntektsår som utgjør den enkelte skattleggingsperiode. Dette har sammenheng med at beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgiften er det enkelte år, jf. [folketrygdloven § 23-2](#), og det er det enkelte år som utgjør skattleggingsperioden for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder selv om skattemeldingen etter [a-opplysningsloven § 4](#) skal leveres hver måned.

Ved etterberegning av merverdiavgift skal er det hver termin som er skattleggingsperioden.

Dersom etterberegningen omfatter samme avgift og samme avgiftssubjekt, kan etterberegningen anses å gjelde det samme forholdet selv om beregningsgrunnlaget består av flere avgiftsobjekter. For eksempel kan dette være aktuelt i tilfeller hvor en bilimportør har importert flere biler og det ikke er beregnet avgift for disse. Forutsetningen er at etterberegningen av avgiften skjer samtidig for de ulike avgiftsobjektene.

Når én feil medfører etterberegning på flere områder, for eksempel både toll, merverdiavgift og særavgift, gjelder etterberegningene ulike forhold og tilleggsskatt må vurderes for det enkelte området.

##### Eksempel – «det enkelte forhold»

*Manglende inntektsføring av negativ saldo og dekning av private kostnader anses som to ulike saklige forhold i relasjon til beløpsgrensen.*

#### § 14-4 første ledd bokstav f

##### Lovtekst

Tilleggsskatt fastsettes ikke

[...]

f) når den skattepliktige er død.

Hvis den skattepliktige dør før tilleggsskatt er fastsatt, skal det ikke fastsettes tilleggsskatt.

Skatteklagenemnda har i sak [SKNS1-2022-10](#) lagt til grunn at sktfvl. § 14-4 f må forstås slik at tilleggsskatt må være endelig ilagt før skattepliktige dør for at den skal kunne fastholdes og innkreves overfor arvingene, jf. bl.a. NOU 2003:7 pkt. 11.2.6.2.

I den aktuelle saken, ble det lagt til grunn at tilleggsskattekravet ikke var endelig ilagt når klagen over skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsskatt ikke var avgjort av Skatteklagenemnda før tidspunktet for dødsfallet. Dette innebærer at tilleggsskatt ikke kan fastholdes der skattepliktige avgår ved døden før klage over skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsskatt er avgjort av Skatteklagenemnda. Er derimot tilleggsskatt endelig ilagt av skattemyndighetene før skattepliktige dør, kan tilleggsskatten opprettholdes og innkreves.

## § 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggs-skatt

(1) Tilleggs-skatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelingen 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 skattegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

(2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggs-skatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

(3) Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggs-skatten 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-skatten 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-skatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) del 3 punkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Prop. 112 L \(2011–2012\) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga punkt 8.5](#)

### Generelt

Satsene for tilleggs-skatt er like for de forskjellige skatteartene. Satsen for ordinær tilleggs-skatt er 20 prosent, noe som er lavere enn etter ligningsloven, 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 § 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.

#### *Netto 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. Dette er også lagt til grunn av Skatteklagenemnda i sak [SKNS1-2022-77](#) hvor utgående merverdiavgift ble økt. I samme vedtak ble inntektsskatten redusert som følge av økt fradrag på grunn av økningen i utgående merverdiavgift. Det ble lagt til grunn at beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten var økning av merverdiavgiften uten at det ble tatt hensyn til reduksjon i inntektsskatt.

#### 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.

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.

### Eksempler

#### Myndighetsfastsetting medfører økt rentefradrag

*I noen tilfeller kan skattekontorets myndighetsfastsetting føre til økt fradrag for gjeldsrenter fordi inntektsøkningen øker fradragssammenheng i skatteloven § 6-41. I et slikt tilfelle vil den skattemessige fordelingen som utgjør beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten være inntektsøkningen fratrukket det økte rentefradraget. Hvis inntektsøkningen gis bort som økt konsernbidrag vil ikke fradragssammenheng for renter økes. Det vil likevel være inntektsøkningen som er beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten.*

#### Myndighetsfastsetting

*Dersom skattepliktig ikke har levert skattemelding, fastsettes formues- og inntektsgrunnlaget ved skjønn, jf. § 12-2 Skjønnfastsetting. Tilleggsskatt skal da som utgangspunkt beregnes av den skjønnfastsatte formuen og inntekten. Det skal imidlertid ikke beregnes tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfyllt, jf. § 14-4 første ledd bokstav a. Hvis skjønnfastsettingen senere endres til den skattepliktiges gunst, skal tilleggsskatt beregnes på grunnlag av det nye inntektsgrunnlaget. Dette gjelder også dersom endringen skyldes at skattemyndigheten har lagt til grunn en melding som er innkommet etter skjønnfastsettingen.*

*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 skjønnfastsettingen. Beregningsgrunnlaget skal heller ikke reduseres med fradragsposter som allerede er tatt med i skattemeldingen, se HRD Rt. 1995/1288.*

#### Finansielle instrumenter

*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:*

- 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 skatteleggingsperiode.*

### Uoppgitt aksjeutbytte eller utbyttekompensasjon

*Der skattepliktig har uoppgitt aksjeutbytte eller utbyttekompensasjon, kan eventuelt uoppgitt tap på aksjer eller opsjoner i samme skatleggingsperiode hensyntas ved beregning av tilleggsskatt dersom aksjen/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 (En valutaswap er en avtale mellom to parter om å bytte et valutabeløp mot en annen valuta). Et eventuelt tap på valutaswapen i den aktuelle skatleggingsperioden 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 fradragberettiget tap ved realisasjon av andel i selskapet trekkes fra ved beregningen av tilleggsskatt.

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.

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.

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.

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.

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. Dersom konsernet allerede før endringssaken/tilleggsskattesaken har besluttet konsernbidraget med skattemessig virkning hos mottakeren, skal likevel grunnlaget for beregning av tilleggsskatt reduseres tilsvarende.

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.



Der skattegrunnlaget er **myndighetsfastsatt** fordi skattepliktig ikke har levert melding (skjønnsfastsatt), og den skattepliktige senere leverer melding med lavere grunnlag som legges til grunn, skal eventuell ilagt tilleggsskatt beregnes av det nye lavere grunnlaget. Den nye meldingen vil være å anse som **klage på skjønnsvedtaket**, skattekontoret kan derfor legge den nye meldingen til grunn og beregne tilleggsskatten av det nye grunnlaget uten å sende saken til nemnda. Har skattepliktige også klaget på tilleggsskatten ved innsendelse av den nye meldingen må saken behandles av nemnda.

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.

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.

Uoppgitt gevinst på driftsmidler som kan inntektsføres gjennom **gevinst- og tapskonto**, jf. skatteloven § 14-45, skal inngå i beregningsgrunnlaget med 100 prosent det året gevinsten skulle vært ført inn på kontoen.

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](#).

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**.

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](#).

### Sats

Alminnelig sats for tilleggsskatt er 20 prosent. 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 merverdiavgiftsområdet. 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 skatlegges 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. Satsen er i disse tilfellene 10 prosent. Alternativet om redusert sats omfatter også opplysninger som er innrapportert, men ikke forhåndsutfylt på skattemeldingen, for eksempel opplysninger fra VPS

eller Kartverket. Den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art, plikter å innberette dette til skattemyndighetene i medhold av skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav e. Dette regnes ikke som en opplysning vedrørende merverdiavgift gitt av "andre etter kapittel 7", jf. ovenfor. Regelen om redusert sats der det foreligger tredjepartsopplysninger før skatteoppgjør sendes skattepliktig, gjelder også for næringsdrivende og etterskuddspliktige.

Satsen på 10 prosent får også anvendelse der skattepliktig **feilaktig har endret et korrekt innberettet beløp**. Tilleggsskatt ilegges med 10 prosent av den skatt som beregnes av differansen mellom det korrekte innberettede beløp og det uriktige beløpet som det er endret til. Bruk av lavere sats begrunnes i bestemmelsens formål, blant annet at faren for at det fastsettes for lav skatt er lavere i de tilfeller hvor Skatteetaten mottar tredjepartopplysninger (fra arbeidsgivere og andre som leverer opplysninger uoppkrevet) enn ved andre typer opplysningssvikt, se Prop. 112L (2011-2012) punkt 8.5.1.

