



III KARNOV GROUP

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Dato	LOV-2016-05-27-14
Departement	Finansdepartementet
Sist endret	LOV-2025-06-20-59, LOV-2025-06-20-64
Ikrafttredelse	01.01.2017
Endrer	LOV-1980-06-13-24
Rettsområde	Skatte- og avgiftsrett ► Skatteforvaltning
Kunngjort	27.05.2016 kl. 14.00
Rettet	23.03.2022 (tegnsetting i lister tilpasset universell utforming)
Korttittel	Skatteforvaltningsloven – sktfvl

Innholdsfortegnelse

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)	1
Innholdsfortegnelse	2
Kapittel 1 Innledende bestemmelser	6
Kapittel 2 Skattemyndigheter	14
Kapittel 3 Taushetsplikt	24
Kapittel 4 Habilitet	40
Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler	48
Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser	79
Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter	89
Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.	114
Kapittel 9 Fastsetting	141
Kapittel 10 Kontroll	165
Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale	205
Kapittel 12 Endring uten klage	217
Kapittel 13 Klage	247
Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff	277
Kapittel 15 Søksmål mv	307
Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover	331

Karnov lovkommentarer: Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Stjernernote

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Lovkommentarforfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), [Hanne Skaarberg Holen](#), [Elinor Kaland](#) og [Marthe Andrea Larsen](#)

Lov [27. mai 2016 nr. 14](#) om skatteforvaltning (*skatteforvaltningsloven* eller *sktfvl.*) omhandler forvaltningsreglene for fastsettelsen av skatter og avgifter og hører inn under Finansdepartementet (FIN). Loven trådte i kraft 1. januar 2017. Loven gjelder generelt for alle skattearter, om ikke annet er bestemt.

Loven har som formål å gi de formelle rammer for fastsetting av skatter og avgifter og omfatter blant annet regler om organisering av skattemyndighetene, saksbehandling, habilitet, klage og endring, opplysningsplikt, kontrollhemler, administrative sanksjoner mv.

Forvaltningsreglene som gis etter skatteforvaltningsloven, må skilles fra de materielle reglene og innkrevingsreglene knyttet til skatter og avgifter. De materielle reglene om skatter og avgifter er for eksempel gitt i lov [26. mars 1999 nr. 14](#) om skatt av formue og inntekt (skatteloven), lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov [28. februar 1997 nr. 19](#) om folketrygd (folketrygdloven), lov [19. mai 1933 nr. 11](#) om særavgifter (særavgiftsloven), lov [13. juni 1975 nr. 35](#) om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven) og lov [19. juni 1959 nr. 2](#) om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven). Innkrevingsreglene er gitt i lov [17. juni 2005 nr. 67](#) om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

Tidligere var regler om skatteforvaltning hjemlet i den nå opphevede lov [13. juni 1980 nr. 24](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven) og de øvrige materielle lovene, som for eksempel merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven, mv., supplert med reglene i lov [10. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven). Skatteforvaltningsloven erstattet ved ikrafttreddelsen ligningsloven i sin helhet samt de øvrige enkeltbestemmelsene om skatteforvaltning i de andre materielle lovene om skatter og avgifter. Skatteforvaltningsreglene er nå samlet i skatteforvaltningsloven. Loven er i stor grad en videreføring av gjeldende rett for flere skatte- og avgiftsarter, mens den innebar større endringer for andre skatte- og avgiftsarter. Av større endringer i forhold til tidligere lovgivning kan nevnes:

- Ny fastsettingsmodell for formues- og inntektsskatt mv., fra en modell med fastsetting ved vedtak der Skatteetaten fastsatte grunnlaget og beregnet skatten, til en modell der den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for inntektsskatt etter egenfastsettingsprinsippet, jf. [kapittel 9](#).
- Fristen for endring av ligning/skattefastsetting er endret til fem år, jf. [§ 12-6](#). Tidligere gjaldt det en toårsfrist, treårsfrist og tiårsfrist for endring av ligning. For merverdiavgift gjaldt det en tiårsfrist.
- Utvidet klagefrist på enkeltvedtak til Skatteklagenemda fra tre til seks uker, jf. [§ 13-4](#).
- Klageadgang på en bindende forhåndsuttalelse avgitt av skattekontoret, jf. [§ 6-2](#).

- Regulering av søksmålsadgangen for skattepliktige mv. over avgjørelser etter skatteforvaltningsloven, jf. [§ 15-1](#).
- Skattekontoret kan kreve at saken er påklaget før det er adgang for skattepliktige til å ta ut søksmål, jf. [§ 15-5](#).

Som en del av det å harmonisere og samkjøre regelverket for skatteforvaltning anviser skatteforvaltningsloven felles begrepsbruk for en rekke typer skatter og avgifter.

Skatteforvaltningsloven skal være en samlet og uttømmende lov for skatteforvaltningen. Som hovedregel skal derfor ikke forvaltningsloven gjelde på skatte- og avgiftsområdet. Likevel skal forvaltningsloven [§ 15 a](#) om elektronisk kommunikasjon og [kapittel VII](#) om forskrifter gjelde, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 12](#). Systemet og hensynene som gjør seg gjeldende for skatteforvaltningsloven, har imidlertid vesentlige likhetstrekk med forvaltningsloven, og flere bestemmelser i skatteforvaltningsloven bygger på de tilsvarende bestemmelsene i forvaltningsloven. Se mer om dette i [note 1](#) til [§ 1-3](#).

Søksmål over enkeltvedtak og avgjørelser som er truffet i medhold av skatteforvaltningsloven, er regulert i lovens [kapittel 15](#), med supplering av tvistelovens regler der disse er nevnt. Utgangspunktet etter skatteforvaltningsloven er at den som har klageadgang over en avgjørelse, jf. [kapittel 13](#), også har søksmålsadgang. Ved søksmål om andre avgjørelser enn de saksøkeren har klageadgang for etter [§ 15-1](#) annet ledd, må kravet til rettslig interesse mv. etter tvisteloven [§ 1-3](#) være oppfylt. Etter at søksmål over et enkeltvedtak eller en avgjørelse er anlagt, vil de sivilprosessuelle reglene i tvisteloven gjelde fullt ut for den videre behandlingen av saken i domstolene. Det foreligger rettspraksis for bevisavskjæring der skattyter hadde en særlig oppfordring til å fremlegge bevis under den administrative saksbehandlingen, som er omtalt nærmere i notene til [kapittel 15](#).

Ved innføring av skatteforvaltningsloven var formålet å harmonisere og samordne forvaltningsreglene for skatt og avgift, men i begrenset grad innføre innholdsmessige endringer ut over det som var nødvendig, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) kapittel 1 s. 11](#). Reglene i skatteforvaltningsloven gjelder for alle skattearter, i motsetning til hvordan reglene var systematisert tidligere. For skattefastsettelse som helt eller delvis gjelder tiden før 1. januar 2017, vil anvendelsen av skatteforvaltningslovens bestemmelser avhenge av de konkrete overgangsreglene. Se her [kapittel 16](#).

Forvaltningen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige og motorkjøretøyavgifter ble besluttet overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2016. Videre ble forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for ikke registrerte avgiftspliktige overført fra Tolletaten til Skatteetaten fra 1. januar 2017. Fra 1. november 2020 er også innfordringsfunksjoner overført fra kommunale kemnerkontorer til Skatteetatens innfordringsseksjon.

Loven er delt inn i 16 kapitler og utformet kronologisk etter den tenkte tidslinjen for en skattesak.

Lovforarbeidene har ikke innarbeidet EØS-retten fullt ut i forvaltningsreglene. Norske skattesubjekter og skattytere som hører til i andre EØS-land, behandles ulikt i en rekke materielle skatte- og avgiftsregler. De behandles også ulikt i skatteforvaltningsloven. Som eksempel kan nevnes at skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer fastsettes ved kildeskatt som trekkes av utdelende selskap, jf. [§ 9-5](#), slik at den utenlandske skattyteren ikke kan foreta egenretting, men må gå via trekkpliktige eller klage for eventuelle endringer i skattefastsettelsen. For offentlige støtteordninger som følger skatteforvaltningsloven, er forholdet til EØS-retten kommentert i [Prop. 212 L \(2020–2021\) kapittel 4](#).

Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) er inntatt som [vedlegg 2](#) i lov [21. mai 1999 nr. 30](#) om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven). EMK får

primært anvendelse i saker om administrative reaksjoner og straff, jf. skatteforvaltningsloven [kapittel 14](#) og [kapittel 15](#) om rettergang, og er kommentert i notene til disse kapitlene.

Loven suppleres med regler i forskrift [23. november 2016 nr. 1360](#) til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften). Skattedirektoratet har også utarbeidet en egen skatteforvaltningshåndbok, som er bindende for skattekontoret. I disse kommentarene gjelder alle henvisninger til [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) med mindre annet er særskilt presisert. På visse områder har Skattedirektoratet også fastsatt egne retningslinjer og instruksjoner for praktiseringen av skattemyndighetens kompetanse til for eksempel å gi pålegg etter [kapittel 11](#) eller tvangsmulkt etter §§ [14-1](#) og [14-2](#). Slike retningslinjer er i en viss grad inntatt i skatteforvaltningshåndboken. Se nærmere omtale i kommentarene videre.

Sentrale forarbeider til loven er:

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#)
- [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#)

I tillegg er eldre forarbeider til blant annet ligningsloven og merverdiavgiftsloven av betydning, i den grad bestemmelser i disse lovene er videreført i skatteforvaltningsloven uten realitetsendring. Forarbeidene til forvaltningsloven er også relevant på de punkter hvor skatteforvaltningslovens bestemmelser bygger på tilsvarende regler gitt i forvaltningsloven. Slike forarbeider er kommentert fortløpende i notene.

Loven er endret flere ganger etter ikrafttredelse. Noen eksempler på endringer av sentral betydning er:

- lov [19. desember 2017 nr. 128](#) om endringer knyttet til blant annet opplysningsplikt for tredjeparter.
- lov [22. juni 2018 nr. 71](#) om endringer knyttet til blant annet opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv. og tredjeparter, samt øvrige mindre tekniske endringer.
- lov [20. desember 2018 nr. 110](#) om endringer i blant annet reglene om taushetsplikt, saksbehandling og nye regler om bevissikring i [kapittel 10](#).
- lov [23. juni 2020 nr. 108](#) om endringer blant annet i reglene om taushetsplikt, opplysningsplikt for tredjeparter og regler om bokføringspålegg.
- lov [21. desember 2020 nr. 171](#) om endringer knyttet til blant annet taushetsplikt, opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv., og fastsetting.
- Lov [22. desember 2021 nr. 158](#) om endringer blant annet knyttet til adgangen til å gå til søksmål med avgjørelser truffet etter skatteforvaltningsloven som det ikke er klageadgang over.

Relevant litteratur:

Einar Harboe, *Skatteforvaltningsloven. Kommentartutgave*, Universitetsforlaget, 2021. (Juridika, bekreftet à jour pr. 9. september 2022).

Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Gyldendal Norsk Forlag, 2011.

Per Helge Stoveland, [Skatteforvaltningsloven](#), Norsk Lovkommentar, Gyldendal Norsk Forlag, 2020. (Elektronisk utgave sist oppdatert 18. september 2023).

Frederik Zimmer og Knut Erik Omholt, *Ligningsforvaltningsrett*, 3. utg., Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 1/93.

Anette Fjeld og Daniel H. Herde, *Håndbok i skatte- og avgiftsprosedyre*, Gyldendal Norsk Forlag, 2021.

Ann Johnsen, *Skattesvik*, Universitetsforlaget, 2021.

Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning*, 3. utg., Universitetsforlaget, 2017.

Det finnes også flere artikler om skatte- og avgiftsprosess i tidsskriftene [Skatterett](#) (Idunn) og [Lov og Rett](#) (Idunn).

Jf. tidligere [lov 13 juni 1980 nr. 24](#).

Kapittel 1 Innledende bestemmelser

§ 1-1. Lovens virkeområde

Loven gjelder for fastsetting av

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

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 1-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 1-1

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 1](#) gir bestemmelser om lovens virkeområde, definisjoner av sentrale begreper i loven og bestemmelser om forholdet til forvaltningsloven (lov [10. februar 1967](#)) og om elektronisk kommunikasjon.

Karnov Lovkommentar 2 til § 1-1 ...Loven gjelder...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hvilke skatter og avgifter som omfattes av loven. Loven gjelder for de fleste skatter og avgifter. Den gjelder alle skatter og avgifter på Skatteetatens område, med unntak av dokumentavgiften, som fra 1. januar 2016 ble flyttet fra Toll- og avgiftsdirektoratet til Skatteetaten. Forvaltningen av dokumentavgift håndteres i første instans av Kartverket, der klage om vedtak om avgiftspliktig og avgiftsgrunnlag håndteres av Skattedirektoratet. Skattekontoret er førsteinstans ved behandling av søknader om dispensasjon fra dokumentavgiftsplikten, og slike vedtak kan påklages til Skattedirektoratet, forskrift [16. desember 1975 nr. 1](#) om dokumentavgift [§ 1-5](#).

Eiendomsskatt fastsettes av kommunene og reguleres av lov [6. juni 1957 nr. 29](#) om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova) og lov [10. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven). Det er likevel enkelte bestemmelser i skatteforvaltningsloven som er gjort gjeldende for eiendomsskatt, se for eksempel eiendomsskattelova [§ 8 B-5](#), [§ 17](#) fjerde ledd, [§ 19](#) annet ledd, [§ 23](#) første ledd og [§ 29](#) annet ledd.

Loven gjelder heller ikke for tollavgift, jf. lov [11. mars 2022 nr. 8](#) om tollavgift (tollavgiftsloven), for inn- og utførsel av varer, jf. lov [11. mars 2022 nr. 9](#) om inn- og utførsel av varer (vareførselloven) eller for utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen, jf. lov [21. desember 1990 nr. 72](#) om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. Merk likevel at tollmyndighetene fra 1. januar 2017 har hatt en begrenset kompetanse etter skatteforvaltningsloven for innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registret i Merverdiavgiftsregisteret, og for særavgifter som oppstår ved innførsel, se skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-5](#). Her kommer skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler til anvendelse.

Karnov Lovkommentar 3 til § 1-1 ...fastsetting...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

At skatteforvaltningsloven bare skal gjelde for «fastsetting» av de opplistede skattene og avgiftene, er presisert for å klargjøre at loven gir forvaltningsregler og ikke materielle reglene om skatte- og avgiftsplikt eller regler om innkreving, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.2.2 s. 28](#). De materielle reglene om skatte- og avgiftsplikt følger av de respektive lovene opplistet i bestemmelsens bokstav a til k. Reglene for innkreving av skatter og avgifter er gitt i lov [17. juni 2005 nr. 67](#) om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

Karnov Lovkommentar 4 til § 1-1 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Disse skattene omtales i skatteforvaltningsloven samlet som «formues- og inntektsskatt».

Prosessreglene for disse skattene var tidligere hjemlet i lov [13. juni 1980 nr. 13](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven). Ligningsloven er i sin helhet erstattet av skatteforvaltningsloven.

Karnov Lovkommentar 5 til § 1-1 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Prosessreglene for Svalbardskatt var tidligere hjemlet i lov [29. november 1996 nr. 68](#) om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven) og ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)).

Karnov Lovkommentar 6 til § 1-1 1. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsloven får anvendelse for Jan Mayen-skatt etter lov [29. november 1996 nr. 69](#) om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis (Jan Mayen-skatteloven). Tidligere fikk ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)) anvendelse for slik skatt.

Karnov Lovkommentar 7 til § 1-1 1. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsreglene for artistskatt var tidligere hjemlet i lov [13. desember 1996 nr. 87](#) om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) og den tidligere ligningsloven ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)). Skatteforvaltningslovens bestemmelser kommer til anvendelse så langt ikke annet følger av artistskatteloven med forskrifter, jf. artistskatteloven [§ 12](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 1-1 1. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsregler for petroleumsskatt var tidligere hjemlet i lov [13. juni 1975 nr. 35](#) om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster mv. (petroleumsskatteloven) og lov [13. juni 1980 nr. 13](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven).

Karnov Lovkommentar 9 til § 1-1 1. ledd bokstav f.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsregler for merverdiavgift var tidligere hjemlet i lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov [19. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) og den nå opphevede lov [21. desember 2007 nr. 119](#) om toll og vareførsel (tolloven).

Karnov Lovkommentar 10 til § 1-1 1. ledd bokstav g.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsregler for arbeidsgiveravgift var tidligere hjemlet i lov [28. februar 1997 nr. 19](#) om folketrygd (folketrygdloven) og lov [13. juni 1980 nr. 13](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven).

Karnov Lovkommentar 11 til § 1-1 1. ledd bokstav h.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsregler for særavgifter var tidligere hjemlet i lov [19. mai 1933 nr. 11](#) om særavgifter (særavgiftsloven) med forskrifter, lov [19. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) og den nå opphevede lov [21. desember 2007 nr. 119](#) om toll og vareførsel (tolloven). Skatteforvaltningsloven kommer til anvendelse både for registrerte og uregistrerte skattepliktige, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.2.2 s. 29](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 1-1 1. ledd bokstav i.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsregler for motorkjøretøyavgifter var tidligere hjemlet i lov [19. juni 1959 nr. 2](#) om avgifter vedrørende motorkjøretøy og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) med forskrifter og lov [19. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven).

Karnov Lovkommentar 13 til § 1-1 1. ledd bokstav j.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsreglene for merverdiavgiftskompensasjon var tidligere hjemlet i lov [12. desember 2003 nr. 108](#) om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven) og lov [19. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven).

Karnov Lovkommentar 14 til § 1-1 1. ledd bokstav k.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Finansskatt ble innført i 2017. De materielle reglene for finansskatt er hjemlet i folketrygdloven [§ 23-2 a](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 1-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 1-2

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen definerer fire sentrale begreper som brukes i skatteforvaltningsloven: «skatt», «skattepliktig», «skattemyndigheter» og «enkeltpålegg».

Karnov Lovkommentar 2 til § 1-2 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «skatt» i skatteforvaltningsloven omfatter skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon som listet opp i [§ 1-1](#) bokstav a til k. Rent språklig kan det synes noe unaturlig å inkludere merverdiavgiftskompensasjon i begrepet, da dette er en ren utbetalingsordning. Imidlertid følger det av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.3.1 s. 29](#) at også merverdiavgiftskompensasjon regnes som «skatt» etter skatteforvaltningsloven.

Der det i loven er behov for å skille mellom de ulike skatteartene, omtales de særskilt, slik som i [§ 1-1](#) bokstav a til k.

Karnov Lovkommentar 3 til § 1-2 1. ledd bokstav b.**Forfattere:**

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «skattepliktig» omfatter de som er skatte- og avgiftssubjekter for de ulike skatteartene i [§ 1-1](#), og de som er kompensasjonsberettiget etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Hvem som er skatte- og avgiftssubjekt, er hjemlet i henholdsvis skatteloven [kapittel 2](#) og merverdiavgiftsloven [§ 1-3](#) første ledd bokstav d.

Begrepet omfatter ikke trekkpliktige som skal foreta fastsetting ved trekk etter lovens [§ 9-1](#) tredje ledd i utbetalinger til skattepliktige. Det omfatter heller ikke andre som kan gjøres ansvarlige for betaling av den skattepliktiges skatt, for eksempel etter skattebetalingsloven §§ [16-10](#) til [16-14](#) (om ansvar for skatt og trygdeavgift), skattebetalingsloven §§ [16-30](#) til [16-50](#) (om ansvar for merverdiavgift, arveavgift, særavgifter, inntektsskatt og trygdeavgift) og merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd (om fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.3.2 s. 30](#).

Ad fellesregistrering kan det likevel stilles spørsmål ved om en fellesregistrert enhet i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd, omfattes av begrepet «skattepliktig» og skatteforvaltningslovens bestemmelser for øvrig. En fellesregistrert enhet i Merverdiavgiftsregisteret anses som ett avgiftssubjekt i henhold til merverdiavgiftsloven. Skatteforvaltningsloven [§ 8-3](#) sier at det skal leveres skattemelding (for merverdiavgift) med informasjon om den «skattepliktiges» omsetning mv. En fellesregistrert enhet leverer kun én skattemelding for merverdiavgift, som viser fellesregistreringens samlede omsetning mv. Skattemeldingen leveres av ett selskap i fellesregistreringen, omtalt som «det rapporterende selskap», i den fellesregistrerte enheten. I relasjon til [§ 8-3](#) er det i alle tilfeller naturlig å anse begrepet «skattepliktig» som å omfatte en fellesregistrert enhet. I relasjon til andre bestemmelser i skatteforvaltningsloven virker det å være noe mer usikkert, eksempelvis i relasjon til reglene om bindende forhåndsuttalelser, jf. [kapittel 6](#).

For øvrig vises det til [note 6](#) til [§ 13-1](#) og [note 2](#) til [§ 15-1](#) for omtale av fellesregistrering og klage- og søksmålsadgang.

Karnov Lovkommentar 4 til § 1-2 1. ledd bokstav c.**Forfattere:**

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «skattemyndigheter» i skatteforvaltningsloven omfatter myndigheter som er nevnt i lovens [kapittel 2](#). I [kapittel 2](#) fremgår det hvem som er myndighet for den enkelte skatteart. I mange sammenhenger er begrepet «skattemyndigheter» gitt en videre betydning enn i loven her.

Karnov Lovkommentar 5 til § 1-2 ...enkeltvedtak...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «enkeltvedtak» er ment å ha samme innhold som tilsvarende begrep i forvaltningsloven (lov [10. februar 1967](#)) og angir anvendelsesområdet for flere av lovens bestemmelser. Definisjonen av begrepet er tilpasset skatteforvaltningsområdet.

Karnov Lovkommentar 6 til § 1-2 ...avgjørelse som treffes av skattemyndighetene...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er kun de avgjørelser som treffes i medhold av skatteforvaltningsloven, og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, som her skal anses som et enkeltvedtak.

Den skatte- eller trekkpliktiges egenfastsetting, jf. §§ [9-1](#) og [9-2](#), omfattes ikke av enkeltvedtaksbegrepet.

Karnov Lovkommentar 7 til § 1-2 ...bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt ska...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er kun avgjørelser som treffes av skattemyndighetene i medhold av loven, som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig, som anses som et enkeltvedtak.

Avgjørelsen må være «bestemmende for rettigheter eller plikter» til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig. Vilkåret er ment å ha den samme betydningen som det likelydende begrepet i forvaltningsloven [§ 2](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.1 s. 241](#).

Prosessledende avgjørelser, som angår ledd i saksbehandlingen frem mot et endelig vedtak, anses i utgangspunktet ikke som et enkeltvedtak etter loven. Skatteforvaltningsloven omhandler dermed i utgangspunktet to grupper av myndighetsavgjørelser: enkeltvedtak og prosessledende avgjørelser. Videre hjemler skatteforvaltningsloven regler som ikke er knyttet til enten enkeltvedtak eller prosessledende avgjørelser, men som gjelder alle saker etter loven.

Konsekvensen av at en avgjørelse anses som et enkeltvedtak, er at en rekke av lovens bestemmelser knytter særskilte rettsvirkninger til begrepet. Dette gjelder for eksempel retten til å klage etter [kapittel 13](#), enkelte regler om saksbehandling etter [kapittel 5](#) (for eksempel krav til begrunnelse, forhåndsvarsling, sakskostnader mv.) og reglene om søksmålsfrist etter [§ 15-4](#).

Enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven kan grovt sett deles opp i to grupper: enkeltvedtak om skattefastsetting og andre enkeltvedtak.

Enkeltvedtak om skattefastsetting

Med «enkeltvedtak om skattefastsetting» menes i utgangspunktet det samme som vedtak om ligning etter ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)), vedtak om fastsetting av avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven (lov [19. juni 2009 nr. 58](#)) og fastsetting av særavgifter etter særavgiftsloven (lov [19. mai 1933 nr. 11](#)). Enkeltvedtak om fastsetting har til felles at de regulerer det materielle innholdet i en skatteforpliktelse og dermed påvirker omfanget av skatteforpliktelsen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.3.4.3 s. 31](#). Enkeltvedtak om skattefastsetting kan for eksempel være

- vedtak om fastsetting av skatt, jf. [§ 12-1](#) (endring av skattefastsetting) mv. Fastsettingen kan gjelde hele eller deler av fastsettingen, for eksempel ved samlet fastsetting ved skjønn av merverdiavgift i én eller flere terminer, fordi en skattepliktig ikke har levert skattemeldinger for merverdiavgift, eller fastsetting av enkeltposter om skattepliktig inntekt, formue eller fradrag. Vedtak om skattefastsetting kan påvirke skatteforpliktelsen i positiv eller negativ retning sammenlignet med den opprinnelige fastsettingen, men vedtaket kan også fattes der det ikke foreligger noen fastsetting, for eksempel ved at den skattepliktige ikke har levert skatte- eller trekkmelding
- vedtak om tilleggsskatt eller skjerpet tilleggsskatt, jf. §§ [14-3](#) flg.

Andre enkeltvedtak

Skattemyndighetene kan også treffe andre enkeltvedtak som ikke direkte gjelder skattefastsettingen.

Eksempler på dette er

- avgjørelser om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr etter §§ [14-1](#) og [14-7](#). Slike avgjørelser regulerer ikke direkte det materielle innholdet i en skatteforpliktelse, men er administrative reaksjonsformer mot skattepliktige og tredjeparter
- vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret, ettersom det ikke er en del av fastsettingen av merverdiavgift for det enkelte termin. Det er likevel gitt en bestemmelse i [§ 12-3](#) om endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret når det samtidig er truffet endringsvedtak etter [§ 12-1](#) som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.
- avgjørelser om dekning av sakskostnader, jf. [§ 5-9](#)
- vedtak om å avvise en sak, for eksempel etter [§ 13-6](#) annet ledd eller [§ 13-7](#) første ledd

Eksempler på prosessledende avgjørelser som ikke er å anse som et enkeltvedtak, er

- avgjørelse om å ta opp en skattefastsetting til endring, jf. [§ 12-1](#) annet ledd
- bindende forhåndsuttalelser, jf. [kapittel 6](#). Merk likevel at en bindende forhåndsuttalelse kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i [kapittel 13](#). Dette følger av [§ 6-2](#) første ledd
- avgjørelser om innsyn i saksdokumenter, jf. [§ 5-4](#). Merk likevel at avvisning av krav om innsyn kan påklages i samsvar med reglene i [kapittel 13](#), jf. [§ 5-4](#) åttende ledd
- pålegg om å gi kontrollopplysninger eller medvirke til kontrollundersøkelse etter [kapittel 10](#)
- avgjørelse om habilitetsspørsmål, jf. [§ 4-2](#)

Selv om prosessledende avgjørelser ikke anses som enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven, og den skattepliktige således ikke har de samme rettigheter som knytter seg til et enkeltvedtak, gjelder de ulovfestede prinsippene om forsvarlig saksbehandling generelt. Se sak [SOMB-2008-16](#) fra Sivilombudsmannen.

Avgjørelsen må være bestemmende for rettigheter eller plikter til «en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig». Vilkåret har samme avgrensningsfunksjon som vilkåret «en eller flere bestemte personer» i forvaltningsloven [§ 2](#) bokstav b, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.1 s. 241](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 1-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 1-3

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsloven skal som hovedregel være uttømmende for sitt område, slik at forvaltningsloven (lov [10. februar 1967](#)) ikke skal gjelde med mindre annet er uttrykkelig bestemt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 7.4.1](#).

Det er gitt uttrykkelige unntak i bestemmelsens bokstav a og b. For øvrig er det også uttrykkelig nevnt i [§ 3-8](#) at opplysninger til bruk for forskning kan gis uten hinder av taushetsplikten, i samsvar med forvaltningsloven [§ 13 d](#).

Det er likevel klart at skatteforvaltningslovens formål og system, samt en rekke av lovens regler, har likhetstrekk med forvaltningsloven. Ulovfestede prinsipper fra forvaltningsretten kan også være relevante i rettsanvendelse basert på skatteforvaltningsloven. Som øvrige forvaltningsregler har skatteforvaltningsloven til formål å legge til rette for en betryggende saksbehandling som sikrer materielt riktige avgjørelser og sikrer den enkeltes rettssikkerhet. Forutberegnelighet skal sikres gjennom forståelige materielle regler, samt regler om forhåndsvarsling og kontradiksjon. En effektiv og forsvarlig saksbehandling skal videre sikres gjennom regler om saksbehandlingstid, veiledning, innsyn og begrunnede avgjørelser.

Sentrale ulovfestede prinsipper har gjennomgående betydning for forståelsen av skatteforvaltningsloven, herunder blant annet legalitetsprinsippet, kravet om forsvarlig saksbehandling, krav om likebehandling av like tilfeller, forbudet mot å ta utenforliggende hensyn og mot vilkårlig og urimelig myndighetsutøvelse. Alle avgjørelser skal dessuten basere seg på korrekte fakta og på riktig rettsanvendelse.

Manglende etterlevelse av grunnleggende prinsipper, kan medføre at vedtak kjennes ugyldige.

Karnov Lovkommentar 2 til § 1-3 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forskrift [25. juni 2004 nr. 988](#) om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (e-forvaltningsforskriften) er gitt med hjemmel i forvaltningsloven [§ 15 a](#). Det er forutsatt at forskriften gir tilstrekkelig behandlingsgrunnlag for skattemyndighetenes elektroniske kommunikasjon.

Departementet kan i forskrift gi regler som avviker fra forskrifter gitt i medhold av forvaltningsloven [§ 15 a](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.1](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 1-3 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsloven [kapittel VII](#) om forskrifter gjelder for behandling av forskrifter etter skatteforvaltningsloven.

Kapittel 2 Skattemyndigheter

Karnov lovkommentarer: Kapittel 2 Skattemyndigheter

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 2 Skattemyndigheter

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 2](#) regulerer hvilke offentlige organer som er skattemyndighet for de skattearter som omfattes av skatteforvaltningsloven. Kapittelet inneholder også bestemmelser om hvilke organer som er skattemyndighet i første instans ([§ 2-7](#)) og om nemndene (§§ [2-8](#) til [2-12](#)).

Den tidligere ligningsloven [kapittel 2](#) og merverdiavgiftsloven [kapittel 12](#) inneholdt detaljert regulering av hvilke organer som hadde myndigheter etter loven.

Skattekontorene og Skattedirektoratet er myndigheter for de enkelte skatteartene, jf. nærmere bestemmelser i kapittelet her.

Skatteetaten omfatter skattekontorene og Skattedirektoratet. Skatteetaten er pr. oktober 2023 inndelt i seks divisjoner: Informasjonsforvaltning, Brukerdialog, Innsats, Innkreving, Utvikling og IT. Disse divisjonene løser oppgaver på etatsnivå og for hele landet, ikke bare for egen region.

Skattedirektoratet har i tillegg stabsfunksjoner for avdeling for virksomhetsstyring, juridisk avdeling, avdeling for kommunikasjon og avdeling for HR, som rapporterer til skattedirektøren.

Skatteklagenemnda er en uavhengig nemnd som behandler klager over skattefastsettelse. Den sorterer administrativt under Skatteetaten, men har en uavhengig stilling og kan ikke instrueres verken generelt eller i enkeltsaker, jf. [§ 2-9](#).

Når begrepet «skattemyndighetene» (og lignende) er brukt i loven, vil det fremgå av [kapittel 2](#) hvilke organer som er myndighet for den enkelte skattearten.

I mange sammenhenger brukes begrepet «skattemyndigheter» i en videre betydning enn etter loven her.

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

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

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 2-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-1

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke organer som er skattemyndigheter for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift, se [§ 1-1](#) bokstav a, c, d, f, g og k).

Tidligere var skattekontoret, Skattedirektoratet, skatteklagenemndene og Riksskattenemnda skattemyndigheter for formues- og inntektsskatt (jf. ligningsloven §§ [2-1](#), [2-2](#) og [2-3](#)), artistskatt (artistskatteloven [§ 12](#) annet ledd) og arbeidsgiveravgift (jf. folketrygdloven §§ [24-2](#) og [24-3](#)). Myndigheter for merverdiavgift var skattekontoret, Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift, jf. tidligere merverdiavgiftsloven §§ [12-1](#) første ledd og [12-2](#).

Forvaltningen av innførselsmerverdiavgift ble fra 1. januar 2017 overført fra Tolletaten til Skatteetaten.

Karnov Lovkommentar 2 til § 2-1 ...Skattekontoret...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tidligere var «skattekontoret» en samlebetegnelse på de fem regionale skattekontorene, Skatt Nord, Skatt Midt-Norge, Skatt Vest, Skatt Sør og Skatt Øst. Siden 1. januar 2019 har Skatteetaten vært organisert med landsdekkende divisjoner i stedet for regioner: Informasjonsforvaltning, Brukerdialog, Innsats, Innkreving, Utvikling og IT. Disse divisjonene arbeider etter reorganiseringen med å løse oppgaver på et etatsnivå for hele landet.

Skattekontoret er skattemyndighet i første instans for alle skattearter etter skatteforvaltningsloven, med unntak av skatteartene på petroleumsskatteområdet. Se utfyllende kommentarer i [note 1](#) til [§ 2-7](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 2-1 ...Skattedirektoratet...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattedirektoratet er overordnet myndighet for skattekontorene. Direktoratet har organisasjons- og instruksjonsmyndighet over skattekontorene og dessuten kompetanse til å omgjøre skattekontorenes avgjørelser.

Skattedirektoratet er klageinstans i alle saker som ikke behandles av klagenemndene (Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Skatteklagenemnda for petroleumsskatt), jf. [§ 13-3](#) første ledd, jf. annet til fjerde ledd. Det gjelder for eksempel klager om

merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter, motorkjøretøyavgifter samt andre enkeltvedtak enn skattefastsetting, som for eksempel klage over pålegg etter §§ [10-14](#) og [11-4](#) og vedtak om skattelempling, jf. [§ 9-9](#). Skattedirektoratet er også klageinstans ved klager over vedtak om formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når den samlede skattemessige virkningen av det som er påklaget, er under 25 000 kroner, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 13-3-1](#), og i klager som gjelder skattebegrensning ved liten skatteevne, jf. skatteloven [§ 17-4](#).

Skatteklagenemnda skal likevel være klageinstans for klager på vedtak om sakskostnader etter [§ 5-9](#) fjerde ledd og for klager over bindende forhåndsuttalelser etter [§ 6-2](#) første ledd, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.5.3 s. 191](#).

Se kommentarene til [§ 13-3](#) for ytterligere kommentarer om klageinstans.

Karnov Lovkommentar 4 til § 2-1 ...Skatteklagenemnda...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

1. juli 2016 trådte ny nasjonal skatteklagenemndsordning i kraft, der de tidligere regionale skatteklagenemndene, Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift ble erstattet med Skatteklagenemnda.

I tråd med forslagene i [Prop. 1 LS \(2014–2014\) kapittel 13](#) organiseres Skatteklagenemnda i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst én avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Nemnda har en leder og en nestleder. I alminnelig avdeling skal saksbehandlingen være skriftlig, mens stor avdeling skal behandle saker i møte. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller som fremstår som særlig tvilsomme, kan gå rett til behandling i stor avdeling. For øvrig henvises klager til behandling i stor avdeling dersom det er dissens ved behandlingen i alminnelig avdeling.

Etter [§ 13-3](#) annet ledd er det Skatteklagenemnda som er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt og avgift truffet av skattekontoret. Etter [§ 13-3](#) annet ledd annet punkt gjelder dette også ved 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. Skatteklagenemndas vedtak kan ikke påklages videre, men kan være gjenstand for søksmål etter [kapittel 15](#).

Se kommentarene til [§ 13-3](#) for ytterligere kommentarer om klageinstans.

Karnov Lovkommentar 5 til § 2-1 ...sekretariatet for Skatteklagenemnda...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteklagenemnda er uavhengig og skal ikke kunne instrueres verken generelt eller i enkeltsaker, jf. [§ 2-9](#). Sekretariatet for Skatteklagenemnda forbereder sakene for Skatteklagenemnda. Sekretariatet sikrer derfor at klagesakene blir vurdert av nye saksbehandlere som har distanse til den enkelte saks tidligere saksgang og behandling.

Sekretariatet ligger administrativt under Skattedirektoratet, men kan ikke instrueres av Skattedirektoratet, jf. [§ 2-9](#) tredje ledd.

§ 2-2. *Petroleumsskatt*

Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er myndigheter for skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter [petroleumsskatteloven § 5](#). Skattemyndighetene som nevnt i [§ 2-1](#) er myndighet for skatt på annen formue og inntekt etter petroleumsskatteloven.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 2-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-2 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er skattemyndigheter for petroleumsskatt, jf. [§ 1-1](#) bokstav e.

Skattemyndigheter for petroleumsskatt var tidligere Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Oljeskattenemnda ble imidlertid avviklet fra og med 1. juli 2015, jf. lov [19. juni 2015 nr. 48](#). Ligningen av petroleumsselskapene i første instans ble overført til Oljeskattekontoret.

Pr. 2023 er det Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt som er myndigheter for petroleumsskatt og for skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven [§ 5](#) (såkalt særskattepliktige etter petroleumsskatteloven), jf. første ledd. Skattemyndighetene som nevnt i [§ 2-1](#) er myndighet for skatt og annen formue og inntekt etter petroleumsskatteloven (såkalt ordinær skatteplikt etter petroleumsskatteloven).

Se ellers om fordelingen av myndighet mellom Oljeskattekontoret, Klagenemnda for petroleumsskatt og øvrige skattemyndigheter i §§ [12-9](#) og [13-8](#) med kommentarer.

§ 2-3. *Svalbardskatt*

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

Karnov lovkommentarer: § 2-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-3 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er myndigheter for svalbardskatt, jf. [§ 1-1](#) bokstav b.

Skattekontoret er myndighet i første instans, jf. [§ 2-7](#), mens Skatteklagenemnda for Svalbard er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av skatt etter svalbardskatteloven [§ 13-3](#) tredje ledd. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8 D](#) for nærmere regler om Skatteklagenemnda for Svalbard.

§ 2-4. *Merverdiavgiftskompensasjon*

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon.

Karnov lovkommentarer: § 2-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-4 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er myndigheter for merverdiavgiftskompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, jf. [§ 1-1](#) bokstav j. Ordningen med merverdiavgiftskompensasjon gjelder blant annet for kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskap, barnehager, kirkelig fellesråd, menigheter og ideelle organisasjoner. Det ytes, med noen unntak, kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven §§ [2](#) til [4](#).

Det er skattekontoret som er myndighet i første instans, jf. [§ 2-7](#). Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

§ 2-5. Særavgifter

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for særavgifter.

Karnov lovkommentarer: § 2-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-5 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er myndigheter for særavgifter, jf. [§ 1-1](#) bokstav h. Det er skattekontoret som er myndighet i første instans, jf. [§ 2-7](#). Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

§ 2-6. Motorkjøretøyavgifter

Skattekontoret og Skattedirektoratet er myndigheter for motorkjøretøyavgifter.

Karnov lovkommentarer: § 2-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-6 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er myndigheter for motorkjøretøyavgifter, jf. [§ 1-1](#) bokstav i. Det er skattekontoret som er myndighet i første instans, jf. [§ 2-7](#). Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

§ 2-7. Skattemyndighet i første instans

Skattekontoret og Oljeskattekontoret er skattemyndigheter i første instans.

Karnov lovkommentarer: § 2-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-7 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke offentlige organer som er skattemyndighet i første instans. Dette var tidligere regulert i ligningsloven [§ 2-1](#) og merverdiavgiftsloven [§ 12-1](#).

Skattekontoret er skattemyndighet i første instans på sine respektive områder, mens Oljeskattekontoret er skattemyndighet i første instans på sitt område. Det betyr for eksempel at det er skattekontoret og Oljeskattekontoret som i første omgang endrer skattepliktiges egenfastsetting eller foretar skjønnsfastsettinger og beregner skatten, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 8.4 s. 36](#). Skattekontoret skal for øvrig fastsette grunnlaget for motorkjøretøyavgifter, jf. [§ 9-1](#) annet ledd.

Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda, sekretariatet og de øvrige klagenemndene har som hovedregel ikke kompetanse til å treffe vedtak i første instans. Dette er konsistent med hovedprinsippet om toinstansebehandling.

Avvik fra dette utgangspunktet vil fremgå av lovens øvrige bestemmelser, eksempelvis [§ 5-9](#) om sakskostnader. Etter [§ 5-9](#) annet ledd skal et krav om sakskostnader behandles av den myndigheten som endrer vedtaket. I slike tilfeller kan for eksempel Skattedirektoratet være første instans for behandlingen av et krav som springer ut fra en klagesak om merverdiavgiftskompensasjon og som har blitt endret av Skattedirektoratet.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 2-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-8

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av nemndenes arbeid. Det er gitt utfyllende bestemmelser om dette i skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8-1](#) til og med [§ 2-8-17](#). I forskriften reguleres oppnevning av nemndsmedlemmer og krav til erfaring/utdanning for disse, organisering av nemndene og behandling av saker.

Forskriftsbestemmelsene er i all hovedsak en videreføring av bestemmelsene om Skatteklagenemnda som ble tatt inn i ligningsloven ved lov [19. desember 2014 nr. 77](#), bestemmelser om Skatteklagenemnda for Svalbard i forskrift [4. desember 2007 nr. 1354](#) om ligningsmyndigheter for Svalbard og bestemmelser til petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 1 bokstav d første til fjerde ledd om organisering av de ulike nemndene.

Se også mer utfyllende kommentarer om Skatteklagenemnda i [note 4](#) til [§ 2-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 2-8 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er departementet som skal oppnevne medlemmer av Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8 A](#), [B](#) og [C](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 2-8 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er Longyearbyen lokalstyre som skal oppnevne medlemmer av Skatteklagenemnda for Svalbard. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8 A](#) og [D](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 2-8 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8-1](#) til og med [§ 2-8-17](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 2-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-9

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen fastslår nemndenes uavhengige stilling. Hvorvidt et forvaltningsorgan er uavhengig, beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan saker skal behandles, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. I forbindelse med innføring av ny klagenemndsordning ble en tilsvarende bestemmelse tatt inn i ligningsloven [§ 2-4 a](#) ved lov [19. desember 2014 nr. 77](#), jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#). En tilsvarende bestemmelse ble også inntatt i den tidligere Svalbardskatteloven [§ 4-2](#) tredje ledd. Nemndenes uavhengighet var tidligere ikke eksplisitt regulert i merverdiavgiftsloven. Prinsippet fremgikk imidlertid av blant annet uttalelser i forarbeidene, måten nemndene ble oppnevnet på, og at det kun i begrenset grad var adgang til å omgjøre nemndsvedtak.

Etter ligningsloven [§ 2-4 a](#) hadde skattekontoret en begrenset adgang til å gjøre om vedtak fra Skatteklagenemnda dersom det var nye omstendigheter i saken. Dette hang sammen med at tidligere ligningslov [§ 9-5](#) nr. 1 ga skattekontoret en generell adgang til å ta saker opp til endring når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Ifølge [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 8.5.2.2 s. 38](#) ble bestemmelsen i praksis sjelden brukt til ulempe for den skattepliktige, og departementet mente derfor at Skatteetaten ikke burde ha en slik omgjøringsadgang. Denne adgangen ble derfor ikke foreslått videreført i høringsforslaget til skatteforvaltningsloven.

Karnov Lovkommentar 2 til § 2-9 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen fastslår at verken departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret kan instruere eller endre vedtak fra nemndene på skatteområdet. Dette gjelder både generelt og i enkeltsaker.

Karnov Lovkommentar 3 til § 2-9 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd annet punktum oppstiller unntak fra forbudet mot å endre et nemndsvedtak i saker der skattemyndighetene har plikt til å gjennomføre endringssak etter [§ 12-1](#) tredje ledd (der endringen følger av eller forutsettes i utfallet av et søksmål, endringen følger av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen, eller endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven (lov [28. juli 1949 nr. 15](#))). Dersom det faktiske grunnlaget for nemndsvedtaket er uriktig eller ufullstendig, er det nemnda selv som må omgjøre sitt vedtak.

Karnov Lovkommentar 4 til § 2-9 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at sekretariatet for Skatteklagenemnda skal være uavhengig av Skatteetaten. Dette gjelder både generelt og i enkeltsaker. Se også [note 5](#) til [§ 2-1](#) om Skatteklagenemnda og sekretariatet.

§ 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](#).

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#). Endres ved lov [25 april 2025 nr. 12](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 10 juni 2025 nr. 967](#)).

Karnov lovkommentarer: § 2-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-10

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen utelukker nærmere angitte personer fra å tjenestegjøre som medlem av en av nemndene på skatte- og avgiftsområdet. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 2-5](#) med enkelte endringer. Etter innspill fra Skattedirektoratet i høringsrunden er det i bokstav b tilføyd at ansatte i Finansdepartementet og i sekretariatet for Skatteklagenemnda ikke kan gjøre tjeneste som nemndsmedlem. Reglene i ligningsloven [§ 2-5](#) bokstav d om fradømmelse av stemmerett og bokstav e om brudd på reglene om investeringsavgift, er ikke videreført. Årsaken er at reglene ikke lenger har noen praktisk betydning, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 8.5.3 s. 38](#).

Det må antas at hensynet og formålet bak de angitte persongruppene, er å sikre objektivitet og unngå interessekonflikter.

Karnov Lovkommentar 2 til § 2-10 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

En person som nevnt i [§ 2-10](#) kan ikke oppnevnes som nemndsmedlem. Det må også antas at inntreden av en utelukkingsgrunn må medføre at vedkommende må fratre vervet for den gjenstående funksjonstiden. Dette fremgår også av Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 2-10, Juridika (lest 31. august 2023).

Karnov Lovkommentar 3 til § 2-10 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at Riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadvokater og politifullmektiger er utelukket fra å tjenestegjøre som medlemmer av nemnder på skatteområdet.

Karnov Lovkommentar 4 til § 2-10 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at ansatte i Finansdepartementet, tjenestemenn i Skattedirektoratet, ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda er utelukket fra å kunne tjenestegjøre som medlemmer av nemnder på skatteområdet.

Karnov Lovkommentar 5 til § 2-10 1. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at enhver som i løpet av de ti siste årene er straffet for overtredelse av denne loven, lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov [17. juni 2005 nr. 67](#) om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven), lov [17. juli 1998 nr. 56](#) om årsregnskap m.v. (regnskapsloven), lov [19. november 2004 nr. 73](#) om bokføring (bokføringsloven)

eller nærmere angitte bestemmelser til straffeloven, er utelukket fra å kunne tjenestegjøre som medlemmer av nemnder på skatteområdet.

Karnov Lovkommentar 6 til § 2-10 1. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at enhver som har blitt ilagt skjerpet tilleggsskatt i løpet av de ti siste årene, er utelukket fra å kunne tjenestegjøre som medlemmer av nemnder på skatteområdet.