Det skal imidlertid ikke benyttes redusert sats i de tilfellene hvor skattepliktig **urettmessig har krevd fradrag for kost** for beløp som arbeidsgiver har innberettet (som trekkfri dekning av merkostnader).

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 prosent sats. Følgende vilkår må være oppfylt for å bruke redusert sats:

- Opplysningene som tilleggsskattespørsmålet gjelder, må framgå korrekt og klart av selskapsmeldingen og selskapets deltakermelding (RF-1233).
- Opplysningene i selskapsmeldingen og selskapets deltakermelding (RF-1233) om skattepliktiges formue og inntekt fra selskapet må være gitt ukrevet av selskapet.
- Selskapets selskapsmelding mv. må leveres før skatteoppgjøret sendes skattepliktige.

Det må på vanlig måte vurderes om det foreligger unnskyldelige forhold, se § 14-3 annet ledd.

For **ektefeller** som får skatten fastsatt under ett (felles eller særskilt) skal satsen på 10 prosent 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 fradragsposter som ektefeller kan fordele fritt seg imellom, dersom det foreligger tredjepartsopplysninger.

#### **Særskilt for mva**

Etter tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet kunne skattemyndighetene fastsette tilleggsavgiften med et bestemt **fast beløp**, og på den måten benytte en «lav» sats. Tilfeller som gikk under den tidligere praksisen, vil etter skatteforvaltningsloven ofte

kunne anses som unnskyldelige. Se [Unnskyldelige forhold](#) i § 14-3 annet ledd og Prop. 38 L (2015–2016) punkt 40.4.2.2.

**Tredjepartsoppgaver etter § 7-5** omfatter ikke merverdiavgift og satsen på 10 prosent får dermed ikke anvendelse.

Etter skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd skal satsen være 20 prosent for hver termin som fastsettes ved skjønn. Dersom forholdet anses som grovt uaktsomt, ilegges dessuten skjerpet tilleggsskatt med henholdsvis 20 eller 40 prosent. Dette kan være aktuelt ved flere gjentakelser av brudd på plikten til å levere mva-melding.

Det skal ikke ilegges **skjerpet tilleggsskatt** når vilkårene for redusert sats er til stede.

En opplysningssvikt kan **anmeldes** selv om opplysningssvikten kun resulterer i redusert sats. Ved bruk av tilleggsskatt gjelder imidlertid forbudet mot dobbeltstraff for det samme forholdet, se [HRD Rt. 2000/996 \(Bøhler\)](#).

## § 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 § 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.

Eksempel på beregning av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt: A har oppgitt kr 500 000 i inntekt. Nærmere kontroll viser at det er klar sannsynlighet for at A har hatt ytterligere kr 300 000 i inntekt, men kun 100 000 kan bevises ut over enhver rimelig tvil. Ordinær tilleggsskatt beregnes av intervallet 500 000 – 800 000, mens skjerpet tilleggsskatt beregnes av intervallet 500 000 – 600 000.

## § 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 § 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.

Hvis den skattepliktige har underskudd i skatleggingsperioden, skal tilleggs-skatten beregnes dette året hvis vilkårene er oppfylt. Det skal ikke beregnes tilleggs-skatt dersom den skattepliktige verken har anvendt underskuddet eller krevd det fremført til et senere år.

Tilleggs-skatt skal beregnes av den skatten (herunder trygdeavgift) som ville blitt fastsatt for den unndratte inntekten. Det påvirker ikke beregningen av tilleggs-skatten at skattepliktig eventuelt er i underskuddsposisjon. Tilleggs-skatten skal altså beregnes som om øvrig inntekt hadde vært null (verken positiv eller negativ). Opphører et selskaps virksomhet ved likvidasjon i løpet av skatleggingsperioden skal det ikke beregnes tilleggs-skatt 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 tilleggs-skatt 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 skattemessig fordel. Derimot kan det være aktuelt å beregne tilleggs-skatt 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 tilleggs-skatt på grunnlag av den unndratte næringsinntekten.

## § 14-5 fjerde ledd

### Lovtekst

Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggs-skatten av nettofordelen ved den utsatte fastsettingen. Tidfestingsfeil foreligger i denne sammenheng når [...]

### Generelt

Fjerde ledd gir nærmere regler om tidfestingsfeil. Reglene i bokstav a, b og c er en videreføring av ligningsloven § 10-4 nr. 4 og gjelder beregning av tilleggs-skatt ved tidfestingsfeil. På merverdiavgiftsområdet har bestemmelsen medført en endring, da det tidligere ikke ble ilagt tilleggsavgift i disse tilfellene. I praksis vil imidlertid den korte terminlengden medføre at forskyvningen ofte utgjør en så liten fordel at man kommer under minstegrensen for illeggelse av tilleggs-skatt, jf. [§ 14-4 første ledd bokstav e](#).

Skattedirektoratet legger til grunn at nettometoden er begrenset til rene tidfestingsfeil, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd og HR-2015-1934-A (Global). Se [uttalelse av 29. april 2022 om valg av beregningsgrunnlag for tilleggs-skatt ved feil etter skatteloven § 6-41](#). En tidfestingsfeil oppstår når en ellers riktig inntekt eller et ellers riktig fradrag er ført i feil skatleggingspe-

riode. Nettometoden kommer derfor i utgangspunktet ikke til anvendelse der den skattemessige fordel skyldes uriktig bruk av de materielle skattereglene, selv om effekten av feilen elimineres eller motvirkes i senere skattleggingsperiode.

Skattedirektoratet legger til grunn at det likevel kan være grunnlag for å bruke nettometoden der en opplysningssvikt én skattleggingsperiode 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.

Skattedirektoratet legger også til grunn at nettometoden får anvendelse der skattepliktige fradragfører tap på fordring før det foreligger skattemessig fradragrett etter skatteloven § 6-2 nr. 2, og hvor det er på det rene at fordringen kan konstateres som "endelig tapt" i et senere inntektsår uten at skattepliktige vil kreve fradrag for dette.

### **Beregningsgrunnlag**

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. 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.

### **Diskonteringsrente**

Ved beregning av nåverdien av skattekredittpen ved tidfestingsfeil skal det tas utgangspunkt i [nullkuponrenten som publiseres på norges-bank.no](#) med et tillegg på 0,5 prosentpoeng. Løpetiden må ha sammenheng med tidsforskyvningen på fradragene. Renter for 12-måneders statsobligasjoner brukes der tidfestingsfordelen er ett år eller kortere. 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 tilleggsskatt benyttes årsgjennomsnittet for inntektsåret.

### **Endring i skattesats**

Ved beregning av nåverdien av skattekredittpen skal det normalt tas høyde for endringer i skattesatsen og materielle skatteregler, som var kjent da opplysningsplikten ble brutt.

Redusert grunnlag for inntektsskatt som følge av endringen skal hensyntas (etter-skatt rente). Renten skal således reduseres med 28 prosent til og med inntektsåret 2013, 27 prosent for 2015, 25 prosent for 2016, 24 prosent for

2017 og 23 prosent for 2018. Fra og med inntektsåret 2019 skal skattesatsen settes til 22 prosent. 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 for eksempel Gulating lagmannsretts dom av 30. april 2008 (LG-2007-148369), hvor skattepliktig krevde fradrag for vedlikeholdskostnader til utleiebolig.

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 (LB-2007-57596, 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 § 10-4 nr. 4 bokstav b, omfatter bestemmelsen 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 innbe-

rettet 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 § 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 (tilleggsvederlag ved salg av aksjer ville mest sannsynlig ha blitt oppgitt til beskatning påfølgende år).

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). (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 tilleggsatt 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 tilleggsatt for unnlatt levering etter § 14-3 Tilleggsatt. I så fall kommer ilagt tvangsmulkt for unnlatt levering til fradrag i tilleggsatt for det samme forholdet. Ved lov av 21. juni 2017 ble § 14-3 første ledd annet punktum fjernet. Dette er foreløpig ikke hensyntatt i § 14-5 femte ledd, hvor det henvises til § 14-3 første ledd annet punktum. Fordi tidligere § 14-3 første ledd annet punktum kun var en presisering av § 14-3 første ledd

*første* punktum (hva som ble ansett som manglende levering), får feilen ingen praktisk betydning. 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 (opp)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.

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) del 3 punkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\) Om lov om endringer i ligningsloven mv. \(tilleggsskatt\) kapittel 10](#)

### 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 prosent). Skjerpet tilleggsskatt er et alternativ til straffeforfølgning i de tilfellene hvor overtredelsen ikke er så grov at den skattepliktige anmeldes. Skjerpet tilleggsskatt kan ilegges både dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og dersom 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.

### Generelt

De objektive vilkårene om opplysningssvikt er de samme som for ileggelse 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 grov 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 vanlig, pliktoppfyllende skattepliktig. Det må imidlertid også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke aktsomhetskravet 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, HRD Rt. 1995/1278 og Borgarting lagmannsretts dom av 14. august 2014 (LB-2013-092072).

### **Skattemessig fordel**

I motsetning til ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt, er det ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt også et vilkår at den skattepliktige 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 opplysningssvikten 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 (anser følgen som mulig), og skattepliktig bevisst tar det standpunkt at han vil levere meldingen selv om den skulle inneholde feil (positiv innvilgelse). Om de ulike formene for forsett, se straffeloven § 22.

Forsett må vurderes konkret ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattepliktiges forhold. Om beviskravene, 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 bekreftelser
- 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 refu-

sjon som skattepliktig ikke har inntektsført i skattemeldingen eller ved at arbeidsgiver har subsidiert kost og/eller losji.

### **Grov uaktsomhet**

Uaktsomhet foreligger når skattepliktig har handlet i strid med kravet til forsvarlig opptreden, og kan bebreide for dette ut fra sine personlige forutsetninger.

Uaktsomheten er grov dersom handlingen er sterkt klanderverdig og dersom det er grunnlag for sterk bebreidelse. Vurderingen av om handlingen fraviker normen for forsvarlig adferd, skal være objektiv og ta utgangspunkt i hva en alminnelig fornuftig og samvittighetsfull person ville gjort i en tilsvarende situasjon. Skattepliktiges egen oppfatning av om handlingen var forsvarlig, er ikke avgjørende. I vurderingen av om skattepliktig kan bebreides er det sentrale temaet om personen, selv om han har handlet i strid med normen for forsvarlig adferd, likevel ikke kan klandres. Foreligger det subjektive forhold som kan unnskyldes skattepliktig må det tas hensyn til dette.

### **Skyld hos medhjelper**

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 er avgjørende i denne sammenheng. Har han utvist forsett eller grov uaktsomhet ved å stole på rådene fra medhjelperen, kan det ilegges skjerpet tilleggsatt. Se for eksempel HRD Rt. 1995/1278. 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 tilleggsatt.

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.

### **Beviskrav**

Det gjelder strengere krav til bevis for at det skal kunne ilegges skjerpet tilleggsatt, sammenlignet med det som gjelder for ordinær tilleggsatt. Se om beviskrav for ordinær tilleggsatt i § 14-3, [Beviskrav](#). For å kunne ilegges skjerpet tilleggsatt, 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, for-

muen eller avgiftspliktige omsetningen som danner grunnlag for den skjerpede tilleggsskatten.

Tredelingen av beviskravet medfører at det kan bli ulike beregningsgrunnlag i samme tilleggsskattesak. 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 sannsynlighetsovervekt 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 prosent tilleggsskatt på skatt av kr 100 000 i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt med 20 eller 40 prosent 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**

Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til ordinær tilleggsskatt etter § 14-3. Dette innebærer blant annet at det ikke kan foreligge unnskyldelige forhold hos skattepliktige eller trekkpliktige, se [§ 14-3 annet ledd](#). De mer objektive unntaksreglene for ileggelse av tilleggsskatt i er beskrevet i [§ 14-4 Unntak fra tilleggsskatt](#). Skjerpet tilleggsskatt forutsetter at det føres bevis for faktum som ligger til grunn for vurderingen av om det foreligger bevis for skattepliktiges skyld, se nærmere i [Beviskrav](#).

**§ 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 § 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 skattekontoret opplyse om dette i vedtaket om tilleggsskatt, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 10.3.

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 for øvrig § 14-3 tredje ledd og § 5-8 Melding om enkeltvedtak.

**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 prosent 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 ti 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 straffespetet. 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

Saken omhandler fiktiv fakturering. Det var blant annet fradragsført inngående avgift på grunnlag av kjøpsdokumentasjon som ikke anga avgiftsbeløp samt kjøpsdokumentasjon som ellers ikke tilfredsstilte 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

Saken omhandler uregistrert virksomhet. 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

Saken omhandler private anskaffelser. 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

Saken omhandler gjentakelse. 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 prosent tilleggsavgift. For perioden 1994–1997 ble det ilagt 30 prosent tilleggsavgift. 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 prosent tilleggsavgift.

KMVA 6725 av 21. juni 2010

Saken omhandler ikke bokført omsetning. 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 tilleggsavgift med 50 prosent.

Praksis fra Skatteklagenemnda [SKNA2-2019-8](#)

I saken SKNA2-2019-8 opprettholdt Skatteklagenemnda skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsatt og skjerpet tilleggsatt med samlet sats på 40 prosent på etterberegning av inngående merverdiavgift for anskaffelse som ikke var til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Omtvistet beløp var kr 123 167, hvorav samlet tilleggsatt utgjorde kr 35 190. Spørsmål om det var grunnlag for å ilegge tilleggsatt når det blant

annet ble anført at alle opplysninger var gitt, jf. merknad i mva-melding. Det ble vist til at skattepliktige hadde fradragsført private kostnader. Dette ble ansett som grovt uaktsomt.

Har skattepliktig ved **erkjennelse** bidratt til å avklare de faktiske forholdene, skal det kun anvendes 20 prosent skjerpet tilleggsskatt (det vil si totalt 40 prosent 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 skjønnsfastsetting. Det anses normalt ikke som tilstrekkelig at skattepliktig kun har erkjent skjønnsadgang. Den lave 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 til den skattepliktige.

### § 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 § 10-5 nr. 4 og gjelder 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.
  - d) en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a.
- (2) Overtredelsesgebyr ilegges ikke tredjepart som er ilagt tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten.
- (3) Overtredelsesgebyr etter første ledd bokstav a, c og d skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra illeggelse 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.

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) punkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Prop. 120 LS \(2014–2015\) pkt. 16.7](#)

[SKD 4/2019 Krav til føring av personallister i enkelte bransjer](#)

### 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 straff etter norsk internrett, men anses som straff etter EMK. For å unngå ulovlig 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 første ledd.



## § 14-7 første ledd

### Lovtekst

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
- d) en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a

Første ledd bokstav a til d angir uttømmende hvilke lovstridige handlinger som kan medføre overtredelsesgebyr. Bestemmelsen er en «kan»-regel og det må vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle om overtredelsesgebyr skal ilegges. Det er ikke krav om subjektiv skyld for ileggelse av overtredelsesgebyr, men likevel sterk presumsjon for at den ansvarlige har opptrådt uaktsomt, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.3.3.

Ved den **konkrete vurderingen** av om overtredelsesgebyr skal ilegges, bør skattemyndighetene blant annet legge vekt på

- overtredersens skyld eller om noen som har handlet på vegne av et foretak har utvist skyld
- overtredelsens 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 forhindre overtredelsen.