§ 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 2-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-11 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at ingen kan være medlem eller varamedlem av mer enn én nemnd på skatte- og avgiftsområdet om gangen. En person kan dermed ikke samtidig være både medlem i Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda for Svalbard. Dette er en videreføring av 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 2-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 2-12 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen slår fast at skattemyndighetene kan engasjere sakkyndig bistand på alle trinn i saksforberedelsen, og at denne kan gis adgang til å møte i nemnd, samt gis fullmakt til å treffe avgjørelser etter [kapittel 10](#) om kontroll. Bestemmelsen viderefører reglene om engasjert hjelp i ligningsloven [§ 2-9](#) nr. 2. Ligningsloven [§ 2-9](#) nr. 1 hjemlet adgangen til møte i nemnd ved stedfortreder. Denne bestemmelsen 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 2-13**Karnov Lovkommentar 1 til § 2-13 1. ledd****Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til i forskrift å gi bestemmelser om at andre organer enn de som er skattemyndigheter etter [kapittel 2](#), kan utøve nærmere bestemt myndighet etter loven, ettersom nemndene har en særlig uavhengig stilling.

Skatteforvaltningsforskriften hjemler slike bestemmelser i [§ 2-13-1](#) til [§ 2-13-5](#). Følgende organer kan utøve myndighet etter skatteforvaltningsloven:

- Statsforvalteren i saker om særfradrag etter skatteloven §§ [6-82](#) og [6-83](#), jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-1](#).
- Arbeids- og velferdsetaten til å fastsette trygdeavgift, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-2](#).
- Garantikassen for fiskere i saker om refusjon etter særavgiftsforskriften [kapittel 4-2](#), jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-3](#).
- Statens vegvesen i saker om motorkjøretøyavgifter, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-4](#).
- Tollregionen i saker om merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 2-13-5](#). Etter forslag i [Prop. 1 LS \(2015–2016\) kapittel 24](#) om overføring av forvaltningsoppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten skal merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Det samme gjelder ved innførsel av særavgiftspliktige varer. Avgiftene skal fastsettes ved levering av tolldeklarasjon som skattemelding, og tollregionene har myndighet til å kontrollere om skattemeldingen er riktig, og eventuelt endre fastsettingen. Tollregionene har også myndighet til å fastsette avgiften der hvor det ikke foreligger ordinær fastsetting.

Kapittel 3 Taushetsplikt**Karnov lovkommentarer: Kapittel 3 Taushetsplikt****Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 3 Taushetsplikt****Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 3](#) regulerer skattemyndighetenes taushetsplikt. Reglene gjelder for alle som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene. Det gjelder også en egen regel om overført taushetsplikt i [§ 3-11](#).

Reglene om taushetsplikt i skatteforvaltningsloven [kapittel 3](#) bygger på bestemmelsene i tidligere ligningslov samt tidligere regler om taushetsplikt i merverdiavgiftsloven i [§ 13-2](#) og tolloven [§ 12-1](#). Bestemmelsene har også elementer fra forvaltningsloven (lov [10. februar 1967](#)). Ved utarbeidelse av

skatteforvaltningsloven ble det bestemt at alle bestemmelsene som regulerer skattemyndighetenes taushetsplikt skulle samles i et eget kapittel, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.1](#).

Skattepliktige og tredjeparter har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene, se kapittel 7 og 8. For skattepliktige og andre som er omfattet av opplysningsplikten, er det avgjørende at det samtidig gjelder en streng taushetsplikt for mottakere og behandlere av opplysningene. Taushetsplikten skal sikre at de som gir opplysninger til skattemyndighetene, kan ha tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende. [Kapittel 3](#) regulerer derfor også adgangen til utlevering av opplysninger. Det er svært omfattende unntak fra reglene om taushetsplikt, slik at inngitte opplysninger kan deles med store deler av det offentlige. Dessuten kan inngitte opplysninger deles med utenlandske offentlige myndigheter. Begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse, er regulert i [§ 3-7](#).

Bestemmelsene i [kapittel 3](#) om taushetsplikt må ses i sammenheng med bestemmelsene om parter innsynsrett, se [§ 5-4](#) og kommentarene til denne. Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysningene i en sak gjøres kjent for skattyteren selv, jf. reglene om partsinnsyn i [§ 5-4](#).

[Kapittel 3](#) behandler ikke følgene av at en som er underlagt taushetsplikt, bryter denne. Dette er regulert i straffeloven §§ [209](#) til [211](#). Av statsansattelloven §§ [25](#) til [27](#) følger det at brudd på taushetsplikten kan medføre ordensstraff og avskjed.

§ 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 skattemønstre 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 om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte § 7](#) første ledd.

0 Endret ved lover [20 des 2016 nr. 120](#), [4 mars 2022 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2023 iflg. res. [16 des 2022 nr. 2252](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-1

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hovedregelen om taushetsplikt for skattemyndighetene, herunder både hvem som har taushetsplikt, hvem taushetsplikten gjelder overfor, hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter, og hva taushetsplikten ikke omfatter. Utlevering av taushetsbelagte opplysninger er nærmere regulert i §§ [3-3](#), [3-4](#), [3-5](#), [3-6](#), [3-8](#), [3-9](#) og [3-10](#). Regler om begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse, er regulert i [§ 3-7](#).

Hovedregelen i [§ 3-1](#) viderefører den tidligere hovedregelen om taushetsplikt i ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 1, merverdiavgiftsloven [§ 13-2](#) første ledd første og annet punktum og tolloven [§ 12-1](#) første ledd. Den har også elementer fra forvaltningsloven (lov [10. februar 1967](#)), men skal etter forarbeidene være

strengere enn taushetsplikten som følger av forvaltningsloven. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) punkt [9.2.1](#) og [9.4.2](#).

Formålet med bestemmelsen er å ivareta tillitsforholdet mellom myndigheter og skattepliktige ved at de opplysninger skattemyndigheter får om individuelle forhold, ikke blir kjent av uvedkommende, se [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) s. 243.

Taushetsplikten er knyttet til den enkelte person, og vedkommende kan ikke dele informasjon som er taushetsbelagt, med uvedkommende. Det gjelder også uvedkommende innad i skatteforvaltningen. Se [note 3](#) til [§ 3-1](#) om begrepet «uvedkommende».

Taushetsplikten utgjør et krav om aktivt å hindre at andre får adgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger. I denne aktivitetsplikten ligger et forbud mot aktiv deling, i tillegg til et krav om å beskytte opplysningene fra å bli kjent for uvedkommende ved å behandle og oppbevare opplysningene forsvarlig.

Deling av dokumenter med taushetsbelagte opplysninger skal gjøres i henhold til Skatteetatens sikkerhetspolicy og eForvaltningsforskriften [§ 15](#) om internkontroll på informasjonssikkerhetsområdet.

Se [§ 3-1](#) annet ledd om unntak fra taushetsplikten.

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-1 ...Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag k...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Taushetsplikten gjelder for ansatte i skatteforvaltningen, medlemmer av nemnder, engasjerte revisorer, særlig oppnevnte takstmenn og andre personer som medvirker ved skattefastsetting og kontroll. Taushetsplikten gjelder tilsvarende for faste og midlertidig ansatte og for alle ansettelsesnivåer. Personer i kortvarige verv og oppdrag er omfattet av taushetsplikten. Taushetsplikten gjelder også etter at stillingen er fratrådt, eller verv/oppdrag er utført. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 3-1 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-1 ...uvedkommende...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Taushetsplikten er knyttet til den enkelte person, som pålegges å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til taushetsbelagt informasjon.

Ifølge forarbeidene i [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) punkt [9.4.2](#) er betegnelsen «uvedkommende» valgt for å begrense taushetsplikten, slik at skattemyndighetene kan bruke opplysningene som er innhentet. Personer i Skatteetaten som er involvert i saken, anses ikke som uvedkommende, men det gjelder en tydelig begrensning for personer som ikke er tilknyttet saken og dermed anses som uvedkommende i Skatteetaten.

Det er ikke spesifisert i lovteksten hvem som er uvedkommende og ikke. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 3-1 første ledd](#) lister opp en rekke eksempler på hvem som ikke anses for å være «uvedkommende».

Ettersom [§ 3-1](#) er en videreføring av bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven vil tidligere praksis være relevant ved fortolkningen av begrepet i denne lov.

Spørsmålet om hvem som anses som «uvedkommende», ble behandlet av Skatteetatens Internrevisjon i forbindelse med evalueringen av etatens behandling av Transocean-saken, se rapport av [24. mai 2018](#). I evalueringen vurderes det hvilken adgang skattemyndighetene har til å dele taushetsbelagt informasjon med politiet og påtalemyndigheten.

Påtalemyndigheten faller ikke inn under betegnelsen «uvedkommende» i [§ 3-1](#) når straffesaken gjelder skatt, ved politianmeldelse på skattelovgivningens område, eller der påtalemyndigheten har besluttet saksinntak, jf. blant annet [Ot.prp. nr. 21 \(1991–92\) punkt 4.3.2.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 3-1 ...i sitt arbeid...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Taushetsplikten gjelder bare for opplysninger som vedkommende har fått kjennskap til gjennom arbeid. Opplysninger man blir kjent med som privatperson, er ikke omfattet av den lovbestemte taushetsplikten.

Karnov Lovkommentar 5 til § 3-1 ...om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomis...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Taushetsplikten omfatter opplysninger om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. I forarbeidene til ligningsloven, [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 73](#), fremgår det at taushetsplikten ikke er til hinder for å gi videre opplysninger som er allment kjent eller lett tilgjengelig andre steder, eller som gis i en slik form at de ikke kan føres tilbake til noen enkeltperson, bedrift eller lignende. Dette gjelder for eksempel statistiske opplysninger om en tilstrekkelig stor gruppe.

Karnov Lovkommentar 6 til § 3-1 ...personlige forhold...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er ikke presisert nærmere hva slags opplysninger som regnes som personlige. Forarbeidene til tilsvarende bestemmelse i ligningsloven, [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 73](#), viser imidlertid til forvaltningsloven [§ 13](#) annet ledd første punktum som et naturlig utgangspunkt for fortolkningen. Nevnte bestemmelse angir følgende:

«Som personlige forhold regnes ikke fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted, med mindre slike opplysninger røper et klientforhold eller andre forhold som må anses som personlige.»

Taushetsplikten gjelder også for metadata, som vil si opplysninger om tidspunkt for innsendelse, opprettelse og endringer av dokumenter, samt elektronisk kommunikasjon. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 3-1 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 3-1 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens annet ledd bokstav a, b og c viderefører henholdsvis ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 5, merverdiavgiftsloven [§ 13-2](#) femte ledd og ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 9 og merverdiavgiftsloven [§ 13-2 a](#).

Unntak fra taushetsplikten er angitt i annet ledd bokstav a til c.

Karnov Lovkommentar 8 til § 3-1 2. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [§ 9-7](#) om skattelister.

Karnov Lovkommentar 9 til § 3-1 2. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven [§ 13-2](#) femte ledd. Bestemmelsen utgjør et unntak fra taushetsplikten for registreringsstatus i Merverdiavgiftsregisteret. Unntaket skal gi utenforstående mulighet til å undersøke om en næringsdrivende er registrert som avgiftspliktig eller ikke.

Ordlyden «er eller ikke er» tilsier at unntaket fra taushetsplikten ikke gjelder for registreringsstatus på et tidligere tidspunkt.

Opplysninger som gir mottaker kjennskap til bedriftsmessige forhold er ikke omfattet av unntaket i denne bestemmelsen. Eksempler på slike opplysninger er hvilken avgiftstype den næringsdrivende er registrert for.

Karnov Lovkommentar 9a til § 3-1 ...lov om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [4. mars 2022 nr. 7](#) om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte (støtteprosessloven) [§ 7](#) første ledd.

§ 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 3-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-2 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven [§ 13 b](#) første ledd nr. 1 og tolloven [§ 12-1](#) første ledd annet punktum.

Etter denne bestemmelsen er taushetsplikten ikke til hinder for retten til innsyn i saksdokumenter, jf. [§ 5-4](#). Bestemmelsen skal gjøre det mulig for skattepliktige å sikre egen rettsstilling ved at retten til innsyn ivaretas. Reglene om overført taushetsplikt i skatteforvaltningsloven [§ 3-11](#) gjelder i tilfeller der skattepliktig får innsyn.

Se kommentarene til [§ 5-4](#) om reglene om partsinnsyn i saksdokumenter.

Spørsmålet om taushetsplikt og partsinnsyn kan komme på spissen ved felles bokettersyn og der flere skattytere kontrolleres som ledd i ett tilsyn. Som utgangspunkt gjelder reglene om taushetsplikt og partsinnsyn for den enkelte skattyter.

§ 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 uforsvarlig 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [11 mai 2017 nr. 26](#) (ikr. 1 juni 2017 iflg. [res. 11 mai 2017 nr. 563](#)), [20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 okt 2019 iflg. [res. 13 sep 2019 nr. 1120](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-3

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble endret ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#) og trådte i kraft 1. oktober 2019. Endringene er blant annet basert på en oppfordring fra Stortinget om at Skatteetaten skal få bedre mulighet til å gi opplysninger til andre offentlige myndigheter for å bekjempe økonomisk kriminalitet og skatteunndragelser, se [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 17.5.3](#).

Den tidligere bestemmelsen om utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter listet opp tilfeller hvor taushetsplikten ikke var til hinder for utlevering av opplysninger. Ved endring ble det vedtatt at bestemmelsen skulle gis en mer generell utforming. Likevel utfylles bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) med de bestemmelsene om utlevering av opplysninger i enkelttilfeller som tidligere fremgikk av loven. Samtidig fikk skatte- og tollmyndighetene en utvidet adgang til å gi ut opplysninger til noen konkrete offentlige myndigheter. Begrunnelsen for den lovtekniske endringen er omtalt i [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 17.5.3](#). Det fremgår av proposisjonen at regelverket om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til andre offentlige myndigheter, består av mange bestemmelser som angir hvilke etater som kan få opplysninger og til hvilke formål. Denne kasuistiske lovgivningsteknikken førte til at loven måtte endres hver gang det oppstod nye behov for utlevering av opplysninger. Departementet mente det var behov for å endre strukturen i

regelverket og legge til rette for at det er enklere å imøtekomme endringer i behovet for utlevering av opplysninger.

Denne lovtekniske endringen kan medføre rettssikkerhetsmessige utfordringer knyttet til skattepliktiges personvern. Ved å utfylle lovens bestemmelse i forskrift kan hjemmelen for utlevering av opplysninger om skattepliktige enklere endres og utvides sammenlignet med tidligere lovgivning. Det er særlig betenkelig når skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) annet ledd ikke stiller krav om at det foretas en nærmere forholdsmessighetsvurdering, slik som kreves etter [§ 3-3](#). Skattepliktige har en omfattende opplysningsplikt overfor skattemyndighetene og skal være trygge på at opplysningene bevares og behandles trygt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-3 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen omhandler skattemyndighetenes adgang til å gi ut opplysninger som er underlagt taushetsplikt etter [§ 3-1](#), til ulike offentlige myndigheter. Ordlyden må forstås slik at skattemyndighetene *kan* utlevere opplysningene, ikke at opplysningene *skal* utleveres.

Adgangen er begrenset til der det er «nødvendig» for å utføre oppgaver etter lov eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte. I [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 17.5.3](#) er det uttalt at hensynet til personvern er forsøkt ivaretatt ved at det bare er «nødvendige» opplysninger som kan utgis.

Det følger av annet ledd at vurderingen av om opplysninger skal utleveres, fordrer en forholdsmessighetsvurdering. Se [note 4](#) til [§ 3-3](#) annet ledd.

Som et vern for skattepliktige og deres opplysninger skal mottakerorganet ha rettslig grunnlag for å motta og bruke opplysningene i sitt eget regelverk, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 17.5.3](#).

I evaluering [24. mai 2018](#) om Skatteetatens behandling av Transocean-sakskomplekset ble det gjort en nærmere vurdering av unntaket for taushetsplikten for utlevering av opplysninger «til bruk i straffesak» i ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 2 bokstav f første punktum. Skatteetaten delte i denne saken taushetsbelagte opplysninger med Økokrim før det forelå anmeldelse eller saksinntak. Evalueringen la til grunn at vilkåret «til bruk i straffesak» skal omfatte tilfeller der det hos skattekontoret forelå mistanke om et straffbart forhold. Dette er neppe riktig. Det foreligger ingen straffesak før saksinntak hos politiet, og uansett ikke før det besluttes anmeldelse.

Unntaket i ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 2 bokstav f første punktum er nå videreført i skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) annet ledd bokstav f.

Det er opprettet en felles enhet der Arbeidstilsynet, NAV, politiet og Skatteetaten samarbeider om å forebygge og bekjempe arbeidslivskriminalitet. Enheten har fått navnet «A-krimenheten». I [Felles årsrapport for etatenes innsats mot arbeidslivskriminalitet 2020](#) har enheten fremhevet den begrensede muligheter til å dele, sammenstille og lagre informasjon som den sentrale utfordringen for det tverrfaglige a-krimisamarbeidet. Se [Felles årsrapport for etatenes innsats mot arbeidslivskriminalitet for 2022](#).

I juni 2022 trådte a-kriminformasjonsforskriften (forskrift [17. juni 2022 nr. 1045](#)) i kraft. Forskriften har til formål å sikre nødvendig adgang til deling og annen behandling av taushetsbelagte opplysninger for å oppnå et effektivt samarbeid om forebygging og bekjempelse av arbeidslivskriminalitet. Forskriften skal også bidra til ivaretagelse av personvern. Se [§ 1](#) i forskriften.

Etter forskriften skal bestemte organer som samarbeider om forebygging og bekjempelse av arbeidslivskriminalitet, kunne dele personopplysninger og lagre og sammenstille opplysningene i et felles IKT-system når det er nødvendig for å løse oppgaver som er lagt til avsender- eller mottakerorganet, og som gjelder å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere arbeidslivskriminalitet. Forskriften er en del av regelverksendringene som er foretatt for å tilrettelegge for effektiv deling av informasjon i a-krimssamarbeidet. Se også [PRE-2022-06-17-1045](#) Fastsettelse av forskrift om deling av taushetsbelagte opplysninger og behandling av personopplysninger i det tverretatlige samarbeidet mot arbeidslivskriminalitet.

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-3 ...offentlige myndigheter...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden «offentlige myndigheter» avgrensar ikke mot utenlandske myndigheter. I [Ot.prp. nr. 21 \(1991–92\) punkt 4.6.3.2](#) er det uttalt: «Departementet har også tolket bestemmelsen slik at den kan gjelde overfor utenlandsk offentlig myndighet.» Departementet begrunner denne utleveringsadgangen i behovet for å samarbeide over landegrensene, se [Ot.prp. nr. 21 \(1991–92\) punkt 4.6.3.2](#).

Basert på uttalelsen i forarbeidene kan opplysninger utleveres til utenlandske myndigheter. Normalt er det kun opplysninger i skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) annet ledd bokstav a som det er aktuelt å utlevere til utenlandske myndigheter. I tillegg til utleveringsadgangen i [§ 3-3](#) har norske myndigheter inngått flere avtaler om utveksling av opplysninger over landegrensene. Opplysninger utveksles typisk med utenlandske lands myndigheter på bakgrunn av skatteavtaler inngått med hjemmel i lov [28. juli 1949 nr. 15](#) om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven), hvorefter slike avtaler inngås med Stortingets samtykke, jf. lovens [§ 1](#). OECDs mønsterskatteavtale [artikkel 26](#) forutsetter at skatteavtalelandene kan utveksle opplysninger, og skatteavtaler inngått etter et slikt mønster vil dermed typisk inneholde bestemmelser om utveksling av opplysninger. Skatteavtalene finnes på regjeringens temaside «[Skatteavtaler mellom Norge og andre stater](#)».

Opplysninger deles også med utenlandske skattemyndigheter som ledd i såkalt «Mutual Exchange Agreement» (MAP), der skatteavtalelandene ved forhandling søker å finne løsninger til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Videre innebærer avtalen [Foreign Account Tax Compliance Act](#) (FATCA) med USA at norske skattemyndigheter rapporterer en rekke ulike opplysninger til amerikanske skattemyndigheter.

Karnov Lovkommentar 4 til § 3-3 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens annet ledd angir at utlevering etter første ledd forutsetter en forholdsmessighetsvurdering. Myndighetenes behov for å dele opplysninger med andre offentlige myndigheter, må vurderes opp mot ulempene utleveringen medfører for den enkelte skattyter, i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie, jf. annet ledd. Det følger av [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 17.5.3](#) at personvernprinsippene som kommer til uttrykk i personvernforordningen (forordning [\(EU\) 2016/679](#)), skal tas i betraktning når utleveringsspørsmålet vurderes. Det skal legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakerorganet, om mottaker er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres, og antall personer som får tilgang til opplysningene. Skattemyndighetene må for eksempel vurdere hvor nær sammenheng det er mellom formålet opplysningene blir hentet inn for, og

formålet de skal brukes til hos mottakeren. Momentene kan føre til at opplysninger som er av betydning for et offentlig organ, ikke blir utlevert fordi utleveringen vil innebære et uforholdsmessig inngrep i personvernet eller fare for at konkurransesensitive opplysninger kommer på avveie.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) første ledd slår fast at ved vurderingen av om kravet til forholdsmessighet i denne bestemmelsen er oppfylt, skal det legges vekt på om mottakerorganet vil settes 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 også legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakeren, om mottakeren er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres, og antall personer som får tilgang til opplysningene.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) annet ledd angir de enkelttilfeller der opplysninger kan utleveres uten at det skal foretas en nærmere forholdsmessighetsvurdering, sml. [§ 3-3](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 3-3 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#).

Forskriftens [§ 3-3-1](#) første ledd angir nærmere regler om vurderingen etter loven [§ 3-3](#) annet ledd. Se [note 3](#) til [§ 3-3](#) annet ledd.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 3-3-1](#) annet ledd angir en lang rekke tilfeller hvor vilkårene for utlevering alltid («uansett») skal anses som oppfylt uten nærmere vurdering. Som eksempel nevnes

- skattemyndigheter som «kan ha bruk for dem»
- myndigheter som håndhever regler om obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt, revisjon, lotteri, aksjeselskaper og stiftelser
- offentlige myndigheter, til statistikkformål
- offentlige myndigheter når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger
- offentlig oppnevnt granskningskommisjon
- politi og påtalemyndighet, til bruk i straffesak
- Økokrim, etter anmodning grunnet mistenkelig transaksjon
- namsmenn, i saker om utlegg og arrest
- offentlige myndigheter, til bruk i tverretattlig samarbeid ved a-krimssenter
- offentlige etater som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen
- offentlige myndigheter, til deling av opplysninger i arbeidet med pensjonsordninger mv.

Det kan stilles spørsmål ved om forskriften gitt med hjemmel i [§ 3-3](#) tredje ledd med dette går for langt i å fravike lovens vilkår om en forholdsmessighetsvurdering. Etter forskriftshjemmelen skal det angis hvilke kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig. Den

blankofullmakt som er gitt for å angi opplysninger som alltid skal kunne utleveres, er avgrenset til «i enkelte tilfeller», jf. ordlyden i lovteksten.

§ 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, skattekasse, 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.

0 Endret ved [lov 23 juni 2020 nr. 108](#).

Karnov lovkommentarer: § 3-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-4

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 6.

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-4 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket fra taushetsplikten i denne bestemmelsen gir finansinstitusjoner mulighet til å vurdere kredittverdighet og økonomisk vederheftighet. Lovgiver har satt som vilkår for bruk av opplysningene at mottaker av opplysningene skal følge reglene i lov [15. juni 2018 nr. 38](#) om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven).

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-4 ...personopplysningsloven....

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [15. juni 2018 nr. 38](#) om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven).

§ 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 Energidepartementet uten hinder av taushetsplikten.

0 Endret ved lov [22 mars 2024 nr. 11](#) (i kraft 1 april 2024 iflg. [res. 22 mars 2024 nr. 516](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-5 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører regelen i petroleumsskatteloven [§ 6](#) bokstav a.

Taushetsplikten i [§ 3-1](#) er ikke til hinder for at skattemyndighetene kan gi ut opplysninger om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Adgangen er begrenset til utlevering til annen offentlig myndighet og kun i den utrekning det er nødvendig for utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget.

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-5 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 19.04.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd viderefører regelen i petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 6.

Unntaket i annet ledd går lenger enn regelen i første ledd, ettersom opplysningene Energidepartementet får, knytter seg til arbeidsoppgaver utover arbeid med skatt. Bakgrunnen for unntaket er at skattepliktige skal unngå dobbeltrapportering. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.4.6](#).

§ 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 nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter [§ 7-2](#), og pensjonsgivende 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](#).
- (4) Taushetsplikten etter [§ 3-1](#) er ikke til hinder for at pensjonsinnretning gis tilgang til nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter [§ 7-2](#) og pensjonsgivende inntekt, til bruk i arbeidet med avtalefestet pensjon i kommunal sektor for arbeidstakere født i 1963 eller senere.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2019 nr. 25](#) (ikr. 1 juli 2019 iflg. [res. 21 juni 2019 nr. 781](#)), [23 juni 2020 nr. 108](#), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 jan 2021), [20 des 2024 nr. 93](#) (i kraft 1 jan 2025 iflg. [res. 20 des 2024 nr. 3303](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-6

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er endret ved lov [20. desember 2016 nr. 120](#) da virkeområdet for annet ledd ble utvidet. Senere er bestemmelsen endret ved lov [21. juni 2019 nr. 25](#) og lov [23. juni 2020 nr. 108](#) i tilknytning til endringer av folketrygdloven og samordningsloven, som også gjelder annet ledd. Bestemmelsens tredje ledd ble tilføyd ved endringslov [21. desember 2020 nr. 171](#), som trådte i kraft 1. januar 2021.

Taushetsplikten etter [§ 3-1](#) gjelder tilsvarende for den som får utlevert opplysninger etter første, annet og tredje ledd, jf. [§ 3-11](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-6 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 7. Det er et vilkår for utlevering av opplysninger at arbeidstakerne det søkes opplysninger om er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon.

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-6 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 8. Bestemmelsen ble endret med virkning fra 1. januar 2021, jf. lov [21. desember 2020 nr. 171](#), slik at unntaket gjelder nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter [§ 7-2](#) og pensjonsgivende inntekt. Endringen ble gjennomført for å harmonisere begrepsbruken med nytt tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 3-6 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd er nytt og ble tilføyd ved lov [21. desember 2020 nr. 171](#). Lovendringen ble gjennomført som en del av endringene i pensjonslovgivningen mv., se [Prop. 223 L \(2020–2021\)](#). Lovendringen gir Skatteetaten adgang til å dele inntektsopplysninger med private pensjonsinnretninger til bruk i deres arbeid med ajourhold og oppfølging av obligatorisk tjenstepensjon. Lovgivers formål med bestemmelsen er å forenkle arbeidsgiveres rapporteringsforpliktelser. Unntaket i taushetsplikten etter denne bestemmelsen innebærer at det ikke er behov for å rapportere inntektsopplysningene til både Skatteetaten og pensjonsinnretningene, jf. [Prop. 1 LS \(2020–2021\) punkt 13.2.1](#).

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

Taushetsplikten etter [§ 3-1](#) er ikke til hinder for at

- opplysninger gjøres kjent i den utstrekning de som har krav på taushet samtykker
- 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
- opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

Karnov lovkommentarer: § 3-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-7

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven fant lovgiver det hensiktsmessig å presisere taushetspliktens grenser. Lovgiver inntok derfor [§ 3-7](#) om begrensninger i taushetsplikten når det ikke er behov for beskyttelse. Bestemmelsen tilsvarende forvaltningsloven [§ 13 a](#) nr. 1 til 3. Etter denne

bestemmelsen skal ikke taushetsplikten være til hinder for at opplysninger gis ut i nærmere bestemte tilfeller hvor det ikke er behov for beskyttelse. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.4.8](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-7 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Taushetsplikten etter [§ 3-1](#) er ikke til hinder for at taushetsbelagte opplysninger gjøres kjent når det foreligger samtykke fra dem som har krav på taushet. Forarbeidene, [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.4.8](#), legger til grunn at for vurderingen av når det foreligger samtykke etter [§ 3-7](#) bokstav a skal personopplysningslovens definisjon av samtykke gjelde, herunder

«enhver frivillig, spesifikk, informert og utvetydig viljesytring fra den registrerte der vedkommende ved en erklæring eller en tydelig bekreftelse gir sitt samtykke til behandling av personopplysninger som gjelder vedkommende», jf. personvernforordningen [artikkel 4](#) nr. 11.

Selv om slikt samtykke kan gis muntlig, bør det dokumenteres i saksdokumentene at samtykke er gitt, eksempelvis ved etterfølgende skriftlig bekreftelse fra skattyter eller ved at mottaker foretar nedtegnelse som arkiveres.

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-7 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven [§ 13 a](#) nr. 2. Rettskilder knyttet til denne bestemmelsen er derfor relevant ved tolkningen av skatteforvaltningsloven [§ 3-7](#) første ledd bokstav b.

Taushetsplikten er ikke til hinder for å gi ut opplysninger som i utgangspunktet er taushetsbelagte, når behovet for beskyttelse anses ivarettatt ved at opplysningene anses å være tilstrekkelig anonymisert. Begrensningen i taushetsplikten etter bokstav b må ta hensyn til muligheten for koblingsfare, det vil si muligheten for at taushetsbelagt informasjon kan avsløres ved å koble informasjonen med informasjon som er tilgjengelig andre steder.

Det avgjørende for om et dokument som inneholder taushetsbelagte opplysninger, kan gis ut i anonymisert form, er om mulighetene for å knytte opplysningene til personen de gjelder, reelt sett er fjernet, jf. blant annet Arvid Frihagen, [Taushetsplikt etter forvaltningsloven](#), Forlaget A. Frihagen, 1979 [s. 98](#).

Sivilombudsmannens uttalelse [SOM-2019-1142](#) gjaldt spørsmål om innsyn i valutaregisteret for visse transaksjoner. Skatteetaten og Skattedirektoratet hadde avslått innsynskravet og begrunnet avslaget med at opplysningene var taushetsbelagte etter [§ 3-1](#). Sivilombudsmannen konkluderte imidlertid med at opplysningene måtte anses tilstrekkelig anonymisert, slik at unntaksregelen i [§ 3-7](#) bokstav b åpnet for å gi ut opplysningene.

I vurderingen av taushetspliktens grenser etter denne bestemmelsen uttalte Sivilombudsmannen at det «ikke [er] slik at enhver teoretisk mulighet for å kunne identifisere hvem de anonymiserte opplysningene knytter seg til, innebærer at opplysningene ikke er tilstrekkelig anonymisert». Videre trakk ombudet frem at det bør legges vekt på at Skatteetaten er avhengig av informasjon fra de skattepliktige selv og fra tredjeparter.

Karnov Lovkommentar 4 til § 3-7 1. ledd bokstav c.

Forfattere:[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket i bokstav c er noe snevrere enn forvaltningsloven [§ 13 a](#) nr. 3. Tilliten til at Skatteetaten overholder taushetsplikten, er en viktig forutsetning for personers og virksomheters frivillige innrapportering, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.4.8](#).

17. juni 2021 avsa Sivilombudsmannen i [SOM-2020-746](#) en uttalelse om innsyn i sjablongfaktorer i eiendomsskattesaker. Ombudet mente at ytre og indre faktor i eiendomsskattegrunnlaget er omfattet av taushetsplikten, jf. eiendomsskattelova [§ 29](#), jf. skatteforvaltningsloven [§ 3-1](#), og derfor som utgangspunkt ikke åpner for innsyn i medhold av offentleglova [§ 3](#). Ombudet konkluderte med at kommunen likevel måtte foreta en konkret vurdering, der det også måtte vurderes om opplysningene var «alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder», jf. skatteforvaltningsloven [§ 3-7](#) bokstav c.

§ 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 3-8**Karnov Lovkommentar 1 til § 3-8****Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I [Skatteetatens strategier](#) er satsingen på forskning sentral, og som en del av ansvaret for områdene skatt, avgift og folkeregistrering har Skatteetaten et ansvar for å stimulere forskning. Skatteetaten anser forskningsbasert kunnskap som en styrke for etatens stilling og omdømme som forvaltningsorgan og arbeidsgiver. Som en del av denne satsingen og arbeidet med forskningen skal bestemmelsen i [§ 3-8](#) gi opplysninger til forskningsformål uten hinder av taushetsplikten i [§ 3-1](#). Se [Skatteetatens informasjonsside om forskning](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-8 1. ledd**Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir Skattedirektoratet adgang til å godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål.

Godkjennelsen må være i samsvar med de kriterier som følge av forvaltningsloven [§ 13 d](#). Det følger av denne bestemmelsen at det kan eller skal gis opplysninger til bruk for forskningen når det finnes rimelig og ikke medfører uforholdsmessig ulempe for andre interesser. Videre følger det av forvaltningsloven [§ 13 d](#) annet ledd at det kan knyttes vilkår til vedtaket om utlevering av opplysninger. Bestemmelsen angir at vilkårene blant annet kan omfatte hvem som skal ha ansvar for opplysningene og hvem som skal ha adgang til dem.

For mottaker av opplysninger gjelder taushetsplikten etter [§ 3-1](#), jf. regelen om overført taushetsplikt i [§ 3-11](#).

§ 3-9. Utlevering av opplysninger til Advokattilsynet

Taushetsplikten etter [§ 3-1](#) er ikke til hinder for at opplysninger gis til Advokattilsynet til bruk for tilsynsformål.

0 Tilføyd ved [lov 20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 okt 2019 iflg. [res. 13 sep 2019 nr. 1120](#)), endret ved lov [12 mai 2022 nr. 28](#) (i kraft 1 jan 2025 iflg. [res. 11 okt 2024 nr. 2461](#), endring endret ved lov [21 juni 2024 nr. 46](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-9

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 2 bokstav b, merverdiavgiftsloven [§ 13-2](#) annet ledd og tolloven [§ 12-1](#) annet ledd. Bestemmelsen ble flyttet fra skatteforvaltningsloven [§ 3-3](#) bokstav b til [§ 3-9](#) ved endringslov [20. desember 2018 nr. 110](#). Endringene trådte i kraft 1. oktober 2019. Tidligere [§ 3-9](#) om overført taushetsplikt ble flyttet til [§ 3-11](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-9 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir Tilsynsrådet for advokatvirksomhet adgang til å få utlevert taushetsbelagte opplysninger. En viktig begrensning i adgangen er vilkåret om at opplysningene gis «til bruk for tilsynsformål».

Bestemmelsen gjelder generelt for alle skattemyndigheter, og det er Skatteetaten som forvalter de relevante opplysningene.

I avgjørelsen [LB-2018-37281](#) ble det anført at bestemmelsen i [§ 3-9](#) var begrenset til kun å gjelde opplysninger, slik at utleveringen av saksdokumenter ikke var omfattet av unntaket fra taushetsplikten. Lagmannsretten var ikke enig i denne tolkningen.

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

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

0 Tilføyd ved lov [20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 okt 2019 iflg. [res. 13 sep 2019 nr. 1120](#)), endret ved lover [14 juni 2019 nr. 21](#) (ikr. 1 jan 2021 iflg. [res. 28 feb 2020 nr. 200](#), endring endret ved lov [18 des 2020 nr. 149](#)), [31 mai 2024 nr. 25](#) (i kraft 1 juli 2024 iflg. [res. 31 mai 2024 nr. 871](#)).

Karnov lovkommentarer: § 3-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-10

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble flyttet fra skatteforvaltningsloven [§ 3-3](#) bokstav k til [§ 3-10](#) ved endringslov [20. desember 2018 nr. 110](#). Endringen trådte i kraft 1. oktober 2019. Senere er bestemmelsen endret ved

lov [14. juni 2019 nr. 21](#) om arv og dødsboskifte (arveloven) og endringslov [18. desember 2020 nr. 149](#). Endringene trådte i kraft 1. januar 2021. Det er ikke gjort endringer av betydning for bestemmelsens innhold.

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-10 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysninger som kan utleveres etter denne bestemmelsen, er typisk opplysninger om den avdødes skattefastsetting, tidligere års skatteoppgjør og eventuelle endringsvedtak. Opplysningene kan utleveres dersom det foreligger et saklig behov.

Karnov Lovkommentar 3 til § 3-10 ...samboer...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

En samboer som krever innsyn, vil her ha bevisbyrden for at det forelå et samboerskap som gir rett til innsyn, se [Ot.prp. nr. 73 \(2007–2008\) punkt 10.4](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 3-10 ...saklig behov...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene må vurdere konkret om det foreligger et «saklig behov». Dersom rekvirenten legger frem kopi av testamente eller attestasjon fra tingretten, må det anses som et saklig behov. Et saklig behov kan for eksempel også foreligge i forbindelse med søknad om stønad til begravelse. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 3-10](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 3-10 ...eller til den som har fullmakt som nevnt i arveloven § 92 fø...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden i bestemmelsen må forstås slik at vilkåret om saklig behov ikke gjelder for den som har fullmakt som nevnt i arveloven [§ 92](#) første eller annet ledd.

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 okt 2019 iflg. [res. 13 sep 2019 nr. 1120](#), tidligere § 3-9).

Karnov lovkommentarer: § 3-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 3-11

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble flyttet til [§ 3-11](#) ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#). Tidligere var bestemmelsen inntatt i [§ 3-9](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 3-11 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det følger av bestemmelsen at taushetsplikten etter [§ 3-1](#) skal gjelde tilsvarende for mottakeren av opplysninger som utgis etter [§ 3-2](#) (innsyn i saksdokumenter), [§ 3-3](#) (offentlige myndigheter), [§ 3-5](#) (petroleumsvirksomhet), [§ 3-6](#) (opplysninger til bruk i arbeid med pensjon), [§ 3-7](#) (lovbestemt opplysningsplikt) eller [§ 3-9](#) (opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet), til noen som ikke selv har taushetsplikt etter annen lov.

Dersom opplysninger gis fra skattemyndighetene til Finansdepartementet, skal taushetsplikten etter [§ 3-1](#) gjelde tilsvarende for departementet. Bestemmelsen skal gjelde selv om departementet har en mindre vidtrekkende taushetsplikt etter forvaltningsloven. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 9.4.10](#).

Kapittel 4 Habilitet

Karnov lovkommentarer: Kapittel 4 Habilitet

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 4 Habilitet

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 4](#) inneholder reglene om habilitet og gjelder for skattemyndighetenes tjenestemenn. Kapittelet omfatter regler om avgjørelse av habilitetsspørsmålet, samt håndteringen av saker der det er konstatert inhabilitet.

Reglene har som formål å sikre at forvaltningen treffer avgjørelser på mest mulig objektivt grunnlag. Videre skal reglene sikre at de som forbereder og treffer avgjørelser i forvaltningen, er upartiske og uten personlige interesser i saken. Med reglene i [kapittel 4](#) ønsker lovgiver å sikre allmennhetens tillit til forvaltningens objektivitet og upartiskhet. Videre skal reglene beskytte tjenestemannen mot interessekonflikter. Reglene er objektivt utformet, og det er ikke avgjørende om vedkommende faktisk er partisk. Se blant annet [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til kapittel 4](#).

Skatteforvaltningsloven [kapittel 4](#) er i stor grad en videreføring av ligningslovens regler om habilitet i [§ 3-8](#), som igjen bygger på forvaltningslovens regler i §§ [6](#) til [10](#). Forvaltningslovens regler er utarbeidet noe mer generelt enn skatteforvaltningslovens habilitetsregler. I forarbeidene, [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 52](#), er det uttalt:

«Skatte- og avgiftsområdet gjelder ... bare fastsetting av skatt, og er i stor grad ensartet når det gjelder de hensyn som gjør seg gjeldende på habilitetsområdet. Ligningslovens habilitetsregler har fungert godt på ligningsområdet, og departementet antar at det samme vil gjelde for resten av skatte- og avgiftsområdet. Departementet foreslår derfor i stor grad videreføring av ligningslovens habilitetsregler i skatteforvaltningsloven.»

Det er foretatt noen språklige endringer i videreføringen til skatteforvaltningsloven. Disse endringene er ikke ment å ha noen materiell betydning.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 4-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 4-1

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 4-1](#) er en videreføring av tidligere ligningslov [§ 3-8](#), som bygger på forvaltningsloven [§ 6](#). Det er gjort enkelte språklige oppdateringer av ordlyden i habilitetsbestemmelsen sammenlignet med tidligere ligningslov og forvaltningsloven. Endringene er imidlertid ikke ment å ha noen materiell betydning, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 53](#).

Bestemmelsen i [§ 4-1](#) angir hvilke forhold som må foreligge for at det skal konstateres inhabilitet. Habilitet er definert ved ordets motsetning: Dersom det ikke foreligger inhabilitet etter [§ 4-1](#), anses utførende tjenesteperson som habil i arbeidet for skattemyndighetene.

Inhabilitetsgrunnene i [§ 4-1](#) gjelder både ved tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse og ved avgjørelse av en sak. Vedkommende som potensielt rammes av inhabilitetsreglene, er både «tjenestemann» og «enhver annen som utfører tjeneste eller arbeid for skattemyndighetene» under nærmere angitte forhold, jf. lovtekstens ordlyd.

De absolutte inhabilitetsgrunnene i skatteforvaltningsloven [§ 4-1](#) første ledd bokstav a til i er strengere enn i forvaltningsloven. I forarbeidene til skatteforvaltningsloven, [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 52](#),

fremheves det at bakgrunnen for dette er at skatteforvaltningen har spesielle behov, blant annet behovet for enkel praktisering ved behandlingen av et betydelig antall saker per år.

Påvist inhabilitet medfører ugyldighet med mindre det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Se skatteforvaltningsloven [§ 5-10](#) om virkningen av saksbehandlingsfeil.

Karnov Lovkommentar 2 til § 4-1 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens første ledd bokstav a til i inneholder de absolutte inhabilitetsgrunnene. Det foreligger automatisk inhabilitet dersom de nevnte forholdene konstateres. Se imidlertid skatteforvaltningsloven [§ 5-10](#) om virkningen av saksbehandlingsfeil, herunder eventuell grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

De absolutte inhabilitetsgrunnene i skatteforvaltningsloven er i hovedsak tilsvarende de i forvaltningsloven [§ 6](#). Imidlertid har lovgiver valgt å videreføre begrepsbruken fra ligningslovens [§ 3-8](#), da den er mer tilpasset skatte- og avgiftsområdet.

Karnov Lovkommentar 3 til § 4-1 ...Inhabil...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

«Inhabil» betyr at det foreligger særlige forhold knyttet til den som skal fatte et vedtak, som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 10.1](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 4-1 ...tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Formuleringen «tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse» er hentet fra tilsvarende formulering i forvaltningsloven [§ 6](#). I tidligere ligningslov [§ 3-8](#) var formuleringen «forberedelse». Av departementets uttalelse i [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 52–53](#) fremgår det at den nye formuleringen er ment 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 var med andre ord ikke tilsiktet noen større realitetsendring fra tidligere, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 53](#).

Før etableringen av en sentralisert og uavhengig skatteklagenemnd med eget sekretariat var forberedelsen av klagevedtak lagt til skattekontoret. Dermed ville ofte en klagesak forberedes av en kollega av vedkommende som forberedte eller avgjorde det påklagede vedtaket. Dobbeltrollen som vedtaksinstans og sekretær for klageinstansen ble ikke ansett å medføre inhabilitet i [TDALA-2005-181611](#), ettersom den var forutsatt i daværende ligningslov [§ 3-9](#) nr. 3. Ny organisering av klagebehandlingen med et selvstendig sekretariat regnes derfor som en vesentlig forbedring av en uhildet klagebehandling.

Karnov Lovkommentar 5 til § 4-1 ...tjenestemann...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

En «tjenestemann» må her omfatte en person som er ansatt i et av organene eller i en av nemndene nevnt i skatteforvaltningsloven [kapittel 2](#), sml. forvaltningsloven [§ 2](#) første ledd bokstav d.

Karnov Lovkommentar 6 til § 4-1 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Slektninger i oppstigende linje er foreldre, besteforeldre, osv. Slektninger i nedstigende linje er barn, barnebarn osv. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-1 første ledd](#) bokstav a. Svogerskap etableres ved formelt ekteskap. Det er ikke tilstrekkelig med forlovelse eller samboerskap. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 53](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 4-1 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Samboerbegrepet i denne bestemmelsen skal forstås på samme måte som etter arveloven [§ 2](#) tredje ledd. Dette er nytt sammenlignet med tidligere ligningslov [§ 3-8](#) nr. 1 bokstav b om at både tidligere og foreliggende samboerskap omfattes av de absolutte inhabilitetsreglene. At samboerskap regnes som en absolutt inhabilitetsgrunn, er begrunnet med at habilitetsreglene i loven skulle reflektere dagens familieforhold bedre, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 53](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 4-1 1. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen omfatter også stilling som verge eller fullmektig før saken begynte.

Karnov Lovkommentar 9 til § 4-1 1. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Departementet mener at det er viktig at det på skatteområdet finnes klare bestemmelser om inhabilitet på grunn av tjenestemannens forhold til selskaper mv. Etter bestemmelsen i bokstav e vil også tjenestemannens nærstående forhold til selskap mv. føre til inhabilitet. Til sammenligning gjelder forvaltningsloven bare for tjenestemannens eget forhold til selskapet mv. Bestemmelsen er begrunnet i hensynet til tilliten til skatteforvaltningen, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 53](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 4-1 1. ledd bokstav f.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I likhet med bestemmelsen i bokstav e er bestemmelsen begrunnet i hensynet til tilliten til skatteforvaltningen.

Karnov Lovkommentar 11 til § 4-1 1. ledd bokstav g.**Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Inhabilitet hos en direkte overordnet tjenestemann vil automatisk medføre inhabilitet for tjenestemannen. Slik inhabilitet skal på tross av bestemmelsen ikke være til hinder for at tjenestemannen forbereder saken, jf. [§ 4-1](#) annet ledd. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 54](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 4-1 1. ledd bokstav i.**Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

De skjønsmessige habilitetsreglene i denne bestemmelsen skal fange opp de tilfeller som ikke er omfattet av de absolutte inhabilitetsgrunnene i bokstav a til h, men som likevel bør rammes på grunn av tjenestemannens tilknytning til saken.

Etter ordlyden må det foreligge «andre særegne forhold» som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet. Dette innebærer at vanlige situasjoner som de aller fleste befinner seg i, ikke medfører inhabilitet, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-1 første ledd bokstav i](#). Om det foreligger «andre særegne forhold», må fastslås ut fra en objektiv vurdering av om det er rimelig og saklig grunn til å tro at forholdet er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-1 første ledd bokstav i](#), sml. de tolkningsmomenter som ligger til grunn for forvaltningsloven [§ 6](#) annet ledd.