Høyesteretts dom 15. april 2021 ([HR-2021-797-A](#)) og Justis- og beredskapsdepartementets oppfølging i [Prop. nr. 81 \(2021-2022\) punkt 7](#), forutsetter at det ved ileggelse av overtredelsesgebyr foreligger uaktsomhet og at det ikke skal ilegges overtredelsesgebyr når det foreligger force majeure og hendelige uhell. Reglene om overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven er i samsvar med dette, men ikke reglene i kassasystemloven § 8 og a-opplysningsloven § 11. Ved ileggelse av overtredelsesgebyr etter kassasystemloven § 8 og a-opplysningsloven § 11 skal det derfor praktiseres et krav om uaktsomhet. Det skal også gjøres unntak når det foreligger force majeure og hendelige uhell.

Overtredelsesgebyr kan ilegges selv om overtredelsen skyldes regnskapsfører, revisor eller andre medhjelpere, fordi den skattepliktige i utgangspunktet er **ansvarlig for sine medhjelperes handlinger**.

En bokføringspliktig kan for eksempel ha utpekt en person som har ansvar for å føre eller oppbevare personalliste for virksomheten. Sykdom hos den som har det praktiske ansvaret gir normalt ikke grunnlag for å unnlate å ilegge gebyr. Den bokføringspliktige må derfor sørge for å ha rutiner som sikrer at

kravene til å føre personalliste blir ivaretatt også når nøkkelpersonell er borte fra arbeidsplassen.

Ettersom overtredelsesgebyr anses som straff etter EMK, kreves det ved ilegelse av overtredelsesgebyr 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 overtredelsesgebyr overfor

a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7

Det er i praksis sjelden aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr overfor tredjepart som ikke har oppfylt opplysningsplikten etter [Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter](#), fordi overtredelsesgebyr ikke skal ilegges når det tidligere er benyttet tvangsmulkt i anledning samme overtredelse. Overtredelsesgebyr 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 benytte tvangsmulkt.

#### § 14-7 første ledd bokstav b

**Lovtekst**

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

[...]

b) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4

Bestemmelsen gir hjemmel for å ilegge overtredelsesgebyr overfor den som ikke medvirker til kontrollundersøkelser etter [§ 10-4 Kontroll hos den opplysningspliktige](#). Etter tidligere rett ble det benyttet tvangsmulkt ved manglende medvirkning til kontroll. 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 § 10-9. Den gir skattemyndighetene adgang til å ilegge overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av plikten til å utarbeide og oppbevare personallister. Se SKD 4/2019 *Krav til føring av personalliste i enkelte bransjer* for mer informasjon og [Skatteetaten.no](#) om [personalliste](#). Overtredelsesgebyr kan ilegges ved konstaterte brudd på bestemmelsene i bokføringsforskriften §§ 8-5-6 og 8-5-7. Det betyr at det kan ilegges overtredelsesgebyr når

– personalliste er ikke ført eller den er mangelfullt ført,

- når det ikke kan fremlegges legitimasjonspapirer for de tilstedeværende eller
- det er brudd på oppbevaringsbestemmelsene.

Mangler ved føringen kan for eksempel være at det er benyttet et lite betryggende system, for eksempel løse ark i stedet for innbundet bok hvor sidene er forhåndsnummererte, eller at boken mangler opplysninger, for eksempel personalets fødselsnummer.

Skattekontoret kan unnlate å ilegge overtredelsesgebyr hvis en kodeoversikt med fødselsnummer, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 annet ledd, ikke lar seg fremskaffe umiddelbart, men personallisten for øvrig inneholder de opplysninger som er påkrevd. Personvern hensyn kan tilsi at virksomheten ønsker å hindre at alle ansatte har tilgang til kodeoversikten, og det kan oppstå en situasjon hvor den som har de nødvendige fullmakter ikke er til stede på kontrolltidspunktet.

### § 14-7 første ledd bokstav d

#### Lovtekst

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr overfor

[...]

en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a.

Bestemmelsen har sammenheng med innføringen av krav til kassasystem ved lov 19. juni 2015 nr. 58 om krav til kassasystem (kassasystemloven). Loven trådte i kraft 1. januar 2017 og stiller sammen med kassasystemforskriften en rekke funksjonskrav til kassasystemene. Dette gjelder både i form av påbudte funksjoner og forbud mot enkelte funksjoner. Etter lovens § 8 kan det ilegges overtredelsesgebyr overfor leverandører av kassasystem når kassasystemet ikke oppfyller kravene i lovens § 3 og kassasystemforskriften. Den 19. juni 2015 ble det også vedtatt ny § 10 a i bokføringsloven som krever at bokføringspliktige skal registrere og dokumentere kontantsalg ved bruk av kassasystem med produkterklæring som tilfredsstillende krav i kassasystemloven med forskrift. I bokføringsforskriften delkapittel 5-3 er det fastsatt nærmere bestemmelser om bruk av kassasystem. For å legge til rette for en naturlig utskifting av eksisterende systemer trådte kravene til bruk av kassasystem først i kraft fra 1. januar 2019.

Bestemmelsen om overtredelsesgebyr overfor bokføringspliktige ble opprinnelig fastsatt ved endringslover av 19. juni 2015, nr. 49 og nr. 56 til hhv. ligningsloven (ny § 10-10) og merverdiavgiftsloven (ny § 21-1 a), med ikrafttredelse 1. januar 2019. Ved lov 20. desember 2016 nr. 120 om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning, ble bestemmelsen videreført i skatteforvaltningsloven. Bestemmelsene ble da samordnet med de øvrige bestemmelsene om overtredelsesgebyr i § 14-7. Dette medførte at sanksjonsnivået ble noe lempeligere enn det som opprinnelig var vedtatt. Bestemmelsen gir skattemyndighetene adgang til å ilegge overtredelsesgebyr både ved mang-

lende etterlevelse av kravet til å registrere og dokumentere kontantsalg ved bruk av produkterklært kassasystem, jf. bokføringsloven § 10 a og bokføringsforskriften § 5-3-2, og ved andre brudd på brukskravene som følger av bokføringsforskriften delkapittel 5-3.

### **Overtredelsesgebyr ilegges når den bokføringspliktige ikke bruker et produkterklært kassasystem.**

Overtredelsesgebyr kan ilegges ved forsettlig eller uaktsom overtredelse. I Prop. 120 LS (2014-2015) fremgår det at kravet til uaktsomhet normalt vil være oppfylt når en bokføringspliktig benytter et kassasystem som ikke er produkterklært. Det samme må gjelde i tilfeller hvor den bokføringspliktige ikke bruker kassasystem overhode, forutsatt at virksomheten som drives ikke faller inn under unntaksbestemmelsene i bokføringsforskriften. Kravet kan også være oppfylt i et tilfelle hvor kassasystemet som benyttes har produkterklæring, men det har feil eller mangler. Det kan likevel ikke forventes at den bokføringspliktige har inngående kjennskap til kravene som stilles til kassasystemet i kassasystemloven og kassasystemforskriften. Det er derfor som hovedregel ikke aktuelt å ilegge brukeren av kassasystemet overtredelsesgebyr for mangler i et produkterklært kassasystem. I slike tilfeller er det mer hensiktsmessig å ilegge overtredelsesgebyr overfor leverandøren av kassasystemet.