En ofte fremsatt habilitetsinnsigelse er at én eller flere saksbehandlere på ulike måter har fremstått som ivrige, forutinntatte eller lite lydhøre for skattyters syn på saken. Som eksempel vises det til [TOSLO-2010-175440](#), [LB-2011-24513](#), [LB-2013-149554-2](#), [LB-2015-131877](#), [LB-2014-176629-3](#), [LB-2017-186248](#). Flere av disse sakene har til felles at de omhandler samarbeid mellom Skatteetaten og politiet i krevende saker med høy temperatur.

I [LB-2015-131877](#) tok lagmannsretten som utgangspunkt at ansatte i Skatteetaten ikke blir inhabile til å behandle skattesaker ved å anmelde mistanke om skatteunndragelse til politiet, selv om anmeldelsen gir uttrykk for en sterk mistanke og har en bastant ordlyd. Dialogen med politiet medførte at politiet mistet tilliten til saksbehandler Ds upartiskhet, og dette tilsa ifølge lagmannsretten at heller ikke allmennheten kunne ha tillit til hennes upartiskhet. Lagmannsretten mente likevel at saksbehandlingen samlet sett var forsvarlig, ettersom Ds arbeid med bokettersynet ble kvalitetssikret, og D ikke deltok i utarbeidelsen av endringsvedtaket. Det ville antakelig være mer treffende å fastslå at Ds inhabilitet ikke hadde påvirket vedtakets innhold.

I [LB-2014-176629-3](#) (Transocean) var lagmannsrettens flertall enige med skattyterne at skattekontoret ikke hadde hatt en så objektiv og nøytral tilnærming til saken som ønskelig, idet intern korrespondanse tydet på at Økokrim og skattekontoret arbeidet ut fra ønsket om å komme til et bestemt resultat, ikke å avdekke motiver med en objektiv innfallsvinkel. Lagmannsretten fremhevet som spesielt lite tillitvekkende en intern e-post som i tilknytning til dokumentbeslag i taushetsbelagt advokatkorrespondanse foreslo å gi en advokat status som mistenkt. Flertallet kom til at saksbehandlerne hadde trådt nær grensen for inhabilitet, men opphevet ikke ligningen på dette grunnlaget. Den ble opphevet på materielt grunnlag.

I [LB-2017-186248](#) hevdet skattyter at en saksbehandler som behandlet kontrollsaker mot to skattytere, A og B, medførte en slagside ved at hensynet til interessekonflikten mellom disse to ikke ble ivaretatt. Lagmannsretten avviste anførselen med begrunnelsen at

«[d]en omstendighet at saksbehandleren allerede hadde utført et omfattende arbeid med kontrollsaken mot B, er etter lagmannsrettens oppfatning klart ikke noen omstendighet som, slik saken her ligger an, kan føre til inhabilitet når det gjelder behandling av kontrollsaken mot A, jf. for eksempel også Sivilombudsmannens vurderinger inntatt i [UTV-2008-1517](#) avsnitt 4 og Bernt i Gyldendal Rettsdata note 133 til den tilsvarende bestemmelsen i forvaltningsloven [§ 6](#) annet ledd».

Oppsummert har domstolen ofte vært tydelig i å påpeke forhold hos Skatteetaten som ikke inngir tillit til etatens upartiskhet, men har veket tilbake for av den grunn å konstatere at en skattefastsettelse er ugyldig. For vedtak som prøves fullt ut, både hva gjelder rettsanvendelsen og faktum som legges til grunn, kan selve domstolsprøvelsen gi grunnlag for å konstatere at inhabilitet ikke har påvirket vedtakets innhold, jf. skatteforvaltningsloven [§ 5-10](#) og lagmannsrettens uttalelse i [LB-2011-24513](#). Det følger av dommen at saksbehandlers inhabilitet ikke ville ha kunnet få avgjørende betydning for ankesakens utfall, ettersom ligningsvedtakene prøves fullt ut. Det motsatte må gjelde i tilfeller av skjønnsfastsettelse og for skjønsmessig vurdering av om saken skal tas opp til behandling, der domstolsprøvelsen er begrenset.

Karnov Lovkommentar 13 til § 4-1 ...egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Vurderingen om hvorvidt et forhold er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet, er objektiv. Det er ikke avgjørende om vedkommende faktisk er partisk.

Brudd på taushetsplikt fra Skatteetatens side kan være egnet til å svekke tilliten til upartiskhet. Se eksempelvis [TOSLO-2011-94744-2](#) og [LB-2017-186248](#).

Se [note 12](#) til [§ 4-1](#) (første ledd bokstav i).

Karnov Lovkommentar 14 til § 4-1 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 3-8](#) nr. 3 og bygger på forvaltningsloven [§ 6](#) fjerde ledd. Forarbeidene til ligningsloven, [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\)](#), trekker frem praktiske hensyn som avgjørende for et slikt generelt forbehold overfor habilitetsreglene. Eksempelvis har bestemmelsen betydning for lovbundne vedtak hvor det ikke er rom for noen vurdering, jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 70](#).

Etter angitte vilkår i [§ 4-1](#) tredje ledd vil habilitetsreglene ikke være til hinder for at vedkommende kan delta i tilrettelegging av grunnlaget for en avgjørelse, og avgjøre en sak, til tross for at forholdene i første ledd konstateres.

§ 4-2. Avgjørelse av habilitetsspørsmålet

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

(2) Nemnder avgjør selv om et medlem er 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 tidsspille eller kostnad.

Karnov lovkommentarer: § 4-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 4-2

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen inneholder regler om hvordan habilitetsspørsmål skal avgjøres, og bygger på forvaltningsloven [§ 8](#) og den tidligere ligningsloven [§ 3-8](#) nr. 4 og 6.

Med «avgjørelse av habilitetsspørsmålet» mener lovgiver i denne sammenheng avgjørelse i forvaltningen, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 52](#). Bestemmelsen gjelder ikke for habilitetsinnsigelser i forbindelse med for eksempel en rettssak.

Første og annet ledd har et viktig skille knyttet til hvem som skal foreta avgjørelsen. Avgjørelsen skal tas av vedkommende selv etter første ledd, mens det etter annet ledd er nemnda som skal vurdere habilitetsspørsmålet, jf. ordlyden i lovteksten.

Karnov Lovkommentar 2 til § 4-2 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd gjelder alminnelige saksbehandling i skatteforvaltningen. Se [kapittel 5](#) om alminnelige saksbehandlingsregler.

Etter denne bestemmelsen er det saksbehandler selv som skal avgjøre habilitetsspørsmålet. Det påhviler saksbehandler et ansvar om å sikre at avgjørelsen er tatt på et objektivt grunnlag. Videre er det saksbehandler som skal vurdere om det er en grunn til at habilitetsspørsmålet skal forelegges nærmeste overordnede. Dersom den saken angår, krever at avgjørelsen forelegges nærmeste overordnede, skal dette gjøres dersom det kan gjøres uten vesentlig tidsspille.

Ordlyden i bestemmelsen tilsier at overordnet tjenestemann ikke kan instruere underordnet i habilitetsspørsmålet. Det følger imidlertid av den alminnelige instruksjonsmyndigheten at overordnet tjenestemann kan instruere underordnet i habilitetsspørsmålet.

Enkelte regler i [kapittel 5](#) gjelder ikke for en avgjørelse om hvorvidt en tjenestemann er inhabil, ettersom denne avgjørelsen ikke er et enkeltvedtak. Blant annet gjelder ikke [§ 5-6](#) om forhåndsvarsling og [§ 5-7](#) om begrunnelse. Reglene i [kapittel 13](#) om klage gjelder heller ikke.

Karnov Lovkommentar 3 til § 4-2 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen inneholder særregler for avgjørelser om habilitetsspørsmål i nemnder. Dersom nemnda er organisert i avdelinger, skal avgjørelsen gjøres i den enkelte avdeling. Det følger av forarbeidene til skatteforvaltningsloven, [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 54](#), at dersom det er skriftlig behandling i nemnd, kan også avgjørelse av habilitetsspørsmålet treffes skriftlig.

Fratrer et medlem på grunn av manglende habilitet, skal dette protokolleres. Det må påses at nemnda fortsatt er beslutningsdyktig, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-2 annet ledd](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 4-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 4-3

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 7](#) og er en videreføring av ligningsloven [§ 3-8](#) nr. 5.

Administrative oppgaver, som for eksempel varsling av parter og innhenting av opplysninger, anses ikke som avgjørelser i saken, og er dermed ikke omfattet av denne bestemmelsen. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-3](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 4-3 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir inhabil tjenestemann adgang til å behandle eller treffe en foreløpig avgjørelse i en sak, dersom utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning. Vilkåret om «vesentlig ulempe eller skadevirkning» tilsier at adgangen til å treffe foreløpig avgjørelse er begrenset.

Treffer en tjenestemann som er inhabil i saken en foreløpig avgjørelse, skal det fremgå at denne er foreløpig. Videre må den foreløpige avgjørelsen senere erstattes av en endelig avgjørelse. Dette innebærer at det må treffes en ny formell avgjørelse. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at en som ikke er inhabil gir en stilltiende aksept eller bekrefter den foreløpige avgjørelsen. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-3](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 4-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 4-4

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 9](#). Tidligere ligningslov hadde ingen bestemmelse om stedfortreder. Lovgiver fant det imidlertid hensiktsmessig å innta en bestemmelse om stedfortreder, i samsvar med forvaltningslovens bestemmelse. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 10.4.4](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 4-4 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvem som skal behandle en sak dersom det er konstatert inhabilitet etter [§ 4-1](#). Som hovedregel skal det oppnevnes eller velges en stedfortreder. I praksis innebærer dette at saken skal behandles av en annen saksbehandler ved samme avdeling eller av den inhabile tjenestemannens overordnede. Dersom det er overordnet tjenestemann for en enhet i Skatteetaten som er inhabil, kan saken forberedes der og overføres til sideordnet avdeling innenfor samme funksjonsområde for avgjørelse. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-4](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 4-4 ...Dersom det er forbundet med særlig ulempe å få oppnevnt en s...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet punktum utgjør en unntaksregel. Denne skal kun anvendes der det er «særlig ulempe» å oppnevne en stedfortreder. Ved behandling av tilsvarende regel i forvaltningsloven [§ 9](#) ble det uttalt at bestemmelsen måtte anvendes «med stor forsiktighet». Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 4-4](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 4-4 ...overordnet skattemyndighet...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

For Skatteetaten vil overordnet skattemyndighet være Skattedirektoratet.

Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

Karnov lovkommentarer: Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 5 Alminnelige saksbehandlingsregler

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tidligere gjaldt det to hovedsett av saksbehandlingsregler. Det ene var gitt i tidligere lov [13. juni 1980 nr. 24](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven), som ga saksbehandlingsregler for områdene for formues- og inntektsskatt, arbeidsgiveravgift, Svalbardskatt, artistskatt og petroleumsskatt. Det andre fantes i lov [10. februar 1967 nr. 10](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven), som ga saksbehandlingsregler for behandlingen av saker etter lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov [28. februar 1997 nr. 19](#) om folketrygd (folketrygdloven), lov [19. mai 1933 nr. 11](#) om særavgifter (særavgiftsloven), lov [19. juni 1959 nr. 2](#) om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) og lov [12. desember 2003 nr. 108](#) om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven).

Kapittelet gir regler om veiledningsplikt, saksbehandlingstid, bruk av fullmektig, partsinnsyn i saksdokumenter, fristberegning, forhåndsvarsling, begrunnelse, melding om enkeltvedtak,

sakskostnader, virkningen av saksbehandlingsfeil, og bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer.

Saksbehandlingsreglene kan grovt sett deles inn i to grupper: de regler som gjelder for behandling av alle saker etter skatteforvaltningsloven, og de regler som kun gjelder for «enkeltvedtak», jf. [§ 1-2](#) første ledd bokstav d. Virkeområdet for reglene 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-1

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er utformet etter mønster fra tidligere ligningsloven [§ 3-1](#). Forvaltningsloven [§ 11](#) hjemler en alminnelig veiledningsplikt for forvaltningen, som tidligere gjaldt for merverdiavgift og andre særavgifter. Forvaltningens veiledningsplikt må ses i sammenheng med blant annet forvaltningens utredningsplikt, som er hjemlet i forvaltningsloven [§ 17](#). Bestemmelsen om utredningsplikt ble ikke videreført i skatteforvaltningsloven. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2.2 s. 56](#) begrunnes dette med at bestemmelsen om utredningsplikt er dårlig tilpasset forvaltningssystemer med så sterk opplysningsplikt for borgerne, slik som i skatteforvaltningen, som i stor grad baserer seg på skattepliktiges egenfastsetting. Flere høringsinstanser uttalte seg i høringsrunden om fjerning av myndighetenes utredningsplikt. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2.3.1](#) poengterer departementet at det i enkelte tilfeller vil være behov for at skattemyndighetene foretar nærmere undersøkelser, og at hensikten var å videreføre gjeldende rett slik den har utviklet seg i praksis. Saker der det vil være behov for ytterligere undersøkelser, kan for eksempel være saker som gjelder skjønnsfastsetting, jf. [§ 12-2](#), jf. [§ 12-1](#), eller fastsetting etter [§ 12-1](#) der den skattepliktige ikke har levert skattemelding.

Bestemmelsene om veiledningsplikt må ses i sammenheng med skattyters/tredjeparts opplysningsplikt, jf. kapittel [7](#) og [8](#), og egenfastsettingssystemet, jf. [kapittel 9](#).

Veiledningsplikten baserer seg på en individuell vurdering av den enkeltes behov for veiledning. Bestemmelsen legger opp til at skattepliktige har rett til veiledning som relaterer seg til utfylling av skattemeldinger mv. samt ytterligere veiledning (for eksempel om lover, forskrifter og praksis som har betydning for den skattepliktiges rettigheter) der skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det.

Veiledning som gis, er ikke formelt bindende for skattemyndighetene, i motsetning til bindende forhåndsuttalelser, jf. [kapittel 6](#).

Veiledning skal gis uten særskilt godtgjørelse. Dersom den skattepliktige ønsker en bindende forhåndsuttalelse, jf. [§ 6-1](#), må skattepliktige imidlertid betale et gebyr, jf. [§ 6-3](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-1 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens første ledd viderefører tidligere ligningsloven [§ 3-1](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-1 ...Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens første punktum slår fast at skattemyndighetene på forespørsel *skal* gi veiledning om utfylling av skattemeldinger mv. Det gjelder både skattepliktige og tredjeparter som skal gi opplysninger til skattemyndighetene på ulike måter, og som ber om veiledning. Som eksempel kan nevnes skattepliktige som skal fylle ut skattemelding etter lovens [kapittel 8](#), eller tredjeparter som skal levere tredjepartsopplysninger etter lovens [kapittel 7](#). Departementet understreker i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2.3.2 s. 59](#) at det er en ikke ubetydelig grad av veiledning som er ment omfattet av formuleringen «veiledning om utfylling av meldinger mv.». Veiledning om utfylling av meldingene vil kunne innebære indirekte veiledning om materielle skatteregler.

Grensen for hvilke spørsmål skattemyndighetene har en ubetinget plikt å gi veiledning om, må trekkes ut fra hva som naturlig kan anses som en del av veiledning om utfylling av melding.

Veiledningsplikten innebærer ikke noen plikt til å fylle ut skattemeldinger for den skattepliktige. I motsetning til veiledningsplikten beskrevet i bestemmelsens annet punkt er veiledning om utfylling av skattemeldinger en absolutt plikt for skattemyndighetene og forutsetter dermed ikke at skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det.

Veiledningsplikten gjelder for alle skattemyndigheter, ikke bare for skattekontoret. Den gjelder likevel bare innenfor hvert organs myndighetsområde, jf. [§ 5-1](#) tredje ledd om at skattepliktige skal henvises til det riktige organ, som skal behandle saken.

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-1 ...Når arbeidssituasjonen tillater det, skal skattemyndighetene...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens annet punktum slår fast skattemyndighetenes plikt til å gi mer generell veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, i den utstrekning skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det. Begrensningen om at plikten kun gjelder i den utstrekning skattemyndighetenes arbeidssituasjon tillater det, ligner på formuleringen i forvaltningsloven [§ 11](#) første ledd, jf. ordlyden «[o]mfanget av veiledningen må likevel tilpasses det enkelte forvaltningsorgans situasjon og kapasitet til å påta seg slik virksomhet». Det må foretas en konkret vurdering av den enkeltes behov for veiledning. I vurderingen er det blant annet av betydning hvor profesjonell den skattepliktige kan antas å være. En skattepliktig som er lønnstaker eller

pensjonist, vil lettere kunne ha krav på mer utfyllende veiledning enn hva for eksempel et større selskap med egen regnskaps- og skatteavdeling vil ha, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2.3.2 s. 59](#).

Veiledningen er ikke formelt bindende for myndighetene, i motsetning til bindende forhåndsuttalelser, jf. [kapittel 6](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-1 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens annet ledd er en videreføring av den tidligere ligningsloven [§ 3-2](#) nr. 1, som regulerte retten til å samtale muntlig med en saksbehandler om konkrete spørsmål om egen skatteplikt eller egen plikt til å gi opplysninger om andres forhold, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2.3.2 s. 59](#). Råd og veiledning som gis ved muntlige henvendelser, skal være så gode og korrekte som mulig. Veiledningsplikten omfatter likevel ikke en fullstendig gjennomgang av alle sider ved saken, og råd som gis ved slike henvendelser, kan heller ikke være formelt bindende for myndighetene, i motsetning til bindende forhåndsuttalelser, jf. [kapittel 6](#).

Reglene om veiledningsplikt angir minstekravene til hvilken veiledning skattemyndighetene er forpliktet til å yte. Det legges til grunn at skattemyndighetene vil veilede skattepliktige og andre ut over minstekravene som følger av loven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.5 s. 247](#).

Annet ledd annet punktum sier at nye og relevante opplysninger for saken så vidt mulig skal nedtegnes. Opplysninger av betydning for saken skal journalføres, jf. arkivforskriften [§ 9](#) og behandles i tråd med arkivforskriften [§ 12](#). Se [note 1](#) til [§ 5-4](#) om partsinnsyn.

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-1 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens tredje ledd oppstiller en plikt for myndighetene å bistå en skattepliktig som henvender seg til uriktig myndighet. I så fall skal den skattepliktige henvises til riktig instans av eget initiativ. Denne regelen gir uttrykk for god forvaltningsskikk.

Karnov Lovkommentar 7 til § 5-1 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens fjerde ledd oppstiller en plikt for myndighetene å varsle om, og bistå med, retting av åpenbare feil og mangler som de oppdager. Denne regelen gir uttrykk for god forvaltningsskikk.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-2**Karnov Lovkommentar 1 til § 5-2****Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft, gjaldt reglene i forvaltningsloven [§ 11 a](#) om saksbehandlingstid og krav om foreløpig svar i skatteforvaltningen. De materielle skattelovene hadde ingen eksplisitte bestemmelser om saksbehandlingstid og foreløpig svar. [Paragraf 5-2](#) er utformet etter mønster av forvaltningsloven [§ 11 a](#). Av hensyn til skattepliktiges og tredjeparters rettssikkerhet stilles det krav til skattemyndighetenes saksbehandlingstid samt en plikt til å sende et foreløpig svar ved uforholdsmessig lang saksbehandling.

For partsinnsyn er det i tilknytning til saker for Sivilombudet opplyst at normal saksbehandlingstid skal være én til tre dager. For behandling av klager på skattefastsettelse har Skatteetaten et internt mål om en samlet maksimal saksbehandlingstid på åtte måneder for 90 prosent av klagesakene, men det er i praksis store restanser av klagesaker som avventer behandling. Se også Johannes Beck og Hanne Skaarberg Holen, «[986 klager – to år i kø](#)», *Revisjon og regnskap*, nr. 2, 2021.

Konsekvensene av lang saksbehandlingstid kan være at det ikke lenger er grunn til å endre skattefastsettingen av hensyn til tiden som har gått, jf. [§ 12-1](#), eller at straffesanksjoner som tilleggsskatt ikke kan ilegges eller skal reduseres, jf. EMK [artikkel 6](#) nr. 1, jf. [§ 14-3](#). Det er imidlertid vanskelig å se at lang saksbehandlingstid for øvrig kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, slik at det blir ugyldig, jf. [§ 5-10](#).

Merk at det er en egen frist for saksbehandlingstid ved anmodning om bindende forhåndsuttalelse, jf. forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) [§ 6-1-5](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-2 1. ledd**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir at saker etter skatteforvaltningsloven skal forberedes og avgjøres uten ugrunnet opphold. Det er ikke klart hva som ligger i «ugrunnet opphold». Skattemyndighetene behandler mange forskjellige typer saker, som krever mer eller mindre inngående saksbehandling. Saker der faktum for eksempel er omfattende eller delvis uavklart, eller der saken juridisk sett er kompleks, kan kreve lengre saksbehandlingstid og motsatt. Det er derfor ikke satt en felles tidsfrist for når sakene skal være ferdig behandlet. Hva som er rimelig tid for saksbehandling, vil variere sterkt ut fra sakens størrelse, kompleksitet og i hvilken grad den skattepliktige selv bidrar til sakens opplysning, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.3.3 s. 60](#).

I rettspraksis har det utviklet seg en praksis hvor skattemyndighetenes endringsadgang kan tapes ved passivitet. Disse reglene gjelder i tillegg til reglene i [§ 5-2](#), og de tenkes å komme til anvendelse i saker der skattemyndighetene innen fem- og tiårsfristen har tatt saken opp til endring etter [§ 12-1](#), uten at skattekontoret har fattet vedtak innen rimelig tid.

Det er ikke klart hvor lang passiviteten må være før endringsadgangen faller bort. Etter rettspraksis skal det imidlertid mye til. Spørsmålet om hvorvidt endringsadgangen er bortfalt ved skattemyndighetenes passivitet, må bero på en konkret totalvurdering av situasjonen. Et sentralt moment i vurderingen er varigheten av passivitetsperioden samt om skattyter selv er noe å bebreide for at saksbehandlingen har tatt lang tid, jf. [Rt-1995-1883](#). Oslo tingretts dom [TOSLO-2012-205822](#) er et eksempel på en sak der endringsadgangen etter [§ 12-1](#) falt bort på grunn av passivitet. Saken

gjaldt fastsetting av skatt for en privatperson for inntektsårene 1999 og 2000, truffet ved Skatteklagenemndas vedtak av oktober 2013. Skattemyndighetene varslet endring av ligning i 2002, mens vedtaket først forelå i 2013. En av grunnene til at saken tok lengre tid å behandle, var at skattemyndighetene delvis samtidig hadde fastsettingssaker under behandling overfor to av den skattepliktiges forretningspartnere. Disse sakene var styrende for behandlingen av den aktuelle fastsettingen. Skattemyndighetene hevdet også at enkelte spørsmål om avklaringer ikke ble besvart av den skattepliktige. Etter en konkret vurdering kom tingretten frem til at skattemyndighetenes endringsadgang måtte anses å ha falt bort som følge av passivitet.

I Sivilombudsmannens sak [SOMB-2008-12](#) hadde skattemyndighetene brukt over 19 måneder på å behandle en klage over nektet partsinnsyn. Klageren ble heller ikke orientert løpende mens saken verserte, til tross for purringer. Ombudsmannen kritiserte den lange saksbehandlingstiden. Selv om den tidligere ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)) ikke inneholdt uttrykkelige bestemmelser om saksbehandlingstid i innsynssaker, tilsa sammenhengen i regelverket at slike saker må avgjøres hurtig. Det var også i strid med alminnelige prinsipper for god forvaltningsskikk at klageren ikke ble gitt foreløpige svar mens saken var til behandling. Sivilombudsmannen uttalte også at saksbehandlingen ved innsynsbegjæringer i utgangspunktet burde avgjøres i løpet av den samme dagen, og i alle fall innen én til tre dager, med mindre det gjorde seg gjeldende særlige forhold som tilsa at et noe lengre tidsforløp kunne aksepteres.

I saker der den skattepliktige er varslet om tilleggsskatt, har den skattepliktige også krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK [artikkel 6](#) nr. 1. Skatteklagenemnda har siden opprettelsen hatt lang saksbehandlingstid. Det er ikke uvanlig at det tar to til tre år før det foreligger avgjørelse i mer komplekse saker. Sivilombudsmannen har i sak [SOM-2019-1708](#) uttalt seg om den lange saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda. I saker med lang saksbehandlingstid er det ikke sjelden at tilleggsskatt reduseres eller frafalles som følge av dette.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-2 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ilegger skattemyndighetene, nærmere bestemt det organet som mottok henvendelsen fra skattyter, en plikt til å gi et foreløpig svar snarest mulig, dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares.

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-2 ...uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Hva som ligger i «uforholdsmessig lang tid», vil av samme grunner som vilkåret «uten ugrunnet opphold» i bestemmelsens første ledd variere ut fra den enkelte sak. I større og kompliserte saker må det antas at skattemyndighetene har en plikt til umiddelbart å gjennomføre en konkret vurdering av hvor lang saksbehandlingstid som må ventes, slik at det foreløpige svaret gir mest mulig korrekt angivelse av saksbehandlingstiden.

I Sivilombudsmannens sak [SOMB-2009-8](#) (også referert til i [UTV-2010-1365](#)), som gjaldt behandlingstid i forbindelse med klagesaker til skattekontoret, uttalte Sivilombudsmannen følgende om angitt forventet saksbehandlingstid:

«Generelt bør det kunne stilles krav om at den angitte forventede saksbehandlingstid i foreløpige svar til skattyterne skal bygge på en konkret vurdering blant annet av den

aktuelle sakens karakter, omfang og vanskelighetsgrad, samt saksmengden og ressursituasjonen på kontoret m.v.»

Til sammenligning følger det av forvaltningsloven [§ 11 a](#) tredje ledd at det i saker som gjelder enkeltvedtak, skal gis foreløpig svar dersom en henvendelse ikke kan besvares i løpet av én måned etter at den er mottatt. Gode grunner tilsier at man bør kunne forvente en tilsvarende tolkning av bestemmelsen for skattemyndighetenes vedkommende.

Dersom skattemyndighetene ser at den saksbehandlingstiden det tidligere er varslet om, ikke vil være tilstrekkelig til å behandle saken ferdig, skal skattemyndighetene sende en oppdatering til skattyter om når saken kan forventes å være ferdig behandlet.

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-2 ...Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Forvaltningsloven [§ 11 a](#) har en tilsvarende formulering. Det følger av [spesialmerknadene til § 11 a i Ot.prp. nr. 75 \(1993–94\)](#) at bestemmelsen er ment å gi uttrykk for en forholdsvis snever unntaksadgang.

§ 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, skattetrekksmeldinger, meldinger om skatteoppgjør og lignende masseutsendelser sendes direkte til en skattepliktig som har fullmektig.

Karnov lovkommentarer: § 5-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-3

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen presiserer at enhver som har plikter og rettigheter overfor skattemyndighetene, kan gjøre bruk av fullmektig. Retten til å la seg bistå av fullmektig gjelder på alle trinn av saksbehandlingen.

Tilsvarende bestemmelser var tidligere hjemlet i forvaltningsloven [§ 12](#) og den tidligere ligningsloven [§ 3-3](#). [Paragraf 5-3](#) er gitt etter mønster av den tidligere ligningsloven [§ 3-3](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-3 ...Enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndi...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Retten gjelder ikke bare for skattepliktige, men også for andre som har plikter etter skatteforvaltningsloven. Som eksempel kan nevnes trekkpliktige eller tredjeparter som har opplysningsplikt, jf. [§ 10-2](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-3 ...har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Loven oppstiller ingen krav til hvem som kan opptre som fullmektig. Øvrig regelverk vil imidlertid kunne sette begrensninger. Det gjelder for eksempel domstolloven [§ 218](#), som setter grenser for hvem som kan utøve ervervsmessig eller stadig yting av rettshjelp.

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-3 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ifølge [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 139](#) er det som hovedregel ikke nødvendig å kreve fullmakt fremlagt når fullmektigen er

«- advokat, herunder utenlandsk advokat når vedkommende foreviser dokumentasjon for adgang til å yte rettshjelp i Norge, jf. Kgl.res. 10.12.1993 og FIN 6. mars 1996 i UTV-1996-813. Skattekontoret kan i visse tilfeller tilbakevise noen som ‘søker erverv ved å opptre for andre’ i skatteforvaltningssaker 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 rettshjelpvirksomhet ([domstolsloven § 218](#) nr. 1).

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

Ved inngivelser i Altinn vil vedkommende som inngir tilsvar eller lignende, legitimeres ved innlogging.

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-3 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at meldinger og henvendelser fra skattemyndighetene som hovedregel skal rettes til fullmektigen.

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-3 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Fjerde ledd presiserer unntak fra tredje ledd ved at skattemeldinger, skattetrekksmeldinger, 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-4

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) og forvaltningsloven §§ [18](#) til [21](#).

Formålet med reglene er at en part skal kunne ivareta sine interesser i saken, herunder imøtegå skattemyndighetenes rettslige og faktiske grunnlag, og at saken blir tilstrekkelig opplyst. Reglene om innsyn kan sies å være en rettssikkerhetsgaranti, som blant annet er et virkemiddel mot at skattepliktige blir ilagt høyere skattebelastning enn det som følger av loven.

Bestemmelsen i [§ 3-1](#) hjemler hovedregel om taushetsplikt om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Bestemmelsen i [§ 5-4](#) er et unntak fra denne hovedregelen, jf. [§ 3-2](#).

Saker om dokumentinnsyn skal behandles hurtig, som hovedregel samme dag eller i alle fall innen én til tre dager, jf. Sivilombudsmannens sak [SOMB-2008-12](#). Denne saken er også inntatt i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 143](#), der omtalt som «Sak 2007/2367». Dersom saken

ikke kan avgjøres innen én til tre dager, skal den skattepliktige få et foreløpig svar med opplysninger om når saken kan forventes ferdigbehandlet, jf. [§ 5-2](#) annet ledd om saksbehandlingstid.

Skattemyndighetene har plikt til å journalføre alle saksdokumenter, jf. forskrift [15. desember 2017 nr. 2105](#) om offentlege arkiv (arkivforskriften) [§ 9](#). Hvilke opplysninger som skal inngå i journalen, fremgår av forskriftens [§ 10](#). Hvilke bevis som foreligger, skal fremgå av skattemyndighetenes journalføringssystem, *Elark*. I større saker kan det i praksis være effektivt å be om en dokumentoversikt i saksjournalen. På den måten får man en kortfattet oversikt over de dokumentene som skattemyndighetene har journalført. Oversikten kan være et utgangspunkt for ytterligere innsyn i ett eller flere dokumenter.

Rett til innsyn i skattemyndighetenes dokumenter som ikke er en del av egen sak, reguleres av lov [19. mai 2006 nr. 16](#) om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova), som gjelder for staten, fylkeskommunene og kommunene. Hovedregelen i offentliglova er at alle saksdokumenter, journaler og lignende register er åpne for innsyn dersom ikke annet er bestemt i lov eller forskrift.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-4 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen hjemler hovedregelen om partsinnsyn, og retten gjelder for dokumenter som er tilknyttet skattepliktige, tredjeparter og trekkpliktige mv. sin egen sak. Dersom opplysninger om andre skattepliktige mv. er anvendt i saken, skal vedkommende i utgangspunktet ha rett til innsyn i disse opplysningene også, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.5.3](#). Innsynsretten omfatter imidlertid ikke andres saker, selv om tilsvarende problemstillinger er behandlet her. I Høyesteretts dom [Rt-2015-353](#) fikk den skattepliktige ikke medhold i sitt krav om innsyn i kontrakter som hadde blitt brukt som sammenligningsgrunnlag i en sak om internprising ved salg av gass. Selv om utgangspunktet var at selskapet som skattyter hadde krav på partsinnsyn, jf. tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) nr. 1, kunne dette ikke gjelde når den som krevde innsyn, inngikk i den kretsen som taushetsplikten etter ligningsloven [§ 3-13](#) skulle beskytte mot. Skattemyndighetene hadde også adgang til å bygge på kontraktene som sammenligningsgrunnlag, selv om innsyn ikke kunne gis. Det ble vist til at skattemyndighetene forut for endelig vedtak hadde redegjort for seleksjonskriterier og gitt en del sentral informasjon om innholdet i sammenligningskontraktene så langt det var mulig av hensyn til taushetsplikten.

Vedkommende som ønsker innsyn må selv aktivt be om innsyn i dokumenter som ønskes innsyn i. Krav om innsyn kan fremsettes på ethvert tidspunkt, og kan gjentas.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-4 ...saksdokumenter i...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dokumentbegrepet er ment å ha samme innhold som i offentliglova og forvaltningsloven, se offentliglova [§ 4](#) og forvaltningsloven [§ 2](#) første ledd bokstav f, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.5.3 s. 64](#). I offentliglova [§ 4](#) første ledd er «dokument» definert slik:

«Med dokument er meint ei logisk avgrensa informasjonsmengd som er lagra på eit medium for seinare lesing, lytting, framsyning, overføring eller liknande.»

Dokumentbegrepet gjelder ikke bare skriftlige dokumenter, men kan også omfatte håndskrevne notater, eller lydopptak. Begrepet «saksdokument» er definert slik i offentliglova [§ 4](#) annet ledd:

«Saksdokument for organet er dokument som er komme inn til eller lagde fram for eit organ, eller som organet sjølv har oppretta, og som gjeld ansvarsområdet eller verksemda til organet. Eit dokument er oppretta når det er sendt ut av organet. Dersom dette ikkje skjer, skal dokumentet reknast som oppretta når det er ferdigstilt.»

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-4 ...sin egen sak....

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Retten til innsyn gjelder kun for saksdokumenter i «sin egen sak» og gir uttrykk for et relevanskrav – dokumentet må ha tilknytning til den aktuelle saken. Det skal i utgangspunktet være enkelt å avgrense sakens dokumenter, fordi skattemyndighetene er pålagt en arkiveringsplikt og en plikt til å journalføre de dokumentene som saklig sett gjelder den aktuelle saken, jf. arkivforskriften [§ 9](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-4 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir unntak fra hovedregelen i første ledd og angir tilfeller der skattemyndighetene likevel kan holde tilbake dokument for innsyn. Merk likevel unntak fra dette leddet i bestemmelsens tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-4 2. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) nr. 2 bokstav c og forvaltningsloven §§ [18 a](#) og [18 b](#). Skattemyndighetene kan holde tilbake dokumenter som er utarbeidet for den interne saksforberedelsen, av skattemyndighetene selv eller engasjert rådgiver eller sakkyndig.

Karnov Lovkommentar 7 til § 5-4 2. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket bygger på den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) nr. 2 bokstav e og er ment å omfatte opplysninger om generelle kontrollrutiner mv. og opplysninger som gjelder den aktuelle saken innsynsbegjæringen gjelder. Det kan for eksempel være behov for å holde tilbake saksdokument for innsyn i saker der det foreligger risiko for at den skattepliktige vil forsøke å tilpasse/endre sine forklaringer til skattemyndighetene basert på hvilke dokumentbevis myndighetene har. Det må 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. Det er viktig at unntaket ikke strekkes for langt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.5.3](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 5-4 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer et unntak fra unntaket i annet ledd bokstav a. Til tross for at et dokument kan være unntatt fra vedkommendes innsynsrett fordi det er snakk om interne dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen, har vedkommende likevel rett til å gjøre seg kjent med de deler av dokumentene som inneholder faktiske opplysninger, som for eksempel sammendrag eller annen bearbeidelse av faktum. Dette er for å sikre at vedkommende skal få mulighet til å imøtegå og eventuelt korrigere de faktiske opplysningene som skattemyndighetene bygger sine vurderinger på. I likhet med forvaltningsloven [§ 18 c](#) er det nærliggende å forstå det slik at «faktiske opplysninger» også omfatter skattemyndighetenes skjønnsmessige vurderinger av de faktiske forhold. Dette er også lagt til grunn i *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [s. 148](#). Rettslige vurderinger og subsumsjoner faller derimot utenfor innsynsretten. Dersom et dokument inneholder faktiske opplysninger og rettslige vurderinger, skal skattemyndighetene normalt gi innsyn i deler av dokumentet.

Karnov Lovkommentar 9 til § 5-4 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven [§ 18](#) annet ledd. Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, oppstiller fjerde ledd en plikt for skattemyndighetene til å vurdere merinnsyn. Vurderingen av spørsmålet om hvorvidt det skal gis merinnsyn, er et forvaltningsskjønn og kan bare prøves av domstolene etter reglene om prøvelse av fritt forvaltningsskjønn. Ved vurderingen av om man skal gi merinnsyn, må skattepliktiges behov for innsyn i dokumentet veies mot de hensyn som begrunner unntakene for innsynsretten er aktuelle i saken.

Av *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [s. 148](#) fremgår det at skattepliktige som ber om det, skal gis innsyn i skattekontorets utkast til enkeltvedtak.

Karnov Lovkommentar 10 til § 5-4 5. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 19](#) første ledd bokstav b. Etter femte ledd har den som ber om innsyn, ikke krav på innsyn i opplysninger som angår tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, dersom opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet. Bakgrunnen for bestemmelsen er forholdet mellom innsynsretten og taushetsplikten i [kapittel 3](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.5.3 s. 66](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 5-4 6. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Sjette ledd viderefører den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) nr. 3, som bygger på forvaltningsloven [§ 20](#). Bestemmelsen regulerer gjennomføringen av innsyn. Det fremstår noe uklart hva som ligger i «forsvarlig saksbehandling» i denne forbindelse. Ordlyden tilsier at den som har krav på innsyn, har en rett til å få tilsendt en kopi av dokumentet.

Karnov Lovkommentar 12 til § 5-4 7. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer krav til skattemyndighetenes avslag på anmodning om innsyn. I avslaget skal det opplyses om hvilken bestemmelse avslaget er hjemlet i, og om retten til å klage over avslaget. Se [kapittel 13](#) om klage, men merk at klagefristen som er angitt i åttende ledd, er kortere enn klagefristen for enkeltvedtak.

I [Rt-2012-1888](#) (Dyvi Eiendom) ble skattyter delvis nektet innsyn i et notat fra DNB. Notatet ble fremlagt i sladdet versjon, og de sladdede delene skulle angivelig ikke styrke skattyters sak. Skattyter fikk til slutt innsyn, og notatet utgjorde et sentralt bevis i den videre prøvingen.

I tilknytning til skattesaken [TOSLO-2010-147861](#) (Arcade Drilling AS) hadde skattekontoret tilgang til Økokrims beslag av selskapets egne dokumenter, mens skattyter ble nektet innsyn i annet enn de dokumentene skattekontoret ville basere ligningen på. Sakens sentrale spørsmål var hvor selskapets reelle ledelse på styrenivå ble utøvet, og skattekontoret hadde «sortert bort» bevis som først ble gjort tilgjengelig ved innsyn i den parallelle straffesaken. Spørsmålet om innsyn etter den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) er behandlet i [Rt-2013-917](#) og illustrerer komplikasjoner der samme dokumentbevis inngår som beslag i straffesak og samtidig i sivil skattesak.

Innsynsreglene er sentrale for å sikre at skattyter gis tilstrekkelig grunnlag for kontradiksjon. Se til illustrasjon [LB-2017-145631-1](#), der lagmannsretten konstaterte at denne rettigheten ikke var tilstrekkelig ivarettatt.

Karnov Lovkommentar 13 til § 5-4 8. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer retten til å påklage et avslag om krav om innsyn. Klagen følger reglene i lovens [kapittel 13](#), likevel slik at klagefristen er tre uker i motsetning til seks uker, jf. [§ 13-4](#). Det er Skattedirektoratet som er klageinstans for klager over skattekontorets avgjørelser om partsinnsyn, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 13-3-1](#). Finansdepartementet er klageinstans ved klage over Skattedirektoratets avgjørelse om partsinnsyn i første instans, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

§ 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 [domstolloven §§ 148](#) og [149](#).
- (3) Departementet kan gi forskrift om fristavbrudd og angivelse av fristutløpsdato.

Karnov lovkommentarer: § 5-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-5

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på reglene i forvaltningsloven [§ 29](#) første ledd første punktum og den tidligere ligningsloven [§ 3-7](#) nr. 1. I motsetning til forvaltningsloven, der fristbestemmelsen bare gjelder klagefrister, gjelder fristbestemmelsen i denne bestemmelsen, i likhet med tidligere ligningslov, også andre frister.

Bestemmelsen gir regler om beregning av frister etter loven. Utfyllende regler om fristberegning mv. ved elektronisk kommunikasjon følger av forvaltningsloven [§ 15 a](#) og forskrift [25. juni 2004 nr. 988](#) om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften) [§ 1-3](#) bokstav b.

Det er gitt utfyllende bestemmelser om fristberegningen, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 5-5-1](#). Etter forskriften kan skattemyndighetene angi utløpsdato for en frist i underretningen, men ikke sette en kortere frist enn den som er bestemt ellers. Forskriften bestemmer videre at meddelelser som sendes på papir, har fristavbrytende virkning fra inngivelsen til tilbyder av posttjenester.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-5 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hovedregelen for fristberegning og sier at frister etter loven eller forskrift begynner å løpe fra det tidspunkt meldingen er kommet frem. Dette er normalt det tidspunktet et fysisk brev er levert i den skattepliktiges postkasse. For elektroniske meldinger er «kommet frem» det tidspunktet da meldingen er tilgjengelig i den elektroniske postkassen og varsel om dette er sendt til mottaker, jf. [§ 1-3](#) og eForvaltningsforskriften [§ 8](#) tredje ledd jf. femte ledd.

Skattemyndighetene kan angi utløpsdatoen for fristen i underretning dersom fristen ikke er kortere enn ellers bestemt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 5-5-1](#). Se for eksempel skatteforvaltningsloven [§ 12-6](#) første ledd, som angir fristen for å ta opp saker til endring.

Dette utgangspunktet kan likevel fravikes dersom annet er bestemt i lov eller forskrift. Eksempler på lovbestemte unntak er klagefristen etter [§ 13-4](#) annet ledd og søksmålsfristen i [§ 15-4](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-5 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir domstolloven §§ [148](#) og [149](#) (fristberegning) gyldighet på områdene omfattet av skatteforvaltningsloven. Disse reglene beskriver blant annet hvilke dager som telles med ved beregningen, herunder at en frist ikke kan utløpe på en helligdag. Bestemmelsene i domstolloven angir også hvordan fristene skal beregnes når frister er angitt i uker, måneder eller år. Bestemmelsene og angir også at frister kan settes til en bestemt kalenderdag.

Domstolloven [§ 140](#) om rettsferie er ikke gitt tilsvarende anvendelse. Dette innebærer at frister etter skatteforvaltningsloven kan falle innenfor rettsferien, og fristene forlenges ikke med dager som faller innenfor rettsferien.

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-5 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi regler om leveringsmåte og fristavbrudd i forskrift, se skatteforvaltningsforskriften [§ 5-5-1](#).

§ 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. Fristen for å uttale seg er seks måneder i saker om Safe Harbour-regler gitt i medhold av [suppleringskatteloven § 5-7](#).
- (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.

0 Endret ved lov [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 5-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-6

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir regler om plikt for skattekontoret til å forhåndsvarsele den enkeltvedtaket retter seg mot. Definisjonen av «enkelvedtak» følger av [§ 1-2](#) bokstav d. Forhåndsvarselet skal gis før enkeltvedtaket treffes. [Paragraf 5-6](#) regulerer videre hvordan varselet skal gis, unntak fra denne plikten samt klageadgang.

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 16](#), med elementer fra den tidligere ligningsloven [§ 9-7](#).

Bakgrunnen for plikten er at den et enkeltvedtak retter seg mot, skal få mulighet til å uttale seg i saken før endelig vedtak treffes. Reglene skal legge til rette for kontradiksjon og med dette bidra til korrekte vedtak som ivaretar den skattepliktiges rettssikkerhet. Etterfølgelse av varslingsreglene kan også bidra til å redusere antall klager.

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](#), jf. [§ 14-8](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-6 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hovedregelen for skattemyndighetenes plikt til å varsle «den vedtaket retter seg mot» før et «enkelvedtak» treffes.

Enkeltvedtak er definert i [§ 1-2](#) bokstav d. Se også kommentarene til [§ 1-2](#) bokstav d. Saker som ikke er enkeltvedtak, er i utgangspunktet ikke omfattet av plikten til å forhåndsvarsele. Loven kan imidlertid angi særskilte krav til varsel i slike saker, se for eksempel §§ [10-8](#) og [10-11](#) første ledd.

Den vedtaket retter seg mot, kan være skattepliktig, en tredjepart eller en trekkpliktig, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.7.3 s. 70](#). Også de som har klagerett etter [§ 13-2](#), skal varsles.

Den som varsles, skal gis en passende frist for å uttale seg. Fristen må være tilstrekkelig lang til å gi vedkommende en reell mulighet til å sette seg inn i saken og ivareta sine interesser ved å uttale seg, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.7.3 s. 69](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-6 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir regler om forhåndsvarselets innhold. Kravene til innhold vil variere etter sakens art og omfang, og det veiledende prinsipp skal være at mottakeren må gis reell mulighet til å ivareta sine interesser. Det fremgår av *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [s. 155](#) at varselet som hovedregel skal være skriftlig, og at det på grunn av taushetspliktreglene bare unntaksvis vil være aktuelt å benytte usikret e-post for å varsle.

Lovteksten angir ikke i hvilken form forhåndsvarsel skal gis. Det følger imidlertid av forarbeidene at formkravene er gitt etter mønster av forvaltningsloven [§ 16](#). Etter forvaltningsloven [§ 16](#) annet ledd skal varsel som hovedregel gis skriftlig, men det kan gis muntlig dersom det er særlig byrdefullt å gi det skriftlig. Adgangen til å gi muntlig varsel bør være svært begrenset, blant annet av hensyn til etterprøvbarehet. Ifølge *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [s. 156](#) skal det i så fall alltid lages et notat om saken, som journalføres.

Et varsel om endring av skattefastsettelsen har fristavbrytende virkning etter [§ 12-6](#). Det er ikke et varsel dersom skattekontoret bare tilskriver den skattepliktige med anmodning om tilleggsopplysninger. De innholdsmessige kravene som stilles til et forhåndsvarsel, er nærmere omtalt i [SOM-2022-1410 punkt 1.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-6 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 16](#) tredje ledd og hjemler enkelte unntak fra varslingsplikten. Den tidligere ligningsloven [§ 8-3](#) nr. 2 hadde et unntak fra varslingsplikten ved fravikelse av selvangivelse når endringen var av mindre betydning, men dette er ikke videreført i skatteforvaltningsloven.

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-6 3. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det stilles ikke krav om forhåndsvarsel til den vedtaket retter seg mot, dersom slik varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres.

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-6 3. ledd bokstav b.