### **Overtredelsesgebyr kan ilegges ved feil bruk av et produkterklært kassasystem**

*Eksempel på slike feil som kan gi grunnlag for overtredelsesgebyr kan være:*

- *Manglende eller mangelfull registrering i kassasystem, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2.*
- *Manglende eller mangelfull bruk av kassaskuff, jf. bokføringsforskriften § 5-3-4. F.eks. ved at det konstateres at kontanter feilaktig ikke oppbevares i integrert kassaskuff.*
- *Manglende registrering av vekselkasse eller manglende dokumentasjon ved uttak av kontanter, jf. bokføringsforskriften § 5-3-8. Dersom slike feil kun er enkeltstående tilfeller, ilegges det normalt ikke gebyr.*
- *Flere bokføringspliktige bruker samme kassasystem uten at de benytter et kassasystem som er tilrettelagt for dette, jf. bokføringsforskriften § 5-3-9. Et kassasystem som skal brukes av flere må være tilrettelagt slik at all bruk, herunder registrering av betalingsmiddel, utskrift av kvitteringer, rapporter mv., blir registrert særskilt for hver enkelt bruker. Dersom dette ikke er tilfelle, ilegges det normalt overtredelsesgebyr.*
- *Unnlate å overføre opplysningene i elektronisk journal til et annet elektronisk lagringsminne dersom lagringsminnet på kassasystemet er fullt, jf. bokføringsforskriften § 5-3-10. I slike tilfeller ilegges det normalt overtredelsesgebyr.*
- *Manglende bruk av hensiktsmessige reserveløsninger ved feil i kassasystemet eller det har gått lang tid uten at feilen er rettet, jf. bokføringsforskriften § 5-3-11. Et eksempel kan være at det ved kontroll avdekkes at det ikke*

- brukes produkterklært kassasystem under henvisning til feil i kassasystemet. Dersom den bokføringspliktige ikke kan dokumentere at det er tatt tilstrekkelig initiativ for å få feilen rettet eller til å anskaffe nytt kassasystem, jf. ordlyden «uten ugrunnet opphold», ilegges det normalt overtredelsesgebyr.*
- *Manglende eller mangelfulle dagsoppgjør, jf. bokføringsforskriften § 5-3-14. Det ilegges normalt overtredelsesgebyr ved manglende dagsoppgjør. Ved mangelfulle dagsoppgjør ilegges det overtredelsesgebyr ved alvorlige feil, f.eks. ved at kassedifferanser utover de helt bagatellmessige, ikke er forklart. I tillegg kan det bli ilagt gebyr der hvor dagsoppgjørene gjennomgående har feil og mangler.*
  - *Brudd på oppbevaringskravene i bokføringsforskriften § 5-3-15, f.eks. ved at elektronisk journal ikke oppbevares i Norge. I slike tilfeller ilegges det normalt overtredelsesgebyr.*

Manglende eller mangelfull registrering i kassasystem, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2.

Eksemplene ovenfor er ikke uttømmende. Dersom det avdekkes mange feil som isolert sett ikke medfører overtredelsesgebyr, vil overtredelsesgebyr likevel kunne bli ilagt etter en konkret vurdering hvis det er mange feil av denne typen.

Ved manglende eller mangelfull bruk av kassasystem skal det normalt også ilegges pålegg om bokføring

Ved konstaterte brudd på reglene om bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen som er gitt i eller i samsvar med bokføringsloven, skal det normalt ilegges pålegg om bokføring, jf. sktflv. § 11-1. Dersom den bokføringspliktige ikke innretter seg etter pålegget innen en fastsatt frist kan det ilegges en daglig løpende tvangsmulkt, jf. § 14-1. I motsetning til overtredelsesgebyr, er tvangsmulkt ikke straff for konstaterte lovbrudd, men et virkemiddel for å få de bokføringspliktige til å rette seg etter bokføringsreglene fremover i tid. Ved konstaterte brudd på reglene om registrering og dokumentasjon av kontantsalg skal det derfor normalt også ilegges pålegg om bokføring. Et eksempel kan være at det ved kontroll avdekkes at den bokføringspliktige bruker et gammelt kassasystem uten produkterklæring for å registrere og dokumentere kontantsalg. Det ilegges overtredelsesgebyr etter § 14-7 for dette regelbruddet. I tillegg gis det pålegg om å anskaffe et produkterklært kassasystem innen en fastsatt frist, jf. § 11-1. Det varsles samtidig om at det vil bli ilagt en daglig løpende tvangsmulkt dersom pålegget ikke dokumenteres oppfylt innen fristen. Dersom den bokføringspliktige dokumenterer at pålegget er oppfylt innen fristen, avsluttes saken uten tvangsmulkt. Hvis dette ikke dokumenteres, ilegges det en daglig løpende tvangsmulkt etter § 14-1. Tvangsmulkten slutter å løpe når pålegget er dokumentert oppfylt eller tvangsmulkten overstiger en million kroner.

### § 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.

### § 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 illeggelse 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 overtredelsesgebyrets størrelse ved overtredelse av første ledd bokstav a, c og d, og legger ikke opp til en skjønnsmessig utmåling. Alminnelig sats for overtredelse er ti rettsgebyr, mens det ved gjentatt overtredelse innen 12 måneder fra overtredelsesgebyr blir ilagt skal ilegges gebyr på 20 rettsgebyr. Fristen på 12 måneder regnes fra tidspunktet for vedtaket om overtredelsesgebyr. I tillegg *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. I utgangspunktet skal det utmåles fullt tilleggsgebyr ved illeggelse av overtredelsesgebyr. Dette er i tråd med tidligere praksis. Skattemyndighetene kan likevel 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.

#### Eksempler på illeggelse av gebyr ved kontroll av personalliste

Ved en kontroll avdekkes det at det ikke er ført personalliste for tre dager den siste måneden. På kontrolltidspunktet treffer skattemyndigheten dessuten to personer som arbeider i virksomheten, men som ikke står oppført i personallisten den aktuelle dagen. I dette tilfellet skal det ilegges et gebyr på 10 ganger rettsgebyret (for manglende føring av personallisten) pluss fire ganger rettsgebyret (for de to personene som ikke er ført i listen den aktuelle dagen).

Dersom en ny kontroll innen 12 måneder avdekker gjentatte mangler ved føringen av personallisten, skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Forhøyet gebyr ilegges selv om mangelen som avdekkes ved føringen er av en annen karakter enn ved første kontrollbesøk.

Hvis personalliste er ført og oppbevart i tråd med bokføringsloven, men det ved kontroll blir oppdaget at én eller flere personer som arbeider i virksomheten ikke er ført inn i

listen den aktuelle dagen, skal det normalt ikke ilegges ti rettsgebyr for forholdet. Gebyret i slike tilfeller beregnes til to rettsgebyr for hver person som ikke står oppført i listen.

### § 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 på 50 ganger rettsgebyret der skattepliktige eller tredjeparter ikke gir adgang til kontrollundersøkelse.

Overtredelsesgebyret fastsettes i disse tilfellene individuelt. Ved den konkrete vurderingen av overtredelsesgebyrets størrelse, tas det hensyn til de samme momentene som skattemyndighetene skal legge vekt på ved vurderingen av om gebyr skal ilegges, se momentene nevnt under [§ 14-7 første ledd](#).

Den individuelle vurderingen vil kunne føre til at maksimalsatsen anvendes fullt ut, eller at gebyret settes vesentlig lavere. Å ikke medvirke til kontrollundersøkelse er i seg selv et alvorlig brudd på reglene i § 10-4. Eksempler på dette er når skattemyndighetene nektes tilgang til lokaler, den opplysningspliktige gjør seg utilgjengelig over tid eller der kontroll er varslet og den opplysningspliktige ikke møter opp som avtalt.

Når skattemyndighetene har besluttet å avholde kontroll, vil effekten av kontrollen reduseres betraktelig dersom det går en viss tid fra den som skal kontrolleres blir kjent med kontrollen, til skattemyndighetene får tilgang til å avholde kontrollen. Overtredelsens omfang og virkning kan ha den konsekvens at kontrollundersøkelsen ikke er mulig å gjennomføre. Slik overtredelse kan også være straffbar, jf. § 14-13, men behovet for en mer effektiv og fleksibel sanksjon gir skattemyndighetene adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Ved utmåling av gebyret i slike tilfeller vil det derfor være naturlig å sette gebyret høyt og opp mot maksimalsatsen på 50 ganger rettsgebyret.

Ved mer begrensede kontroller, for eksempel der det ikke medvirkes til en personallistekontroll, vil det være naturlig at lavere overtredelsesgebyr ilegges. Et utgangspunkt kan være satsene som følger av § 14-7 tredje ledd. Den individuelle vurderingen vil på den annen side kunne føre til at gebyret bør settes høyere eller lavere, avhengig av de faktiske omstendighetene.

### § 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. 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.

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.

Det må forventes at for eksempel en bokføringspliktig som fører personalliste elektronisk, har nødvendige rutiner som sikrer at personallisten kan føres også dersom det oppstår feil i deres eget datasystem, for eksempel ved å ha en innbundet bok som benyttes i slike tilfeller. Den bokføringspliktige kan derfor normalt ikke høres med at oppfyllelse var umulig på grunn av feil ved eget datasystem. Elektronisk personalliste skal umiddelbart kunne skrives ut på papir, jf. bokføringsforskriften § 8-5-6 femte ledd. I kontrollsammenheng aksepteres det likevel at den bokføringspliktige kan presentere listen på skjerm. Dersom denne løsningen velges må personallisten umiddelbart kunne overføres elektronisk til kontrolløren, for eksempel til en e-postadresse eller en minnepenn. Se mer om dette i prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 19. februar 2014.

#### § 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.

[L21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett \(menneskerettsloven\) \(EMK\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

### Generelt

Bestemmelsen bygger på ligningsloven § 10-2 nr. 2 og gjeldende praksis for de øvrige skatteartene. Ved ilegging 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 ilegging av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

### Frist for uttalelse

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 lengre 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.

### Skjerpet tilleggsskatt

Vurderer skattemyndighetene å ilegge skjerpet tilleggsskatt, skal dette alltid spesifiseres i varselet. Har skattemyndighetene 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.

### Tidspunkt for varsel

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.

### Varsellets innhold

Varsel om ilegging 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 varse-

lets form og innhold, jf. EMK art. 6 nr. 3 bokstav a. Varselet må klart angi de postene hvor det vurderes bruk av tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr og det nærmere grunnlag for dette.

EMK Art. 6 nr. 3 bokstav a fastslår videre retten til å bli underrettet i enkeltheter om siktelsens innhold i et språk siktede forstår. Underretningen, ev. oversettelsen av den, trenger ikke nødvendigvis å være skriftlig, se Kamasinski mot Østerrike, A 168 (1989) avsnitt 78-81.

Dersom skattemyndigheten vil ilegge skjerpert tilleggsskatt, skal det alltid fremgå hvilke forhold som tilsier dette. Skattepliktig må også bli orientert om sin rett til å forholde seg taus, jf. [§ 14-9 Veiledning om taushetsrett mv.](#)

Nærmere om forholdet til EMK, se [§ 14-3 Forholdet til EMK.](#)

#### **Virkning av manglende varsel**

Om virkningen av manglende varsel, se [§ 5-6 femte ledd.](#)

#### **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 overtredelsesgebyr 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.

[L21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett \(menneskerettsloven\) \(EMK\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

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 § 10-1, [Vern mot selvinkriminering](#).

Plikten til å opplyse om retten til å forholde seg taus gjelder «i sak om tilleggs katt eller overtredelsesgebyr». Selvinkrimineringsvernet gjelder ikke i fastsettingssaken. Bestemmelsen regulerer ikke fra hvilket tidspunkt plikten til å opplyse om vernet inntreer. Som hovedregel vil plikten oppstå når den skattepliktige gis varsel om at skattemyndighetene vurderer å ilegge tilleggs katt for et bestemt forhold, fordi det normalt er fra dette tidspunkt den skattepliktige anses som siktet. Om varsel om tilleggs katt, se § 14-8 [Varsel](#). Unntaksvis kan skattepliktig være siktet på et tidligere tidspunkt dersom hans situasjon er vesentlig påvirket. Om en slik situasjon foreligger må vurderes konkret. Dette kan for eksempel være der det under en kontroll fremstår som sannsynlig at vilkårene for å ilegge tilleggs katt eller overtredelsesgebyr for forholdet er oppfylt. I praksis kan det oppstå situasjoner hvor revisor/saksbehandler må vurdere om en opplysning likevel skal innhentes uten å opplyse om vernet, men opplysningene som da gis av den skattepliktige, kan som det klare utgangspunkt kun benyttes i selve fastsettingssaken og ikke i sak om tilleggs katt eller overtredelsesgebyr.

## § 14-10 Utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon

(1) Vedtak om tilleggsskatt 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.

[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

[Skattebetalingshåndboken](#)

### 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 tilleggsskatt, 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 tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Tvangsmulkt 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.

Klagetidspunktet er skjæringstidspunktet for om det er den midlertidige ordningen etter instruks fra Finansdepartementet av 11. desember 2015 eller skatteforvaltningslovens ordning som skal benyttes ved utsatt innfordring av tilleggsskatt. Dersom skattepliktig har klaget før 1. januar 2017, skal den midlertidige ordningen benyttes. Se Elarksak 16/644793.

Se nærmere om utsatt iverksetting i Skattebetalingshåndboken.

### § 14-10 første ledd

#### Lovtekst

Vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.

For å få utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, er det tilstrekkelig at det foreligger en klage fra den skattepliktige. Den skatte-

pliktige trenger ikke å be om utsatt iverksetting av vedtaket. Et 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 kravet først forfaller til betaling tre uker etter at klagen 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 be 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 heller ikke et krav om at skattepliktig først har klaget over vedtaket.

Den utsatte iverksettingen innebærer at betalingsplikten suspenderes og at kravet først forfaller til betaling tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger, jf. skattebetalingsloven § 10-51 tredje ledd. Dersom den skattepliktige ikke tar ut søksmål, forfaller kravet 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.

[L21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett \(menneskerettsloven\) \(EMK\)](#)  
[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 20](#)

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 rettssikkerhet og være prosessbesparende.

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).

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.

[L20.05.2005 nr. 28 Lov om straff \(straffeloven\)](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

### 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 § 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 unnlatelse 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.**

[L20.05.2005 nr. 28 Lov om straff \(straffeloven\)](#)

[Prop. 1 LS \(2016–2017\) del 3 punkt 19](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 20](#)

Bestemmelsen gjelder både skattepliktige og tredjeparter og viderefører ligningsloven § 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.

Se forøvrig bestemmelsen i [skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd](#) som gir skattepliktige en mulighet til å få prøvd vedtak om skattefastsetting i forbindelse med søksmål mot vedtak om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring eller motregning.

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 opptre 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.

Med skatteforvaltningsloven ble det innført at statens partsstilling skal utøves av den skattemyndigheten som har truffet den aktuelle avgjørelsen. Ved søksmål knyttet 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 («Rettssaksinstruksen»).

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. Det kan også reises søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.

(2) Tvisteloven § 1-3 gjelder ikke

[L17.06.2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister \(tvisteloven\)](#)

[L26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt \(skatteloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettsaksinstruksen](#)

[Prop. 1 LS \(2021-2022\)](#)

### 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. Det 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 hensynene 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. [Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse av 10.oktober 1975 \(Rt 1975/1166\)](#).

### Søksmålsadgang 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 henvisning til klagebestemmelsene i kapittel 13, se for eksempel [§ 5-4 Partsinnsyn i saksdokumenter](#) og [§ 5-9 Sakskostnader](#). Det er også gitt egne klageregler, 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 fastsettingen 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 saksøktes 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 når bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer, for eksempel verdsettinger, fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettingen av mengder. Dersom skattemyndigheten har skjønnsfastsatt grunnlaget for skattefastsettingen etter § 12-1 **Endring av skattefastsetting mv.** jf. § 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 om dette i HRD Rt. 2012/1025, hvor Høyesterett kom til at domstolene ikke kunne overprøve verdsettelsesskjønnet i skatteloven § 13-1 tredje ledd i større utstrekning enn det som følger av reglene om fritt forvaltnings-skjønn. 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 subsidiære anførsel overfor Høyesterett gjaldt en annen privatrettslig disposisjon enn den som Riksskattenemnda bygget sitt vedtak på, se HRD Rt. 2010/999 (First Securities ASA). I saken kom Høyesterett til at Riksskattenemndas vedtak og statens subsidiære anførsler gjaldt to klart forskjellige privatrettslige disposisjoner, og at det derfor ikke var det samme saksforholdet som ble bedømt, men ulike elementer i handlingsrekken som beskattes etter de to alternativene. Det kunne ikke være avgjørende at den økonomiske fordel var den samme i begge tilfellene.