Forfattere:[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det stilles ikke krav om forhåndsvarsel dersom 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 betydningen av varselet. Dersom skattemyndighetene endrer en tidligere fastsetting til gunst for den skattepliktige, kan det tenkes at det ikke stilles like høyt krav til forhåndsvarsel som ved endring til ugunst for den skattepliktige.

Karnov Lovkommentar 7 til § 5-6 3. ledd bokstav c.**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det stilles ikke krav om forhåndsvarsel til den vedtaket retter seg mot, dersom 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 varsling av andre grunner må anses åpenbart unødvendig. Eksempler på saker som vil være unntatt fra forhåndsvarsling etter [§ 5-6](#) tredje ledd bokstav c, vil være vedtak om myndighetenes fastsetting av motorkjøretøyavgifter hvor den skattepliktige selv har initiert saken ved å starte en registreringsprosess og må være innforstått med den avgiftsplikten som vil oppstå, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.7.3](#).

Varsling kan videre tenkes åpenbart unødvendig i de tilfeller en næringsdrivende søker om å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og skattekontoret innvilger søknaden. Det kan imidlertid stille seg annerledes dersom skattekontoret vurderer å nekte registrering og må innhente ytterligere opplysninger. I slike tilfeller bør skattekontoret samtidig varsle om at det vurderer å nekte registrering dersom de nye opplysningene ikke gir grunnlag for å innvilge søknaden.

Karnov Lovkommentar 8 til § 5-6 4. ledd**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det stilles ikke krav om forhåndsvarsel for vedtak om skatteberegning for de skattearter som nevnt i [§ 9-2](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 9 til § 5-6 5. ledd**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer konsekvensene av at et enkeltvedtak treffes uten at pliktig varsel er gitt. Regelen er ment å sikre reell toinstansebehandling ved en eventuell senere klage på vedtaket, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.5 s. 248](#). Denne regelen vil som særregel gå foran den generelle bestemmelsen om virkningen av saksbehandlingsfeil i [§ 5-10](#), men innebærer ikke uten videre at det opprinnelige vedtaket er ugyldig. I stedet får den skattepliktige rett til å klage og be om at samme instans behandler saken på nytt.

Karnov Lovkommentar 10 til § 5-6 6. ledd**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen hjemler en informasjonsplikt for skattemyndighetene i de tilfeller der skattemyndighetene likevel ikke treffer det varslede vedtaket.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-7

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen hjemler skattemyndighetenes plikt til å begrunne et enkeltvedtak samt unntak fra denneplikten. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven §§ [24](#) og [25](#), men er tilpasset skatteforvaltningslovens område. Ligningsloven (lov [13. juni 1980 nr. 13](#)) hadde bestemmelser om krav til begrunnelse for visse type vedtak.

Formålet med bestemmelsen, som delvis også kommer til uttrykk indirekte i bestemmelsen, er blant annet at vedtaket skal være informativt, slik at den skattepliktige kan forstå resultatet i vedtaket og hvilke konsekvenser det vil få for vedkommende. Det er også viktig med en begrunnelse for at den skattepliktige skal vurdere om vedtaket bør påklages eller angripes ved søksmål, og for en eventuell domstolsprøvelse. En plikt til å gi begrunnelse vil også kunne bidra til at skattemyndighetene aktivt må ta stilling til at de vurderingene, og det faktum som legges til grunn for vedtaket, er av tilstrekkelig kvalitet.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-7 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens første ledd hjemler hovedregelen om at enkeltvedtak skal begrunnes. Begrunnelsen skal gis samtidig som vedtaket treffes, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.8.3](#). Det er ikke krav til begrunnelse av vedtak om skatteberegning for de skattearter som nevnt i [§ 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.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-7 ...Enkeltvedtak...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har en plikt til å begrunne «enkeltvedtak». Dette innebærer at andre avgjørelser, for eksempel prosessledende avgjørelser, i utgangspunktet ikke må begrunnes. Se [§ 1-2](#) med

tilhørende kommentarer for hva som ligger i begrepet «enkeltvedtak». Skattemyndighetene bør imidlertid også i andre saker vurdere å gi begrunnelse for andre type avgjørelser, avhengig av sakens art og betydningen for den skattepliktige. Se til illustrasjon [LB-2019-140421](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-7 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen stiller krav til begrunnelsens innhold og omfang, og bygger delvis på forvaltningsloven § 25. Krav til begrunnelsen vil variere basert på det konkrete vedtakets art og viktighet. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.8.3](#) er det gitt en nærmere anvisning om hvilke forhold som kan være relevante i vurderingen av hvor inngående begrunnelse som kreves. Det står blant annet at det har betydning om vedtaket er til gunst eller ugunst for vedkommende, hva beløpets størrelse er, og hvem vedtaket retter seg mot. Dersom en skattepliktig får medhold i en klagesak, er behovet for en utfyllende begrunnelse mindre enn i saker hvor en skattepliktig ikke gis medhold. Jo mer inngripende et vedtak er, desto større krav bør stilles til begrunnelsen. Ved noen vedtak vil det være tilstrekkelig med en helt summarisk begrunnelse, og skattemyndighetene vil i noen typer av saker kunne anvende standardbegrunnelser. Et eksempel på et område hvor det ikke stilles strenge krav til begrunnelsens innhold, er vedtak om fastsetting av motorvognavgifter. Her fastsettes avgiften på grunnlag av tekniske spesifikasjoner registrert hos vegmyndighetene, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.8.3](#).

Begrunnelsen skal også vise til de regler og faktiske forhold vedtaket bygger på.

Sivilombudet har i [SOM-2022-1410](#) lagt til grunn at Skatteklagenemnda i sine vedtak bør være varsom med å begrunne sine vedtak kun med henvisning til tidligere fremstillinger fra skattekontoret. Det gjelder spesielt i saker der nemndas konklusjon er i strid med sekretariatets innstilling og til ugunst for den skattepliktige. Etter ombudets syn bør nemndsmedlemmene i disse tilfellene være særlig påpasselige med å kommentere de forholdene der de er uenige i sekretariatets vurdering.

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

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-7 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd gjør unntak fra kravet til begrunnelse i første ledd. Unntaket gjelder i den utstrekning begrunnelse ikke kan gis uten å røpe opplysninger som den skattepliktige eller tredjeparten etter [§ 5-4](#) femte ledd ikke har krav på innsyn i. Dette gjelder visse typer opplysninger om forretningshemmeligheter og svarer til løsningen i forvaltningsloven [§ 24](#) tredje ledd første punktum. Unntaket er ment å ha karakter av en sikkerhetsventil, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.8.3](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-8

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger delvis på forvaltningsloven [§ 27](#), med noen forenklinger for å tilpasse bestemmelsen til skatteforvaltningslovens område. Bestemmelsen regulerer hvem som skal ha melding om enkeltvedtak, og hvilke opplysninger en slik melding skal inneholde.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-8 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene skal sørge for at det gis melding om enkeltvedtak til den vedtaket retter seg mot. Slik melding kan også gis til fullmektig, jf. [§ 5-3](#) tredje ledd. Med «melding om vedtaket» menes at den vedtaket retter seg mot, skal informeres om hele vedtaket og begrunnelsen for det, jf. [§ 5-7](#), og [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.9.3](#). Enkeltvedtak er nærmere definert i [§ 1-2](#) bokstav d.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-8 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir anvisning på meldingen skal inneholde. Det følger av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.9.3](#) at kravet til underretningen vil variere etter om den vedtaket retter seg mot, på forhånd er klar over at vedtaket treffes. Videre fremgår det av forarbeidene at til tross for at melding om enkeltvedtak normalt er skriftlig, er det ikke et lovpålagt formkrav. For enkle vedtak som fattes etter at den skattepliktige selv henvender seg til myndighetene «over disk», vil muntlig beskjed og kvittering normalt være tilstrekkelig.

§ 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 5-9**Karnov Lovkommentar 1 til § 5-9****Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir den et enkeltvedtak retter seg mot, en rett til å få dekket kostnader som vedkommende har pådratt seg i forbindelse med endring av et vedtak. Dette gjelder uavhengig av hva som er årsaken til at vedtaket endres. Retten gjelder både for kostnader som er pådratt i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen av saken, og der årsaken til at vedtaket endres, er at endringen følger opp en rettskraftig dom. I de tilfeller der vilkårene for å få tilkjent sakskostnader kan være oppfylt, skal den skattepliktige gjøres oppmerksom på dette, jf. [§ 5-8](#) annet ledd. Merk likevel at reglene for dekning av sakskostnader knyttet til selve rettergangen, følger reglene i tvisteloven [kapittel 20](#). Det skal svares forsinkelsesrenter av tilkjente sakskostnader fra tidspunktet for vedtak som tilkjenner dekning av sakskostnader, frem til utbetalingen skjer, uavhengig om slikt krav om forsinkelsesrenter ikke er fremsatt, jf. lov [17. desember 1976 nr. 100](#) om renter ved forsinket betaling m.m. (forsinkelsesrenteloven).

Kostnader som kreves, må som hovedregel dokumenteres. Det bør imidlertid være tilstrekkelig at vedkommende utarbeider en oppstilling av de kostnader som kreves, og eventuelt med en kopi av fakturaer. Skattemyndighetene har som hovedregel ikke krav på innsyn i detaljer og eventuell taushetsbelagt informasjon, som for eksempel timelister mv. Se eksempelvis [Rt-2012-868](#) (kjennelse fra Høyesteretts ankeutvalg) som gjaldt spørsmål om hvorvidt påtalemyndigheten kunne ta beslag i en advokats timelister i forbindelse med en straffesak. Timelistene måtte anses som betrodde dokumenter og var dermed omfattet av bevisforbudet i straffeprosessloven [§ 204](#) første ledd, jf. [§ 119](#) første ledd. De kunne dermed heller ikke kreves fremlagt etter tvisteloven [§ 22-3](#), kontrollbestemmelsene, eller i tilknytning til avgjørelse om sakskostnader etter skatteforvaltningsloven [§ 5-9](#).

Se nærmere om fristen for å sette frem et slikt krav i bestemmelsens tredje ledd.

Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven [§ 36](#) første ledd. Vilråene 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, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.10.3 s. 75](#). Den tidligere ligningsloven [§ 9-11](#) hadde også regler om sakskostnader, og praksis etter denne bestemmelsen er relevant for avgjørelser etter bestemmelsen her.

Skattemyndighetene er, på samme måte som privatpersoner og private bedrifter, underlagt de alminnelige erstatningsrettslige regler som blant annet kommer til uttrykk i lov [13. juni 1969 nr. 26](#) om skadeserstatning av (skadeserstatningsloven). Av skadeserstatningsloven [§ 2-1](#) fremgår det at arbeidsgiver svarer for skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers utføring av arbeid for arbeidsgiver. Tre vilkår må være oppfylt for erstatningsplikt: Det må foreligge et ansvarsgrunnlag, et økonomisk tap og en adekvat årsakssammenheng mellom handlingen/beslutningen og det tap som har oppstått. Dersom skattepliktige ikke tilkjennes sakskostnader etter [§ 5-9](#) kan det, dersom vilråene er oppfylt, være grunnlag for et erstatningskrav for pådratte sakskostnader i forbindelse med endring av vedtak.

Myndigheten til å avgjøre sakskostnadsspørsmålet ligger til den myndighet som har fattet vedtak om endring, med unntak for tilfeller der et fastsettingsvedtak endres av en nemnd. I disse tilfellene ligger myndigheten til å avgjøre sakskostnadsspørsmålet til skattekontoret i første instans. Se bestemmelsens annet ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-9 ...enkeltvedtak...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [§ 1-2](#) bokstav d med tilhørende kommentarene. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse bare ved endring av skattefastsetting, men i alle enkeltvedtak.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-9 ...endret til gunst...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Hva som er årsaken til at enkeltvedtaket endres, har ingen betydning. Et enkeltvedtak kan for eksempel endres ved at den skattepliktige klager på vedtaket, at skattemyndighetene selv endrer det av eget initiativ, eller fordi en domstol har kjent vedtaket ugyldig.

Det er normalt ikke problematisk å vurdere om et vedtak er til gunst for den vedtaket retter seg mot. Normalt vil det innebære at vedkommende unngår en skattebyrde eller får en reduksjon i skattebelastningen. Dersom et vedtak endres slik at vedkommende får en økning i skattebelastningen, skal det likevel regnes som en endring «til gunst» for vedkommende dersom resultatet er i tråd med dennes ønske.

Et vedtak anses å være «endret til gunst» for den skattepliktige uavhengig av om opphevelsen innebærer en endelig avgjørelse i saken, men også dersom opphevelsen medfører at saken blir sendt tilbake til skattekontoret for ny vurdering. Dette er også lagt til grunn i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 166](#).

Bestemmelsen gir også grunnlag for å tilkjenne sakskostnader der skattekontoret selv omgjør et tidligere vedtak uten at klagen oversendes klageinstansen, jf. Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2016-25](#). I Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2016-15](#) ble skattyter tilkjent dekning av kostnader til klage, selv om klagen senere ble trukket, og ligningen ble endret etter en domstolsavgjørelse.

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-9 ...den vedtaket retter seg mot...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir rett til dekning av sakskostnader både for skattepliktige selv, og tredjeparter som får endret et vedtak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.10.3 s. 75](#). Det må antas at retten således også gjelder trekkpliktige.

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-9 ...skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Sakskostnader kan kun kreves for *egne sakskostnader*, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.10.3 s. 75](#). Dette kommer også til uttrykk i [Rt-2015-289](#). To selskaper hadde dekket sakskostnadene i en tvist to styremedlemmer hadde hatt med ligningsmyndighetene angående skatteplikt til Norge for ytelser fra selskapet. Spørsmålet for Høyesterett var om disse styremedlemmene skulle tilkjennes sakskostnader

etter endret vedtak, jf. tidligere ligningsloven [§ 9-11](#). Høyesterett uttalte at sakskostnadene ikke kunne anses som skatteyternes egne og dermed ikke kunne tilkjennes. Fra dommens [avsnitt 25](#) hitsettes det:

«Spørsmålet er om skattyteren kan kreve dekning av statskassen for sakskostnader som er påløpt for å få endret ligningen, dersom det ikke er skattyteren som har hatt disse kostnadene. Det vil for eksempel være situasjonen der det, som her, er et rettssubjekt med egeninteresse i utfallet av saken som har betalt advokatsalærene. I dette tilfellet har lagmannsretten funnet det bevist at partene seg imellom ikke har ansett betalingen som gave, lønn eller utbytte, og at selskapene heller ikke har behandlet den slik i regnskapene. Heller ikke har skattyterne plikt til å betale beløpene tilbake til selskapene i tilfelle kostnadsdekning blir gitt.»

Uttalelsen kan tolkes slik at kostnadene ville være ansett som de skattepliktiges egne, dersom de enten hadde hatt en plikt til å betale tilbake midlene til selskapene, eller at betalingene hadde vært ansett som en gave eller lignende.

Det samme er lagt til grunn i [HR-2020-1824-A](#). Saken gjaldt et sakskostnadskrav etter forvaltningsloven [§ 36](#), i forbindelse med en trygdesak. Saken har etter forfatterens skjønn likevel relevans, ettersom [§ 5-9](#) bygger på forvaltningsloven [§ 36](#). I denne saken ble en person tilkjent sakskostnader i forbindelse med en klage i en trygdesak, der juridisk bistand hadde blitt dekket av fagforbundet han var medlem i. Eventuelle tilkjente sakskostnader skulle uavkortet bli tilbakebetalt til fagforbundet. Etter denne avgjørelsen ble saken i [Rt-2015-289](#) begjært gjenåpnet, men Høyesterett avviste gjenåpning i [HR-2021-236-U](#) idet adgangen til gjenåpning er avgrenset til tilfeller der det foreligger nye opplysninger om forhold som var ukjent ved opprinnelig avgjørelse. Tvisteloven åpner ikke for gjenåpning på det grunnlag at rettsoppfatningen senere er fraveket.

Det er kun vesentlige sakskostnader som kan kreves dekket. Hva som anses som «vesentlig», må avgjøres basert på vedkommendes økonomiske situasjon. Kostnadene vil normalt ikke anses som vesentlige dersom vedkommende ikke har engasjert bistand (advokat, regnskapsfører, revisor mv.). I Skattedirektoratets tidligere gjeldende [veiledende retningslinjer om adgangen til å få dekkes sakskostnader etter tidligere ligningsloven § 9-11](#) het det at kostnadene normalt må overstige 3000 kroner for at de skal anses som vesentlige.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 167](#) er det lagt til grunn, med henvisning til Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelse i [KMVA-2006-5323B](#), at sakskostnader knyttet til tapt arbeidsfortjeneste og ansattes arbeid med saken kun kan kreves dekkes unntaksvis.

Kostnader til klage på vedtak som nekter dekning av sakskostnader, kan også kreves dekket etter bestemmelsen, jf. Skatteklagenemndas avgjørelse i [SKNS1-2017-107](#).

Etter bestemmelsens ordlyd er de to relevante vilkårene at sakskostnadene er «vesentlige», og at de har vært «nødvendige for å få endret vedtaket». I den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 9-11](#) var det i tillegg et vilkår at det ville være «urimelig» om skattyteren måtte dekke sakskostnadene selv. Dette vilkåret er ikke videreført ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven.

Det fremgikk av den tidligere ligningsloven [§ 9-11](#) at sakskostnader kunne tilkjennes helt eller delvis. Hensikten med formuleringen var å fremheve at selv om sakskostnader som hovedregel skulle tilkjennes fullt ut, er det også en mulighet for skattemyndighetene å redusere saksomkostningsutbetalingen i bestemte unntakstilfeller. Flere høringsinstanser kommenterte at formuleringen lett kunne misforstås og skape usikkerhet rundt gjeldende rett. Formuleringen er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Finansdepartementet fremhever i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.10.3 s. 75](#) at det som hovedregel skal tilkjennes full dekning, men at dekningen i spesielle tilfeller kan avkortes hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp. For eksempel

vil det kunne være aktuelt med avkortning der den som klager har benyttet seg av bistand (for eksempel en advokat), som har brukt klart mer tid på saken enn det som fremstår som rimelig ut fra sakens natur. En slik snever avkortningsmulighet kan utledes av kravet om at kostnadene må være «nødvendige».

Det må etter dette være en viss sammenheng mellom de kostnadene som kreves dekket, og endringen av vedtaket.

Ved vurderingen av hva som er nødvendige kostnader, skal det ta utgangspunkt i hva parten og dennes advokat med rimelighet har oppfattet som naturlige tiltak for å få endret vedtaket. Det er således partens subjektive oppfatning, og ikke bare om utgiftene objektivt sett har vært strengt nødvendige for å endre vedtaket, som er relevant. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.10.1 s. 73](#) i redegjørelsen for forvaltningsloven [§ 36](#), fremgår det at det likevel ikke fullt ut vil være opp til disse å avgjøre hvilke kostnader som er nødvendige. Den nærmere avgrensningen beror på en konkret skjønnsmessig vurdering, der den subjektive oppfatning av situasjonen bare er ett av flere momenter. Se Skatteklagenemndas avgjørelse i [SKNS1-2018-114](#) for nærmere illustrasjon.

I praksis kan nødvendige kostnader for eksempel være utgifter til advokater, regnskapsførere, revisorer eller lignende. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 167](#) nevnes det flere eksempler på kostnader som Skattedirektoratet anses som ikke å være «nødvendige», for eksempel kostnader eller tap den skattepliktige er påført fordi vedkommende har måttet innrette seg etter den tidligere avgjørelsen, for eksempel fordi vedkommende har hatt kostnader til bankgaranti ved sikkerhetsstillelse. Ifølge håndboken er dette kostnader som ikke nødvendige for å få endret vedtaket. Skattedirektoratet har i også en konkret sak avslått krav om dekning for utgifter til utarbeidelse av kronikker til mediene, brev til Stortinget mv. angående den skattepliktiges sak.

Etter forfatterens skjønn må nødvendighetsvilkåret imidlertid ikke tolkes for strengt. Skattyter bør få tilkjent sakskostnader der enkeltvedtak endres til gunst for skattepliktige på grunn av feil på skattemyndighetenes hånd. Det er vanskelig for skattyter å på forhånd vite hvilke tiltak og innspill som er nødvendige for å få rettet et uriktig vedtak, og vurderingen kan uansett ikke gjøres i etterpåklokskapens lys. Hvis skattyter har flere innsigelser mot et vedtak, er det ikke bare kostnadene knyttet til den innsigelsen som vinner frem, som kan kreves dekket.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 168](#) skriver Skattedirektoratet at kravet om at kostnadene må ha vært «nødvendig[e] for å endre vedtaket», gjør at retten til dekning ikke er oppfylt når klageinstansen på eget initiativ reduserer tilleggsskatten som kompensasjon etter EMK. Dersom et slikt krav derimot fremmes av skattepliktige, må det som vanlig vurderes som vilkårene for rett til dekning av sakskostnader er oppfylt. Dette var tema i [SKNA4-2023-16](#), der den skattepliktige fikk delvis medhold i krav om sakskostnader. Den skattepliktige fikk innvilget krav om sakskostnader for den andelen av sakskostnadene som Sekretariatet for Skatteklagenemnda etter en helhetsvurdering mente knyttet seg til skattepliktiges anførsel om bortfall av tilleggsskatt på grunn av lang liggetid etter [EMK](#). Det resterende beløp omfattet av kravet, som knyttet seg til klagen for øvrig, ble avvist.

De kostnader som kan kreves dekket, er de kostnader som er pådratt fra tidspunktet for første gangs vedtak, til og med tidspunktet for når et endelig endringsvedtak foreligger. Dette inkluderer kostnader som knytter seg til advokatens gjennomgang av vedtaket, jf. Sivilombudsmannens årsberetning, [Dokument nr. 4 \(1999–2000\)](#), punkt 85, s. 271. Skatteklagenemnda la i [SKNS1-2018-123](#) og [SKNS1-2016-29](#) til grunn at det ikke kan kreves dekning for sakskostnader pådratt ved ordinær fastsetting. Se også i UTV-1985-673, som det er vist til i UTV-2015-399. Sakskostnader pådratt ved utarbeidelse av merknader til utkast til vedtak, ble tilkjent i Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2018-121](#).

Derimot utelukker ikke bestemmelsens ordlyd at også nødvendige kostnader pådratt i tilknytning til rettergang, etter omstendighetene kan dekkes. Dette tilsvarer bestemmelsen i forvaltningsloven [§ 36](#). Se Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2019-45](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-9 ...Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkomme...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd annet punktum er et unntak fra hovedregelen i bestemmelsens første punktum. Sakskostnader tilkjennes ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

Ordlyden «vedkommendes eget forhold» peker først og fremst på tilfeller hvor den skattepliktige og tredjeparter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, jf. kapittel [7](#) og [8](#). Dersom endringen er en direkte følge av at skattyter først i klagesaken gir nødvendige opplysninger, har dette betydning for tilkjennelse av sakskostnader. Se som eksempel Skatteklagenemndas avgjørelse i [SKNS1-2020-49](#). I Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2020-50](#) hadde skattekontoret mottatt opplysninger om at skattyter var bosatt i utlandet, men dette var ikke inntatt i forhåndsutfyllt selvangivelse som ble inngitt ved stille aksept. Sakskostnader ble likevel tilkjent. Se også Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2018-117](#), der skattyter på oppfordring ikke innga nødvendige opplysninger for korrekt avgiftsberegning.

Hva som skal regnes som «forhold utenfor vedkommende eller skattemyndighetenes kontroll», er ikke direkte omtalt i forarbeidene. Lovendringer kan være et forhold som er utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll.

Helt innenfor skattemyndighetenes kontroll må motsetningsvis være rettsanvendelsen, forutsatt at den skattepliktige har oppfylt opplysningsplikten. Feilaktig bedømmelse av fremlagte opplysninger må også være et forhold som ligger innenfor skattemyndighetenes kontroll.

Høyesterett har i [HR-2021-2552-A](#) uttalt seg om hva som ligger innenfor forvaltningens kontroll, i forbindelse med en sak som gjaldt krav om sakskostnader etter endring til gunst av vedtak om avslag på uførepensjon. Spørsmålet i saken var om omgjøringen av vedtaket måtte anses å skyldes endret skjønnsmessig vurdering basert på det samme faktum som ved tidligere vedtak (innenfor NAVs kontroll), eller om det forelå nye opplysninger i saken (utenfor NAVs kontroll). Høyesterett uttaler i avsnitt [57](#) og [58](#) at dersom omgjøringen skyldes at de faktiske forholdene har endret seg etter vedtakstidspunktet, er det som hovedregel ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader. Et unntak fra dette er hvor forvaltningen selv har kontroll over de faktiske opplysningene som ledet til det endrede vedtaket. Hvis et vedtak omgjøres på bakgrunn av opplysninger som belyser forholdene på vedtakstidspunktet, kan en part ha krav på dekning av sakskostnader dersom forvaltningen ikke har oppfylt sin utredningsplikt. Skatteetatens utredningsplikt er begrenset, men avgjørelsen kan ha overføringsverdi ved for eksempel brudd på veiledningsplikten.

Karnov Lovkommentar 7 til § 5-9 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd angir hvilket organ som skal avgjøre spørsmålet om dekning av sakskostnader: Myndigheten ligger til det organet som har endret vedtaket, med unntak for tilfeller der et fastsetningsvedtak endres av en nemnd. I de siste tilfellene legges myndigheten til skattekontoret.

Dette er en videreføring av tidligere tilsvarende regler, jf. forvaltningsloven [§ 36](#) og den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 9-11](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 5-9 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd bestemmer at fristen for å sette frem krav om dekning av sakskostnader, er seks uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet frem. Forslaget innebærer en utvidelse av fristen sammenlignet med tidligere rett etter både forvaltningsloven og tidligere ligningsloven, hvor fristen var tre uker.

Selv om det foreligger rettskraftig domstolsavgjørelse i en skattesak, der utfallet er klart, tar ikke fristen til å løpe før melding om endringsavgjørelse mottas av skattyter. Fristen forutsetter i utgangspunktet ikke at det er gitt underretning om retten til dekning av sakskostnader. I Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 5-9 tredje ledd, Juridika, hevdes det at fristen for å kreve dekning av sakskostnader ikke løper før underretning om retten til slik dekning er gitt i samsvar med [§ 5-8](#) annet ledd annet punktum. Dette harmonerer ikke med lovens ordlyd og er ikke underbygget med rettkildehenvisninger. Derimot bør manglende underretning få betydning ved vurderingene av om kravet skal realitetsbehandles etter prinsippene i [§ 13-4](#) tredje ledd. Slik også Per Helge Stoveland, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 5-9 tredje ledd, Norsk Lovkommentar, Gyldendal Rettsdata (lest 20. august 2023).

Karnov Lovkommentar 9 til § 5-9 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Fjerde ledd fastslår at en avgjørelse om sakskostnader kan påklages i samsvar med reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i lovens [kapittel 13](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 5-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-10

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gjelder saker om enkeltvedtak og er en videreføring av forvaltningsloven [§ 41](#) og tidligere ligningsloven [§ 3-12](#).

Spesielle bestemmelser om virkningen av brudd på bestemte saksbehandlingsregler, som for eksempel [§ 5-6](#) femte ledd om manglende varsel, går foran den generelle bestemmelsen i [§ 5-10](#).

Hva som anses som «saksbehandlingsfeil» og «behandlingsmåten i denne loven», omtales ikke i lovens forarbeider. Etter ordlyden er det naturlig å anse saksbehandlingsfeil som brudd på

saksbehandlingsreglene i [kapittel 5](#). Tilfeller der saken har blitt behandlet av feil organ i Skatteetaten, vil også regnes som feil etter denne bestemmelsen.

Bestemmelsen her omhandler bare virkningen av saksbehandlingsfeil, og omtaler ikke andre direkte feil som kan være ytterligere ugyldighetsgrunner. Det må for eksempel også foretas en konkret vurdering av hvordan feilen har virket inn på vedtakets innhold, i de tilfeller det er feil ved bevisvurderinger og rettsanvendelse. Se [TNETE-2018-68328](#) og [TTONS-2012-82271](#) til illustrasjon.

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-10 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom en saksbehandlingsfeil har eller kan ha virket inn på vedtakets innhold, foreligger det en ugyldighetsgrunn. Et enkeltvedtak er likevel gyldig etter bestemmelsen, dersom det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Det overordnede formålet med bestemmelsen er å sikre korrekte avgjørelser. Den vil imidlertid også bidra til at skattemyndighetenes ressurser ikke blir brukt på en ikke-hensiktsmessig måte i de saker i de saker der det ikke er grunn til å regne med at saksbehandlingsfeil kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold.

Ordlyden «grunn til å regne med» at feilen «kan» ha virket bestemmende på vedtakets innhold, gir anvisning på at skatteyder ikke behøver å bevise at en saksbehandlingsfeil faktisk har virket inn på vedtakets innhold. Det er tilstrekkelig at det er «grunn til å regne med» at feilen «kan» ha virket bestemmende på vedtakets innhold. Hva som skal til for at feilen kan ha virket inn på vedtakets innhold, varierer alt etter hvor grov feilen er, hvor inngripende vedtaket er, og i hvilken grad den materielle bestemmelsen åpner for skjønnsmessige vurderinger, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 174](#). Det kan tenkes at det skal mye til for at brudd på rene formalkrav, som for eksempel plikten til å opplyse om klagerett, jf. [§ 5-8](#) annet ledd, vil lede til ugyldighet. Ved brudd på saksbehandlingsregler som fungerer som rettssikkerhetsventiler, for eksempel plikt til å begrunne vedtaket ([§ 5-7](#)) eller partsinnsyn i saksdokumenter ([§ 5-4](#)), skal det trolig mindre grove feil til for at det kan være grunn til å regne med at feilen kan ha påvirket innholdet i vedtaket, ettersom den skattepliktige kan tenkes ikke å ha fått tilstrekkelig grunnlag eller anledning til å imøtegå vedtaket.

I [Rt-2015-353](#) ble skattyter nektet partsinnsyn i sammenligningskontrakter i forbindelse med skjønnsligning, jf. den tidligere ligningsloven [§ 3-4](#) nr. 1. Høyesterett uttalte at dette ikke utgjorde en saksbehandlingsfeil fordi informasjonen i kontraktene inneholdt taushetsbelagt informasjon, jf. tidligere ligningsloven [§ 3-13](#) nr. 1.

I [LB-2017-145631-2](#) satt skattyter varetektsfengslet med restriksjoner i store deler av tiden fra klagen ble inngitt, til Skatteklagenemndas vedtak forelå. Spørsmålet for lagmannsretten var om skattyter hadde tilstrekkelig anledning til kontradiksjon, om dette utgjorde en saksbehandlingsfeil, og hvorvidt saksbehandlingsfeilen i så fall kunne ha virket inn på vedtakets innhold og således måtte lede til ugyldighet. Lagmannsretten kom under tvil til at skattyter ikke var gitt tilstrekkelig anledning til kontradiksjon, men at feilen likevel ikke kunne ha hatt innvirkning på vedtaket, med unntak av en utregningsfeil som staten hadde erkjent. Det aktuelle punktet i vedtaket som knyttet seg til utregningsfeil ble kjent ugyldig.

I [LB-2013-149554-2](#) ble en rekke saksbehandlingsfeil anført av skattyter i anke over et ligningsvedtak. Anførsel om manglende stedlig myndighet, der endringsvarsel ble behandlet og sendt fra Bergen ligningskontor og ikke Oslo ligningskontor som skattyter under ligningsbehandlingen endret adresse til, førte ikke frem og ble ikke ansett som en saksbehandlingsfeil fordi ligning skulle behandles i samme kommune og fylke som ligningen opprinnelig ble foretatt i. Anførsel om ikke

tilstrekkelig begrunnelse i vedtaket førte heller ikke frem fordi vedtaket måtte anses tilstrekkelig begrunnet. Dommen behandler også andre spørsmål (behandlingstid, begrunnelse og habilitet) knyttet til saksbehandlingsfeil. Ingen av skattyters anførsler knyttet til saksbehandlingsfeil førte frem.

I [LB-2014-69158](#) var spørsmålet om vedtaket fra Skatteklagenemnda måtte kjennes ugyldig fordi skattekontoret ikke hadde sendt varsel om at tilleggsskatt ble vurdert, jf. tidligere ligningsloven [§ 10-2](#) nr. 2, samt fordi nemndas begrunnelse ikke tilfredsstilte kravene i tidligere ligningsloven [§ 3-11](#) nr. 1. I dommen påpeker lagmannsretten at beviskravet i vurderingen av om varsel er gitt, er alminnelig sannsynlighetsovervekt for faktiske omstendigheter av betydning for spørsmålet om det er begått saksbehandlingsfeil. Lagmannsretten la etter dette til grunn at det mest sannsynlige faktum var at skattekontorets varselbrev hadde blitt sendt og mottatt hos selskapets forretningsfører. Videre bemerker lagmannsretten at en slik eventuell feil ved forhåndsvarslingen, ikke kan ha hatt betydning for vedtakets innhold, jf. tidligere ligningsloven [§ 3-12](#). Ad spørsmålet om mangelfull begrunnelse var lagmannsretten heller ikke enig i at dette kunne føre til ugyldighet, da innstillingen var omfattende, grundig og dannet et fullt forsvarlig grunnlag for saksbehandlingen i Skatteklagenemnda.

Se også til illustrasjon [note 12](#) til [§ 4-1](#) første ledd (bokstav i) om inhabilitet som ugyldighetsgrunn.

Vedtaketets innhold kan lettere bli påvirket av en saksbehandlingsfeil, dersom de materielle reglene åpner for bruk av skjønn. Motsetningsvis skal det mer til for at strengt lovbundne vedtak kan ha blitt påvirket av saksbehandlingsfeil.

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 et nytt vedtak.

I enkelte tilfeller kan skattemyndighetene reparere saksbehandlingsfeil som er gjort tidligere i saksbehandlingen. For eksempel kan manglende kontradiksjon forut for skattekontorets vedtak, i noen tilfeller trolig repareres i klageomgangen. Se for eksempel [LB-2014-69158](#) angående manglende forhåndsvarsel og Skattedirektoratets melding [nr. 9/01](#) (august 2001) [punkt 2.1](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-10 ...enkeltvedtak...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «enkeltvedtak» er nærmere definert i [§ 1-2](#) bokstav d.

§ 5-11. Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser

(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 skjønsmessige 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.

0 Tilføyd ved lov [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022 iflg. [res. 22 des 2021 nr. 3804](#)).

Karnov lovkommentarer: § 5-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-11

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble tilføyd ved lov [22. desember 2021 nr. 158](#) (ikrafttredelse 1. januar 2022). Se forarbeidene i [Prop. 1 LS \(2021–2022\)](#) og [Innst. 4 L \(2021–2022\)](#).

Bestemmelsen er ny ved skatteforvaltningsloven og gir tydeligere rammer for Skatteetatens adgang til å sammenstille personopplysninger, gjennomføre profilering og treffe automatiserte avgjørelser. Formålet med bestemmelsen er å klargjøre Skatteetatens rettslige adgang til å *behandle* personopplysninger, men berører ikke Skatteetatens *adgang* til å innhente og dele opplysninger, jf. [Prop. 1. LS \(2021–2022\) punkt 12.3.1.](#)

Før bestemmelsen trådte i kraft, hadde Skatteetaten en vidtgående adgang til behandling av personopplysninger, men grensene var uklare om når det krevdes en mer uttrykkelig hjemmel.

Bestemmelsen har som formål å presisere Skatteetatens adgang til sammenstilling, profilering og å treffe automatiserte avgjørelser innenfor de rammene som følger av personvernforordningen. Særlig relevant er personvernforordningen [artikkel 5](#) om prinsipper for behandling av personopplysninger, og personvernforordningen [artikkel 6](#) om behandlingsgrunnlag.

Tilsvarende bestemmelser er også gitt i lov [9. desember 2016 nr. 88](#) om folkeregistrering [§ 9-4](#) og lov [11. januar 2013 nr. 3](#) om Statens innkrevingssentral [§ 6 a](#).

Datatilsynet påpekte under høringen at bestemmelsens generiske utforming medfører at den ikke i seg selv utgjør en slik vurdering av personvernkonsekvenser som påkreves etter personvernforordningen [artikkel 35](#) nr. 7. Departementet tiltrådte vurderingen. Skatteetaten, som behandlingsansvarlig, må derfor utføre slike vurderinger av personvernkonsekvenser før behandling starter, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.6.](#)

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-11 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir vilkårene for når skattemyndighetene kan sammenstille og profilere personopplysninger. Ordlyden «nødvendig» tilsier at det må foretas en konkret vurdering om hvorvidt opplysningene som brukes, trengs for å oppnå formålet (fastsettingen). I vilkåret ligger det også et krav om forholdsmessighet, som innebærer en avveining knyttet til hvor inngripende tiltaket er, holdt opp mot skattemyndighetenes behov for å kunne sammenstille og profilere, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.6.](#) Nødvendighetskravet får også betydning i vurderingen av hvilken behandlingsaktivitet skattemyndighetene kan gjennomføre, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.6.](#)

Dersom personopplysningene også skal brukes til profilering, er det et tilleggsvilkår at profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-11 ...sammenstille...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrepet «sammenstille» beskrives slik i [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.2](#):

«Med å sammenstille opplysninger 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 forhåndsutfylles 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.»

Karnov Lovkommentar 4 til § 5-11 ...profilering...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

«Profilering» er i personvernforordningen [artikkel 4](#) nr. 4 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».

Skattemyndighetenes profilering kan blant annet innebære kategorisering av skattepliktige, eksempelvis for å kunne tilpasse kontroll, veiledning og andre tiltak overfor den enkelte, og anses som en spesiell form for sammenstilling.

Karnov Lovkommentar 5 til § 5-11 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteetatens arbeidsoppgaver blir stadig effektivisert og automatisert. Bestemmelsen gir skattemyndighetene adgang til å treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling, dersom behandlingen sikrer skattyters krav til forsvarlig saksbehandling og er forenlig med retten til vern av personopplysninger.

Kravet om forsvarlighet innebærer blant annet at det må vurderes om de aktuelle avgjørelsene er egnet for helautomatisering, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.6](#). Det er likevel tatt inn et eksplisitt unntak for denne adgangen i bestemmelsens tredje punktum, som sier at adgangen ikke gjelder avgjørelser som bygger på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom.

Automatisert behandling har en side til skattyters rett til informasjon, jf. [§ 5-4](#), kontradiksjonsprinsippet, begrunnelse, jf. [§ 5-7](#) mv. Ved klage vil avgjørelsen underlegges manuell behandling, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.3.6](#). For å ivareta skattyters rettigheter som nevnt sier bestemmelsens siste punktum at den registrerte har en rett til manuell overprøving av avgjørelsen. Denne rettigheten gjelder selv om avgjørelsen ikke kan påklages.

Karnov Lovkommentar 6 til § 5-11 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Eksempler på tilfeller der skattemyndighetene benytter opplysninger som omfattes av personvernforordningen artikkel 9 og 10, er informasjon om medlemskap i fagforeninger i forbindelse med fradrag for fagforeningskontingent, jf. skatteloven § 6-20, og informasjon om nedsatt ervervsevne i forbindelse med særfradrag, jf. skatteloven § 6-82. Det kan også være aktuelt å behandle helseopplysninger i saker etter loven om lemping eller unntak fra tilleggsskatt, jf. § 14-3 annet ledd.

Karnov Lovkommentar 7 til § 5-11 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er pr. oktober 2023 ikke gitt slike forskriftsbestemmelser til denne bestemmelsen.

§ 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.

0 Tilføyd ved [lov 20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 juli 2019), endret ved lov [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022 iflg. [res. 22 des 2021 nr. 3804](#), tidligere § 5-11).

Karnov lovkommentarer: § 5-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 5-12

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble tilføyd ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#) (i kraft 1. juli 2019). Se forarbeidene i [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#).

Bestemmelsen er ny ved skatteforvaltningsloven og regulerer skattemyndighetenes adgang til å bruke personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer.

Bruk av personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer har en side til EMK [artikkel 8](#), Grunnloven [§ 102](#) første ledd første punktum samt personvernforordningen (forordning [\(EU\) 2016/679](#)). Departementet har knyttet kommentarer til dette i forarbeidene, se [Prop. 1 LS \(2018–2019\) kapittel 18](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 5-12 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Formålet med regelen er å klargjøre at Skatteetaten og tolletaten har rettslig adgang til å bruke personopplysninger til utviklings- og testformål, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 18.1 s. 299](#).

Utgangspunktet og hovedregelen er at Skatteetatens utviklings- og testvirksomhet skal skje med bruk av anonyme eller fiktive opplysninger. Dersom det vil være «umulig eller uforholdsmessig vanskelig» å oppnå formålet ved bruk av anonyme eller fiktive opplysninger, kan skattemyndighetene imidlertid behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer.

I vurderingen av hva som er «uforholdsmessig vanskelig», vil skattemyndighetenes ressursbruk i arbeidet med å anonymisere data være relevant.

Karnov Lovkommentar 3 til § 5-12 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er pr. oktober 2023 ikke gitt spesifikke forskriftsbestemmelser til denne bestemmelsen

Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Karnov lovkommentarer: Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattepliktige har fra tid til annen behov for å få avklart skattemessige konsekvenser av disposisjoner de planlegger å foreta. Ordningen går i korte trekk ut på at skattepliktige kan be om myndighetenes vurdering av de skattemessige konsekvensene av planlagte fremtidige disposisjoner. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte disposisjonen, vil myndighetene være bundet til å foreta skattleggingen i samsvar med uttalelsen hvis den skattepliktige krever det. Formålet med ordningen er at de skattepliktige på en rask og enkel måte skal få avklart skattemessige konsekvenser av en gitt disposisjon før den eventuelle disposisjonen gjennomføres.

Ordningen om bindende forhåndsuttalelser er langt på vei videreført i samsvar med ordningene som var regulert i de tidligere bestemmelsene i ligningsloven [§ 3A-1](#), merverdiavgiftsloven [§ 17-1](#) og petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 4 og 5. En utvidelse fra tidligere regelverk er at skattemyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven. Det betyr at ordningen etter disse bestemmelsene også omfatter merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter, som det tidligere ikke fantes en tilsvarende ordning for. For disse skatteartene kunne skattepliktige som var i tvil om skattemessige spørsmål, be om skattemyndighetenes vurdering av spørsmålet. Svaret ville imidlertid ikke være bindende på samme måte som en forhåndsuttalelse. Se en utfyllende liste over hvilke skattearter loven gjelder for, i [§ 1-1](#).

En vesentlig endring fra tidligere regelverk er at skattepliktige har mulighet til å klage på en avgitt bindende forhåndsuttalelse. Dette gjelder likevel ikke for bindende forhåndsuttalelser gitt etter [§ 6-1](#) annet ledd.

Ordningen er et supplement til skattemyndighetenes generelle veiledningsplikt, jf. [§ 5-1](#).

Skatteforvaltningsforskriften [kapittel 6](#) gir utfyllende regler om bindende forhåndsuttalelser. Skattedirektoratet har videre gitt retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser. Se retningslinjer datert [11. januar 2019](#).

Skatteetatens publiserte bindende forhåndsuttalelser finnes på Skatteetatens hjemmesider. Se [her](#).

Skatteklagenemndas avgjørelser i klagesaker om bindende forhåndsuttalelser finnes i Lovdata Pro og på [Skatteetatens hjemmesider](#).

§ 6-1. Bindende forhåndsuttalelser

- (1) Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.
- (2) Oljeskattekontoret kan på anmodning gi bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter [petroleumsskatteloven § 5](#) første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf. [skatteloven § 13-1](#). Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.
- (3) Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen dersom den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til grunn som bindende ved fastsettingen hvis den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, kan ikke påklages.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 6-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 6-1 ...Skattemyndighetene...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-1](#) fremgår det hvem som skal gi bindende forhåndsuttalelser for de ulike skatteartene.

Oljeskattekontoret skal avgi bindende forhåndsuttalelser om skatt på inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven [§ 1](#). Skattekontoret skal avgi bindende forhåndsuttalelser om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

For øvrige skattearter der klagesaker behandles i nemnd (det vil si på områdene for formue- og inntektsskatt og merverdiavgift), skal skattekontoret og Skattedirektoratet gi bindende forhåndsuttalelser.

Skattedirektoratet skal normalt behandle anmodninger om bindende forhåndsuttalelser som gjelder kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning, jf. forskriftens [§ 6-1-1](#) tredje ledd.

Hvem anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal sendes til, reguleres i skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-3](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 6-1 ...kan...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene *kan* eller *skal* avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse dersom vilkårene i skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-5](#) er oppfylt. Forskriftsbestemmelsen angir tilfeller der skattemyndighetene *kan* avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, og tilfeller der skattemyndighetene *skal* avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse.

Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages, jf. [§ 6-2](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 3 til § 6-1 ...anmodning...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-4](#) angir hvilke formkrav som gjelder for en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, og hva den skal inneholde.

Dersom anmodningen ikke oppfyller kravene i henhold til den nevnte forskriftsbestemmelsen, og feilen ikke anses rettet innen den frist som er fastsatt etter [§ 5-1](#) fjerde ledd, skal anmodningen avvises, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-5](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 6-1 ...skattepliktig mv...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Enhver skattepliktig og bruker som har rett til fritak fra særavgift kan be om en bindende forhåndsuttalelse, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-2](#).

Anmodningen må gjelde den skattepliktiges egne skatteforhold, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-4](#) tredje ledd, men den kan også dekke flere saksforhold og/eller flere skattepliktige. Det er ikke presisert i praksis eller Skattedirektoratets retningslinjer hva som ligger i vilkåret om at anmodningen må gjelde «den skattepliktiges egne skatteforhold». I [BFU 5/2021](#) ga Skattedirektoratet en bindende forhåndsuttalelse til Statens vegvesen, som gjaldt leverandørens skatteforhold, nærmere bestemt leverandørens avgiftsbehandling ved levering av varer og tjenester i et OPS-prosjekt. Vilåret ble ikke problematisert i den bindende forhåndsuttalelsen. Leverandørens avgiftsbehandling ville imidlertid ha indirekte betydning for kjøpers (her Statens Vegvesens) skatteforhold. I et slikt tilfelle kan det imidlertid stilles spørsmål til hvorvidt den bindende forhåndsuttalelsen kan være bindende for noen av de involverte partene. Se kommentarene til [§ 6-1](#) tredje ledd.

Dersom flere skattepliktige ønsker en forhåndsuttalelse om en aktuell disposisjon som berører dem alle, eller de skal foreta identiske disposisjoner, må hver enkelt skattepliktig innbetale gebyr for at uttalelsen skal bli bindende for dem, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 12.4.1](#). Se [§ 6-3](#) for mer informasjon om gebyr for bindende forhåndsuttalelser.