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 (Terratec AS). Se også Gulating lagmannsretts dom av 23. september 2011 (LG-2010-20898), hvor ligningen ble opphevet som følge av skattemyndighetenes mangelfulle veiledning om en rettsregel, som skattepliktig kunne påberopt seg.

**Nye opplysninger** som fremlegges under domstolsbehandlingen vil ikke medføre at det tidligere vedtaket underkjennes på grunn av mangelfullt faktum, se HRD Rt. 1995/1768.

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**

Tvisteloven § 1-3 gjelder ikke

I [Prop. 1 LS \(2021-2022\)](#) ble det foreslått endring i reglene om søksmålsadgangen, og endringen av § 15-1 annet ledd trådte i kraft fra 1. januar 2022. Endringen innebærer at søksmålsadgangen er uttømmende regulert i første ledd. Søksmålsadgangen er nå begrenset til avgjørelser fra skattemyndighetene som det er klageadgang på, jf. [Prop. 1 LS \(2021-2022\) pkt. 12.2.4](#).

Vedtak med søksmålsadgang er enkeltvedtak, se sktfvl. [§ 13-1 første ledd](#), pålegg om medvirkning til kontroll eller pålegg om å gi opplysninger, se sktfvl. [§ 10-13](#), pålegg om bokføring eller revisjon mv., se sktfvl. [§ 11-4](#), avslag på krav om partsinnsyn i saksdokumenter, se [§ 5-4 åttende ledd](#) og avgjørelse om sakskostnader, se [§ 5-9 fjerde ledd](#). Etter [sktfvl. § 6-2 første ledd](#) kan bindende forhåndsuttalelse påklages. Etter annet ledd kan bindende forhåndsuttalelser likevel ikke prøves i egen sak for domstolen, men fastsettning hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan bringes inn for domstolene etter ellers gjeldende bestemmelser.

Det er ikke søksmålsadgang over avgjørelser om å nekte å fremme en anmodning om å ta opp en avgjørelse som ikke kan påklages. Det samme gjelder beslutninger om å ikke gi en bindende forhåndsuttalelse, som etter § 6-2 første ledd annet punktum ikke kan påklages.

## § 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettssaksinstruksen](#)

### Generelt

Bestemmelsen omhandler søksmålsadgangen til departementet og kommunestyret. Sammenlignet med tidligere bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 20-2 og ligningsloven § 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 provenyhensyn.

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 søksmålsadgang 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 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 inntreer 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 inntreer 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.

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 fastsettingsavgjørelsen 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 [Spesielt for mervardiavgift](#) om endring av fastsetting.

## § 15-2 annet ledd

### Lovtekst

Kommunestyret kan ved søksmål få prøvd vedtak som gjelder spørsmålet om hva som er rett skattedsted for enkelte skattepliktige. Søksmål anlegges mot den andre eller de andre kommunene som er part i tvisten.

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 skattedsted. I fordelingstvister, det vil si tvister der flere kommuner ønsker å skatlegge samme formue eller inntekt, har kommunestyret søksmålsadgang til å prøve vedtak om hva som er rett skattedsted

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 utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

En annen type saker som er av stor betydning for kommunenes inntektsgrunnlag, er saker om eiendomsskatt. På denne bakgrunn er kommunestyret gitt søksmålsadgang til å prøve spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Kommunestyret har også søksmålsadgang over skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget for kraftanlegg som påvirker utskrivningen 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 utskrivning 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.



## § 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.

[L17.06.2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister \(tvisteloven\)](#)

[L13.08.1915 nr. 5 Lov om domstolene \(domstoloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettsaksinstruksen](#)

### 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 § 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 («Rettsaksinstruks»).

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.

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](#).

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.

### § 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 grunnlovstrid.

### § 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 delegasjonsvedtak 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 må reises innen seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

(2) Ved avvising av klage der avvisingsspørsmålet behandles etter § 13-4 tredje ledd første punktum, løper søksmålsfristen for det påklagde vedtaket fra avvisingvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt.

(3) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombud for kontroll med forvaltningen. Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudets melding om avsluttet behandling er kommet fram til den skattepliktige, eller fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudets anmodning om fornyet behandling. Søksmålsfristen etter første ledd avbrytes likevel ikke dersom klagen ikke fører til realitetsavgjørelse hos ombudet og dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side

[L17.06.2005 nr. 90 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister \(tvisteloven\)](#)  
[L17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettssaksinstruksen](#)

### 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 § 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 må reises innen seks måneder etter at avgjørelsen 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.

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 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 konkurs-sak.

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.

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.

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.

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.

Avvises en klage uten at den realitetsbehandles, anses **avvisningsvedtaket** ikke som et vedtak i endrings sak som utløser ny søksmålsfrist, se Høyesteretts kjennelser i Rt. 1991/1396 og Rt. 1998/572, samt Borgarting lagmannsretts dom av 7. juni 2010 (LB-2010-075307, Ledertips AS).

### § 15-4 annet ledd

#### Lovtekst

Ved avvisning av klage der avvisningsspørsmålet behandles etter § 13-4 tredje ledd første punktum, løper søksmålsfristen for det påklagde vedtaket fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt.

Søksmålsfristen for det påklagde vedtaket løper fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt.

Der for eksempel fastsettingen blir påklaget etter utløpet av klagefristen på seks uker i § 13-4 første ledd, men før søksmålsfristen på seks måneder i § 15-4 første ledd, starter søksmålsfristen først når den skattepliktige mottar avvisningsvedtaket. Dersom fastsettingen først blir påklaget etter utløpet av seks månedersfristen, i § 15-4 første ledd blir det ingen ny søksmålsfrist om klagen avvises.

Bestemmelsen skal bidra til at søksmålsreglene ikke virker prosesskapende, samtidig som den styrker skattepliktiges rettssikkerhet. Der den skattepliktige påklager vedtaket før utløpet av søksmålsfristen, er det ikke nødvendig å samtidig ta ut søksmål for å unngå at søksmålsretten går tapt mens skattemyndighetene vurderer om de vil ta klagen opp til realitetsavgjørelse, jf. Prop. 1 LS (2021-2022) pkt. 12.2.4.

### § 15-4 tredje 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 Sivilombudet 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 ombudet, er nært knyttet til spørsmålet som det er aktuelt å gå til søksmål om.

Ny søksmålsfrist på seks måneder løper fra ombudets melding om avsluttet behandling kommer fram til skattepliktig. Dersom ombudet har anmodet om fornyet behandling av saken, løper fristen fra det tidspunktet skattepliktig blir varslet om myndighetenes svar på anmodning. Med «avsluttet behandling» menes både avvisning, det vil si at saken ikke tas til behandling av Sivilombu-

det 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 Sivilombudet 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.

## § 15-5 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 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.

[L10.02.1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker \(forvaltningsloven\)](#)

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettsaksinstruksen](#)

### 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 særavgifter. Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 15-5 viderefører i hovedsak forvaltningsloven § 27 b, og gjelder nå alle skattearter som omfattes av loven. Bakgrunnen for bestemmelsen er 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 derfor tjent med at klageadgangen er uttømt i skattesaker før saken bringes inn for retten. I noen tilfeller 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.

Skattemyndigheten skal kun unntaksvis stille vilkår for å reise søksmål. Dette gjelder ikke for saker på særavgiftsområdet. På dette området videreføres tidligere praksis om å stille krav til at klageadgangen er benyttet og klagen er



avgjort i klageinstansen. Innførselsmerverdiavgift er ikke å anse som en type særavgift i denne sammenheng og følger hovedregelen om at vilkår kun unntaksvis skal stilles. 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.

Dersom det stilles vilkår for å reise søksmål, må det fremgå av oversendelsen av vedtaket at klageretten må benyttes før det kan reises søksmål om vedtakets gyldighet, se § 5-8 annet ledd siste punktum. **Manglende underretning** om vilkår for søksmål medfører at vilkåret ikke kommer til anvendelse overfor parten.

#### *Nærmere om manglende underretning*

Vilkår om at klageadgangen er uttømt før søksmål reises, anses som en spesialregulering av de krav som stilles til søksmålssituasjonen. 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 ikrafttreddelsen 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.

### § 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 Søksumålsfrist 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettssaksinstruksen](#)

### Generelt

Bestemmelsen angir hvordan fastsettingen skal skje etter avsagt dom. Første og annet ledd viderefører ligningsloven § 11-1 femte ledd og den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 20-1 annet ledd. Tredje ledd viderefører ligningsloven § 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. Hvis 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 i domsslutningen hvordan ny fastsetting skal utføres. Når dommen er rettskraftig, vil skattekontoret foreta ny fastsetting i tråd med domstolens anvisninger. Det nye vedtaket kan da påklages på vanlig måte.

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 fastset-

ting til endring, se § 12-8 første ledd bokstav a. Endringsadgangen gjelder bare overfor den eller de skattepliktige som var part i rettsaken 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).

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 saken ble det vist til at behovet for endringer etter ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a rekker ut over grensene for den materielle rettskraft, jf. ligningsloven § 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.

Det er ikke grunnlag for en utvidende anvendelse av prinsippene om endringsadgang etter en domstolsavgjørelse til også å gjelde administrative avgjørelser, for eksempel etter avgjørelse i Skatteklagenemnda. Se Agder lagmannsretts dom av 28. november 2016 (LA-2016-78691, Spillerinvest AS).

Agder lagmannsretts dom av 28. november 2016 (LA-2016-78691, Spillerinvest AS).

Saken gjaldt spørsmål om endring av avgiftsterminer til avgiftssubjektets gunst bakover i tid. Retten kom etter en konkret vurdering til at avgiftssubjektet ikke hadde påklaget vedtakene for de aktuelle terminene innen treårsfristen. Det forelå dermed ikke noe krav på å få klagen behandlet. Videre hadde avgiftssubjektet ikke noe krav på endring etter analogi av ligningsloven § 9-5 nr. 5, selv om Klagenemnda for merverdiavgift hadde fattet vedtak til gunst for det samme spørsmålet for andre terminer. Det var ikke grunnlag for noen analogi av HRD av 10. mai 2016 (HR-2016-00988-A, ConocoPhillips). Conoco Phillips gjaldt endringsadgang etter domstolsavgjørelse, mens denne saken gjaldt endring etter klagenemndsavgjørelse. Lagmannsretten kom avslutningsvis til at det heller

ikke var grunnlag for å oppheve skattekontorets skjønnsutøvelse av om endringssak skulle tas opp etter tiårsfristen i merverdiavgiftsloven § 18-1, da vedtaket ikke var grovt urimelig.

### § 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 lider 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 § 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 inntektskatt. 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.

[Skatteforvaltningsforskriften kapittel 16](#)

[Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning kapittel 21](#)

[Rettsaksinstruksen](#)

### Generelt

Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 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 inneholder regler om når loven trådte i kraft og nødvendige overgangsregler.

## § 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).**

Ikrafttredelsestidspunkt ble fastsatt ved kgl.res. 27. mai 2016 fremmet av Finansdepartementet. Loven trådte i kraft 1.1.2017. Fra samme tidspunkt ble ligningsloven opphevet i sin helhet.

Skatteforvaltningsforskriften trådte i kraft fra samme tidspunkt som loven.

## § 16-2 Overgangsbestemmelser

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

(2) §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker der opplysningssvikten er begått etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Det samme gjelder for saker der vedtak treffes etter lovens ikrafttredelse, men opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de tidligere reglene.

(3) Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.

[Skatteforvaltningsforskriften kap.16](#)

[Prop. 38 L \(2015-2016\) Lov om skatteforvaltning kap. 23](#)

### 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 skattefastsetninger som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsetninger for skattleggingsperiodene 2012 til 2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter fristreglene i ligningsloven.

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 gjelder fra 1.1.2017.

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 1.1.2017. 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](#).

Det følger av bestemmelsen at selv om det er fristreglene etter skatteforvaltningsloven som skal anvendes, er det ikke adgang til å endre fastsetninger til ugunst for den skattepliktige 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. Etter ligningsloven gjaldt en to års endringsfrist til ugunst dersom skattepliktige



hadde levert korrekte og fullstendige opplysninger. Det er ikke gitt overgangsregler fra og med inntektsåret 2015. Dette innebærer at endringer av fastsettingen for inntektsåret 2015 kan gjennomføres innenfor femårsfristen i slike tilfeller.

## § 16-2 annet ledd

### Lovtekst

(2) §§ 14-3 til 14-7 får virkning for saker der opplysningssvikten er begått etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Det samme gjelder for saker der vedtak treffes etter lovens ikrafttredelse, men opplysningssvikten er begått før tidspunktet for lovens ikrafttredelse, for så vidt samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt høyere etter de tidligere reglene.

Når det gjelder tilleggsskatt og overtredelsesgebyr vil reglene i §§ 14-3 til 14-7 få virkning for saker hvor opplysningssvikten er begått etter lovens ikrafttredelse 1.1.2017. I saker hvor opplysningssvikten er begått før 1.1.2017 men hvor vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr fattes etter 1.1.2017, skal det mildeste regelsett anvendes. Dette innebærer blant annet at det er satsene i skatteforvaltningsloven § 14-5 som legges til grunn, ikke satsene etter ligningsloven. Overgangsreglene innebærer at det ikke skal ilegges tilleggsskatt på beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift og som ikke var oppgitt i omsetningsoppgaven i perioden fram til og med 5. termin 2016. Overgangsreglene får ikke betydning for endringsfristene i tilleggsskattesaker ettersom disse ikke er en del av sanksjonsreglene.

I Prop.130 LS (2016-2017) står det at : *«Føresegna gjev overgangsreglar og regulerer mellom anna kva tilleggsskattereglar som skal nyttast når eit lovbrøt har skjedd før skatteforvaltningsloven tok til å gjelde. Etter andre ledd får reglane om tilleggsskatt og lovbrøtsgebyr i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 til 14-7 verknad for saker som vart tekne opp med varsel om tilleggsskatt eller lovbrøtsgebyr etter at lova tok til å gjelde 1. januar 2017. For saker med varsel før lova tok til å gjelde, gjeld derimot dei tidlegare reglane i ligningsloven og merverdiavgiftsloven.*

*Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 nr. 1 har fylgjande ordlyd: «Ingen skal bli funnet skyldig i en straffbar handling på grunn av noen gjerning eller unnlatelse som ikke utgjorde en straffbar handling etter nasjonal eller internasjonal rett på den tid da den ble begått. Heller ikke skal en strengere straff bli idømt enn den som gjaldt på den tid da den straffbare handling ble begått.»*

*Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har i saka Scoppola mot Italia frå 2009 innfortolka eit krav i andre punktum om at mildare straffereglar, som er vedtekne og har teke til å gjelde etter at lovbrøtet fann stad, skal brukast, jf. også Høgsterett sin omtale i dom 20. september 2016. Departementet foreslår på denne bakgrunn endringar i overgangsreglane slik at dei vert meir i samsvar med EMK. Framlegget inneber at skattestyresmaktene, i saker der lovbrøtet fann stad før 1. januar 2017, men saka vert behandla etter dette*

*tidspunktet, skal nytte dei mildaste tilleggsskattereglane (det vil seie uavhengig av når varsel om tilleggsskatt vert sendt).»*

### § 16-2 tredje ledd

#### **Lovtekst**

Departementet kan gi forskrift om overgangsbestemmelser.

Forskriftsbestemmelser er gitt i [skatteforvaltningsforskriften kap. 16](#). Se skatteforvaltningsforskriften § 16-2-1 flg.