En fullmektig kan også anmode om en bindende forhåndsuttalelse på vegne av andre, jf. [§ 5-3](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 6-1 ...skattemessige virkningene...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er de skattemessige virkningene/konsekvensene av den planlagte disposisjonen forhåndsuttalelsen skal si noe om.

Karnov Lovkommentar 6 til § 6-1 ...konkret planlagt disposisjon...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

At disposisjonen må være konkret, betyr at det kan ikke gis uttalelse om spørsmål av hypotetisk karakter eller spørsmål som gjelder generell lovtolkning. Det gis heller ikke bindende forhåndsuttalelser om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 12.2.3](#).

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 188](#) er det videre beskrevet at skattepliktige ikke kan spørre om alternative planlagte fremgangsmåter i samme anmodning. Det gis videre en liste over eksempler på spørsmål som det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelse om, på s. [191 og 192](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 6-1 ...før den igangsettes...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det gis ikke bindende forhåndsuttalelse knyttet til en disposisjon som allerede er igangsatt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-4](#) femte ledd. Ifølge [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 189](#) må en disposisjon i denne sammenhengen anses som igangsatt dersom den aktuelle prosessen ikke lenger kan reverseres med skattemessig virkning.

Ifølge Skattedirektoratet i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 190](#) vil en avtale som medfører at en skattepliktig er rettslig forpliktet til å gjennomføre disposisjonen, som hovedregel medføre at disposisjonen anses som igangsatt. Videre fremgår det at disposisjonen likevel ikke anses som igangsatt dersom det er tatt forbehold om en positiv bindende forhåndsuttalelse. Etter forfatterens syn fremstår det noe unyansert at skattepliktige ikke skal kunne få en bindende forhåndsuttalelse når vedkommende er rettslig forpliktet til å gjennomføre disposisjonen. Selv om skattepliktige er forpliktet til å gjennomføre disposisjonen, kan vedkommende likevel ha behov for å avklare den skattemessige behandlingen. Frem til tidspunktet for gjennomføringen står partene fritt til å endre eller avslutte avtalen uten «igangsetting», jf. lovens ordlyd. Se også omtale i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 12.2.3](#), der det avgrenses mot disposisjoner som «allerede er gjennomført». Det er ikke noe til hinder for at partene endrer på en inngått avtale, med skattemessig virkning, frem til tidspunktet for skattemessig innvinning.

Det kan reises spørsmål om hvorvidt en skattepliktig kan få bindende forhåndsuttalelse om en igangsatt *løpende* tjenesteleveranse. Satt på spissen er spørsmålet hvorvidt «disposisjonen» er igangsatt, og dermed ikke oppfyller vilkåret.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 190](#) står det at en løpende ytelse kan medføre at adgangen til å få en bindende forhåndsuttalelse om den aktuelle disposisjonen er avskåret, og at dersom den skattepliktige avtalerettslig har forpliktet seg til å levere en ytelse som har skattemessige konsekvenser, kan det ikke gis bindende forhåndsuttalelse for fremtidige ytelser etter denne avtalen. Videre fremgår det at det likevel vil være mulig å be om en bindende forhåndsuttalelse om fremtidige disposisjoner av samme type og/eller med samme avtaleparter. Dersom to parter har inngått en avtale for ett år, kan eksempelvis 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.

Forfatterne kan ikke se at dette spørsmålet er avklart i praksis, men antar at loven hjemler avgivelse av en bindende forhåndsuttalelse også for fremtidige løpende ytelser. Den nærmere veiledning om gjennomføring og igangsettelse bør forankres i skattereglene om innvinning, av hensyn til forutberegnelighet og et konsistent regelverk. Derfor vil en bindende forhåndsuttalelse da kun gjelde for de konkrete disposisjonene som ikke er igangsatt (de fremtidige tjenesteleveransene), og ikke for historiske leveranser.

Karnov Lovkommentar 8 til § 6-1 ...vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt vir...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at avklaringens betydning for den enkelte skattepliktige skal vurderes konkret. Dersom en skattepliktig ber om, og betaler gebyret for, en bindende forhåndsuttalelse, vil det være naturlig å anta at det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarhet i spørsmålene.

Ifølge [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 192](#) skal det ikke stilles strenge krav til hva som anses som «vesentlig», og vilkåret skal bare unntaksvis medføre avvisning. Videre fremgår det at dersom det foreligger privatrettslige 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. Muligheten for at det kan skje endringer i private avtaler eller i offentligrettslige forpliktelser, kan allikevel tilsi at vilkåret er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 9 til § 6-1 ...eller spørsmålet er av allmenn interesse...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom avklaringen for den eller de aktuelle skattepliktige ikke anses som vesentlig, kan det likevel gis bindende forhåndsuttalelse dersom spørsmålet er av «allmenn interesse». Dette kan for eksempel tenkes å være tilfellet dersom et praktisk spørsmål ikke er avklart i lov- og forskriftsbestemmelser, administrative uttalelser, klagesaker eller rettspraksis. I praksis ser vi ofte at avgitte forhåndsuttalelser kan ha prinsipielle sider, slik at de kan ha rettskildemessig relevans også for andre skattytere. SE eksempelvis Skatteklagenemndas avgjørelse [SKNS1-2018-96](#) om gave til ektefelle med påfølgende tingsinnskudd.

Dersom spørsmålet er av allmenn interesse, vil uttalelsen i prinsippet kun være bindende for en skattepliktig som ber om en bindende uttalelse. Spørsmål av allmenn interesse vil ofte også være prinsipielle. Skattedirektoratets retningslinjer av [11. januar 2019](#) punkt 1.1.1 angir følgende typetilfeller som prinsipielle eller av allmenn betydning:

- saker som gjelder forholdet til EU/EØS-rett
- saker hvor rettskildesituasjonen er usikker eller komplisert, og det ikke foreligger noen klar praksis
- saker som kan eller vil ha stor betydning for rettsutviklingen
- saker om anvendelsen av nye skatte- og avgiftsregler som gir grunnlag for flere løsninger
- saker som reiser problemstillinger som involverer andre offentlige etater, herunder Finansdepartementet

- saker hvor løsningen vil ha betydning for et større antall skatte- og avgiftssubjekter
- saker som har betydelige provenymessige virkninger
- saker som har stor politisk betydning

Anmodninger som har ett eller flere av disse elementene, skal i utgangspunktet oversendes Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-1](#) tredje ledd. Når Skattedirektoratet avgir en bindende forhåndsuttalelse, antas det at skattekontorene vil legge de samme juridiske vurderinger til grunn i lignende saker. Skatteklagenemndas uavhengige stilling tilsier at de kan vurdere slike uttalelser ut fra rettskildevekten.

Karnov Lovkommentar 10 til § 6-1 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd er en videreføring av petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 5.

I motsetning til ordningen om bindende forhåndsuttalelser ellers, der det kun er mulig å få avklart rettsspørsmål, gir bestemmelsen skattemyndighetene adgang til å gi bindende forhåndsuttalelse om hvilken markedspris som skal legges til grunn som skattepliktig inntekt ved skattefastsettingen.

Med hjemmel i denne bestemmelsen er det gitt utfyllende regler om bindende forhåndsuttalelser i skatteforvaltningsforskriften §§ [6-1-10–6-1-14](#).

Oljeskattekontoret står fritt til å avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse etter dette ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-13](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 6-1 ...Oljeskattekontoret...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [§ 2-2](#) og skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-1](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 12 til § 6-1 ...realisasjon av naturgass...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gjelder realisasjon av alle typer naturgass, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-10](#), ved transaksjoner mellom selskaper med interessefellesskap. Hva som utgjør et interessefellesskap, må vurderes med utgangspunkt i skatteloven [§ 13-1](#) og artikkel 9 i [OECDs mønsteravtale](#).

Bindende forhåndsuttalelse gis kun ved realisasjon av naturgass som omfattes av særskatteplikten i petroleumsskatteloven [§ 5](#), og må avgrenses mot omsetning av naturgass i tilknytning til annen type virksomhet, for eksempel tradingvirksomhet eller videresalg.

Karnov Lovkommentar 13 til § 6-1 ...Departementet kan bestemme at dette leddet ikke skal gjelde...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Pr. oktober 2023 har departementet ikke gitt bestemmelser om at enkelte typer naturgass skal holdes utenfor ordningen.

Karnov Lovkommentar 14 til § 6-1 ...Forhåndsuttalelse gitt etter første ledd, skal legges til gr...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [§ 15-2](#) første ledd annet punktum. Det er gitt regler om virkningen av en bindende forhåndsuttalelse i skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-9](#).

Når en bindende forhåndsuttalelse er gitt i henhold til bestemmelsens første ledd, er den kun bindende for skattemyndighetene dersom den påberopes av den eller de uttalelsen gjelder, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Forhåndsuttalelsen vil dermed ikke være bindende dersom det for eksempel viser seg å være avvik i de faktiske forutsetningene som beskrevet i anmodningen, og avvikene antas å ha relevans for skattekontorets rettslige vurderinger.

At forhåndsuttalelsen er bindende, betyr at skattemyndighetene i utgangspunktet ikke kan endre skattefastsettingen knyttet til den aktuelle disposisjonen. Den bindende virkningen av forhåndsuttalelsen inntreffer bare for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året uttalelsen ble avgitt. Den bindende virkningen opphører fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-9](#) tredje ledd.

Verken loven eller forskriften sier noe om hvilke formkrav som gjelder når en skattepliktig skal «kreve» at forhåndsuttalelsen legges til grunn. Det er imidlertid naturlig å anta at både en skriftlig melding til skattemyndighetene, enten særskilt eller i merknadsfeltet for skattemeldingen, skattemelding for merverdiavgift og skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon, er tilstrekkelig. I Skattedirektoratets retningslinjer datert [11. januar 2019](#) punkt 9 fremgår det at informasjon om riktig fremgangsmåte for påberopelse gis ved angivelse av den bindende forhåndsuttalelsen.

Den eller de som forhåndsuttalelsen gjelder, kan velge ikke å påberope seg uttalelsen. Dersom disposisjonen likevel gjennomføres i samsvar med beskrivelsen i anmodningen, er konsekvensen at skattemyndighetene ikke er bundet av forhåndsuttalelsen.

I [BFU 5/2021](#) ga Skattedirektoratet en bindende forhåndsuttalelse til Statens vegvesen, som gjaldt leverandørens skatteforhold, nærmere bestemt leverandørens avgiftsbehandling ved levering av varer og tjenester i et OPS-prosjekt. Vilåret ble ikke problematisert i den bindende forhåndsuttalelsen. Leverandørens avgiftsbehandling ville imidlertid ha indirekte betydning for kjøpers (her Statens vegvesens) skatteforhold. I et slikt tilfelle kan det imidlertid stilles spørsmål om hvorvidt den bindende forhåndsuttalelsen kan være bindende for noen av de involverte partene.

Karnov Lovkommentar 15 til § 6-1 ...Forhåndsuttalelse gitt etter annet ledd, skal legges til gru...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom den skattepliktige aksepterer prisen i forhåndsuttalelsen fra Oljeskattekontoret, er forhåndsuttalelsen bindende, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-14](#) fjerde ledd. Dette forutsetter at den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og at gjennomføringen av transaksjonen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

Hvis de nevnte forutsetninger er oppfylt, vil forhåndsuttalelsen automatisk være bindende og legges til grunn for skattefastsettingen. Dette i motsetning til forhåndsuttalelser gitt etter bestemmelsens første ledd, der den skattepliktige må påberope seg forhåndsuttalelsen.

Karnov Lovkommentar 16 til § 6-1 ...Fastsetting avgjort med bindende virkning i forhåndsuttalels...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Punktumet ble tilføyd ved endringslov [27. mai 2016 nr. 14](#) til skatteforvaltningsloven for å tydeliggjøre videreføringen av den tidligere ordningen etter petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 5.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 6-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 6-2 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

I skatteforvaltningsforskriften [§ 6-2-1](#) er det gitt utfyllende regler om klage over bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven [§ 6-1](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 6-2 ...En bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd kan på...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I henhold til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 3A-3](#) og merverdiavgiftsloven [§ 17-3](#) kunne bindende forhåndsuttalelser verken påklages eller bringes inn for domstolene. Muligheten til å klage over bindende forhåndsuttalelser er dermed ny ved skatteforvaltningsloven.

Det skal ikke betales gebyr ved klage over bindende forhåndsuttalelser, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-2-1](#) fjerde ledd. For øvrig gjelder krav om anmodningens innhold etter skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-4](#), tilsvarende for klage over bindende forhåndsuttalelser, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-2-1](#) første ledd. Det betyr blant annet at det ikke er mulig å klage på en bindende uttalelse om en disposisjon som er igangsatt.

En klage kan også avvises dersom den planlagte disposisjonen endres, se eksempelvis [SKNS1-2022-66](#), der den skattepliktige i klageomgangen korrigerte, presiserte og supplerte faktum på en slik måte at Skatteklagenemnda vurderte det slik at de (nye) faktiske opplysningene om disposisjonen medførte at behandling av klagen i realiteten ville medføre en ny bindende uttalelse i første instans. Avgjørelsen illustrerer en grensegang mellom supplerende opplysninger og endringer av saksforholdet som burde

vært belyst forut for avgivelsen av den bindende forhåndsuttalelsen, og som medfører at klagesaken reelt ikke behandler den samme disposisjonen som var gjenstand for bindende forhåndsuttalelse i første instans.

Hvilket organ som er klageinstans for bindende forhåndsuttalelser, fremgår av [§ 13-3](#).

Bindende forhåndsuttalelser gitt i henhold til [§ 6-1](#) annet ledd kan ikke påklages, jf. [§ 6-1](#) tredje ledd siste punktum.

Karnov Lovkommentar 3 til § 6-2 ...enkeltvedtak...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

En bindende forhåndsuttalelse er ikke et enkeltvedtak, jf. [§ 1-2](#) bokstav d, men behandles som et enkeltvedtak i relasjon til klagereglene i [kapittel 13](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 6-2 ...skattefastsetting...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [kapittel 9](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 6-2 ...Skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhånd...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er ikke mulig å klage på skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi bindende forhåndsuttalelse. Ifølge forarbeidene, [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 12.3.3 s. 83](#), begrunnes dette med skattepliktiges manglende behov for å klage på beslutninger om ikke å gi bindende forhåndsuttalelser. Denne begrensningen begrunnes ikke ytterligere.

Dersom forutsetningen for beslutningen endres, slik at vilkårene i [§ 6-1](#) og tilhørende forskriftsbestemmelser er oppfylt, kan skattekontoret likevel behandle en ny anmodning om samme forhold senere.

Karnov Lovkommentar 6 til § 6-2 ...Skattemyndighetenes...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [kapittel 2](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 6-2 ...En bindende forhåndsuttalelse kan ikke prøves i egen sak for...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom den skattepliktige er uenig i en bindende forhåndsuttalelse, kan ikke forhåndsuttalelsen som sådan prøves for domstolene. Den skattepliktige kan imidlertid klage på forhåndsuttalelsen, jf. [§ 6-2](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 8 til § 6-2 ...Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 førs...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom en bindende forhåndsuttalelse legges til grunn, kan den bringes inn for domstolene. Dette er trolig lite praktisk, ettersom skattepliktige har påberopt seg og fastsatt skatt i henhold til forhåndsuttalelsen.

§ 6-3. Gebyr

Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse etter [§ 6-1](#) første ledd.

Karnov lovkommentarer: § 6-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 6-3 ...Det skal betales et gebyr for bindende forhåndsuttalelse ett...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er gitt utfyllende bestemmelser om gebyr for bindende forhåndsuttalelser i skatteforvaltningsforskriften [§ 6-3](#). Gebyr for bindende forhåndsuttalelser tar utgangspunkt i årlig fastsatt rettsgebyr, jf. forskrift [15. februar 1983 nr. 86](#) etter rettsgebyrloven m.m. (rettsgebyrforskriften). Pr. oktober 2023 er rettsgebyret 1243 kroner, jf. rettsgebyrforskriften [§ 2-1](#).

Størrelsen på gebyret skal gjenspeile den skattepliktiges formodentlige betalingsevne, og varierer etter hvem som fremsetter anmodningen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 12.4.1](#). De ulike satsene fremgår av skatteforvaltningsforskriften [§ 6-3-1](#) tredje ledd.

I samsvar med tidligere rett skal det ikke kreves gebyr for bindende forhåndsuttalelse om realisasjon av naturgass, jf. [§ 6-1](#) annet ledd.

Dersom anmodningen avvises, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-1-5](#), eller anmodningen trekkes innen 14 dager etter at det er sendt brev om forventet saksbehandlingstid, bortfaller gebyret og tilbakebetales, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 6-3-1](#) fjerde ledd.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 6-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 6-4

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [kapittel 6](#).

Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

Karnov lovkommentarer: Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 7 Opplysningsplikt for tredjeparter

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 7](#) omhandler tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene på eget tiltak. Reglene i [kapittel 7](#) viderefører ligningsloven [kapittel 5](#), med noen mindre endringer.

Skatteforvaltningsforskriften [kapittel 7](#) utfyller lovens §§ [7-2](#) til [7-13](#) med nærmere regler om opplysningsplikten for tredjeparter.

Fastsettingsprosessen for inntekts- og formuesskattepliktige fysiske personer er i stor grad basert på forhåndsutfylte skattemeldinger, der både inntekt og formue er forhåndsfylt med informasjon om inntekt, pensjon, bankinnskudd, kapitalinntekter, aksjeposter, mv. Den forhåndsfylte informasjonen er basert på opplysninger inngitt av tredjeparter. For mange skattytere innebærer denne prosessen at det er tilstrekkelig å kontrollere opplysningene, uten å foreta endringer i skattegrunnlaget. Reglene om opplysningsplikt for tredjeparter i [kapittel 7](#) er en nødvendig forutsetning for skattemyndighetenes produksjon av forhåndsfylt skattemelding for inntekts- og formuesskatt for personlige skattytere.

Skattemyndighetene kan foreta kontrollundersøkelser hos opplysningspliktige for å sikre at korrekte opplysninger er inngitt. [Kapittel 10](#) inneholder reglene om kontroll. [Kapittel 14](#) om administrative reaksjoner og straff gir skattemyndighetene rettslig grunnlag til å ilegge reaksjoner dersom opplysningsplikten ikke overholdes, blant annet tvangsmulkt og overtredelsesgebyr.

Opplysningsplikten for tredjeparter etter [kapittel 7](#) er omfattende. Det påhviler skattemyndighetene et stort ansvar for ryddig og fortrolig behandling av disse opplysningene. Reglene om taushetsplikt i [kapittel 3](#) skal sikre at de som gir opplysninger til skattemyndighetene, har tillit til at opplysningene behandles på en forsvarlig måte og ikke gjøres kjent for uvedkommende.

Reglene om skatte- og trekkpliktiges egen opplysningsplikt følger av [kapittel 8](#).

§ 7-1. Alminnelige bestemmelser

Den som har opplysningsplikt etter dette kapitlet, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrift om hvordan bokføringen skal innrettes.

Karnov lovkommentarer: § 7-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-1

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-1](#). Opplysningspliktige etter [kapittel 7](#) pålegges å innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres.

Ved manglende etterlevelse av bestemmelsen kan den som har opplysningsplikt, ilegges reaksjoner eller straff etter [kapittel 14](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-1 ...bokføring...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [19. november 2004 nr. 73](#) om bokføring (bokføringsloven).

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-1 ...opplysningene...

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten omfatter de opplysninger som er nærmere regulert i §§ [7-2](#) til [7-10](#).

§ 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 [integreringsloven](#), kvalifiseringsstønad etter [sosialtjenesteloven](#), føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [19 des 2017 nr. 128](#) (ikr. 1 jan 2018 med virkning for inntektsåret 2018), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019), [20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning fra inntektsåret 2019), [23 juni 2020 nr. 108](#), [6 nov 2020 nr. 127](#) (ikr. 1 jan 2021 iflg. [res. 6 nov 2020 nr. 2247](#)), [18 juni 2021 nr. 109](#).

Karnov lovkommentarer: § 7-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-2

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-2](#) og er gitt utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-2-1](#) til [7-2-12](#). Bestemmelsen om opplysningsplikt for lønnsopplysninger, må ses i sammenheng med reglene i lov [22. juni 2012 nr. 43](#) (a-opplysningsloven) og forskrift [24. juni 2014 nr. 857](#) (a-opplysningsforskriften). Loven og forskriften regulerer hvordan opplysninger skal gis og fristen for levering av opplysningene.

Dersom opplysninger ikke leveres i samsvar med opplysningsplikten, kan det ilegges tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr etter henholdsvis §§ [14-1](#) og [14-7](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-2 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hvem som skal gi lønnsopplysninger til skattemyndighetene. I bokstav a til bokstav j er det nærmere angitt hvilke ytelser som er omfattet av opplysningsplikten.

Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av kalenderåret ikke overstiger 1000 kroner, gjelder ikke opplysningsplikten. Dersom beløpsgrensen overskrides, skal det likevel inngis opplysninger om hele beløpet, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-1](#) første ledd.

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie, er ikke omfattet av opplysningsplikten, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-2](#).

Det er gitt regler om lønnsopplysningsplikten for utbetalinger til personer som er bosatt i utlandet, i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-7](#). Hvorvidt mottakeren av fordelene er skattepliktig til Norge eller til utlandet, er ikke av betydning for opplysningsplikten etter [§ 7-2](#).

Se [§ 7-11](#) om hvem opplysningsplikten påhviler.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-2 1. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble endret ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#) med virkning fra inntektsåret 2019. Arbeidsgiver har plikt til å rapportere tips, samt foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av tips, som tilfaller arbeidstaker. Det har ikke betydning om tips mottas direkte eller etter en fordeling mellom øvrige arbeidstakere. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.), [merknader til § 7-2 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-2 1. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-3](#) om reiseutgifter i tjeneste og [§ 7-2-4](#) om utgifter til overnatting og kost.

Karnov Lovkommentar 5 til § 7-2 1. ledd bokstav i.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Lov [26. mars 1999 nr. 14](#) om skatt av formue og inntekt (skatteloven) [§ 5-10](#) bokstav d og e regulerer skatteplikten for vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold.

Karnov Lovkommentar 6 til § 7-2 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd er nytt og ble vedtatt med virkning fra og med inntektsåret 2019, jf. endringslov [22. juni 2018 nr. 71](#). Enhver skattepliktig ytelser som en arbeidstaker mottar som en del av tjenesteforholdet fra tredjeparter, skal etter denne bestemmelsen rapporteres til skattemyndighetene av arbeidsgiver. Bestemmelsen gjelder ikke for de tilfeller der det foreligger en arbeidsavtale mellom arbeidstaker og den tredjepart som gir ytelser til arbeidstakeren. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.), [merknader til § 7-2 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 7-2 3. ledd

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Se utfyllende krav til opplysningsplikten etter denne bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-2-9](#) første ledd bokstav d, e og f.

§ 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. [låneformidlingsloven § 2-2](#)
 - h. verdipapirforetak, jf. [verdipapirhandelloven § 2-7](#) første ledd
 - i. verdipapirsentraler
 - 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
- h. spesifiserte elektroniske pengeprodukter
- i. digitale sentralbankpenger.

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.

(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 framgangsmåten ikke blir fulgt, herunder at kontoavtale kan sperres, avsluttes eller 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2017 nr. 86](#), [19 des 2017 nr. 128](#), [15 mars 2019 nr. 6](#) (ikr. 1 jan 2020 iflg. [res. 6 des 2019 nr. 1656](#)), [20 juni 2025 nr. 64](#).

Karnov lovkommentarer: § 7-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-3

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 7-3](#) viderefører ligningsloven [§ 5-3](#), slik den ble foreslått endret i [Prop. 1 LS \(2015–2016\) kapittel 18](#). Ved videreføring av de tidligere reglene om tredjeparters opplysningsplikt i ligningsloven er det ikke tilsiktet noen realitetsendring, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 13.4](#).

Opplysningspliktene etter [§ 7-3](#) er også en konsekvens av Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger, 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](#))). Se [Prop. 1 LS \(2015–2016\) kapittel 18](#) og [Prop. 1 LS \(2013–2014\) kapittel 16](#) for nærmere bakgrunn.

Videre er det inntatt svært omfattende forskriftsbestemmelser i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-3-1](#) til [7-3-33](#), som bærer preg av å ha en kasuistisk utforming. Merk blant annet at opplysningspliktige som nevnt i [kapittel C](#) i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3](#) plikter å registrere seg hos amerikanske skattemyndigheter, slik at de blir tildelt et globalt identifikasjonsnummer (GIIN), jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-3 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplistingen i [§ 7-3](#) første ledd over hvilke subjekter (tredjeparter) som har opplysningsplikt om finansielle forhold og forsikringer, må anses uttømmende.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-3 ...Plikt...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredjepartene som er listet opp i [§ 7-3](#) første ledd, plikter ukrevet å gi opplysninger som nevnt i annet til fjerde ledd til skattemyndighetene ved innlevering av pliktige oppgaver. Ved manglende levering av slike opplysninger kan tredjeparten ilegges tvangsmulkt etter [§ 14-1](#) første ledd, overtredelsesgebyr etter [§ 14-7](#) første ledd bokstav a og/eller bot eller fengselsstraff etter [§ 14-12](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-3 ...forsikringsforetaks eierselskap...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden er ment tolket i samsvar med definisjonen av «Specified Insurance Company» i [CRS](#) del VIII bokstav A punkt 8 og FATCA [artikkel 1](#) nr. 1 bokstav k, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 7-3 1. ledd bokstav l.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativene i bokstavene l og m pålegger en opplysningsplikt for enheter som utfører bestemte aktiviteter eller handlinger. Tidligere var det i ligningsloven [§ 5-9](#) bokstav c opplysningsplikt for «andre investeringsenheter». Før vedtakelsen av skatteforvaltningsloven var alternativet «andre investeringsenheter» i ligningsloven [§ 5-9](#) foreslått erstattet med bestemmelsene i [§ 5-3](#) nr. 1 bokstav i og j, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#). I [§ 7-3](#) første ledd er alternativet «andre investeringsenheter» fjernet og i stedet erstattet med bokstavene l og m. Bestemmelsene i bokstavene l og m er ment tolket i samsvar med definisjonen av «Investment Entity» i [CRS](#) del VIII bokstav A punkt 6, slik at enheter som omfattes av definisjonen i CRS, også skal omfattes av bokstavene l og m, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 7-3 1. ledd bokstav n.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativet i bokstav n er inntatt for «å fange opp innretninger som driver samme type virksomhet som institusjonene oppregnet i de foregående bokstavene, men som ikke faller inn under noen av de nevnte gruppene», jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 7-3 ...finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Finansielle produkter er definert i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3-2](#) bokstav g, og «finansielle instrumenter» følger definisjonen i lov [29. juni 2007 nr. 75](#) om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) [§ 2-2](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 7-3 ...registreringsplikt hos utenlandske skattemyndigheter....

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3-1](#) annet ledd bokstav a.

Karnov Lovkommentar 9 til § 7-3 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd regulerer *hva* de opplysningspliktige tredjepartene skal gi opplysninger om, altså produktene det skal gis opplysninger om, og hvilke hovedtyper av opplysninger om produktene som skal gis, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#). Hva som utgjør produkter som listet opp i annet ledd, må utledes av andre regelsett, eksempelvis lov [16. juni 1989 nr. 69](#) om forsikringsavtaler (forsikringsavtaleloven), lov [24. november 2000 nr. 81](#) om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) mv. Opplysningspliktens omfang og innhold følger videre av skatteforvaltningsforskriften §§ [7-3-3](#) og [7-3-4](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 7-3 ...blant annet...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden viser at oppstillingen i annet ledd over hva det skal gis opplysninger om ikke er uttømmende, jf. også [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#). Formodentlig må krav om ytterligere opplysninger fra opplysningspliktige etter [§ 7-3](#) være hjemlet i forskrift eller følge av en anmodning om tilleggsopplysninger (etter reglene i [kapittel 10](#)), sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 7-3, Juridika.

Da man samlet opplysningsplikten om finansielle forhold og forsikringer i én bestemmelse, ble ordlyden mer generell enn tidligere, og opplysningsplikten ble knyttet opp til en større gruppe. I forarbeidene ble det derfor lagt til grunn at endringen ikke innebærer at alle opplysningene som skal gis (etter annet ledd), vil være aktuelle for alle de opplysningspliktige (etter første ledd), jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 7-3 ...innskuddskonti...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette omfatter også opplysninger om kontoer for boligsparing for ungdom, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 7-3 2. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3-2](#) bokstav g og verdipapirhandellogen [§ 2-2](#).

Karnov Lovkommentar 13 til § 7-3 ...blant annet...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden viser at oppstillingen over hvilken type opplysninger som skal gis, ikke er uttømmende, men kun angir hvilke hovedtyper av opplysninger som skal gis, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 14 til § 7-3 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 7-3](#) tredje ledd regulerer *hvem* de opplysningspliktige tredjepartene skal gi opplysninger om. Det skal gis opplysninger om «subjekter som er knyttet til produktene [nevnt i annet ledd]», jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 15 til § 7-3 ...blant annet...

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden viser at oppstillingen over hvem det skal gis opplysninger om, ikke er uttømmende regulert i loven, jf. også [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#). Plikt til å gi opplysninger om andre enn de subjektene som følger av tredje ledd, må i så fall være hjemlet i forskrift eller følge av anmodning om tilleggsopplysninger, sml. [note 10](#) til [§ 7-3](#).

Karnov Lovkommentar 16 til § 7-3 ...identifisere kontohavere mv...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

De opplysningspliktige i første ledd skal identifisere kontohavere mv. (subjektene nevnt i tredje ledd første punktum). Skatteforvaltningsforskriften §§ [7-3-10](#) til [7-3-32](#) inneholder bestemmelser om både identifisering av kontohaver mv. og om plikt til å innhente egenerklæring om skattemessig bosted. Se særlig skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3 kapittel D](#), §§ [7-3-16](#) og [7-3-31](#) samt §§ [7-3-23](#) og [7-3-32](#). Bestemmelsen i tredje ledd, og reglene i skatteforvaltningsforskriften, skal gjennomføre aktsomhetsprosedyrene som følger av [CRS](#) og [FATCA](#), og har likhetstrekk med bestemmelsene om kundekontroll i hvitvaskingsregelverket, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.2](#).

Karnov Lovkommentar 17 til § 7-3 ...konsekvensene av at pliktig egenerklæring ikke er innhentet...

Forfattere: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften §§ [7-3-17](#) og [7-3-24](#).

Karnov Lovkommentar 18 til § 7-3 ...oppbevare opplysninger og dokumentasjon...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-3-13](#). Dokumentasjon skal oppbevares i minst fem år. Manglende overholdelse av oppbevaringsplikten kan medføre bokføringspålegg, jf. [§ 11-1](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 19 til § 7-3 4. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i fjerde ledd innfører en omgåelsesregel som skal hindre at opplysningspliktige innretter seg på en måte hvor formålet er å unngå at opplysningspliktene etter [§ 7-3](#) overholdes, og at opplysninger utveksles etter overenskomst med fremmede stater, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#). I tillegg pålegger fjerde ledd annet punktum de opplysningspliktige en aktsomhetsplikt, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#).

Dersom omgåelsesregelen i fjerde ledd kommer til anvendelse, er konsekvensen at opplysningsplikten etter [§ 7-3](#) gjelder fullt ut, jf. fjerde ledd første punktum. Se [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#).

Karnov Lovkommentar 20 til § 7-3 ...innretter seg...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

I forarbeidene har departementet gitt eksempel på en innrettelse, ved at en opplysningspliktig finansinstitusjon for eksempel

«anbefaler kunder å opprette konto i en nærstående institusjon i et land hvor institusjonen ikke er opplysningspliktig og opplysningene ikke vil bli utvekslet med skattemyndighetene i skattyters hjemstat», jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#).

Hvorvidt det kan legges til grunn at det foreligger en innrettelse fra den opplysningspliktige som rammes av omgåelsesregelen i fjerde ledd, må vurderes konkret.

Karnov Lovkommentar 21 til § 7-3 ...skal foreta undersøkelser...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Den opplysningspliktige plikter å foreta undersøkelser for å avkrefte eller bekrefte en mistanke om at en kunde, kontohaver eller annen person innretter seg for å unngå at opplysninger blir utvekslet med fremmed stat. Plikten til undersøkelser er begrenset til at det må «dreie seg om forhold som den

opplysningspliktige med rimelighet kan forventes å skaffe seg kjennskap til som ledd i kundeforhold mv.», jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#).

Karnov Lovkommentar 22 til § 7-3 ...gi de opplysningene som foreligger...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom den opplysningspliktige ikke kan avkrefte mistanken, skal vedkommende gi opplysninger om de produkter og faktiske omstendigheter som foreligger, jf. annet ledd og tredje ledd. I tillegg skal det gis opplysninger om de forholdene som medfører mistanke, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 18.5.3](#).

§ 7-4. Fordringer og gjeld i selskapsforhold

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i [skatteloven § 10-1](#), og selskap med deltakerfastsetting, 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 7-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-4

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 7-4](#) viderefører den bestemmelsen i ligningsloven [§ 5-4](#), slik den ble foreslått endret i [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) (før dette: ligningslov [§ 5-3](#) nr. 3). Bestemmelsen regulerer tredjeparters opplysningsplikt om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter og skal ivareta kontrollen med beskatning av rentebetalinger til personlig skattyter, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2004–2005\) punkt 5.6.4.8](#). Regelen har sammenheng med innføringen av aksjonærmodellen og beskatning av renteinntekter hos personlig skattyter på lån gitt til selskap mv. etter skatteloven [§ 5-22](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-4 ...Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen t...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Rapportering av aksjonærlån skal skje i aksjonærregisteroppgaven som innleveres for hvert år (skjemaet [RF-1086](#)). En omfattende rettleiding til aksjonærregisteroppgaven er gitt i [RF-1087](#).

Arbeidsgivere som ønsker å rapportere lån til arbeidstakere, har rett, men ikke plikt til å rapportere lånet i skjema [RF-1183](#). Fordelen ved å rapportere i dette skjemaet er at informasjon om lånet og renter vil komme automatisk inn i skattemeldingen til arbeidstakeren.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-4 ...mengdegjeldsbrev og innskudd i bank....

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

For opplysninger om lån knyttet til mengdegjeldsbrev må opplysningsplikt for selskap mv. som nevnt i første punktum utledes fra en annen bestemmelse i loven. Kontroll med innskudd i bank vil naturlig skje med hjemmel i [§ 7-3](#).

§ 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 Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.
- (5) Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter, herunder levende dyr, skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.
- (6) Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. [fiskesalslagslova § 8](#), skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.
- (7) Formidler av drosjetjenester og driftsansvarlig for kontrollutrustning skal gi opplysninger fra skiftappen for løyvehavere som er tilknyttet virksomheten eller kontrollutrustningen.
- (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.

0 Endret ved lover [20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 jan 2020), [18 des 2020 nr. 161](#) (ikr. 1 jan 2021 iflg. [res. 18 des 2020 nr. 2877](#)). Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 7-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-5

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 7-5](#) viderefører den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 5-5](#) og regulerer tredjeparters opplysningsplikt om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

Videre er det blant annet gitt omfattende regler i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-1](#) til [7-5-22](#) om hvem som har opplysningsplikt, om opplysningspliktens innhold og omfang og om levering av opplysninger.

Dersom den opplysningspliktige ikke inngir de pliktige opplysningene, kan vedkommende ilegges tvangsmulkt etter [§ 14-1](#) første ledd, overtredelsesgebyr etter [§ 14-7](#) første ledd bokstav a og/eller risikere bot eller fengsel etter [§ 14-12](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-5 ...tjene hans eget boligbehov...

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden omfatter både leie av næringseiendom og leie av privatbolig, og som kan være gjenstand for videre utleie/fremleie, sml. Einar Harboe (2021) [note 3](#) til [§ 7-5](#) i Juridika. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-1](#) første ledd bokstav a og b, for kretsen av opplysningspliktige og tilhørende unntak.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-5 ...uansett om leietakeren har foretatt utbetalingen selv....

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at opplysningsplikt etter [§ 7-5](#) første ledd også foreligger når andre enn leietaker, for eksempel arbeidsgiver, har betalt leien, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-1](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-5 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteloven [§ 3-3](#) syvende ledd om skattlegging av allmenninger.

Ordlyden «andre fordeler» må anses å favne vidt. Det er pr. november 2023 ikke gitt forskriftsbestemmelser til annet ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 7-5 3. ledd

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd pålegger Norsk pasientskadeerstatning, og andre som utbetaler erstatninger for personskade og tap av forsørger, å gi opplysninger om slike erstatningsutbetalinger. Dette kan eksempelvis omfatte Kontoret for voldsoffererstatning og Legemiddelansvarsforeningen. Bestemmelsen har sammenheng med en tidligere lovendring i skatteloven [§ 4-22](#), jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) kapittel 14](#).

Opplysningsplikten gjelder ikke når fysiske personer utbetaler erstatning (som følge av å være skadevolder). Departementet anså dette for å være lite formålstjenlig, jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) kapittel 14](#).

Opplysningspliktens omfang og innhold er regulert i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-7](#) og [7-5-8](#).

Opplysninger om utbetalinger skal leveres elektronisk innen 20. januar året etter utbetalingsåret, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-9](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 7-5 4. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteloven [§ 8-1](#) annet ledd og skattelovforskriften [§ 8-1-1](#).

Opplysningsplikten som er pålagt Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond etter fjerde ledd, gjelder uavhengig av om fondet utbetaler eller mottar betalinger selv, jf. [§ 7-5](#) tiende ledd.

Det er pr. november 2023 ikke gitt forskriftsbestemmelser til fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 7 til § 7-5 5. ledd

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten etter femte ledd er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-10](#) til [7-5-12](#). Oppstillingen i forskriften [§ 7-5-10](#) over hvem som har opplysningsplikt synes å være uttømmende.

Opplysningsplikten skal bidra til å føre kontroll med produsenter av landbruksprodukter. I Einar Harboe (2021) [note 9](#) til [§ 7-5](#) i Juridika er det tatt til orde for at oppgaveplikten etter femte ledd bør begrenses til kjøp/salg mellom den opplysningspliktige og innenlands produsenter, og ikke tilfeller hvor næringsdrivende importerer landbruksprodukter.

Opplysningsplikten etter femte ledd gjelder uavhengig av om vedkommende (den næringsdrivende) utbetaler eller mottar betalinger selv, jf. [§ 7-5](#) tiende ledd.

Karnov Lovkommentar 8 til § 7-5 6. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [21. juni 2013 nr. 75](#) om førstehandsomsetning av viltlevande marine ressursar (fiskesalslagslova) [§ 2](#).

Regler om hvem som har opplysningsplikt, om opplysningspliktens innhold og omfang og om levering av opplysninger er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-13](#) til [7-5-16](#). Opplysningene om omsetning av råfisk skal leveres elektronisk innen 1. februar året etter skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-16](#).

Karnov Lovkommentar 9 til § 7-5 7. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

For nærmere bakgrunn se [Prop. 66 L \(2012–2013\) punkt 2.2](#) og [Prop. 1 LS \(2012–2013\) kapittel 16](#). Tidligere gjaldt opplysningsplikten for «drosjesentraler».

Opplysningsplikten skal blant annet bidra til å avdekke inntekt som ikke oppgis til beskatning, og virke preventivt ved at «reell omsetning i næringen i større grad vil bli oppgitt til beskatning», jf. [Prop. 1 LS \(2012–2013\) punkt 16.1](#).

Opplysningsplikten omfatter opplysninger om løyvehavere som er «tilknyttet virksomheten». Drosjeeiere som ikke er tilsluttet/tilknyttet en sentral, vil ikke være omfattet av ordningen, sml. [Prop. 1 LS \(2012–2013\) punkt 16.5.2](#).

Hvem som har opplysningsplikt, opplysningspliktens omfang og innhold og levering av opplysninger er nærmere regulert skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-18](#) til [7-5-22](#). Om opplysninger om skiftlapp og dokumentasjon ved taxinæring se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-21](#) bokstav d og forskrift [1. desember 2004 nr. 1558](#) om bokføring (bokføringsforskriften) [§ 8-2-2](#) og [8-2-3](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 7-5 8. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Paragraf 7-5](#) åttende og niende ledd ble tilføyd ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#). Samtidig ble det tidligere første ledd annet punktum opphevet.

Opplysningsplikten etter åttende ledd gjelder for formidlere av tjenester og utleie av kapitalobjekter, som benytter seg av en digital formidlingstjeneste. Lovteksten er generell, og opplysningsplikten er som et utgangspunkt ikke avgrenset til utvalgte bransjer eller områder, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#). Opplysningsplikten er imidlertid avgrenset i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-5-2](#) til foreløpig å gjelde for formidler av utleie av fast eiendom, jf. også [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#).

Se nærmere om opplysningspliktens omfang og innhold, samt levering av opplysninger, i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-5-3](#) til [7-5-5](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 7-5 ...betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transa...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det sentrale er om godtgjørelsen til formidleren er forretningsmessig knyttet til den gjennomførte utleietransaksjonen, og ikke hvorvidt betalingen for selve formidlingstjenesten er gjennomført ved å trekke direkte i kundens betaling eller som en andel av oppgjøret til utleier eller tjenesteyter, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#). Det er heller ingen forutsetning at det er samme subjekt som formidler tjenesten/utleien og betalingen.

Ordlyden er ment «å fange opp formidlere som tar betalt for formidlingstjenesten basert på faktisk gjennomførte transaksjoner mellom tjenesteyteren/utleieren og kunden», jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#). Tredjeparter som tar betalt for annonsering av formidling av utleie/tjeneste, uten at oppgjør for annonsering er knyttet til gjennomførte transaksjoner, vil falle utenfor opplysningsplikten, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 7-5 9. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Paragraf 7-5](#) åttende og niende ledd ble tilføyd ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#). Samtidig ble det tidligere første ledd annet punktum opphevet.

Bestemmelsen i niende ledd utvider opplysningsplikten etter åttende ledd til også å omfatte formidler av utleie av fast eiendom som ikke skjer gjennom en digital formidlingstjeneste. En «formidler» av utleie av fast eiendom vil omfatte aktører som opptrer som en «selvstendig mellommann, uten selv å være part i selve utleieforholdet», jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#). Niende ledd annet punktum skal omfatte tilfeller hvor en aktør ikke opptrer som selvstendig mellommann, men i stedet trer inn som kontraktspart med den som eier eller disponerer utleieobjektet, for så å leie det videre til neste leietaker (fremleie), jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 19.5.1](#).

§ 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.

0 Endret ved [lover 19 des 2017 nr. 128](#) (ikr. 1 jan 2018), [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022).

Karnov lovkommentarer: § 7-6**Karnov Lovkommentar 1 til § 7-6****Forfattere:**

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer næringsdrivendes og offentlige organers opplysningsplikt ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Etter denne bestemmelsen pålegges oppdragsgiver å rapportere opplysninger om oppdrag mv., mens oppdragstaker skal rapportere opplysninger om arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget. Det finnes ingen tilsvarende rapporteringsplikt for norske selskap som inngår slike kontrakter i Norge.

Bestemmelsen skiller seg fra de øvrige bestemmelsene om tredjepartsopplysninger ved at den også stiller krav om opplysninger om underkontrakter.

Formålet med rapporteringen er å sikre et effektivt finansielt tilsyn og skatteinnkreving samt å hindre skattefusk. Reglene skal fremme like konkurransevilkår mellom norske og utenlandske oppdragstakere.

Flere norske og europeiske selskaper har klaget ordningen inn for EØS-tilsynet ESA på bakgrunn av at reglene anses å være uforholdsmessig byrdefulle. ESA avga en grunnlagt uttalelse til Norge [5. desember 2018](#) angående kravet om rapporteringsforpliktelsene. Etter ESAs syn er rapporteringsforpliktelsen i strid med [artikkel 36](#) i EØS-avtalen om tjenestefrihet. Selv om ESA anerkjenner at bestemmelsen er begrunnet i legitime hensyn, er konklusjonen at Norges tilnærming er for restriktiv med hensyn til målene som reglene tar sikte på å oppnå.

På bakgrunn av ESAs uttalelse har Finansdepartementet gjennomført endringer i opplysningsplikten i [§ 7-6](#). Endringene er ment å gjøre opplysningsplikten mindre byrdefull for de opplysningspliktige, samtidig som departementet vil unngå å svekke skattemyndighetenes tilgang til nødvendige opplysninger.

Med virkning fra 1. januar 2022 er tidligere annet ledd med krav om at opplysningene skal gis «snarest etter at kontrakt er inngått», fjernet. Ny frist for å gi opplysninger etter [§ 7-6](#) sammenfaller med fristen for å gi opplysninger etter a-opplysningsloven, det vil si at fristen er den 5. i måneden etter at arbeidet ble påbegynt. Fristbestemmelsen er flyttet fra [§ 7-6](#) annet ledd til skatteforvaltningsforskriften [§ 7-6-6](#).

Endringene innebærer også mulighet for fritak fra plikten til å gi opplysninger månedlig. Slikt fritak gjelder for arbeidstakere hos opplysningspliktige etter [§ 7-6](#) som har fått innvilget fritak fra å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven [§ 5-3](#). Opplysningene skal i stedet leveres én gang pr. år. Opplysningene skal gis for hver kalendermåned opplysningene gjelder for, og skal leveres senest den

15. januar i året etter inntektsåret. Hjemmelen for slikt unntak følger av a-opplysningsforskriften [§ 2-1](#) sjette ledd.

Videre har lovgiver innført en forenklet rapportering ved rammeavtaler i skatteforvaltningsforskriften [§ 7-6-5](#). Under avrop er det kun nødvendig å gi opplysninger som ikke er rapportert under rammeavtalen.

Som følge av endringene som er gjennomført, har ESA besluttet å lukke saken, se ESAs avgjørelse datert [26. januar 2022](#). Se også [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.5](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-6 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten etter denne bestemmelsen påhviler både oppdragsgiver og oppdragstaker. Oppdragsgiver skal rapportere oppdraget, og eventuelle underoppdrag, mens oppdragstaker skal rapportere egne arbeidstakere som arbeider på oppdraget. Videre skal det gis opplysninger om tidspunkt for oppdragets start og slutt, stedet hvor oppdraget utføres, type kontrakt og kontraktsbeløp. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-6-1](#) om opplysningsplikt for oppdragsgiver og oppdragstaker.

I praksis oppfylles opplysningsplikten etter denne bestemmelsen ved rapportering i [Oppdrags- og arbeidsforholdsregisteret \(OAR\)](#), eventuelt ved levering av papirskjema. Ved levering på papirskjema skal opplysningene om oppdraget, og eventuelle underoppdrag, rapporteres i skjema RF-1199 og opplysningene om oppdragstakere rapporteres i skjema RF-1198.

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-6-7](#) om leveringsmåte.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-6 ...Næringsdrivende og offentlig organ...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten etter denne bestemmelsen gjelder for næringsdrivende og offentlig organ som oppdragsgivere. Oppdrag gitt av privatpersoner, kabotasjeoppdrag (transport mellom steder i et annet land enn landet hvor transportøren er hjemmehørende) og oppdrag utført på Svalbard er unntatt opplysningsplikt. Ved tildeling av oppdrag hvor avtalt vederlag er under et visst beløp, gjelder det fritak fra opplysningsplikten. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-6-4](#) om fritak fra opplysningsplikten.

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-6 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Fra og med 1. januar 2022 er tidligere tredje ledd flyttet til annet ledd.

§ 7-7. Aksjonærer mv.

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, blant annet over

- a. aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skattleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- b. eiere av aksjer per 1. januar i fastsettingsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-

nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av skattleggingsperioden, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer

c. aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.

(2) Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny melding over aksjonærene og deres skattekommuner, når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

(3) Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper 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](#).

(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.

0 Endret ved [lov 23 juni 2020 nr. 108](#).

Karnov lovkommentarer: § 7-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-7

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-7](#) og regulerer opplysningsplikten til aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, knyttet til nærmere angitte forhold vedrørende skattlegging av aksjonærene.

Etter bestemmelsens tredje ledd gjelder opplysningsplikten tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og selveiende finansieringsforetak som har utstedt egenkapitalbevis, 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](#).

Bestemmelsen er nærmere utfylt i skatteforvaltningsforskriften §§ [7-7-1](#) til [7-7-4](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-7 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsens første ledd bokstav a til c angir hvilke opplysninger som er omfattet av opplysningsplikten.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 7-7-1](#) angir hvem som har opplysningsplikt etter [§ 7-7](#), herunder at aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper samt selskaper og sammenslutninger som nevnt i [§ 7-7](#) tredje ledd, skal gi opplysninger etter reglene i §§ [7-7-2](#) og [7-7-3](#). Det følger også av [§ 7-7-1](#) annet ledd at selskap hvis aksjer er registrert i et verdipapirregister, fritas for opplysningsplikten i den grad verdipapirregisteret sender inn de samme opplysninger på vegne av selskapet.

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 7-7-4](#) skal opplysningene inngis innen 31. januar året etter skattleggingsperioden.

I skatteforvaltningsforskriften [§ 7-7-2](#) om selskapsopplysninger er opplysningsplikten nærmere spesifisert. Det følger av nevnte bestemmelse at opplysningene om selskapet skal inneholde følgende:

- identifikasjonsopplysninger, herunder selskapets organisasjonsnummer, selskapets navn og adresse, samt aksjeklasse, eventuelt ISIN-nummer
- standardopplysninger vedrørende selskapets aksjekapital og overkurs
- utdelt utbytte i skattleggingsperioden
- utstedelse av aksjer i forbindelse med stiftelse, nyemisjon, fusjon, fisjon mv.
- utstedelse av aksjer i forbindelse med fondsemisjon, splitt, skattefri fusjon og skattefri fisjon
- sletting av aksjer i forbindelse med likvidasjon, partiell likvidasjon, fusjon, fisjon mv.
- sletting av aksjer i forbindelse med spleis, skattefri fusjon og skattefri fisjon
- endringer i aksjekapital og overkurs

I skatteforvaltningsforskriften [§ 7-7-3](#) er det nærmere angitt hvilke opplysninger om selskapets aksjonærer som skal inngis uoppfordret. Det fremgår at opplysninger om aksjonær skal inneholde følgende:

- identifikasjonsopplysninger, herunder fødselsnummer, D-nummer, organisasjonsnummer eller lignende, navn og adresse (landkode), aksjeklasse, eventuelt ISIN-nummer, pålydende
- standardopplysninger vedrørende aksjonærs beholdning av aksjer, utdelt utbytte pr. aksjonær og eventuell kildeskatt
- transaksjonsopplysninger (aksjer i tilgang og avgang), herunder kjøp, arv, gave, stiftelse, nyemisjon, konvertering av fordring, fusjon, fisjon, konsernintern overføring og omdanning av enkeltpersonforetak, fondsemisjon, splitt, skattefri fusjon og skattefri fisjon, salg, arv, gave, likvidasjon, partiell likvidasjon, fusjon, fisjon, konsernintern overføring, sletting av egne aksjer og fusjon og fisjon med bruk av egne aksjer, samt spleis, skattefri fusjon og skattefri fisjon
- endringer i aksjekapital og overkurs

Dette er opplysninger som normalt vil være registrert i aksjeeierboken (se aksjeloven [§ 4-5](#)) eller aksjeeierregisteret (se allmennaksjeloven [§ 4-4](#)). Bestemmelsen kan ikke tolkes dit hen at den pålegger opplysningspliktige å innhente opplysninger utover de opplysninger selskapet er pålagt å registrere og ajourføre.

I [TBERG-2014-83713](#) la tingretten til grunn at rapporterende selskap ikke har plikt til å opplyse om eierforholdene utover den direkte aksjonæren eller en etterfølgende bevisbyrde om indirekte eierskap. Retten uttalte at

«[n]år det gjelder eierforholdene i Contineu Limited har Skatt Vest tilsynelatende lagt bevisbyrden på skattyter. Det kan spørres om de ovennevnte forhold som knytter skattyter til Contineu Limited, gir grunnlag for å pålegge skattyter bevisbyrden for eierforholdene i selskapet. Retten har under noe tvil kommet til at det ikke er grunnlag for det. Skattyter har som utgangspunkt ikke opplysningsplikt om andres forhold. Skattyter har forklart at han ikke har eierinteresser i Contineu Limited, og heller ikke kjenner til eierstrukturen. Dersom skattyters fremstilling er riktig, har han tilsynelatende ikke større muligheter til å avdekke eierforholdene i selskapet enn Skatt Vest har».

Utenlandsk aksjonær hjemmehørende i utlandet beskattes etter regelen om kildeskatt i skatteloven § 10-13 og har ikke plikt til å innge skattemelding etter reglene i § 8-2 eller alminnelig opplysningsplikt etter § 8-1. Utdelende selskap skal kun gi opplysninger som følger av aksjeeierboken (se aksjeloven § 4-5) til skattemyndighetene. Reglene om plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær følger av lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 5-4 a. Videre er selskapet gitt et objektivt ansvar for å betale skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær i skattebetalingsloven § 16-21. Selskapet kan imidlertid bare holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom selskapet kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-7 ...blant annet...

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden viser at opplistingen i bokstav a til c ikke er uttømmende regulert i loven, slik at også andre forhold kan være omfattet av opplysningsplikten i § 7-7.

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-7 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningspliktige etter tredje ledd skal gi opplysninger etter reglene i skatteforvaltningsforskriften §§ 7-7-2 og 7-7-3, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-7-1 første ledd.

Etter skatteforvaltningsforskriften § 7-7-1 tredje ledd plikter ikke selskaper og sammenslutninger som nevnt i tredje ledd, det vil si sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper mv., å gi opplysninger om

- endringer i løpet av skattleggingsperioden i andelskapitalens eller grunnfondsbeviskapitalens mv. størrelse og andelenes eller grunnfondsbevisenes antall, som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon og fisjon
- erverv og realisasjoner av andeler og grunnfondsbevis mv. i løpet av skattleggingsperioden
- avsatt utbytte

Etter skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 annet ledd skal opplysningspliktige etter tredje ledd innge opplysningene innen 31. mars året etter skattleggingsperioden.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 7-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-8

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen suppleres av skatteforvaltningsforskriften §§ 7-8-1 til 7-8-3. Forskriften gir plikter for tingretten og testamentsfullbyrder, tinglysningsmyndighet og vergemålsmyndigheten overfor skattekontoret.

Tilleggsskatt etter § 14-3 kan ikke ilegges når den skattepliktige er død, se § 14-4 bokstav f.

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-8 1. ledd

Forfatter: [Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

Versjon: 11.10.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter denne bestemmelsen skal offentlige myndigheter og testamentsfullbyrdere som ved behandling av dødsbo gjøres kjent med informasjon som kan ha betydning for skattefastsettingen, opplyse om dette til skattemyndighetene.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-8 ...taushetsplikt...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

En eventuell taushetsplikt er ikke til hinder for opplysningsplikten etter denne bestemmelse. Se lov [13. august 1915 nr. 5](#) om domstolene (domstoloven) [§ 63 a](#), jf. forvaltningsloven [§ 13](#).

§ 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) Innkrevingssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav skal gi opplysninger til skattemyndighetene om bidragspliktiges gjeld i forbindelse med pliktig underholdsbidrag og andre mellomværender med innkrevingssentralen.
- (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.

0 Endret ved [lover 19 des 2017 nr. 122](#) (ikr. 1 apr 2018 iflg. [res. 16 feb 2018 nr. 220](#)), [22 juni 2018 nr. 71](#), [23 juni 2020 nr. 108](#), [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022). Endres ved lov [25 april 2025 nr. 12](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 10 juni 2025 nr. 967](#)).

Karnov lovkommentarer: § 7-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-9

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9](#) gir nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, og hvem som skal gi opplysningene.

Innholdet i bestemmelsen viderefører tilsvarende innhold i kontrollkapitlene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ved utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven ble det ansett hensiktsmessig å samle bestemmelsene om tredjepartsopplysninger i ett kapittel. Plasseringen i [kapittel 7](#) medfører ingen realitetsendring hva gjelder bestemmelsens innhold, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 13.4](#).

Lov [19. juni 2020 nr. 77](#) om Etterretningstjenesten (etterretningstjenesteloven) [§ 11-4](#) annet ledd har bestemmelser som fritar de vederlag som etterretningstjenesten yter til kilder og oppdragstakere som ikke er ansatt i tjenesten, fra skatteplikt og opplysningsplikt for å skjerme etterretningsoperasjoner mv.

Utenlandske offentlige myndigheter, så som ambassader i Norge, har ikke plikt til å inngi tredjepartsopplysninger etter [kapittel 7](#). Skatteforvaltningsloven er avgrenset til norsk jurisdiksjon. Offentlige myndigheters rapporteringsplikt etter [§ 7-9](#) gjelder derfor ikke for utenlandske

myndigheter. Derimot kan det innhentes opplysninger fra andre lands myndigheter etter avtaler om informasjonsutveksling i skatteavtaler mv.

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-9 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i første ledd viderefører ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 3 og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) tredje ledd første punktum.

Opplysningsplikten etter denne bestemmelsen følger av [§ 10-5](#) om kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter.

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9-1](#) om hvem som har opplysningsplikt, [§ 7-9-2](#) om opplysningspliktens omfang og [§ 7-9-3](#) om opplysningspliktens innhold.

Opplysningene skal gis elektronisk 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, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9-7](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-9 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd viderefører ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 4.

Det skal gis en melding for hver bidragspliktig over vedkommendes gjeld i forbindelse med pliktig underholdsbidrag og andre mellomværender med innkrevingsentralen pr. 1. januar året etter skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9-5](#).

Det skal videre gis opplysninger om den bidragspliktiges fødselsnummer, navn og adresse samt samlet gjeld eller tilgodehavende pr. 1. januar året etter skattleggingsperioden og tilbakebetaling av underholdsbidrag for tidligere år, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9-6](#).

Opplysningene skal gis elektronisk og samlet innen 20. januar året etter skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-9-7](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-9 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [9. desember 2016 nr. 88](#) om folkeregistrering (folkeregisterloven) [§ 10-2](#), som gir adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til skattemyndighetene.

Folkeregisteret har opplysningsplikt om forhold som er nødvendige for fastsetting av skatt.

Karnov Lovkommentar 5 til § 7-9 4. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Fjerde ledd er nytt fra 1. januar 2022. Endringene skal legge til rette for at Fiskeridirektoratet kan sende opplysninger om slaktet fisk til Skatteetaten, og at opplysningene kan brukes til forhåndsutfylling av skattemeldingen for særavgift, se [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.1.1](#). Bakgrunnen for opplysningsplikten er forslaget om produksjonsavgift på oppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret, hvor avgiftspliktige har rapporteringsplikt om akvakulturdriften til Fiskeridirektoratet. For å minimere administrasjonen for de avgiftspliktige ble det foreslått at opplysningene som gis til Fiskeridirektoratet, skal gjenbrukes av skattemyndighetene til forhåndsutfylling av skattemeldingen for særavgift. Nytt fjerde ledd skal åpne for dette, uten hinder av taushetsplikt.

§ 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 givers 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. selskap i oppstarts- og vekstfasen om tildelte og innløste opsjoner til ansatte etter ordningen i [skatteloven § 5-14 andre ledd](#)
 - i. kraftleverandør om private strømkunders inntekt ved salg og overføring av strøm fra anlegg for produksjon av fornybar energi i bolig og fritidseiendom.

(2) Opplysningsplikten etter første ledd bokstav e omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med slike tjenester.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [19 des 2017 nr. 128](#) (ikr. 1 jan 2018 med virkning for inntektsåret 2018), [21 juni 2019 nr. 38](#), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 jan 2021), [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022), [20 des 2024 nr. 89](#) (i kraft 1 jan 2025), [20 juni 2025 nr. 59](#).

Karnov lovkommentarer: § 7-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-10

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-9](#). Ved lov [19. desember 2017 nr. 128](#) ble nytt første ledd bokstav g, samt nytt annet ledd, tilføyd. Ved lov [21. desember 2020 nr. 171](#) ble bokstav h tilføyd.

Etter denne bestemmelsen er en rekke tredjeparter pliktige til å gi opplysninger til skattemyndighetene. Første ledd bokstav a til h angir hvem som skal gi opplysninger, og hvilke opplysninger som skal gis.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 7-10](#) utfyller bestemmelsen og angir hvem som har opplysningsplikt, opplysningspliktens omfang og innhold samt hvordan opplysningene skal leveres for tredjeparter nevnt i første ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-10 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 04.11.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

På visse vilkår kan betaling for pass og stell av barn gi fradragsrett for personlige skattytere, se skatteloven [§ 6-48](#). Institusjoner som mottar slik betaling, skal opplyse skattemyndigheter om kostnader som er påløpt gjennom skatteåret for foreldre og foresatte. Skattemyndighetene bruker opplysningene til å forhåndsutfyllingen av skattemeldingen for inntekt- og formuesskatt.

Karnov Lovkommentar 3 til § 7-10 1. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 04.11.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 7-10-24](#) annet og tredje ledd angir unntak fra opplysningsplikten når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge, samt unntak for ytelser som gjelder vederlag for persontransport, utbetaling av provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom eller verdipapir når mottakeren av godtgjøringen har inntjent provisjonen som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, utbetaling av kommisjon fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet, og befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip. Videre er oppdragsgiver 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.), jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 7-10-23](#) annet ledd.

Se annet ledd om opplysningsplikt for vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

Karnov Lovkommentar 4 til § 7-10 1. ledd bokstav h.

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav h ble tilføyd ved lov [21. desember 2020 nr. 171](#). Bestemmelsen er endret ved endringslov [22. desember 2021 nr. 158](#) (i kraft 1. januar 2022). Tidligere gjaldt bestemmelsen kun tildelte opsjoner, men ved endring gjelder opplysningsplikten også for innløste opsjoner. Formålet med regelen er å gi informasjon om antall bedrifter som benytter ordningen i skatteloven [§ 5-14](#), og i hvilket omfang.

Opplysninger om tildelte opsjoner skal gis innen 1. februar i året etter tildelingsåret. Opplysninger om innløste opsjoner skal gis innen 1. februar i året etter innløsningstidspunktet, med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Det følger av [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 4.2.2](#) at arbeidsgiver skal rapportere opplysninger om ordningen til skattemyndighetene. I tillegg skal arbeidsgiver beregne størrelsen på lønnsbeskatningen når beskatning av opsjonen utløses. Deretter skal selskapet rapportere dette gjennom a-ordningen. Selskapet skal også rapportere aksjeerhvervet, samt senere kapitalkorrigerer på aksjene, til Aksjonærregisteret.

Bestemmelsen viser til ordningen i skatteloven [§ 5-14](#) fjerde ledd. I forbindelse med endringer i reglene knyttet til skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer i [Prop. 1 LS Tillegg 1 \(2021–2022\)](#) ble Solberg-regjeringens forslag til endringer i skatteloven [§ 5-14](#) i [Prop. 1 LS \(2021–2022\)](#) opphevet. Tidligere [§ 5-14](#) fjerde ledd om opsjoner er nå er inntatt i [§ 5-14](#) annet ledd. Det må antas at opplysningsplikten i bokstav h gjelder tilsvarende for [§ 5-14](#) annet ledd. Endringen ble foretatt i forbindelse med at ordningen med skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet ble opphevet. For å sikre at ansatte skal ha mulighet til å ta del i verdiskaping i oppstarts- og vekstselskap, er opsjonsskatteordningen videreført, se [Prop. 1 LS Tillegg 1 \(2021–2022\) punkt 3.11.](#)

§ 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.

0 Endret ved [lov 19 des 2017 nr. 128](#) (ikr. 1 jan 2018 med virkning for inntektsåret 2018). **Endres** ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 7-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-11

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-10](#) og regulerer hvem som skal oppfylle opplysningsplikten i enkeltpersonforetak, selskap, mv. I annet ledd er det angitt hvem som skal oppfylle opplysningsplikten etter [§ 7-2](#) første ledd bokstav f og g.

Pr. november 2023 er det ikke gitt noen forskrifter til denne bestemmelsen.

§ 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.

0 Endret ved lov [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022). **Endres** ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 7-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-12

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 5-11](#) og gir regler om identifikasjon av personlige og upersonlige skattepliktige, i meldinger med opplysninger etter [kapittel 7](#). Sammenlignet med ligningsloven [§ 5-11](#) skal meldingene etter skatteforvaltningsloven også inneholde d-nummer der det er aktuelt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-12 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter skatteforvaltningsloven [§ 7-12](#) tredje ledd har tredjeparter plikt til å gi kopi til den skattepliktige av opplysninger nevnt i [kapittel 7](#), som sendes skattemyndighetene.

Bestemmelsen i [§ 7-12](#) tredje ledd er endret med virkning fra 1. januar 2022. Endringen innebærer at opplysninger gitt etter [§ 7-9](#) fjerde ledd er unntatt. Unntaket i [§ 7-12](#) tredje ledd er inntatt ettersom opplysningene fra Fiskeridirektoratet opprinnelig er innhentet fra de skattepliktige, se [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.1.4](#).

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 7-12-1](#), som gir utfyllende regler om kravet til kopi av opplysningene til skattepliktige.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 7-12-2](#) gir utfyllende regler om sammenstilling til skattyter over opplysninger rapportert etter lov [22. juni 2012 nr. 43](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven).

§ 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#). Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 7-13

Karnov Lovkommentar 1 til § 7-13 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Med hjemmel i denne bestemmelsen kan departementet i forskrift gi utfyllende regler om opplysningsplikten etter [kapittel 7](#).

Ved lov [21. juni 2017 nr. 86](#) fikk departementet hjemmel til å gi forskrift om innholdet i opplysningsplikten. Se [Prop. 130 LS \(2016–2017\) punkt 16.6 spesialmerknadene til skatteforvaltningsloven § 7-13](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 7-13 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften §§ [7-13-1](#) til [7-13-5](#) som viderefører samleforskrift [17. september 2013 nr. 1092](#) om tredjeparters opplysningsplikt §§ [5-12-1](#) til [5-12-5](#).

Bestemmelsen i annet ledd gir departementet hjemmel til å utforme de meldinger som skal benyttes ved innlevering av opplysninger etter [kapittel 7](#).

Det stilles krav om elektronisk levering for de fleste opplysninger i [kapittel 7](#). En oversikt over unntak fra elektronisk levering følger her:

- [§ 7-2](#) om lønnsopplysninger. Innlevering skal følge reglene i lov [22. juni 2012 nr. 43](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven).
- [§ 7-5](#) om kjøp, salg, formidling, leie, utbetalinger mv. Opplysninger skal gis i fastsatt melding.
- [§ 7-6](#) om oppdragstakere og arbeidstakere. Opplysninger skal gis i fastsatt melding.
- [§ 7-7](#) om aksjonærer mv. Opplysninger kan gis enten i fastsatt melding eller elektronisk.
- [§ 7-8](#) om arv. Opplysninger skal gis i fastsatt melding.

Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

Karnov lovkommentarer: Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktig...

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 8 Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktig...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Kapittelet gir en samlet oversikt over skattepliktiges rapporteringsplikter, som omfatter alle typer skatt og avgift. Loven harmoniserer reglene om opplysningsplikt om egne forhold. Kjernen i opplysningsplikten er at skattyter plikter å inngi riktige og tilstrekkelige opplysninger, og opptre aktsomt og lojalt for å medvirke til at skatteplikten blir klarlagt, og at skatten fastsettes i rett tid, jf. [§ 8-1](#). Denne bestemmelsen er den samme for de ulike skatteartene.

Det er i tillegg inntatt detaljerte anvisninger om det nærmere innholdet i opplysningsplikten samt hvordan opplysningsplikten skal oppfylles for den enkelte skatteart.

Reglene er i all hovedsak en videreføring av opplysningsplikten etter tidligere regler, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#).

Tekniske og detaljerte regler om leveringsmåte, frister, leveringssted m.v. reguleres i skatteforvaltningsforskriften.

I [§ 8-15](#) er departementet gitt fullmakt til å gi forskrifter og utforming av meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger. Meldingene kan gi nærmere veiledning om hvilke opplysninger som skal inngis. Skattemyndighetene skal på forespørsel gi veiledning om utfylling og inngivelse av skattemeldinger, jf. [§ 5-1](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 8-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-1

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører hovedregelen om skattyters opplysningsplikt i den tidligere ligningsloven [§ 4-1](#). Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.2](#).

Som oppfølging av skatteunndragelsesutvalgets utredning [NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser](#) ble skattyters lojalitets- og aktsomhetsplikt lovfestet og gitt generell anvendelse, også for andre skattearter som ikke var omfattet av ligningsloven, så som fastsetting av toll og merverdiavgift. Se [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) kapittel [5–10](#) og lovendring 11. desember 2009 (lov [11. desember 2009 nr. 119](#)).

Bestemmelsen setter rammene for hvilke opplysninger skattyter skal inngi uoppfordret. Den markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom skattyter og skattemyndighetene. Skattyter har hovedansvaret for å fremskaffe det faktiske grunnlaget for skattefastsettelsen, mens myndighetene har plikt til å gjennomføre skattefastsettelsen etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller, jf. [Rt-1997-860 s. 869](#), som er gjentatt i [Rt-2012-1648 premiss 41](#).

Hvorvidt skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt, har betydning i flere relasjoner, herunder ved vurderinger etter [§ 12-1](#) annet ledd om det er grunn til å ta skattefastsettelsen opp til endring, ved vurdering om fristen for endring av skattefastsetting er utløpt etter [§ 12-6](#) annet ledd, i tilknytning til administrative sanksjoner og straff etter [kapittel 14](#), samt etter straffeloven §§ [378–380](#) om skattesvik.

Etter den tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) gjaldt en toårsfrist for endring av ligningen, med mindre skattyter hadde forsømt opplysningsplikten etter ligningsloven [§ 4-1](#). Regelen forutsatte en rent objektiv vurdering om inngitte opplysninger var tilstrekkelige, uten hensyn til om skattyter subjektivt var å bebreide. Mye av rettspraksis knyttet til ligningsloven [§ 4-1](#) gjelder anvendelse av denne toårsfristen. Det ble i rettspraksis lagt til grunn at reglene om tilleggsskatt har en høyere terskel for å konstatere opplysningssvikt, og det gjelder dessuten skjerpede beviskrav og krav om subjektiv skyld. Se nærmere om dette i kommentarene til [kapittel 14](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-1 ...riktige...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvilke opplysninger som anses «riktige», avklares etter alminnelige regler om bevisbedømmelse. Se nærmere omtale i kommentarene til [§ 12-1](#).

I [Rt-1999-1087](#) ble det lagt til grunn at et avvik fra armlengdes leie på rundt 40 prosent innebar at prisen som var lagt til grunn, var uriktig i relasjon til daværende ligningslov [§ 9-6](#) nr. 3 bokstav a. I

[Rt-2012-1648](#) la Høyesterett til grunn at et avvik på maksimalt 19,8 prosent ikke var tilstrekkelig til å anses som uriktig opplysning etter samme bestemmelse. Avgjørelsene kan få mindre betydning fremover etter innføringen av særlige regler om rapportering og dokumentasjon av transaksjoner med nærstående, som gir skattemyndighetene et bedre grunnlag for å vurdere hvilke transaksjoner mellom nærstående som ønskes kontrollert, jf. [§ 8-11](#). I [UTV-2018-1238](#) kom dette ikke på spissen, ettersom de aktuelle opplysningene ikke var inntatt i oppgaven over kontrollerte transaksjoner, og omtale i vedlegg var «uomtvistelig feil».

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-1 ...fullstendige...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet for vurderingen er som beskrevet i [Rt-1992-1588](#). Den såkalte «Loffland-standard» forutsetter at opplysningsplikten omfatter:

«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 til at toårsfristen får anvendelse.»

Opplysningsplikten etter Loffland-standard avgrenses mot opplysninger som skattyter hadde liten grunn til å anta at hadde skatterettslig betydning, jf. [Rt-2009-813](#) (Gaard/Tveit):

«Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren 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 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-2006-333 avsnitt 43](#).»

Den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1](#) avgrenses av et relevanskriterium, slik at opplysninger uten betydning for skattefastsettelsen ikke omfattes av den alminnelige opplysningsplikten for opplysninger som skal inngis uoppfordret. Slike opplysninger kan likevel kreves inngitt etter særbestemmelsene om opplysninger som skal inngis knyttet til den enkelte skatteart. Relevanskriteriet er koblet til korrekt skattefastsettelse for skattyteren selv, jf. mindretallsuttalelse i [Rt-1999-223](#), [NOU 2003: 7 punkt 14.1](#), [Rt-2006-1598](#) og [TOSLO-2011-104857-4 del I punkt \(viii\)](#).

Den alminnelige opplysningsplikten gjelder bare faktiske opplysninger, ikke anvendelsen av skattelovgivningen. Anvendelsen av privatrettslige rettsregler om bedømmelsen av et rettsforhold anses i denne sammenheng som faktiske opplysninger, mens den skattemessige bedømmelsen ikke omfattes av skattyters opplysningsplikt. Om den nærmere grensegangen se [Ot.prp.nr. 29 \(1978–79\) s. 122](#), der det er uttalt at:

«Anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Derimot vil anførsler som gir et uriktig uttrykk for skattyterens rettsstilling for øvrig måtte anses som uriktig opplysning i denne forbindelse, f.eks. en opplysning om at han leier en formuesgjenstand, mens han i virkeligheten eier den. Dette gjelder selv om skattyterens utsagn bygger på en uriktig forståelse av de rettsregler som har betydning for hans forhold.»

Tilsvarende er lagt til grunn i blant annet [Rt-2009-813](#) premiss [78–80](#) og [UTV-2016-1256](#) premiss [53–55](#).

Selv om opplysninger om skattyters formål med en transaksjon eller transaksjonsrekke etter den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen kunne være skatterettslig relevant, omfatter ikke den alminnelige opplysningsplikten opplysninger om skattyterens subjektive formål, jf. [UTV-2020-1111](#) [premiss 43](#) flg. Etter innføringen av en lovfestet omgåelsesnorm i skatteloven [§ 13-2](#) er vurderingen endret og knyttes mindre opp mot skattyters subjektive forhold.

§ 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 20 i skatteloven](#) (kildeskatteordning), er fritatt fra å levere skattemelding.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2017 nr. 86](#), [22 juni 2018 nr. 71](#), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019), [20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning fra inntektsåret 2019), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021), [20 des 2023 nr. 101](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-2

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører den tidligere ligningsloven [§ 4-2](#) om selvangivelsesplikt, med enkelte endringer.

Hovedregelen er at den som har inntekt eller formue som er skattepliktig her i landet, har plikt til å levere skattemelding. Personlige skattytere skal normalt levere forhåndsutfylt skattemelding som utarbeides av Skatteetaten basert på grunnlagsdata fra tidligere år og på rapportering fra oppgavepliktige tredjeparter. For lønsmottakere og pensjonister er det innført en ordning med leveringsfritak hvis den forhåndsutfylte skattemeldingen er korrekt og fullstendig, som innebærer at

skattytere som ikke leverer en korrigert skattemelding innen fristens utløp, skal anses å ha godkjent innholdet og dermed levert skattemeldingen med de forhåndsutfylte opplysningene.

Skattepliktige skulle etter ligningsloven forsikre at skattemeldingen er fullstendig og riktig, og gi en erklæring om å være kjent med straffansvaret for uriktige eller ufullstendige opplysninger. Kravet om skattyters forsikring ble fjernet ved innføringen av skatteforvaltningsloven, da også muligheten til å inngi skattemelding ved bruk av fullmektig ble gjort generell. Se [note 2](#) til [§ 8-14](#) første ledd.

Skatteetaten har i flere år jobbet med å digitalisere og forenkle skattemeldingen. For næringsdrivende innebærer dette at skattemeldingen, i stedet for å leveres gjennom utfylling av «RF-skjema» i Altinn, etter hvert skal leveres gjennom regnskaps- eller årsoppgjørssystem. Den nye løsningen rulles ut løpende og er i dag obligatorisk å bruke for blant annet lønnstakere/pensjonister og enkeltpersonsforetak. Fra og med inntektsåret 2023 er den nye skattemeldingen også obligatorisk for aksjeselskap. Noen skatter skal fortsatt (pr. i dag) rapporteres og betales gjennom innsending av skjemaer på Altinn, eksempelvis RF-1528 for kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger, og RF-1092 for trekk av artistskatt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-2 ...Skattemelding med...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemeldingen skal inneholde alle opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av skattegrunnlaget. Opplysningene skal spesifiseres slik skattemeldingene krever, og inngis i det format som er angitt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-1](#).

I [UTV-2013-1092](#) hevdet skattyter forgjeves at opplysninger om omsetning inngitt i terminoppgaver for merverdiavgift ikke kompenserte for ikke inngitt næringsoppgave. Tingretten vektla at ligningsforvaltningen og merverdiavgiftsforvaltningen den gang var særlige forvaltningsorganer, og at opplysningene oppfylte innholdskravene etter daværende ligningslov [§ 4-2](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-2 1. ledd bokstav a.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Plikten til å inngi skattemelding avledes av underliggende materiell skatteplikt, som avgjøres etter den materielle skattelovgivningen. Plikten til å inngi skattemelding gjelder også der netto skattepliktig inntekt eller netto skattepliktig formue er null eller negativ. Se til illustrasjon [LE-1998-120](#), der skattyter «hadde hatt» skattepliktig formue i løpet av året og dermed hadde selvangivelsesplikt selv om han ikke hadde netto skattepliktig inntekt eller formue ved utgangen av året.

Opplysningene skal inngis uoppfordret. Skattyter registrert i utlandet, men som er skattemessig hjemmehørende i Norge, skal inngi skattemelding uavhengig av norske myndigheters oppfordring, jf. eksempelvis [UTV-2002-1357](#) og [UTV-2010-968](#).

Skattepliktig inntekt i form av utbytte og utbyttekompensasjon til utenlandsk hjemmehørende aksjonær utløser ikke plikt til å inngi selvangivelse, men inngår i stedet i en kildeskatteordning. Etter [§ 8-8](#) tredje ledd er det utdelende selskap som skal inngi melding om trekk mv. Skattyters stilling hva gjelder endringsadgang, ble i [UTV-2016-1256](#) og [UTV-2014-1390](#) knyttet til utdelende selskaps oppfyllelse av opplysningsplikten.

Avgjørende for plikten til å inngi skattemelding etter bestemmelsen her er hvorvidt inntekt eller formue er skattepliktig etter norsk intern rett. Der det foreligger skatteplikt etter norsk intern rett, men norsk beskatningskompetanse er avskåret ved skatteavtale, skal det likevel inngis skattemelding, jf.

blant annet [LB-1999-285](#) med videre henvisninger til Harboe og Zimmer. Forutsatt at inntekten etter skatteavtale bare er skattepliktig i det andre landet, settes skattepliktig inntekt til null ved den skattemeldingen som inngis her i landet.

Ambassader og institusjoner med skattemessig immunitet etter internasjonale regler har ikke opplysningsplikt etter bestemmelsen her eller som tredjepart.

Skattekontoret kan etter søknad gi fritak fra plikten til å levere skattemelding for utenlandske foretak som etter skatteavtale er unntatt beskatning til Norge, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-2-6](#). Det gjelder foretak som ikke har fast driftssted i Norge, og avgjørelsen baseres på en konkret vurdering av søknaden og tilhørende dokumentasjon. Avgjørelsen om slikt fritak skal innvilges eller ikke, er et enkeltvedtak som kan påklages, jf. [§ 13-1](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-2 ...ville ha vært skattepliktig...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Særregelen om at skattemelding skal inngis av skattyter med inntekt eller formue som «ville ha vært skattepliktig» her i landet, kom inn i loven ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#), grunnet den nye bestemmelsen i skatteloven [§ 2-2](#) åttende ledd. Lovendringen trådte i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-2 1. ledd bokstav c.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den som har inntekt eller formue som er skattepliktig etter lov [13. juni 1975 nr. 35](#) om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven), har også plikt til å levere skattemelding. Lovteksten ble sist presisert ved lovendring som omtalt i [Prop. 130 LS \(2016–2017\) punkt 16.7](#), som tar sikte på å tydeliggjøre skillet mellom skattepliktige som har ordinær skatteplikt etter petroleumsskatteloven, og skattepliktige som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven.

Karnov Lovkommentar 6 til § 8-2 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

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. Jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-2](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 8-2 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 02.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Selv om regelen om at skattemyndighetene kan utstede forhåndsutfylte skattemeldinger er utformet som en kompetanseregulering, er bruk av forhåndsutfylt skattemelding den praktiske hovedregel for personlige skattytere. Skattyteren beholder ansvar for å sikre at opplysningene er riktige og fullstendige, og bekrefter dette ved inngivelsen.

Bestemmelsen var opprinnelig formulert slik at forhåndsutfyllingen var avgrenset til opplysninger som tidligere var inngitt av skattyter selv, og opplysninger som var innrapportert av tredjeparter etter loven [kapittel 7](#). Bestemmelsen ble endret ved lov [22. juni 2018 nr. 71](#), slik at også andre opplysninger kan inngå.

Karnov Lovkommentar 8 til § 8-2 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 02.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Leveringsfritak etter bestemmelsen her er avgrenset til å omfatte lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektsskatt. Hvis skattemeldingen ikke er inngitt innen leveringsfristens utløp, anses den skattepliktige å ha inngitt de opplysningene som var forhåndsutfylte.

Skattepliktige kan etter fristen endre skattemeldingen etter reglene om egenretting i [§ 9-4](#) første ledd innen treårsfristen i annet ledd. Spørsmål om endring etter klage etter utløpet av fristen synes å praktiseres strengt. Se som eksempel [UTV-2020-248](#), der skattekontorets vedtak av 5. juli 2018 om å ikke ta opp til endring ligningene for inntektsårene 2013–2015 ikke ble kjent ugyldig.

Karnov Lovkommentar 9 til § 8-2 5. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I slike tilfeller blir opplysningsplikten ivaretatt av den trekkpliktige. I [HR-2016-1179-A](#) la Høyesterett til grunn at forlenget endringsadgang etter ligningsloven [§ 9-6](#) var avhengig av hvorvidt trekkpliktige hadde oppfylt sin opplysningsplikt. Slik skatteforvaltningsloven [§ 12-6](#) annet ledd er utformet, er imidlertid utvidet endringsfrist knyttet til skattepliktiges eget forhold.

§ 8-3. Skattemelding for merverdiavgift

- (1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av
 - a. den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
 - b. mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter [merverdiavgiftsloven § 11-3](#) første ledd annet punktum
 - c. mottakere av 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.
- (2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftpliktig omsetning eller uttak i terminen. Skattekontoret kan i enkelttilfeller frita 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-3

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Som for inntekts- og formuesskatt er plikten til å inngi skattemelding knyttet til underliggende materielle regler, jf. blant annet merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Forarbeider til bestemmelsen finnes i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.4](#). Nærmere anvisninger om blant annet skattemeldingsperioder og leveringsfrister er gitt i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3-1](#) flg. Se også [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-3](#).

Bestemmelsen samler reglene om levering av alle typer skattemelding om merverdiavgift. Bestemmelsen må sees i sammenheng med den alminnelige opplysningsplikten etter [§ 8-1](#).

Skattemelding for merverdiavgift erstattet tidligere omsetningsoppgaver med virkning fra 1. januar 2017.

Fra 1. januar 2022 ble det innført en ny digital skattemelding for merverdiavgift som baserer seg på standard SAF-T-koder.

Fastsetting av merverdiavgift er basert på egenfastsetting, og slik at skattyter ikke bare fastsetter grunnlaget for skyldig avgift, men også foretar selve beregningen og innbetaling av skyldig avgift i tråd med reglene i skattebetalingsloven [§ 10-30](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-3 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på merverdiavgiftsloven §§ [15-1](#), [15-6](#) og [15-7](#) første og annet ledd, som ble samlet i bestemmelsen her ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.4.3](#).

Plikten til å inngi skattemelding for merverdiavgift er knyttet opp til registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret. I tillegg skal skattemelding inngis av mottakere av fjernleverbare tjenester, som plikter å beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning («reverse charge») etter merverdiavgiftsloven [§ 11-3](#). Fra 1. januar 2017 ble forvaltningen av innførselsmerverdiavgift overført fra Tolletaten til Skatteetaten, slik at også innførselsmerverdiavgift deretter inngår i samme skattemelding som den innenlandske merverdiavgiften.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-3 ...Skattemelding...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemelding for merverdiavgift skal som utgangspunkt leveres periodevis, for tomånedersperioder, men for mindre virksomheter med omsetning som ikke overstiger en million kroner, kan skattekontoret samtykke til at skattleggingsperioden økes til et kalenderår, mot meldeplikt ved høyere omsetning og slik at samtykket kan tilbakekalles. Se skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3-1](#) flg.

Skattemeldingen må inngis elektronisk ved den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-2](#) første ledd. Det er gjort unntak fra plikten til elektronisk innlevering for skattemelding for innførselsavgift for skattepliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Skattemelding for merverdiavgift fra og med 1. termin 2022 kan fylles ut og leveres på en av to måter: Enten direkte fra regnskapssystemet eller ved å logge inn på «Min merverdiavgift» på Skatteetatens nettsider. Mer informasjon om utfylling av skattemelding for merverdiavgift finnes [her](#).

Levering og endring av skattemelding for merverdiavgift til og med 31. desember 2021 skjer gjennom Altinn og skjemaet [RF-0002](#) (mva-melding). Skjemaet og veiledning til utfylling finnes på Skatteetatens nettsider.

Skattleggingsperiode og innleveringsfrister er angitt i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3](#) kapittel [A–F](#).

Skattedirektoratet har i brev 21. februar 2012 til NARF ([USKD-2012-22](#)) 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.

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-3 ...andre opplysninger...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Kravet om inngivelse av andre opplysninger av betydning for fastsetting av merverdiavgift må sees i sammenheng med skattyters alminnelige opplysningsplikt etter [§ 8-1](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-3 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Plikten til å inngi skattemelding for merverdiavgift er knyttet til registreringsplikten, og ikke til avgift i den enkelte avgiftsperiode. Derfor pliktes det inngitt oppgaver også for terminer uten avgiftspliktig omsetning eller uttak. Skattekontoret kan imidlertid frita fra innlevering, jf. lovteksten.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-3 annet ledd](#) viser til at inngivelse av såkalte «null-meldinger» for å inngi oppgaver innen fristen selv om regnskapet ikke er ferdigstilt, med påfølgende endringsmelding når regnskapet er klart, kan medføre ileggelse av tilleggsskatt. Se likevel [§ 14-4](#) bokstav d, som angir at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysningene inngitt tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt, med mindre endringen kan anses fremkalt ved Skatteetatens kontrolltiltak mv.

Karnov Lovkommentar 6 til § 8-3 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tolldeklarasjonen benyttes som skattemelding for innførselsmerverdiavgift for virksomheter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette er primært virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, og privatpersoner, men ordningen gjelder også for virksomheter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Tolldeklarasjonen benyttes til å inngi opplysninger om grunnlaget for innførselsmerverdiavgift og beregnet avgift. Avgiften skal betales ved innførsel, jf.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-3 tredje ledd](#).

§ 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 forhåndsfyllt informasjon som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter [kapittel 9](#).

0 Endret ved lov [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022).

Karnov lovkommentarer: § 8-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-4

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av gjeldende rett etter forskrift [11. desember 2001 nr. 1451](#) til lov [19. mai 1933 nr. 11](#) om særavgifter (særavgiftsloven), men med noen lovtekniske endringer. Lovteksten går lenger enn tidligere forskrift i å angi meldingens innhold og viser til at [§ 8-1](#) også får anvendelse for særavgifter, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.5](#).

Fra 1. januar 2022 er det i tillegg gitt hjemmel for at Skatteetaten kan utstede skattemeldinger med forhåndsfyllt informasjon, se sjette ledd.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 8-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-5

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Motorkjøretøyavgiftene omfatter engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift (nå trafikkforsikringsavgift) og vektårsavgift. De ulike motorkjøretøyavgiftene er regulert i hver sin forskrift i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven [§ 1](#), og kjennetegnes ved at avgiftene fastsettes ved at myndighetene utsteder krav på grunnlag av vegmyndighetenes registrerte opplysninger. Forskriftene er:

- forskrift [2. juli 1986 nr. 1430](#) om omregistreringsavgift
- forskrift [4. juli 1986 nr. 1433](#) om årsavgift for motorvogn
- forskrift [29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift
- forskrift [19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogn

Skattyters opplysningsplikt er regulert i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-5](#), og utløses primært ved endringer i opplysningene som tilsier at vegmyndighetenes registrering må oppdateres.

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-6

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvem som har plikt til å levere skattemelding for arbeidsgiveravgift og finansskatt for lønn.

Betaling av arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn følger reglene i skattebetalingsloven. Se også nærmere omtale i [Skattebetalingshåndboken](#) (2024, 9. utg.) kapittel [2-1](#) og [10-10](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-6 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører folketrygdloven [§ 24-2](#) første ledd annet punktum. Se lov [22. juni 2012 nr. 43](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) og tilhørende forskrift [24. juni 2014 nr. 857](#) (a-opplysningsforskriften). Disse regulerer uttømmende levering av slik skattemelding, og det er ikke gitt noen utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften.

Innrapportering av arbeidsgiveravgift er basert på egenfastsetting, og skattemyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting av arbeidsgiveravgiften.

Se nærmere om meldeplikt gjennom a-meldingen i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-6 tredje ledd](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-6 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Finansskatt ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2017. Plikten til å inngi opplysninger om lønn følger av [§ 7-2](#) første ledd. Innrapportering av finansskatt er basert på egenfastsetting, og skattemyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting.

Se nærmere om meldeplikt gjennom a-meldingen i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-6 tredje ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-6 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Som utgangspunkt påhviler opplysningsplikten arbeidsgiver, jf. skattebetalingsloven [§ 4-1](#) første ledd bokstav c. Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre (arbeidsutleie), svarer både oppdragsgiver og

oppdragstaker for pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven [§ 4-1](#) annet ledd.

§ 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 statsautorisert revisor eller kommunerevisor.

0 Endret ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-7

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, skal inngis av den som krever kompensasjon. Bestemmelsen her erstatter den tidligere merverdiavgiftskompensasjonsloven [§ 6](#). Det er gitt supplerende regler om skattleggingsperiode og leveringsfrist i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-7](#) samt veiledning i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-7](#).

Begrunnelsen for krav om revisorkontroll og attestasjon fremgår av [Ot.prp. nr. 1 \(2003–2004\) s. 151](#) og er som følger:

«Departementet vil her vise til at det i merverdiavgiftssystemet for øvrig er et krav til næringsdrift, det vil si at registrerte næringsdrivende skal levere betalingsoppgaver. Næringsdrivende med liten omsetning under registreringsgrensen og med negative oppgaver blir fulgt opp spesielt med tanke på at disse ikke lenger måtte fylle vilkårene for å være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Den foreslåtte kompensasjonsordningen har en helt annen karakter. Dette blir en ren utbetalingsordning som kan sammenlignes med andre utbetalingsordninger, slik som trygdeutbetalinger, sosialhjelp eller næringsstøtte. Kontrollbehovet blir derfor større enn ved vanlige omsetningsoppgaver for merverdiavgift.»

§ 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 20](#) (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 tilbyder 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.

(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.

0 Endret ved [lover 22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2018 med virkning for inntektsåret 2019), [20 des 2019 nr. 101](#) (med virkning fra 1 jan 2019), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021), [20 des 2023 nr. 101](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-8

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattefastsettelse ved trekk går i korthet ut på at skatten fastsettes ved den trekkpliktiges trekk i utbetalingen til den skattepliktige og tilhørende rapportering i fastsatte skjemaer, jf. [§ 9-1](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-8 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [22. juni 2012 nr. 43](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) og nærmere kommentarer i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-8 første ledd](#). [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-8 første ledd](#) (side 298). Kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere i første ledd ble innført ved lov [22. juni 2018 nr. 71](#) og trådte i kraft umiddelbart. Den gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-8 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se nærmere kommentarer i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-8 annet ledd](#) og skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8 del A](#) om artistskatt.

Som utgangspunkt er det den som engasjerer artisten eller arrangøren, som har plikt til å foreta trekk ved utbetaling av honoraret til artisten og levere melding om trekket. Dersom ingen har meldeplikt for vedkommende artist, skal artisten selv levere melding.

Innholdet i meldingen er nærmere beskrevet i fastsatt rapporteringsskjema [RF-1091](#), og meldingen kan inngis elektronisk.

Skjemaet angir relativt detaljert hvilke opplysninger som skal inngis om arrangøren, om artisten, om arrangementet og kontraktsvilkår og om utbetaler/trekkpliktig. Skjemaet inneholder dessuten en veiledning om utfylling av skjemaet på norsk og engelsk. Frist for innsendelse er satt til tre uker før arrangementet skal finne sted, eller snarest mulig.

Trekkpliktige skal i tillegg inngi melding om trekk av artistskatt i rapporteringsskjema RF-1092 som tilsendes etter inngivelse av [RF-1091](#). Det er den som utbetaler honorar til den utenlandske artisten, som er ansvarlig for å trekke og innbetale skatt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8 del A](#) og innbetalingsregler i skattebetalingsloven [§ 10-12](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-8 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattetrekk etter skattebetalingsloven [§ 5-4a](#) er kildeskatt på aksjeutbytte utdelt til utenlandsk aksjonær og utbyttekompensasjon, som er skattepliktig etter skatteloven [§ 10-13](#). Utenlandsk mottaker av aksjeutbytte og utbyttekompensasjon har ikke plikt til å inngi skattemelding, jf. [§ 8-2](#) første ledd bokstav a, med mindre vedkommende i tillegg har annen inntekt eller formue som er skattepliktig her i landet.

Det utdelende selskapet (trekkpliktige) fastsetter grunnlaget for skatt, jf. [§ 9-1](#) tredje ledd, og beregner skatt av inntekt etter skatteloven [§ 10-13](#), jf. [§ 9-2](#) annet ledd. Merk at det skal inngis opplysninger om vedtatt utbytte uavhengig av om utbyttet er utbetalt, jf. skatteloven §§ [5-20](#) og [10-11](#). Se også [Skatte-ABC \(2024\)](#) om «[Aksjer – utbytte](#)» og [SKNS1-2018-45](#) til illustrasjon.

Det utdelende selskapet kan endre tidligere inngitte opplysninger etter [§ 9-4](#) første ledd og kan endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer etter [§ 9-5](#) første ledd.

Dersom den utenlandske skattyteren ønsker å få endret og refundert skatt fastsatt ved trekk, kan dette gjøres ved anmodning om at utdelende foretak foretar slik retting, men bare innenfor en frist på tre måneder og senest per 31. desember i det året da aksjonæren fikk krav på utbetaling av utbyttet. Etter utløpet av denne fristen kan skattyteren selv søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter reglene i [§ 9-6](#), og innenfor en femårsfrist som nærmere beskrevet der.

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8-3](#) er leveringsfristen for oppgave over kildeskatt på utbytte satt til syv dager etter at trekk er foretatt, men slik at selskaper registrert i VPS-registret kan levere melding om trekk senest en måned etter at trekk er foretatt.

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-8 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8 del C](#) om kildeskatt på renter, royalty og visse fysiske eiendeler. Skattelovens bestemmelser om kildeskatt på renter, royalty og visse fysiske eiendeler ble innført ved lov [21. desember 2020 nr. 164](#). Bestemmelsene ble senere endret ved lov [18. juni 2021 nr. 113](#). Begge lovene fikk virkning fra 1. juli 2021 for kildeskatt på renter og royalty, og fra 1. oktober 2021 for kildeskatt på vederlag for retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter innvunnet etter dette tidspunktet. Skatteforvaltningslovens bestemmelser om opplysningsplikt har virkning fra samme tidspunkt, idet opplysningsplikten er knyttet til trekkplikten.

Den som plikter å foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven [§ 5-4b](#), har også plikt til å levere melding om foretatt skattetrekk. Trekkplikten er avgrenset til konkrete typer betaling, og det skal bare trekkes kildeskatt ved betalinger til nærstående selskaper i lavskatteland.

De opplysninger som skal inngis, er nærmere angitt i RF-1528.

Skatteetatens nærmere veiledning finnes [her](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 8-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-9

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører i hovedsak tidligere ligningsloven [§ 4-9](#), men med enkelte endringer i begrepsbruk, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.10](#). Skatteforvaltningsforskriften [§ 8-9](#) har nærmere regulering om plikten til å levere selskapsmelding, skattleggingsperiode, leveringsfrist mv.

Deltakerfastsetting innebærer at inntekt og formue fastsettes på selskapets hånd som om selskapet var skattepliktig, og skattepliktig inntekt og formue fordeles deretter på deltakernes hånd og skattlegges der. Det er ledelsen i det deltakerlignede selskapet som har ansvar for å inngi selskapsmeldingen, jf. [§ 8-14](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-9 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Deltakerfastsetting innebærer at inntekt og formue fastsettes på selskapets hånd som om selskapet var skattepliktig, og skattepliktig inntekt og formue fordeles deretter på deltakernes hånd og skattlegges der.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-9 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningene skal spesifiseres slik selskapsmeldingen krever, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-1](#).

Oppgaven over selskapets formue og inntekt inngis på skjema [RF-1215](#), og [RF-1216B](#) har en nærmere rettleiding for utfyllingen. [RF-1215](#) skal ikke brukes dersom skattemeldingen leveres i nytt format. Dette skjemaet skal bare leveres dersom skattemelding leveres i gammelt format i Altinn eller sendes inn pr. papir.

Som vedlegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere næringsoppgave med vedlegg.

Selskapsmeldingen må leveres elektronisk, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-2](#) annet ledd bokstav b.

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-9 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Oppgaven over deltakerens formue og inntekt skal inngis elektronisk fra inntektsåret 2023, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-2](#) annet ledd bokstav b.

Endringer for tidligere år kan fremdeles inngis på [RF-1233](#), og [RF-1288B](#) har en nærmere rettleiding om utfyllingen.

Deltakeren plikter å innlevere egen deltakeropplysning sammen med egen skattemelding. Deltakerens andel av skattepliktig inntekt og formue fra selskapet inngår i deltakerens egenfastsetting.

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-9 ...per første dag etter utløpet av skattleggingsperioden...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Henvisningen tar sikte på å fange opp selskap med avvikende regnskapsår.

Karnov Lovkommentar 6 til § 8-9 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen tar særlig sikte på å innhente opplysninger om norske skattyteres inntekter og formue ved deltakelse i selskaper utenlands, herunder selskaper i lavskatteland som kontrolleres av fysiske eller juridiske personer som er hjemmehørende i Norge. Se nærmere regler i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-9](#) om blant annet når det foreligger plikt til å inngi opplysninger, skattleggingsperiode og leveringsfrist.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 8-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-10

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikt om realisasjon av naturgass mv. var tidligere hjemlet i petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 6 og forskrift [29. juni 2012 nr. 693](#) om opplysningsplikt om handel med naturgass. Opplysningsplikten videreføres i bestemmelsen her og i nærmere bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-10](#), som blant annet angir omfanget av opplysningsplikten, hjemmel for dispensasjonsadgang og leveringsfrist. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften [§ 8-10-1](#) første ledd at opplysningsplikten ikke omfatter våtgass, inkludert kondensat.

Meldingen om realisasjon av naturgass mv. skal leveres elektronisk, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-1-2](#) første ledd.

Inngitte opplysninger benyttes blant annet til å kontrollere at realisasjon av tørrgass til nærstående skjer til markedspris, jf. [UTV-2017-1739](#), [UTV-2020-1247](#) og [UTV-2023-845](#), og til å kontrollere fordelingen av skattepliktig inntekt mellom land- og sokkelinntekt, jf. [LB-1999-3380](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-10 ...realisasjon...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten er knyttet til realisasjon av naturgass. Uttak av naturgass er ikke omfattet av opplysningsplikten, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-10-1](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-10 ...naturgass...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Definisjonen av naturgass i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-10-1](#) første ledd omfatter tørrgass, inkludert LNG, rikgass og våtgass, inkludert kondensat. Opplysningsplikten omfatter likevel ikke våtgass, inkludert kondensat, jf. samme bestemmelse.

§ 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, 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 8-11 **Karnov Lovkommentar 1 til § 8-11**

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører den tidligere regelen i ligningsloven [§ 4-12](#), som ble innført med virkning fra 1. januar 2008. De sentrale forarbeidene til den tidligere ligningsloven [§ 4-12](#) er [Ot.prp. nr. 62 \(2006–2007\) Om endringer i skattelovgivningen \(internprising\)](#). Oppgave- og dokumentasjonskravene er nærmere omtalt i proposisjonens [kapittel 6](#). Ved lovendringen ble det både innført regler om oppgaveplikt for konserninterne transaksjoner, som nå finnes i [§ 8-11](#) første ledd, og krav om internprisingsdokumentasjon, som forklarer hvordan priser og vilkår på konserninterne transaksjoner er fastsatt, som nå finnes i [§ 8-11](#) annet ledd.

Reglene tar sikte på å gi skattemyndighetene et grunnlag for å fastslå hvilke av skattyternes konserninterne prisfastsettelse som bør granskes nærmere, og samtidig tydeliggjøre hvilke krav som kan stilles til skattyters dokumentasjon av prisfastsettelsen. Forut for innføringen av ligningsloven [§ 4-12](#) var det ikke klart når og i hvilken utstrekning skattyter uoppfordret måtte redegjøre for art og omfang av konserninterne transaksjoner, eller hvordan den konkrete prisen er fastsatt. Lov [17. juli 1998 nr. 56](#) om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) hadde imidlertid enkelte bestemmelser hvorefter konserninterne renter angis særskilt, og slike poster skulle også angis særskilt i næringsoppgaven som fulgte selvangivelsen ([RF-1167](#)).

Definisjonen av nærstående fremgår i [§ 8-11](#) fjerde ledd. Øvrige sentrale begrep benyttet i bestemmelsen her er definert i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-11-2](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-11 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer visse skattyters oppgaveplikt til skattemyndighetene, det vil si opplysninger som skal inngis uoppfordret og innen de frister som er angitt.

Slik bestemmelsen er formulert, vil plikten til å inngi melding om kontrollerte transaksjoner favne svært vidt og omfatte samtlige skattepliktige som skal inngi skattemelding etter [§ 8-2](#) eller selskapsmelding etter [§ 8-9](#). Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning og har ikke oppgave- eller dokumentasjonsplikt, jf. [§ 8-11](#) sjette ledd. Selskaper som direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av staten, har heller ikke oppgaveplikt, jf. [Prop. 1 L \(2009–2010\) punkt 15.4.1](#).

Oppgaveplikten gjelder ikke bare for grenseoverskridende transaksjoner, også transaksjoner med nærstående som er skattepliktige i Norge, omfattes av oppgaveplikten.

Meldingen skal inngis elektronisk ved ny digital skattemelding fra og med inntektsåret 2023, og nærmere veiledning er gitt under temakortet for «kontrollerte transaksjoner/disposisjoner og mellomværender». For tidligere år bruktes skjema [RF-1123](#). Skatteetatens veiledning var inntatt i [RF-1124B](#). Formålet for informasjonsinngivelsen er omtalt i en artikkel av Seniorrådgiver Frank Låge i Skattedirektoratet. Se «[RF-1123 – oppgaveplikten for kontrollerte transaksjoner](#)», *Revisjon og Regnskap* nr. 3-2015, s. 58–59.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-11 ...nærstående selskaper eller innretninger...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvilke selskaper som omfattes, er nærmere angitt i [§ 8-11](#) fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-11 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer visse selskapers dokumentasjonsplikt knyttet til transaksjoner og mellomværender med nærstående. Dokumentasjonsplikten omfatter i utgangspunktet de samme skatteyterne som har oppgaveplikt etter første ledd. Dokumentasjonen skal ikke inngis uoppfordret, men skal fremlegges på skattekontorets forespørsel.

Skatteforvaltningsforskriften §§ [8-11-3](#) til [8-11-16](#) gir en nærmere regulering av dokumentasjonsplikten. Omfanget av 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, jf. skatteloven [§ 13-1](#) fjerde ledd og videre henvisning til OECDs retningslinjer om internprising. Retningslinjene på engelsk pr. 20. januar 2022 finnes på OECDs nettsider: [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022](#).

I høringsnotatet forutsatte departementet at foretak som etter beste skjønn oppfyller kravene som er nedfelt i EUs Atferdskodeks om internprisingsdokumentasjon, også vil tilfredsstille de dokumentasjonskravene som foreslås innført i norsk rett. Selv om det forutsettes at regelsettene i det alt vesentlige harmoniserer, er ikke de norske reglene underlagt formelle beskrankninger fra EUs Atferdskodeks, jf. [Ot.prp. nr. 62 \(2006–2007\) punkt 6.7.2.3](#).

Dokumentasjonen skal ifølge skatteforvaltningsforskriften [§ 8-11-3](#) flg. inneholde blant annet:

- en overordnet og helhetlig beskrivelse av foretaket og det konsernet det inngår i og den virksomhet som drives
- opplysninger om finansielle forhold
- opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner
- funksjonsanalyse
- opplysninger om eventuell sentralisert tjenesteyting
- opplysninger om immaterielle verdier
- opplysninger om valg og anvendelse av prissettingsmetode
- opplysninger om sammenlignbarhetsanalyse

Hver enkelt av disse postene er nærmere beskrevet i forskriften. Se også nærmere omtale i [Ot.prp. nr. 62 \(2006–2007\) punkt 6.7.2.3](#) som gir en relativt detaljert omtale av dokumentasjonskravene for hver enkelt del.

Som fremhevet i [UTV-2020-726](#) tar OECDs retningslinjer utgangspunkt i armlengdeprinsippet for å finne frem til hvordan uavhengige parter ville ha innrettet seg i en tilsvarende situasjon. Retningslinjene fremhever i punkt 1.119 at en korrekt gjennomført analyse:

«will have identified the substance of the commercial or financial relations between the parties, and will have accurately delineated the actual transaction by analysing the economically relevant characteristics.»

Selve definisjonen av den relevante transaksjon og dens reelle innhold har vært et sentralt tema for en rekke større internprisingssaker. Se eksempelvis [Rt-2001-1265](#), [Rt-2007-1025](#), [Rt-2010-790](#) og [UTV-](#)

[2020-726](#). Dette er derfor et tema som bør vies oppmerksomhet ved utarbeidelsen av internprisingsdokumentasjon.

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-11 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er gitt unntak fra dokumentasjonsplikten for «mindre konsern», i tråd med forslaget i [Ot.prp. nr. 61 \(2006–2007\) punkt 6.5.2](#). Under høringen ble det vurdert å knytte virkeområdet til størrelsen for de kontrollerte transaksjoner, eller størrelsen av det kontrollerte foretaket. Departementet ønsket imidlertid en løsning der dokumentasjonsplikten knyttes opp til konsernets størrelse, det vil si den samlede størrelsen av foretaket og dets nærstående selskaper og innretninger.

Størrelseskriteriene er knyttet opp mot antall ansatte, salgsinntekter og balansesum beregnet på konsernnivå, etter modell fra de danske reglene.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 8-11-1](#) fritar fra oppgave-/meldeplikt og dokumentasjonsplikt selskaper og innretninger som har mer begrensede kontrollerte transaksjoner og mellomværender. Se beløpsgrenser i forskriften. Beløpsgrensene gjelder ikke for selskaper og innretninger som i inntektsåret har overført eiendeler, rettigheter eller forpliktelser til nærstående selskaper uten at det er ytet vederlag.

Uavhengig av at de er fritatt fra dokumentasjonsplikten etter reglene her, må også mindre konsern være forberedt på å kunne dokumentere at pris og øvrige vilkår for konserninterne transaksjoner med nærstående selskaper er i tråd med de vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter. Dette skyldes at skattemyndighetene vil kunne be om opplysninger om konserninterne transaksjoner i medhold av reglene i [kapittel 10](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 8-11 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Terskelen for direkte og indirekte eierskap og kontroll er gjennomgående satt til 50 prosent. Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 prosent telle med, også der man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 prosent, jf. [Ot.prp. nr. 62 \(2006–2007\) punkt 6.5.1.3](#) og [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 8-11 fjerde ledd](#). Dette medfører ifølge forarbeidene at selskaper som begge eies med minst 50 prosent av samme fysiske person, også anses som nærstående.

Karnov Lovkommentar 7 til § 8-11 5. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Selskaper som driver grenseoverskridende virksomhet innenfor en og samme juridiske enhet, skal dokumentere disposisjoner gjennomført mellom hovedkontoret og et fast driftssted i utlandet, som definert i skatteforvaltningsforskriften [§ 8-11-2](#) bokstav c, der fast driftssted defineres i tråd med inngåtte skatteavtaler, eventuelt OECDs mønsterskatteavtale.

Her er det ikke tale om transaksjoner mellom to selvstendige rettssubjekter, men om økonomiske relasjoner mellom forskjellige enheter i et foretak, typisk mellom hovedkontoret og en filial, og dokumentasjonskravet bidrar til å sikre rett tilordning av inntekter og kostnader til den enkelte skattejurisdiksjon.

OECD har gitt omfattende veiledning om tilordningsspørsmålet som kan være relevant ved utarbeidelsen av dokumentasjon. Se eksempelvis [2018-rapporten](#) om tilordning til fast driftssted med tilleggsveiledning.

Karnov Lovkommentar 8 til § 8-11 6. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Stat, fylkeskommune og kommune regnes i utgangspunktet ikke som innretninger som har oppgave- eller dokumentasjonsplikt. Unntaket er dersom fylke eller kommune eier minst 50 prosent av et selskap eller en innretning. Ved dette omfattes transaksjoner som kan være relevante for å fastsette alminnelig skattepliktig inntekt for slike selskaper og innretninger.

§ 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 en avtale 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.

0 Tilføyd ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#) (ikr. 1 jan 2017, se lovens VI), endret ved [lov 22 juni 2018 nr. 71](#) (med virkning for regnskapsår som begynner 1 jan 2018 eller senere).

Karnov lovkommentarer: § 8-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-12

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 8-12](#) gjennomfører OECDs forslag til regler om Country-by-Country Reporting (land-for-land rapportering) i norsk intern rett. Utgangspunktet er at norske hjemmehørende morselskap i konsern med en samlet inntekt på eller over 6 500 000 0000 kroner i året før regnskapsåret plikter å levere land-for-land-rapport til norske skattemyndigheter. Etter annet ledd kan datterselskaper hjemmehørende i Norge på nærmere vilkår pålegges en sekundær rapporteringsplikt på vegne av konsernet.

Rapporten skal inneholde opplysninger som er regulert i forskrift [23. november 2016 nr. 1360](#) til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften), og rapporten skal leveres til norske skattemyndigheter i xml-format.

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 8-12](#) og RF-1352 for nærmere angivelse.

OECD har i sine forslag til regler gitt ulike alternativer for landene å velge mellom ved implementering av regelverket, slik at det kan forekomme forskjeller og avvik i ulike jurisdiksjoners internrettslige regelverk for utarbeidelse av land-for-land rapporter.

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-12 6. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir et særlig unntak fra taushetsplikten etter denne lovs [kapittel 3](#).

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#) (ikr. 1 jan 2017, se lovens VI, tidligere § 8-12), [30 april 2021 nr. 28](#) (ikr. 15 mai 2021 iflg. [res. 30 april 2021 nr. 1334](#)).

Karnov lovkommentarer: § 8-13

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-13

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om registrering fulgte tidligere merverdiavgiftsloven kapittel [2](#) og [14](#). De materielle reglene som angir vilkårene for registrering, er fortsatt hjemlet i disse kapitlene. Reglene om registrering er hovedsakelig materielle skattebestemmelser, fordi de avgjør den skattepliktiges plikt til å kreve inn og få fradrag for merverdiavgift. Noen bestemmelser gjelder imidlertid også rettigheter og plikter knyttet til selve registreringsprosessen. Disse forvaltningsrettslige bestemmelsene gjelder opplysningsplikt ved søknad om registrering og meldeplikt ved forhold som har betydning for registreringen, slik som åpning og avslutning av konkursbehandling og opphør av virksomheten, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.13.1.1](#). Reglene i bestemmelsen her viderefører i hovedsak tidligere gjeldende regler.

Uttrykket «melding om registrering» brukes om søknad om registrering og rapportering om etterfølgende endringer. Tidligere skulle all registrering skje ved innsending av samordnet registermelding del 2. Fra juni 2021 har Skatteetaten opprettet en ny digital registreringsportal som skal brukes for registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 8-13-1](#) skal melding om registrering for merverdiavgift sendes uten ugrunnet opphold når vilkårene for registrering er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven [kapittel 2](#).

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 8-13-2](#) skal melding om registrering for særavgifter sendes senest en måned før produksjonen eller innførselen starter, mens senere endringsmeldinger skal inngis straks og også når virksomheten stanser i over tre måneder.

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-13 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd viderefører reglene som tidligere var inntatt i merverdiavgiftsloven §§ [14-1](#), [14-5](#) første ledd, [14-7](#) første ledd, merverdiavgiftsforskriften [§ 14-1-1](#) og særavgiftsforskriften [§ 5-5](#) første ledd

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-13 ...Den som skal registreres...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

For å komme inn under merverdiavgiftssystemet og få rett til fradrag for inngående merverdiavgift må næringsdrivende registreres i Merverdiavgiftsregisteret. For mange næringsdrivende oppstiller merverdiavgiftslovgivningen en plikt til registrering, mens for andre er registrering frivillig, se eksempelvis merverdiavgiftsloven [§ 2-3](#). Under visse forutsetninger kan samarbeidende selskaper også registreres som ett avgiftssubjekt (fellesregistrering), se merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd.

Meldeplikten gjelder alle virksomheter som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven [§ 2-1](#), og forutsetter at de har omsetning eller uttak her i riket utover definerte beløpsgrenser. Plikten til å registreres følger direkte av loven og er ikke betinget av at den avgiftspliktige faktisk har søkt om registrering. Dersom en næringsdrivende unnlater å sende inn registreringsmelding, kan skattemyndighetene likevel foreta registrering, kreve inngivelse av oppgaver og eventuelt skjønnsfastsette skyldig avgift ved vedtak etter [kapittel 12](#) om endring uten klage.

Det er et vilkår for registrering at det drives næringsvirksomhet. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av næringsbegrepet. Kravet til næring er imidlertid i utgangspunktet det samme som i skatteretten. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven, [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\) s. 26](#), er næringsbegrepet omtalt slik:

«Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av næringsbegrepet. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko. I vurderingen av om vilkårene er oppfylt, vil en rekke momenter være relevante. Hvilken vekt de ulike momentene skal tillegges, vil likevel være bransjeavhengig. I forhold til vilkåret om overskudd, må en f.eks. vurdere virksomheter innen jord- og skogbruk over en lengre tidsperiode enn f.eks. virksomheter som omsetter konsulenttjenester.

Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.»

Det følger av dette at næringsvirksomhet er aktivitet av en viss varighet og et visst omfang, som objektivt sett er egnet til å gi overskudd, og som drives for eiers regning og risiko. Det må imidlertid foretas en konkret helhetsvurdering, hvor merverdiavgiftslovens særhensyn blir ivarettatt. Se til illustrasjon [UTV-2015-1946](#), [UTV-2015-1964](#), [UTV-2017-1908](#), [UTV-2018-1217](#), [UTV-2018-1608](#), [UTV-2020-971](#), som i hovedsak omhandler grensegangen mellom næringsvirksomhet og eiendeler som avgiftsrettslig anses ervervet til privat bruk.

Høyesteretts dom [HR-2022-2404-A](#) (Ramme Gård) omhandler et omfattende byggeprosjekt for gårdsdrift og hotell- og museumsvirksomhet. Høyesterett viste til tidligere avgjørelser [Rt-1985-319](#) (Ringnes gård) og [Rt-1995-1422](#) (Kiøning) om grensegangen for jord-og skogbrukseiendommer og la til grunn at skattemyndighetene i utgangspunktet skal respektere skattyterens forretningsmessige vurderinger når aktiviteten drives som levevei, også der det går dårlig. Kontrollhensyn tilsier en grundigere vurdering når objektive kjennetegn tilsier at aktiviteten ikke er innrettet med sikte på fortjeneste, særlig der aktiviteten er egenkapitalfinansiert, med større beløp og uten eksterne investorer.

Karnov Lovkommentar 4 til § 8-13 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer hvilke meldinger som skal inngis av den som er registrert for merverdiavgift eller særavgifter, utover skattemelding for merverdiavgift etter [§ 8-3](#). Bestemmelsen tar særlig sikte på ajourføring av opplysninger som er relevante for spørsmålet om registrering. Det følger av dette at det skal inngis opplysninger om blant annet opphør av virksomhet og endringer i omsetningen slik at virksomheten faller under beløpsgrensen for registrering.

Det følger også av bestemmelsen at det skal inngis melding dersom vilkårene for fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd opphører, slik at avgiftssubjektene ikke lenger skal behandles som ett avgiftssubjekt.

Karnov Lovkommentar 5 til § 8-13 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Slik melding skal bare inngis av konkursboet til en virksomhet som er registrert som avgiftspliktig; dersom det allerede er inngitt melding om for eksempel opphør av virksomhet, foreligger det ikke plikt til å gi ny beskjed om opphør av avgiftspliktig virksomhet.

Konkursboet kan være avgiftspliktig for omsetning og uttak som ledd i avviklingen av varebeholdning eller driftsmidler, jf. merverdiavgiftsloven [§ 2-1](#) tredje og fjerde ledd.

§ 8-14. Skattemelding og melding for suppleringskatt

(1) Skattepliktig som skal svare skatt etter [suppleringskatteloven](#) skal levere skattemelding med opplysninger om beregning av skatten og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av denne etter [§ 9-1 første ledd](#) og [§ 9-2 første ledd](#).

(2) Konsernheter som er lokalisert i Norge som er omfattet av [suppleringskatteloven](#), skal levere melding med opplysninger om og beregning av suppleringskatt. Meldingen kan blant annet inneholde informasjon om samtlige enheter i konsernet og opplysninger som er nødvendige for å beregne suppleringskatt i andre jurisdiksjoner. Meldingen skal utarbeides på engelsk.

(3) Plikten etter annet ledd gjelder ikke hvis opplysningene er gitt av øverste morselskap i konsernet, eller en rapporterende konsernenhet, og det er lokalisert i en jurisdiksjon Norge har informasjonsutvekslingsavtale med for den aktuelle skatteleggingsperioden.

(4) Konsernheter i Norge skal gi notifikasjon om hvilken konsernenhet som skal gi opplysningene som nevnt i tredje ledd, og i hvilken jurisdiksjon enheten er lokalisert. Denne opplysningsplikten gjelder ikke hvis notifikasjon er gitt av annen norsk konsernenhet, dersom det i notifikasjonen også opplyses om hvilke konsernheter det gis notifikasjon på vegne av.

0 Tilføyd ved lov [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024, se endringslov del II for overgangsregel).

Karnov lovkommentarer: § 8-14**Karnov Lovkommentar 1 til § 8-14**Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Som ledd i OECDs BEPS-prosjekt til bekjempelse av skatteflukt («Base Erosion and Profit Shifting») innføres regler om suppleringskatt som skal kompensere for underbeskatning av andre konsernselskaper i lavskatteland. De materielle skattereglene ble vedtatt med virkning for inntektsåret 2024 og er inntatt i egen lov (lov [12. januar 2024 nr. 1](#) om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern).

Opplysningsplikten er nærmere beskrevet i [Prop. 29 LS \(2023–2024\) punkt 12.3](#). Disse reglene vil medføre omfattende opplysningsplikt for konsernenheter omfattet av regelverket og omfattende informasjonsutveksling mellom skattejurisdiksjoner som mottar slik rapportering. Det er ikke krav om inngivelse av opplysninger om suppleringskatt i skattemelding etter [§ 8-14](#) første ledd dersom konsernet kvalifiserer til «Safe Harbour»-regler og derfor ikke skal svare suppleringskatt. Derimot skal det inngis informasjonsmelding etter [§ 8-14](#) annet ledd (GloBE Information Return) uavhengig av om det skal betales suppleringskatt i Norge eller ikke. Plikten til å levere informasjonsmelding lempes dersom det ultimate morselskapet i konsernet leverer informasjonsmelding i sitt hjemland og denne utveksles med norske myndigheter. Opplysninger om Safe Harbour-vilkårene skal inntas i informasjonsmeldingen.

Også rent nasjonale konsern skal ha samme opplysningsplikt. De omfattes ikke av modellreglene utarbeidet av OECD, men omfattes av det norske regelverket om suppleringskatt av likebehandlingshensyn.

§ 8-15. Levering av skattemelding mv.

- (1) Myndig person skal levere meldinger etter dette kapitlet selv eller ved fullmektig.
- (2) For skattepliktig som er mindreårig, eller som er satt under vergemål, skal vergen levere skattemelding når vergens mandat omfatter levering av slik melding. Dette gjelder ikke barn som etter [skatteloven § 2-14](#) er selvstendig skattepliktig, og som fastsetter skattegrunnlaget selv.
- (3) For selskap og innretning skal meldinger etter dette kapitlet leveres av den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet, eller andre som er registrert hos skattemyndighetene med signaturfullmakt.
- (4) For bo skal skattemelding leveres av skifteforvalteren, bostyreren, testamentfullbyrderen eller de selvskiftende arvinger.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#) (ikr. 1 jan 2017, se loven VI, tidligere § 8-13), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024, tidligere § 8-14).

Karnov lovkommentarer: § 8-15**Karnov Lovkommentar 1 til § 8-15**Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

(Tidligere § 8-14.)

Bestemmelsen viderefører i hovedtrekk tidligere regler fra ligningsloven [§ 4-5](#), men slik at tredje ledd er noe endret, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 253](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-15 1. leddForfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 15.05.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

(Tidligere til § 8-14.)

Etter ligningsloven [§ 4-5](#) var hovedregelen at den skattepliktige selv hadde plikt til å levere selvangivelsen. Ligningsloven [§ 4-5](#) nr. 1 annet punktum åpnet for inngivelse av selvangivelse ved fullmektig hvis særlige forhold som sykdom, lengre fravær mv. er til hinder for at vedkommende selv leverer oppgavene. Ved innføringen av skatteforvaltningsloven ble adgangen til å levere ved fullmektig gjort generell, primært av praktiske grunner og for å sikre mot at fullmektiger benytter elektronisk identitetsbevis tilhørende den han opptrer på vegne av, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 14.14.3](#).

Ved innføringen av skatteforvaltningsloven avskaffet man samtidig den tidligere regelen om at skattyter skulle gi forsikring om at skattemeldingen inneholdt riktige og fullstendige opplysninger, og var kjent med det tilhørende straffansvaret. Videre ble regelen om signatur av oppgavene avskaffet, idet det ved elektronisk levering finnes andre muligheter for å sikre identifikasjon av vedkommende som har inngitt oppgavene.

I øvrige skattelover var det ikke i samme grad lovregulert hvem som kan levere oppgavene for den skattepliktige.

Karnov Lovkommentar 3 til § 8-15 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

(Tidligere til § 8-14.)

Etter ligningsloven [§ 4-5](#) nr. 3 var det styret eller dets formann som hadde ansvar for innlevering av selvangivelse for skattepliktig selskap og innretning. Skatteforvaltningslovens ordlyd er utformet annerledes, slik at ansvaret for inngivelse av skattemeldinger påhviler den som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet. Selv om ordlyden er ny, er det ifølge kapittel 14.14.1 i høringsnotat «[Ny skatteforvaltningslov](#)» ikke tilsiktet noen større realitetsendring, og spørsmålet er ikke problematisert i høringen eller i [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#).

For selskaper og innretninger er det i utgangspunktet styret eller styreleder som kan forplikte selskapet. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper reguleres selskapets forhold utad av lov [13. juni 1997 nr. 44](#) om aksjeselskaper (*aksjeloven* eller *asl.*) og lov [13. juni 1997 nr. 45](#) om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) likelydende §§ 6-30 (*asl./asal.*) til 6-32 (*asl./asal.*). Den formelle hovedregel er at styret representerer selskapet utad og tegner dets firma. Styret kan delegerer fullmakt til styremedlemmer og kan gi daglig leder eller navngitte ansatte rett til å tegne selskapets firma. Daglig leder representerer selskapet utad i saker som inngår i den daglige ledelse.

Spørsmålet om det er de formelle eller reelle ledelsesforhold, har kommet opp i praksis. Dersom det er fullt sammenfall mellom formelle og reelle forhold, er det uproblematisk å identifisere den ansvarlige, jf. eksempelvis [TOSLO-2008-128494](#) og [UTV-2013-1534](#), der styreleder ble holdt henholdsvis straffansvarlig og erstatningsansvarlig for det tap staten var påført ved at det var gitt ufullstendige opplysninger i et selskaps selvangivelse. I [UTV-2002-1357](#) ble reell daglig leder / styreleder / eier ilagt straff for manglende innlevering av selvangivelse for flere kypriotiske selskaper som ble ansett skattemessig hjemmehørende i Norge idet selskapets ledelse på styrenivå var i Norge. Høyesteretts begrunnelse var som følger:

«I relasjon til utenlandske aksjeselskaper, og da særlig selskaper registrert i såkalte lavskatteland, som reelt sett ledes og/eller kontrolleres fra Norge, mener jeg – som lagmannsretten – at bestemmelsen må tolkes slik at plikten også omfatter den gruppe personer som reelt utfører styrefunksjoner og denne

gruppes ledende person. En slik forståelse støttes av at skatteplikten til Norge er etablert på grunnlag av at de samme personers aktivitet i Norge i realiteten er styrefunksjoner i selskapet. Det er da nærliggende å anse at de også har det ansvaret som styret har i relasjon til selvangivelsesplikten. I denne sammenheng må den nære indre sammenheng mellom skatteplikten og selvangivelsesplikten tillegges vekt.»

Selskaper som er fellesregistrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd, skal levere én felles skattemelding for merverdiavgift, som viser all omsetning, innførsel, og uttak, samt fradragsberettiget inngående merverdiavgift, for alle selskapene som inngår i fellesregistreringene. Det er ett selskap i den fellesregistrerte enheten (ofte omtalt som «den rapporterende enheten») som leverer skattemelding for merverdiavgift på vegne av den fellesregistrerte enheten.

Selv om det er styret som er ansvarlig for innleveringen av skattemelding, er det ikke uten videre gitt at et selskap kan holde egen ledelse økonomisk ansvarlig for ilagt tilleggsskatt. Slikt ansvar må vurderes konkret etter alminnelige erstatningsregler, der skattekontorets og/eller politiets fremstilling ikke kan legges til grunn uprøvet, jf [LB-2021-68488](#).

§ 8-16. Forskrifter mv.

(1) Departementet kan gi forskrift om skattleggingsperioder, hvordan opplysninger skal gis, 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#) (ikr. 1 jan 2017, se lovens VI, tidligere § 8-14), [20 des 2019 nr. 101](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024, tidligere § 8-15).

Karnov lovkommentarer: § 8-16

Karnov Lovkommentar 1 til § 8-16 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 15.05.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

(Tidligere til § 8-15.)

Se skatteforvaltningsforskriften [kapittel 8](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 8-16 ...leveringsfrist...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

(Tidligere til § 8-15.)

Leveringsfrister er angitt i skatteforvaltningsforskriften for den enkelte type melding, jf. blant annet skatteforvaltningsforskriften [§ 8-2-3](#) og [§ 8-3-1](#), med påfølgende særreguleringer i [§ 8-3-10](#), [§ 8-4-3](#), [§ 8-5-2](#), [§ 8-5-3](#), [§ 8-7-2](#), [§ 8-8-2](#) annet ledd, [§ 8-8-3](#), [§ 8-8-4](#), [§ 8-9-4](#), [§ 8-10-3](#), [§ 8-12-7](#), [§ 8-13-1](#), [§ 8-13-2](#) og [§ 8-14-2](#).

Ved forsinket levering kan det ilegges tvangsmulkt etter [§ 14-1](#) for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger.

Når det ikke er inngitt melding som gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan det foretas skjønnsfastsetting etter [§ 12-2](#).

Grensegangen mellom for sent inngitte opplysninger og ikke inngitte opplysninger er omtalt i [Ot.prp. nr. 21 \(1991–92\) s. 40](#) flg. og i [LE-2008-155794](#), der en forsinkelse på henholdsvis tre og seks måneder ikke ble ansett å oppfylle lovens vesentlighetskrav for straff.

Kapittel 9 Fastsetting

Karnov lovkommentarer: Kapittel 9 Fastsetting

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 9 Fastsetting

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 9](#) inneholder reglene om fastsetting av skatt, beregning av skatt, endringsadgang for skatte- og trekkpliktige m.m. Kapittelet utgjør en harmonisering og kodifisering av tidligere regler om fastsetting av de ulike skattearter. Skatteforvaltningsloven erstatter tidligere ligningslov, merverdiavgiftslovens særskilte forvaltningsregler samt særavgiftsloven mfl. I tidligere lovgivning var fastsettingsmodellene i varierende grad lovbestemt. De tre metodene for fastsetting, herunder egenfastsetting, fastsetting ved vedtak og fastsetting ved trekk, ble videreført i skatteforvaltningsloven. Prinsippene kommer tydelig frem i [§ 9-1](#).

Inngående oversikt over tidligere rett, samt vurderinger og behandling av gjeldende rett, finnes i forarbeidene til skatteforvaltningsloven [kapittel 9](#). Se liste over sentrale rettskilder her:

- [Prop. 38 L \(2015–2016\) kapittel 15](#)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#)

Andre sentrale henvisninger finnes her:

- skatteforvaltningsforskriften [kapittel 9](#)
- lov [17. juni 2005 nr. 67](#) om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov [26. mars 1993 nr. 14](#) om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov [29. november 1996 nr. 68](#) om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)
- lov [13. desember 1996 nr. 87](#) om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven)

Skatteforvaltningsloven inneholder sentrale endringer for reglene om fastsetting av inntekt- og formueskatt. Den tidligere ligningslovens regel om fastsetting ved vedtak for inntekt- og formuesskatt er erstattet av den gjeldende egenfastsettingsmodellen. Etter tidligere rett hadde skattepliktige kun en opplysningsplikt til skattemyndighetene. Basert på opplysningene fra skattepliktige fattet skattemyndighetene et vedtak med utlignet skatt. Reglene i [kapittel 9](#) i skatteforvaltningsloven skiller seg prinsipielt fra tidligere rett ved at skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for formues- og inntektsskatt. Skattemyndighetene skal foreta skatteberegning på skattepliktiges grunnlag, med adgang til å endre skattegrunnlaget på nærmere angitte vilkår. Etter både tidligere og nåværende rett er

det skattemyndighetene som beregner formues- og inntektsskatt, til forskjell fra andre skattearter, som arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Begrunnelsen er blant annet kompleksiteten i beregning av formues- og inntektsskatt. Se også [note 1](#) til [§ 9-1](#).

For fastsetting av merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og arbeidsgiveravgift utgjør overgangen til ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven ingen realitetsendring. Nevnte skattearter ble også tidligere fastsatt ved egenfastsetting. Merverdiavgift har tradisjonelt vært rapportert ved merverdiavgiftsoppgaver, som har likhetstrekk med skatteforvaltningslovens regler om egenfastsetting. Det har vært gitt lite tilleggsopplysninger utover selve tallstørrelsene i avgiftsoppgaver. Sammenlignet med tidligere regulering av fastsetting i merverdiavgiftsloven inneholder skatteforvaltningsloven en lovteknisk endring ved at fastsettingen og beregning nå er regulert i ulike bestemmelser, herunder i §§ [9-1](#) og [9-2](#). For motorkjøretøyavgifter og særavgifter er reglene i skatteforvaltningsloven en kodifisering av tidligere praksis, som tidligere kun i liten grad kom til uttrykk i lovgivningen.

En viktig forskjell mellom fastsetting av formues- og inntektsskatt og fastsetting av avgiftene er at for sistnevnte skattearter skal skattepliktige både fastsette grunnlaget og foreta selve skatteberegningen selv, mens det er skattemyndighetene som beregner formues- og inntektsskatt basert på skattepliktiges fastsetting av skattepliktig formue og skattepliktig inntekt. Se [§ 9-1](#) om fastsetting av skatt og [§ 9-2](#) og beregning av skatt.

Regelen i [§ 9-9](#) om betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. er plassert i [kapittel 9](#) om fastsetting av lovtekniske hensyn, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\) punkt 19.2.3.2](#). Regelen skal ikke være begrenset til kun å gjelde forhold ved selve fastsettingen, men effektene av en allerede utført fastsetting. Se [note 1](#) til [§ 9-9](#).

Skattefastsetting skjer ved ulike metoder og på ulike stadier, herunder i forbindelse med levering av skattemelding, ved skattetrekk eller ved endring av fastsetting. For reglene om endring se [§ 9-4](#) og [kapittel 12](#), der fastsetting i endringssak er regulert. Det er skattemyndighetene som skal foreta ny fastsetting etter at utfallet av et søksmål er kjent, ved avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og ved særlige lovbestemmelser som tilsier endringer etter opprinnelig fastsetting, jf. [§ 12-1](#) tredje ledd.

I de tilfeller skattyter ikke har inngitt opplysninger eller foretatt egenfastsetting, er det skattemyndighetene som fastsetter skattegrunnlaget, jf. [§ 12-2](#). For personlige skattytere vil da inntekten normalt fastsettes basert på opplysninger inngitt av tredjepart, i tråd med forhåndsutfylt skattemelding, jf. [§ 8-2](#) fjerde ledd. For upersonlige skattytere, og for andre tilfeller der inngitte opplysninger ikke gir et tilstrekkelig grunnlag for skattefastsettelse, skal inntekt og formue fastsettes ved skjønn, jf. [§ 12-2](#).

§ 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](#), merverdiavgiftskompensasjon og suppleringskatt 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 20](#) (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](#).

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019), [20 des 2019 nr. 101](#) (med virkning fra 1 jan 2019), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021), [20 des 2023 nr. 101](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 9-1**Karnov Lovkommentar 1 til § 9-1****Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 9-1](#) er ny i skatteforvaltningsloven og utgjør en felles bestemmelse om fastsetting av skattegrunnlaget. Lovgivers formål var å samle og harmonisere fastsettingsreglene som tidligere var regulert ulike steder i lovverket. Bestemmelsen lovfester de ulike fastsettingsmodellene i skatteforvaltningsloven, herunder egenfastsetting, fastsetting ved trekk og fastsetting ved vedtak.

Etter tidligere ligningslov ble skattegrunnlaget fastsatt ved vedtak av skattemyndighetene for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt og skatt etter Svalbardskatteloven [§ 3-1](#). Tidligere lovgivning innebar at myndighetene fastsatte skatten ved å treffe vedtak basert på opplysninger innrapportert av den skattepliktige selv eller tredjeparter. Den nye ordningen med egenfastsettingen innebærer at skattepliktige både skal opplyse om sine skatteforhold og anvende skattereglene. Endringen av fastsettingsprinsippet er fra lovgivers side imidlertid ikke ment å pålegge et økt ansvar for skattepliktige. Skattepliktiges opplysningsplikten er ikke ment å være mer omfattende sammenlignet med tidligere lovgivning, og sanksjonsreglene er ikke endret. Vilkårene for å ilegge tilleggs-skatt gjelder tilsvarende som ved tidligere lovgivning. Se blant annet [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.1](#).

Ved endret fastsettingsprinsipp for formues- og inntektsskatt mv. er reglene i større grad samsvarende med egenfastsettingsmodellen for merverdiavgift og særavgift mv., som også gjaldt før skatteforvaltningsloven.

Reglene om opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv. i [kapittel 8](#) må anvendes i sammenheng med bestemmelsen i [§ 9-1](#) om fastsetting av skattegrunnlaget. Opplysningsplikten er ikke tenkt endret sammenlignet med tidligere lovgivning. Videre skal heller ikke endret fastsettingsprinsipp medføre økt ansvar for skattepliktige. Dette innebærer at til tross for at skattepliktige etter [§ 9-1](#) er ansvarlig for å fastsette skattegrunnlaget, skal ikke feil ved egenfastsettingen utløse sanksjoner. Det er et prinsipielt viktig skille mellom feil ved egenfastsettingen og brudd på skattyters opplysningsplikt. Se kommentarene til [§ 14-3](#).

Ved utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven var flere høringsinstanser kritiske til forslaget om innføring av egenfastsetting for formues- og inntektsskatt. Bakgrunnen var bekymringen for at skatteyters ansvar om å opplyse om sitt skattegrunnlag samt håndtere de skatterettslige vurderingene som er nødvendige for fastsettelsen av skattepliktig inntekt og formue, ville medføre økt ansvar for skattepliktige. Departementet valgte å opprettholde forslaget. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 114 punkt 15.2.5.1](#) understrekes det likevel at skattepliktige ikke overtar hele ansvaret for skattefastsettingen. Skattemyndighetene har blant annet en veiledningsplikt, jf. [§ 5-1](#). Skattepliktiges plikter følger av reglene om opplysningsplikt i [kapittel 8](#), og ansvaret følger av reglene om tilleggs-skatt i [§ 14-3](#). Det ble ikke gjort endringer i nevnte regler som førte til en skjerpelse av skattepliktiges plikter og ansvar. Se mer om administrative sanksjoner og straff i [kapittel 14](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-1 1. ledd**Forfattere:**[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Hovedregelen for fastsetting er egenfastsetting, og regelen fremgår av første ledd. Et grunnleggende utgangspunkt og bærende prinsipp for fastsetting av skatt er at det er den skattepliktige som kjenner sine økonomiske forhold best, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 115](#).

Det kan trekkes et skille mellom fullstendig egenfastsetting og delvis egenfastsetting. Til forskjell fra tidligere lovgivning med ligningsvedtak for fastsetting er hovedregelen i skatteforvaltningsloven delvis egenfastsetting. Ved delvis egenfastsetting er skatteyder ansvarlig for å redegjøre for samt klargjøre relevant faktum og anvende skattereglene på faktum. Skattepliktige skal også rapportere skattegrunnlaget. Deretter er det skattemyndighetene som kontrollerer og foretar skatteberegningen av de skattearter som fastsettes ved delvis egenfastsetting. Overgangen fra fastsetting ved vedtak i ligningsloven til nåværende fastsettingsmodell for formue- og inntektsskatt innebærer at lovgivningen i større grad samsvarer med egenfastsettingsmodellen for merverdiavgift og særavgifter mv., som også gjaldt før skatteforvaltningsloven.

Bestemmelsen må sammenholdes med [§ 8-1](#) hvor det stilles krav om at skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre aktsomt og lojalt. Egenfastsetting innebærer at skattepliktige må ta stilling til skattereglene og anvendelsen av reglene. Skattegrunnlaget fastsettes på grunnlag av den informasjonen skattepliktige har rapportert til skattemyndighetene i skattemelding. Se [kapittel 8](#) om skattemelding.

Skattemyndighetene har mulighet til å endre skattepliktiges fastsetting, der bruk av opplysningene fra skattepliktige medfører feil fastsetting. Se [kapittel 12](#) om endring uten klage.

Fullstendig egenfastsetting gjelder for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Skatteforvaltningsloven viderefører her tidligere rett, med kun en teknisk revisjon av bestemmelsene. Bestemmelsen innebærer dermed ingen realitetsendring for de nevnte skatteartene.

Se [§ 9-2](#) om hvilke skattearter som beregnes av skattepliktige, og hvilke skattearter som beregnes av skattemyndighetene.

Se [§ 9-4](#) om skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-1 ...fastsetter...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Plikten til fastsetting av skattegrunnlaget omfatter både plikten til å inngi faktiske opplysninger som omfattes av opplysningsplikten etter [kapittel 8](#), plikten til å anvende de aktuelle skattereglene, samt innrapportering av skattegrunnlaget til skattemyndighetene. Se [§ 9-2](#) om skatteberegningsansvaret.

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-1 ...grunnlaget...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Med «grunnlaget» menes skattegrunnlaget, det vil si hva som utgjør skattepliktig formue og inntekt. Skattemyndighetene foretar skatteberegningen direkte på dette grunnlaget, fastsatt av skattepliktige. Se [§ 9-2](#) om skatteberegningsansvaret.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-1 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen lovfester fast og langvarig praksis for motorkjøretøyavgifter. Ved utarbeidelse av skatteforvaltningsloven ble det ikke ansett hensiktsmessig å gjøre endringer. Avgiftsmyndighetene skriver ut motorkjøretøyavgifter på bakgrunn av de opplysninger som er registrert av veimyndighetene, og en bredere opplysningsplikt ble ikke ansett nødvendig. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.3.4](#).

Motorkjøretøyavgifter fastsettes av myndighetene ved vedtak, og det utstedes et betalingskrav.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-1 ...motorkjøretøyavgifter...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Motorkjøretøyavgifter omfatter engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.3.2.1](#).

Bestemmelsen i annet ledd utgjør en kodifisering av praksis som før skatteforvaltningsloven i liten grad kom til uttrykk i lovs form. Motorkjøretøyavgiftene skrives ut av avgiftsmyndighetene på bakgrunn av opplysninger om kjøretøyet, samt øvrige opplysninger registrert av veimyndighetene. Ved utarbeidelse av skatteforvaltningsloven fant ikke lovgiver grunn til å endre på praksisen, eller å pålegge en bredere opplysningsplikt direkte til avgiftsmyndighetene som allerede mottar nødvendig informasjon fra tredjeparter. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.3.4 s. 134](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 9-1 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gjelder for skattetrekk i inntekt etter nevnte lover. Se skatteloven [kapittel 19](#), lov [13. desember 1996 nr. 87](#) om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), skatteloven [§ 10-13](#) og Svalbardskatteloven [§ 3-1](#). Fastsetting ved trekk innebærer at skatten fastsettes ved at arbeidsgiver, oppdragsgiver eller andre foretar trekk i utbetalingen til den skattepliktige. Skatten anses som endelig fastsatt ved trekk. Skatteberegningen etter [§ 9-2](#) foretas på fastsatt skattegrunnlag.

I likhet med motorkjøretøyavgifter regulert i annet ledd fant ikke lovgiver grunn til å endre praksis etter ligningsloven for fastsetting ved trekk for artistskatt og Svalbardskatt.

For Svalbardskatt og tilfeller hvor en arbeidstaker har to eller flere arbeidsgivere, og hvor inntekten fra disse sammenlagt overstiger 12 G, slik at skatt skal trekkes med høy sats, vil skatten fastsettes ved at hver av arbeidsgiverne foretar trekk med lav sats. Myndighetene vil i disse tilfellene senere foreta en myndighetsfastsetting etter de ordinære reglene om endring av fastsetting i [kapittel 12](#), slik at fastsettingen blir riktig fastsatt med høy sats. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.3.4](#).

Se skattebetalingsloven §§ [5-4](#), [5-4 a](#), [5-10](#) og [5-10 a](#) om forskuddstrekk og skattetrekk.

Ved trekk etter denne bestemmelsen anses skatten som fastsatt idet melding om trekk er levert. Den skatt det trekkpliktige selskapet opplyser om i trekkmelding, utgjør fastsatt skatt. Bestemmelsen må derfor anvendes i sammenheng med [§ 8-8](#) om melding om trekk.

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i skatteloven [kapittel 19](#) ble tilføyd ved lov [22. juni 2018 nr. 71](#). Endringen ble gitt virkning fra og med inntektsåret 2019.

Karnov Lovkommentar 8 til § 9-1 ...kildeskatteordning...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i tredje ledd ble tilføyd ved lov [22. juni 2018 nr. 71](#), og gitt virkning fra og med inntektsåret 2019. Ordningen omfatter både utenlandske arbeidstakere og skattepliktige som mottar styrehonorar fra norske selskap og bor i utlandet. Skatteordningen innebærer en fast skatteprosent som betales ved trekk i lønn av arbeidsgiver. Ved gjennomført trekk anses skatten oppgjort og betalt. Kildeskatteordningen har en øvre inntektsgrense som justeres hvert inntektsår. Dersom arbeidsgiver innrapporterer inntekt i a-meldingen som overstiger inntektsgrensen, tas den skattepliktige automatisk ut av ordningen. I et slikt tilfelle vil trukket og betalt skatt omgjøres til forskudd på skatt, jf. skattebetalingsloven [§ 5-17](#). Ved uttrede fra kildeskatteordningen blir skattepliktige beskattet etter ordinær skatteordning for hele inntektsåret.

Retten til å kreve fradrag omfatter ikke skattepliktige i kildeskatteordningen.

Skattepliktige omfattet av kildeskatteordningen har fritak for levering av skattemelding og mottar ikke skatteoppgjør. Se [§ 9-3](#) om skatteoppgjør.

Karnov Lovkommentar 9 til § 9-1 ...skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto som er skattep...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Hovedregelen for utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, følger av skatteloven [§ 10-13](#). Bestemmelsen pålegger kildeskatt til Norge av utdelt utbytte. Kildeskatt av utbytte etter skatteloven [§ 10-13](#) fastsettes ved at selskapet foretar skattetrekk i utbyttet eller uttaket. Fastsettingen skjer dermed fortløpende og ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår. Selskapets trekkplikt omfatter både å beregne skatt og holde tilbake skatt ved utbetaling samt en plikt til rapportering og innbetaling av beløpet til skattemyndighetene.

Regelen om fastsetting etter [§ 9-1](#) tredje ledd utgjør en forenkling sammenlignet med tidligere regler, ved at det ikke lenger skal fastsettes noe vedtak om kildeskatt.

Særreglene om kildeskatt på utbytte fremgår dels av skatteforvaltningsloven og skatteforvaltningsforskriften, og dels av skattebetalingsloven og skattebetalingsforskriften. I skatteforvaltningsloven reguleres plikten til å fastsette grunnlaget for skatten og beregne skatten, samt plikten til å rapportere skatten, jf. henholdsvis [§ 9-1](#) tredje ledd, [§ 9-2](#) annet ledd og [§ 8-8](#) tredje ledd. I skatteforvaltningsloven [§ 9-5](#) er trekkpliktiges adgang til å endre fastsett skatt regulert, mens skattepliktiges egen adgang til å søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk følger av [§ 9-6](#) annet ledd.

Det utdelende selskaps plikt til å foreta skattetrekk er regulert i skattebetalingsloven [§ 5-4 a](#), og plikten til å betale skatten følger av skattebetalingsloven §§ [5-10 a](#) og [10-13](#). Reglene om ansvar for skatt på aksjeutbytte følger av skattebetalingsloven [§ 16-21](#). Selskap som deler ut utbytte, skal kun holdes ansvarlig for manglende skattetrekk dersom selskapet kan bebreides for ikke å ha gjennomført riktig trekk. Denne regelen utgjør en lemping av ansvaret for selskapene sammenlignet med tidligere rett, hvor selskapene hadde et objektivt ansvar for skatten, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.7.1](#).

Reglene om kildeskatt i utbytte skiller seg fra reglene om artistskatt og Svalbardskatt ved at selskapets ansvar er begrenset til bare å gjelde manglende innbetalt skattetrekk. Så lenge reglene om trekk er overholdt, vil ikke selskapet kunne holdes ansvarlig ved for lite innbetalt skatt. Selskapet kan ikke være part i endringssak, og selskapet har heller ikke klagerett på vedtak som rettes mot aksjonæren. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.7.4](#).

Ved uriktig fastsetting etter [§ 9-1](#) tredje ledd kan skattemyndighetene endre fastsettingen etter reglene i [§ 12-1](#).

Se [§ 8-8](#) tredje ledd om melding om skattetrekk for selskap som skal foreta skattetrekk etter [§ 9-1](#) tredje ledd.

§ 9-2. Beregning av skatt

(1) Skattepliktige beregner merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og suppleringskatt av grunnlaget som er fastsatt etter [§ 9-1 første ledd](#).

(2) Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter [skatteloven kapittel 20](#) (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 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021), [20 des 2023 nr. 101](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 9-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-2

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer ansvaret for skatteberegning basert på grunnlaget fastsatt etter [§ 9-1](#). Skatteforvaltningsloven oppstiller et lovteknisk skille mellom fastsetting av skattegrunnlaget og beregning av skatten ved å regulere reglene i to ulike bestemmelser, §§ [9-1](#) og [9-2](#). Bakgrunnen for dette skillet er at lovgiver hadde et mål om å utforme et lett tilgjengelig regelverk som i større grad er bygget opp på samme måte som fastsettingsprosessen utføres i praksis, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.4.3](#).

[Paragraf 9-2](#) gir en uttømmende angivelse av de skattearter som beregnes av skattepliktige og trekkpliktige, se første og annet ledd. Øvrig skatt som ikke er angitt, beregnes av skattemyndighetene, jf. tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-2 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er en videreføring av tidligere rett at skattepliktige beregner skatten for nevnte skattearter. Både merverdiavgiftssystemet og systemet for særavgifter anvendte tilsvarende prinsipp tidligere. Ordningen fungerte godt, og det ble ikke gjort annet enn lovtekniske endringer ved utarbeidelse av skatteforvaltningsloven. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.4.3](#).

For avgifter og skatter nevnt i første ledd gjelder et fullstendig egenfastsettingsprinsipp, hvor skattepliktige både skal fastsette skatten og beregne skatten på dette grunnlag. Regelen om at skattepliktige beregner skatten av eget tiltak, bygger på en forventning om at skattepliktige er næringsdrivende og har nødvendig kunnskap til å foreta beregningen. Videre er beregningen av avgifter nevnt i første ledd ansett å være ukomplisert ved bruk av fast skattesats. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.3](#).

Denne modellen for fullstendig egenfastsetting utgjør en viktig forskjell fra fastsetting for formues- og inntektsskatt. For disse skatteartene er skatteberegningen ansett å være av en slik kompleksitet, både med tanke på det progressive element, fradrag, skatteklasser mv., avregningen mot forskuddsskatt og forskuddstrekk, at beregningen må gjøres av skattemyndighetene.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-2 ...merverdiavgiftskompensasjon...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om fastsetting og beregningen av merverdiavgiftskompensasjon er i all hovedsak videreført, og reglene i skatteforvaltningsloven utgjør ingen realitetsendring.

Fastsetting og beregning av kravet på merverdiavgiftskompensasjon gjøres av den kompensasjonsberettigede. Ved utført avregning mellom inngående og utgående merverdiavgift vil det i noen tilfeller forekomme at inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift. I dette tilfellet vil avgiftssubjektet ha et beløp til gode, som skal utbetales til den kompensasjonsberettigede.

Se mer om kompensasjonsordningen i lov [12. desember 2003 nr. 108](#) om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven).

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-2 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter annet ledd skal skatt som fastsettes ved trekk, beregnes av den som foretar trekket. Trekkpliktige er også pålagt rapporteringskrav, og manglende oppfylt rapporteringskrav kan sanksjoneres. Disse reglene er nærmere regulert i lov [22. juni 2012 nr. 43](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) og tilhørende forskrift [24. juni 2014 nr. 857](#) (a-opplysningsforskriften).

Skattebetalingsloven §§ [10-10](#), [10-11](#), [10-12](#), [10-13](#) og [10-14](#) inneholder reglene om betaling av skatter nevnt i annet ledd.

Se [§ 9-6](#) om refusjon av skatt fastsatt ved trekk.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-2 ...kildeskatteordning...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [note 8](#) til [§ 9-1](#) om kildeskatteordningen. For utenlandske arbeidstakere i kildeskatteordningen er det arbeidsgiver som er trekkpliktig.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-2 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsloven oppstiller et lovteknisk skille mellom fastsetting av grunnlaget for inntektsskatt- og formuesskatt og beregning av skatten. Loven regulerer nevnte deler av fastsettingsprosessen i to ulike bestemmelser, §§ [9-1](#) og [9-2](#). Bakgrunnen for dette skillet er at loven skal samsvare med slik fastsettingsprosessen foregår i praksis. Skatteberegning av formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter Svalbardskatteloven [§ 3-2](#) og motorkjøretøyavgiftene er komplisert og skal håndteres av skattemyndighetene og deres skatteberegningsprogrammer. Anvendelsen av skatteberegningsreglene gjøres av skattemyndighetene og gjelder for alle typer skattepliktige for nevnte skattearter, herunder lønnstakere, pensjonister, næringsdrivende og selskaper. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 118](#). Til forskjell fra fastsettingsmodellen for skattearter nevnt i første ledd gjelder det altså ingen fullstendig egenfastsetting for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, skatt etter Svalbardskatteloven [§ 3-2](#) og motorkjøretøyavgiftene. Videre vil håndteringen av skatteberegningen sikre en viss kontroll med skattepliktiges egenfastsetting etter [§ 9-1](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 9-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-3

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 8-9](#). Tidligere ordning med ligningsattest ble ikke videreført i ny lov. Skatteoppgjør med oppstilling av skattepliktig inntekt og formue, samt skatteberegning, ble ansett å oppfylle samme formål. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.4](#).

Loven definerer ikke begrepet «skatteoppgjør». Et skatteoppgjør angir skattepliktiges skattefastsetting og gir informasjon om hvilken skatt som er beregnet på fastsettingsgrunnlaget. Videre får skattepliktige informasjon om hvilket grunnlag skatten er beregnet på. Skatten anses fastsatt ved skatteoppgjør, og oppgjøret anses dermed som en avslutning på prosessen.

Skattyter har likevel muligheten til å endre skattefastsettelsen etter reglene i [§ 9-4](#).

Fristen for å fremsette klage på fastsatt skatt løper fra tidspunktet for skatteoppgjør. Se [kapittel 13](#) om klage.

Skattepliktige i ordningen kildeskatt på lønn (skatteloven [kapittel 19](#)) er fritatt fra reglene om levering av skattemelding. Det utstedes dermed ikke skatteoppgjør til disse. Det sendes ut skattekvittering med oppstilling over skatt betalt ved lønnstrekk i løpet av inntektsåret. Se mer om kildeskatteordningen i [note 8](#) til [§ 9-1](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-3 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved melding om skatteoppgjør blir skattepliktig informert om at skatten er endelig fastsatt.

Deltakere i selskap får melding om fastsetting av formue og inntekt etter [§ 9-3](#) annet ledd som en del av skatteoppgjøret.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-3 ...beregningen...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [§ 9-2](#) om beregning av skatt.

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-3 ...snarest mulig...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 8-9](#), med samme krav om at melding skal sendes snarest mulig. Ordlyden begrenser imidlertid ikke skattemyndighetenes adgang til å utstede skatteoppgjør puljevis.

Skattemyndighetene tok i 2020 i bruk nye systemer som har muliggjort utsendelse av skatteoppgjør til elektroniske brukere kort tid etter at skattemeldingen er levert, og før fristen for levering av skattemelding.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-3 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 8-9](#) nr. 1.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-3 ...Melding...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Meldingen regnes ikke som skatteberegning og skatteoppgjør. Meldingen inneholder informasjon til selskapet om grunnlaget for deltakernes fastsetting. Skattemyndighetene har endringsadgang til grunnlaget etter [§ 12-1](#) fjerde ledd. Meldingen er ikke et vedtak.

Karnov Lovkommentar 7 til § 9-3 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd fastsetter siste frist for skattemyndighetenes utstedelse av skatteoppgjør. Det er ikke gitt nærmere informasjon om konsekvensen av fristoversittelse. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.4](#) er det angitt at skattemyndighetene skal utstede foreløpig skatteoppgjør der fastsettelsesbehandling ikke er ferdigstilt pr. 1. desember.

Fristen er begrunnet i hensynet til forutberegnelighet for skattepliktige. Samtidig vil fristen sikre at saksbehandlingstiden begrenses. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.4](#).

§ 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](#) (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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2017 nr. 86](#), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019), [23 juni 2020 nr. 108](#), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021).

Karnov lovkommentarer: § 9-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-4

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer skattepliktiges adgang til å foreta endringer av fastsettingen for formues- og inntektsskatt, Svalbardskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og særavgifter. I tidligere lovgivning var endringsadgangen regulert på ulikt vis i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, Svalbardskatteloven mv. For merverdiavgift innebærer bestemmelsen i [§ 9-4](#) få endringer sammenlignet med tidligere merverdiavgiftslov [§ 18-3](#), der tilsvarende endringsadgang var regulert. Ligningsloven inneholdt ikke endringsregler for innsendt selvangivelse. En eventuell endring av selvangivelsen etter utstedelse av skatteoppgjør ble håndtert ved innsendelse av klage fra skattepliktige som ble behandlet av myndighetene. Dersom endring skulle gjøres senere enn ett år etter utstedelse av skatteoppgjør, var skattepliktige nødt til å anmode myndighetene om å ta opp fastsettingen for endring av eget tiltak. Adgangen til å endre fastsetting ved levering av endringsmelding var tidligere ulovfestet praksis for arbeidsgiveravgift og trekkpliktige etter Svalbardskatteloven, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven. Med skatteforvaltningsloven og [§ 9-4](#) ble adgangen for å sende inn endringsmelding for fastsetting av nevnte skattearter kodifisert.

Bestemmelsen hjemler adgangen til å endre fastsettingen ved levering av endringsmelding. Bestemmelsen er begrunnet i behovet for korrekt skattefastsetting. Videre tilsier skattepliktiges rettssikkerhet at det skal være adgang for endring, og særlig adgang til å rette feil, se blant annet [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.5](#). Samtidig må bestemmelsen ses i sammenheng med skatteyters plikt til rettidig inngivelse og fastsettelse av et korrekt skattegrunnlag, jf. [§ 8-1](#). Dersom skatte- eller trekkpliktige oppdager feil eller får nye opplysninger, gir denne bestemmelsen rett til å levere endringsmelding innenfor nærmere angitte begrensninger. Plikten til å endre tidligere inngitte opplysninger, dersom de viser seg ikke å være korrekte, følger også av den alminnelige opplysningsplikten, jf. [§ 8-1](#).

Bestemmelsen skal sikre unødvendig bruk av ressurser hos skattemyndighetene, ved at skattepliktige selv kan levere endringsmelding. I tidligere lovgivning var ordningen for skattearter fastsatt ved vedtak at skattepliktige leverte klage som skattemyndighetene hadde plikt til å behandle. Etter skatteforvaltningsloven [§ 9-4](#) kan skattepliktige endre fastsettingen på egen hånd. Bestemmelsens første ledd tredje til femte punktum angir skatte- og trekkpliktiges begrensninger for endring av fastsetting.

I praksis vil endringsadgangen håndteres ulikt for de forskjellige skatteytere. Lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende kan levere endringsmelding i form av et skjema. Aksjeselskap mv. må imidlertid levere et nytt komplett oppgavesett av skattemeldingen. Dersom endringen påvirker fastsettingen, vil det bli utstedt et nytt skatteoppgjør. For endring av fastsetting av merverdiavgift kan avgiftssubjektet endre avgiftsoppgjøret ved å levere en endringsmelding. En endringsmelding for merverdiavgift vil erstatte tidligere levert mva-melding for den eller de aktuelle terminene som endring gjennomføres for. Dette må skilles fra «tilleggsmelding», som er en tilleggsrapportering av merverdiavgift, og som sammen med den ordinære mva-meldingen vil være grunnlag for oppgjør av merverdiavgift for avgiftssubjektet.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med [kapittel 12](#) om myndighetens endringsadgang. Skatte- og trekkpliktiges endringsadgang etter [§ 9-4](#) gjelder side om side med myndighetenes endringsadgang etter [kapittel 12](#), men slik at egenendring ikke tillates for grunnlag fastsatt av skattemyndighetene eller etter at det er varslet kontroll. Det er da klagefristen i [§ 13-4](#) som regulerer hvor lenge den skattepliktige kan kreve overprøving av vedtaket.

Myndighetenes adgang til kontroll etter [kapittel 10](#) gjelder tilsvarende for skatte- og trekkpliktiges endringer etter [§ 9-4](#).

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 9-4](#), der bestemmelsene om leveringsmåte og leveringssted i forskriftens [kapittel 8](#) gis tilsvarende anvendelse for endringsmelding i forskriftens [kapittel 9](#). Videre er endringsadgangen ved for mye oppgitt merverdiavgift regulert i [§ 9-4-2](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-4 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattearter nevnt i første ledd første punktum er gjenstand for egenfastsetting etter [§ 9-1](#) første ledd. Annet punktum gjelder for skattearter omfattet av [§ 9-1](#) tredje ledd.

Når beløp uriktig er oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon, er avgiftssubjektet pliktig til å rapportere dette i mva-meldingen, jf. merverdiavgiftsloven [§ 11-4](#). Rapporteringen kan i utgangspunktet bare endres dersom feilen er rettet overfor kjøperen, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 9-4-2](#). Det innebærer i praksis at selger må utstede ny salgsdokumentasjon til kjøper og tilbakebetale merverdiavgiften. 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, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 9-4-2](#).

Ved levering av endringsmelding kan skattepliktig selskap påberope seg eller frafalle reglene om konserninterne overføringer, uansett grunn. Dersom selskapet påberoper seg eller frafaller nevnte regler etter utløpet av treårsfristen i annet ledd, må skattemyndighetene vurdere endring av fastsettingen etter [kapittel 12](#). Det er en forutsetning at skatteyter ikke har handlet illojalt, se [LB-2006-75393](#) (Christiania Forsikring AS).

Også andre valg som skattyter har foretatt, kan endres ved egenretting. Eksempelvis kan valg om å kreve fradrag eller påberope seg valgfrie skatteregler rettes innenfor gjeldende frister, med mindre annet er særskilt fastsatt.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-4 ...Skattepliktige...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [§ 1-2](#) første ledd bokstav b.

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-4 ...kan...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatte- og trekkpliktige har en rett til å foreta endringer, jf. ordlyden «kan». Skattepliktiges plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger følger imidlertid av den alminnelige opplysningsplikten i [§ 8-1](#). Bestemmelsene i §§ [8-1](#) og [9-4](#) må dermed ses i sammenheng.

Det er sentralt å understreke at skattepliktiges plikter følger av reglene om opplysningsplikt i [kapittel 8](#), og skattepliktige kan kun ilegges ansvar etter reglene om tilleggsskatt i [§ 14-3](#). Det er et prinsipielt viktig skille mellom feil i egenfastsettingen eller tilleggsopplysningene, og at skattepliktige opptrer illojalt. Det skal kun sanksjoneres overfor skattepliktige som bevisst unnlater å opplyse om forhold som det skal opplyses om i henhold til opplysningsplikten og reglene i [kapittel 8](#). Se mer om administrative sanksjoner og straff i [kapittel 14](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-4 ...Dette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av skatt...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen utgjør et unntak fra skatte- og trekkpliktiges endringsadgang: Dersom skattemyndighetene har varslet om eller foretatt endring i henhold til [kapittel 12](#), kan ikke skattepliktige endre opplysninger til den delen av fastsettingen som er omfattet av myndighetenes varsel eller endringer. Myndighetenes fastsetting kan imidlertid påklages av skattepliktige under nærmere angitte vilkår, jf. [kapittel 13](#) om klage.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-4 ...varslet...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Her stilles det krav til varsel. Se [note 2](#) til [§ 10-11](#) om «rimelig varsel».

Karnov Lovkommentar 7 til § 9-4 ...Skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 kan ikkeendr...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattepliktige etter petroleumsskatteloven [§ 5](#) er unntatt fra endringsadgangen for skatte- og trekkpliktige etter [§ 9-4](#) første ledd første punktum. Endring av skattemelding for skattepliktige etter

petroleumsskatteloven [§ 5](#) må skje ved klage til skattemyndighetene etter reglene i [kapittel 13](#) eller etter anmodning om endring etter [§ 12-1](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 9-4 ...Første punktum gjelder ikke for krav om inntreden eller uttr...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket i første ledd femte punktum, for krav om inntreden eller uttreden av rederiskatteordningen (skatteloven [kapittel 8](#)), ble inntatt ved lov [23. juni 2020 nr. 108](#) og gitt virkning fra 23. juni 2020.

Ved regelen om skattepliktiges endringsadgang i [§ 9-4](#) fikk rederiselskap mulighet til å omgjøre valget om å være undergitt rederiskattleggingen eller ordinær selskapsskattlegging tre år tilbake i tid. En slik omgjøringsmulighet ga rederiselskapene mulighet til å beregne skattemessig virkning av de to alternativene.

I høringsnotat om rederiskatteordningen og adgang til egenendring av skattefastsetting datert [25. februar 2020](#) har lovgiver gjort en nærmere vurdering av virkingen for rederiskatteordningen i [§ 9-4](#). For å begrense muligheten til å endre valg om inn- og uttreden av rederiskatteregimet ble det inntatt en ny bestemmelse som unntar slike valg fra egenrettingsreglene.

Karnov Lovkommentar 9 til § 9-4 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet for treårsfristen er tidspunktet for leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk. Se skatteforvaltningsforskriften §§ [8-2-3](#) til [8-2-5](#) om leveringsfrist for skattemeldingen for formues- og inntektsskatt og selskapsmeldingen. Se [§ 8-3-10](#) om leveringsfrist for skattemeldingen for merverdiavgift og [§ 8-4-2](#) om leveringsfrist for særavgifter og [§ 8-8](#) om frist for melding om trekk.

I [høringsnotatet](#) til skatteforvaltningsloven ble det foreslått å sette en felles frist på to år for skattepliktiges egenendring for alle skattearter. Flere høringsinstanser var imidlertid kritiske til dette forslaget. Høringsuttalelsene argumenterte for behovet for symmetri i lovgivningen, herunder at skatteytters endringsadgang skulle korrespondere med myndighetenes endringsadgang på fem år. De fikk imidlertid ikke gjennomslag, og det ble satt en felles frist på tre år for alle skattearter. Departementet fant det ikke hensiktsmessig å sette fristen til fem år, slik at den korresponderer med myndighetenes endringsadgang etter [§ 12-1](#). Det ble vist til at endringsfristene har ulike begrunnelse, herunder at skattemyndighetene er avhengig av en videre endringsadgang som en del av sitt kontrollarbeid. Skatteyttere er imidlertid kun ansvarlig for sine egne fastsettelser og har dermed ikke samme behov for en vid endringsadgang. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 137](#).

For merverdiavgift utgjør bestemmelsen en videreføring av tidligere endringsfrist i merverdiavgiftslovens [§ 18-3](#).

Så lenge endringsfristen i [§ 9-4](#) løper, skal skattemyndighetene som hovedregel legge skattepliktiges egenretting til grunn uten nærmere vurdering.

Etter at fristen er utløpt, vil skatteytters egenretting vurderes som en anmodning om endring. Adgangen til å behandle endringen beror på en vurdering av vilkårene i [§ 12-1](#) annet ledd om skattemyndighetenes endringsadgang. Se kommentarene til [§ 12-1](#) annet ledd om den skjønnsmessige vurderingen som skattemyndighetene skal foreta før en fastsetting eventuelt tas opp til endring etter [§](#)

[12-1](#) første ledd. Skattepliktige som etter utløp av fristen i [§ 9-4](#) annet ledd, anmoder om at skattemyndighetene skal ta fastsettingen opp til endring, skal beskrive at vilkårene etter [§ 12-2](#) annet ledd er oppfylt. Det er skattepliktige som har bevisbyrden når det anmodes om at skattemyndighetene skal endre skattefastsettingen etter [§ 12-1](#).

I punkt 7 i høringsuttalelse fra [2. mars 2015](#) ba Sivilombudsmannen departementet om å gi en mer nyansert fremstilling av hva som skal til for at skattemyndighetene tar en endringsanmodning til følge når fristen for egenretting eller klage har løpt ut. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3](#) uttalte departementet at hensyn som skal tas med i vurderingen, ikke er uttømmende, slik at andre momenter kan være relevante ut fra omstendighetene i den enkelte sak. Vurderingen skal gjennomføres enten endringen vil være til gunst eller til ugunst for den skattepliktige.

Den 17. desember 2020 kom Sivilombudsmannen med en uttalelse i [SOM-2020-3408](#), etter flere klager med påstander om at skattekontoret ikke hadde foretatt tilfredsstillende vurderinger i henhold til kravene som stilles i loven eller retningslinjene gitt i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2020, 5. utg.), knyttet til endring av skattefastsetting, jf. [§ 12-1](#).

Se [§ 12-6](#) om frister for myndighetenes endringsadgang. Fra skattefastsettingsåret 2017 gjelder det en felles femårsfrist for endring av skattefastsetting etter reglene i [kapittel 12](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 9-4 ...leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk....

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Avgjørende for fristen er leveringsfristen for skattemeldingen, ikke når skattemeldingen faktisk ble levert. Leveringsfrister er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften [kapittel 8](#), herunder [§ 8-2-3](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 9-4 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 9-4-1](#) om leveringsmåte og leveringssted og [§ 9-4-2](#) om for mye angitt merverdiavgift i salgsdokumentasjon.

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2019 nr. 101](#) (med virkning fra 1 jan 2019).

Karnov lovkommentarer: § 9-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-5

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer adgangen til å endre trekkfastsettingen av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Endringsadgangen er gitt til trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning. Utenlandsk aksjonær har ikke rett til å endre skattefastsettingen. Se imidlertid [§ 9-6](#) for adgang til å søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk for skattepliktige.

Fastsettingsmodellen i skatteforvaltningsloven innebærer at skatten skal fastsettes allerede senest syv dager eller en måned etter utbetalingsdato. Endringsadgangen er begrunnet i behovet for å kunne endre skattefastsettingen for utenlandske aksjonærer.

Trekkpliktiges endringsadgang for skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer gjelder både tilfeller av for mye fastsatt skatt og for lav fastsatt skatt. Krav til innholdet i endringsmeldingen er regulert i skatteforvaltningsforskriften [§ 9-5-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-5 ...innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om tr...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet for tremånedersfristen i [§ 9-5](#) er leveringsfristen for melding om trekk. 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, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8-3](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-5 ...31. desember...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er satt en absolutt frist 31. desember, som følge av selskapets rapportering av opplysninger på aksjonærnivå til Aksjonærregisteret påfølgende januar. For utbytteutdelinger som skjer etter 30. september, innebærer den absolutte fristen at endringsadgangen er kortere enn tre måneder.

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-5 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Krav til dokumentasjon er fastsatt av Skattedirektoratet i skatteforvaltningsforskriften [§ 9-5-1](#), herunder at endringsmelding etter [§ 9-5](#) må inneholde en oversikt over de aksjonærene som endret skattetrekk gjelder for.

§ 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 20](#) (kildeskatteordning), 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning fra inntektsåret 2019), [21 des 2020 nr. 171](#) (ikr. 1 juli 2021), [20 des 2023 nr. 101](#).

Karnov lovkommentarer: § 9-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-6

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er ny i skatteforvaltningsloven og regulerer skattepliktiges adgang til å søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk av trekkpliktige. Se [§ 9-1](#) tredje ledd om trekkpliktiges fastsetting og [§ 9-2](#) om trekkpliktiges beregning av skatt. Etter [§ 9-6](#) er det skattepliktige selv som er gitt adgang til å søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk. Endring av den opprinnelige skattefastsettingen kan også gjøres av trekkpliktige etter [§ 9-4](#).

Retten til refusjon tilsier at bestemmelsen kun gjelder i de tilfeller der det er trukket for mye skatt. Refusjon av for mye betalt skatt innebærer at myndighetene endrer trekkpliktiges fastsetting. Denne endringen foretas basert på skattepliktiges fremlagte dokumentasjon, se [§ 9-6](#) tredje ledd om krav til dokumentasjon.

Trekkpliktiges gjennomføring av skattetrekk anses ikke som et enkeltvedtak, ettersom fastsettelsen er utført av trekkpliktige. Reglene om klage i [kapittel 13](#) kommer derfor ikke til anvendelse for saker som gjelder for feil fastsettelse og skatteberegning ved trekk etter §§ [9-1](#) og [9-2](#). Likevel kan det oppstå feil og lovgiver har derfor valgt å gi skattyter adgang til å søke om refusjon av for mye fastsatt skatt i [§ 9-6](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-6 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 19.04.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Adgangen til å søke om refusjon av skatt fastsatt ved trekk gjelder for trekk etter §§ [9-1](#) og [9-2](#), herunder kildeskatteordningen (skatteloven [kapittel 20](#)), artistskatt, skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto som er skattepliktig etter skatteloven [§ 10-13](#), og Svalbardskatt.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-6 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 19.04.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Frist for å fastsette artistskatt følger av skatteforvaltningsforskriften [§ 8-8-2](#) annet ledd. Videre er det i denne lov [§ 8-8](#) første ledd angitt at arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven [§ 3-1](#), skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Frist for levering av opplysninger i henhold til a-opplysningsloven er fastsatt i a-opplysningsforskriften [§ 2-1](#), der det er angitt at opplysningene skal leveres senest den 5. i måneden etter utløpet av den kalendermåneden opplysningene gjelder.

Seksmånedersfristen i [§ 9-6](#) annet ledd første punktum gjelder ikke for kildeskatt på utbytte, siden skattepliktige ikke mottar melding om fastsettingen. Lovgiver har derfor valgt en femårsfrist fra fristen for å fastsette skatten løp ut, for å ta hensyn til at det kan ta lang tid å innhente dokumentasjon på for mye fastsatt skatt for denne gruppen skattepliktige, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.6.3](#).

For kildeskatteordningen (skatteloven [kapittel 20](#)) er fristen tre år for å sikre sammenheng med reglene om endring av skattefastsettingen etter [§ 9-4](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-6 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Krav til dokumentasjon er fastsatt av Skattedirektoratet i skatteforvaltningsforskriften [§ 9-6-1](#), herunder at søknad om refusjon av kildeskatt på aksjeutbytte etter denne bestemmelse må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godgjør 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 skattelister.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 9-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-7

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordningen med offentlige skattelister er videreført, og samsvarer med bestemmelsen i ligningsloven § 8-8, med unntak av tilpasset begrepsbruk i skatteforvaltningsloven. Det er for øvrig ikke gjort noen materielle endringer i forhold til den tidligere bestemmelsen i ligningsloven. For å tilpasse bestemmelsen til ny ordning for fastsetting av formues- og inntektsskatt mv. er utleggstidspunktet for listene flyttet til 1. desember året etter inntektsåret, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.9 s. 254](#). Utleggstidspunktet er sammenfallende med siste frist for skattemyndighetene til å sende ut skatteoppgjør til de skattepliktige, jf. [§ 9-3](#) tredje ledd.

Ved avslutning av den ordinære skattefastsettingsperioden utarbeides det lister over alle skatteyttere det er foretatt fastsetting for. Opplysningene som skal fremgå av listene, er angitt i [§ 9-7](#) annet ledd.

Bestemmelsen gjelder for formues- og inntektsskatt, Svalbardskatt og petroleumsskatt.

Bestemmelsen ble endret ved lov [20. desember 2016 nr. 120](#). Etter endringen ble henvisningen til [§ 9-3](#) tredje ledd i bestemmelsens første ledd første punktum, og de to siste punktum i bestemmelsens tredje ledd, tilføyd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-7 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Lov [19. mai 2006 nr. 16](#) om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova) gjelder ikke ved anmodning om innsyn i skattelister. Innsyn i og utskrift av opplysningene i listen er derfor uttømmende regulert i bestemmelsen.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-7 ...Offentleglova...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [19. mai 2006 nr. 16](#) om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova) og lov [20. desember 2016 nr. 120](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-7 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir hvilke opplysninger som skal fremgå av de offentlige skattelistene. Andre opplysninger om skattepliktige eller informasjon relevant for skattefastsettingen skal ikke fremgå.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-7 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i tredje ledd presiserer første ledd og angir hvilke personer som likevel ikke skal fremgå av skattelistene.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-7 ...skattleggingsperiodens...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteloven [§ 14-1](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 9-7 ...Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble tatt inn ved lov [20. desember 2016 nr. 120](#), og er en videreføring av ligningsloven [§ 8-8](#) nr. 2 annet ledd, jf. [Prop. 1 LS \(2016–2017\) punkt 19.2.12](#).

Det er ønskelig fra lovgivers side at skattelistene gir et best mulig bilde av skattepliktig inntekt og formue. Utdelinger fra deltakerlignende selskaper i skattelistene kan gi et feilaktig bilde av deltakerens reelle disponible inntekt. Lovgiver har valgt å unnta utdelinger fra selskapet i grunnlaget som fremgår av skattelistene, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 4.12.5](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 9-7 ...Oppjustering av alminnelig inntekt etter skatteloven §§ 10-1...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble tatt inn ved lov [20. desember 2016 nr. 120](#) og er en videreføring av ligningsloven [§ 8-8](#) nr. 2 tredje ledd, jf. [Prop. 1 LS \(2016–2017\) punkt 19.2.12](#).

Karnov Lovkommentar 9 til § 9-7 5. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattedirektoratet gjør skattelistene tilgjengelig elektronisk på Skatteetaten sine nettsider. For å søke i skattelistene må søkeren logge seg inn via en ID-portal. Her kan det også spores hvem som har søkt opp vedkommende.

Karnov Lovkommentar 10 til § 9-7 ...skriftlig...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer den skattepliktiges, og andre særskilt angitte personers/parters, mulighet til å få opplysninger om den enkelte skattepliktige fra skattelisten *skriftlig*. Ettersom femte ledd omtaler publisering av skattelistene elektronisk («tilgjengelig på internett»), og syvende ledd omtaler utlevering av skattelister til pressen i elektronisk form, er det naturlig å tolke «skriftlig» bokstavelig.

Karnov Lovkommentar 11 til § 9-7 ...andre...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysninger til andre enn de nevnt i første punkt omfatter typisk journalister og presse eller annen offentlig myndighet.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 9-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-8

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven §§ [7-1](#) og [7-3](#) om taksering. Bestemmelsen i [§ 9-8](#) gjelder standardisering av skjønnsmessige vurderinger ved fastsettsettingen. Takseringsreglene gis for de forhold hvor reglene antas å gi akseptable resultater for flertallet av de skattepliktige som er underlagt reglene. Dersom reglene innebærer et ikke ubetydelig avvik, kan reglene i visse tilfeller fravikes. Se [note 2](#) til [§ 9-8](#).

Bestemmelsen gir Skattedirektoratet og skattekontoret nærmere angitt kompetanse til å gi regler, særskilte ordninger og utvalg for taksering.

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-8 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Enkelte fradragposter besluttet særskilt i Stortingets årlige skattevedtak, eksempelvis minstefradrag, foreldrefradrag og personfradrag. Se stortingsvedtak [13. desember 2022 nr. 2199](#) om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak). Skattedirektoratet er delegert myndighet til å gi takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. Eksempler på poster som fastsettes ved skjønn, er kostbesparelse, godtgjørelse til kost og losji ved yrkes-/ tjenestereiser og fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil. For en rekke slike poster er det fastsatt standardverdier som legges til grunn. Se forskrift [21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften).

Annet punktum inneholder en begrenset adgang til å fravike takseringsreglene. Adgangen gjelder kun for individuelle tilfeller. Loven angir ikke hvor stort avvik som skal til. Det følger imidlertid av forarbeidene til ligningslovens [§ 7-1](#) at avviket skal vurderes i saksbehandlingen og skal være begrenset til et beskjedent nivå sett i forhold til antall saker som behandles. Se [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 94](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-8 ...forskrift...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se forskrift [19. desember 2022 nr. 2328](#) om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

Se forskrift [19. desember 2022 nr. 2292](#) om takseringsregler til bruk ved beskatningen av utenlandske artister for inntektsåret 2023 som skattlegges etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister.

Se forskrift [22. november 2022 nr. 2002](#) om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 og forskrift [25. november 2022 nr. 2085](#) om taksering av formues-, inntekts og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2022.

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-8 2. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I forarbeidene til ligningsloven, [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 94](#), er det angitt at hovedregelen for takseringsreglene bør være at takseringen fastsettes sentralt, men likevel bør lokale særbehov kunne hensyntas der sentralt fastsatte regler ikke finnes eller gir uheldige resultater som følge av lokale forhold. I motsetningen til unntaket i første ledd for individuelle avvik gjelder annet ledd for generelle avvik. Adgangen til å fastsette lokale avvik er begrenset til de tilfeller hvor den sentrale regelen fremstår uheldig for en gruppe.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-8 3. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Takseringsregler og regler om verdsetting av skogeiendom fastsettes årlig for skattleggingsperioden i egne forskrifter om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 9-8-1](#). Se [kapittel 4](#) i forskrift [25. november 2022 nr. 2085](#) om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2022.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-8 4. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Fjerde ledd gir Skattedirektoratet myndighet til å oppnevne særskilte takstutvalg etter behov. Takstutvalgene skal bestå av engasjerte sakkyndige og takseringsvirksomheten bevilges under Stortingets kontroll. Skattedirektoratet skal fastsette mandat, arbeidsvilkår, fullmakter mv. i forbindelse med arbeidet for takstutvalgene. Utvalgene og deres medlemmer er omfattet av reglene om habilitet ([kapittel 4](#)), taushetsplikt ([kapittel 3](#)), saksbehandlingsregler ([kapittel 5](#)) mv., jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 97](#).

§ 9-9. Betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse mv. – lempning

(1) Skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

(2) Vedtak som nevnt i første ledd, kan i alminnelighet først treffes når skattefastsettingen er foretatt. I skattleggingsperioden kan det av årsaker som nevnt i første ledd, gis utsettelse med innbetaling av utskrevet

forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak fra forskuddstrekk eller skattetrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at fastsettingen er foretatt.

Karnov lovkommentarer: § 9-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 9-9

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 9-9](#) er en videreføring av ligningsloven [§ 9-12](#) og er utformet med utgangspunkt i tidligere lempningsregler. Tidligere var det gitt tilsvarende bestemmelser om lempning i merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven [§ 4](#) tredje punktum og folketrygdloven [§ 24-4](#) sjette ledd.

Reglene i [§ 9-9](#) om lempning er plassert sammen med reglene om fastsetting i [kapittel 9](#). Bakgrunnen er reglenes karakteristikk som fastsettingsregler, og at fastsettingsmyndighetene er ansett som best egnet til å ta stilling til om det foreligger forhold ved fastsettingen som tilsier lempning etter denne bestemmelsen. Se [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\) punkt 19.2.3.2](#).

I motsetning til hovedregelen om at fastsatt skatt skal betales, gir [§ 9-9](#) adgang til hel eller delvis betalingsnedsettelse (lempning) og betalingsutsettelse. Bestemmelsen angir en snever unntaksregel hvor skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt dersom det av «særlige grunner» knyttet til fastsettingen virker «særlig urimelig» å fastholde kravet.

Forarbeidene til skattebetalingsloven, [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#), fremholder at lempning av rimelighetshensyn kan være aktuelt i tilfeller hvor regelverket gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren. Som følge av manglende ordninger for å rette opp utilsiktede virkninger av regelverket er det behov for hjemmelen i [§ 9-9](#). Se [punkt 19.2.3.2](#) i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#).

Ved utarbeidelse av skatteforvaltningsloven ble det blant annet vist til synspunktet om at utilsiktede virkninger bør avhjelpes ved andre løsninger enn behandling overfor enkeltskyldneren slik denne bestemmelsen legger opp til. Blant annet ble det trukket frem at utilsiktede virkninger bør rettes opp ved lov- eller forskriftsendringer. Likevel ble ligningslovens lempningsregel videreført av hensyn til behovet for en hjemmel for fleksible løsninger i konkrete tilfeller. Se [punkt 19.2.3.2](#) i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#).

Se skattebetalingsloven [§ 15-1](#) om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren samt [§ 15-2](#) om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor. Skattebetalingsloven §§ [15-3](#) og [15-4](#) inneholder regler om henholdsvis betalingsutsettelse for formuesskatt og betalingsutsettelse i økonomiske krisesituasjoner.

Karnov Lovkommentar 2 til § 9-9 1. ledd

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Lempningsregelen i skatteforvaltningsloven [§ 9-9](#) er først og fremst en rimelighetsregel, der hensikten med regelen er å lempe virkninger av skattereglene. Regelen er således ikke begrenset til å gjelde kun forhold ved selve fastsettingen, men effektene av en allerede utført fastsetting. Dette fremgår av [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\) punkt 19.2.3.2](#).

Regelen er ikke begrenset til kun å gjelde for det skattesubjektet som fastsettelsesvedtaket er rettet mot. Det fremgår av både [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\) punkt 19.2.1.10](#) første avsnitt og Skattedirektoratets melding SKM-2009-10, inntatt i [UTV-2009-1288](#), at regelen åpner for å lempe utilsiktede virkninger skattereglene har for *skyldneren*. Dette begrepet er ikke presisert nærmere, verken i forarbeidene eller Skattedirektoratets melding. Begrepet «skyldnere» favner som et utgangspunkt videre enn bare skattyteren selv. At også andre skyldnere enn skattesubjektet som fastsetningsvedtaket retter seg mot, skal være dekket av lempningsregelen, er uttrykkelig forutsatt i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\) punkt 19.2.1.10](#), jf. første og annet punktum i første avsnitt.

Karnov Lovkommentar 3 til § 9-9 ...fastsatt skatt...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden gir ingen begrensning i hvilke skattearter som er omfattet av bestemmelsen. Bestemmelsen må gjelde for alle skattearter i skatteforvaltningsloven, samt fastsatt tilleggsskatt i tilknytning til den aktuelle skatteart. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.9.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 9-9 ...særlige grunner...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkåret «særlig grunner» understreker at lempning er en unntaksregel, og at det er en høy terskel for lemping. Sett i sammenheng med vilkåret «særlig urimelig» tilsier vilkårene at det skal mye til før rimelighetshensyn kan åpne for at et krav kan lempes.

I Skattedirektoratets melding SKM-2009-10, inntatt i [UTV-2009-1288](#), er det uttalt at bestemmelsen skal være en «sikkerhetsventil» for å kunne fritta skattyter fra skattekrav i spesielle saker.

Karnov Lovkommentar 5 til § 9-9 ...knyttet til fastsettingen...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.11.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen begrenser seg til å gjelde lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen og gjelder for utilsiktede virkninger av regelverket. Bestemmelsen skiller seg dermed fra lempning begrunnet i andre forhold. Se skattebetalingsloven [§ 15-1](#) om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren samt [§ 15-2](#) om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor.

Karnov Lovkommentar 6 til § 9-9 ...Vedtak...

Forfattere:

[Elinor Kaland](#), Advokat, Advokatfirmaet Seland | Rödl & Partner AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Avgjørelse om betalingsnedsettelse etter [§ 9-9](#) utgjør ikke en endring av skattefastsettelsen, men er et særskilt vedtak.

Kapittel 10 Kontroll

Karnov lovkommentarer: Kapittel 10 Kontroll

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 10 Kontroll

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 10](#) gir felles regler om kontroll, som gjelder for samtlige skattearter, hvor skattemyndighetene er gitt kompetanse til å innhente opplysninger fra de skattepliktige selv eller fra tredjeparter, enten ved skriftlig henvendelse eller stedlige kontroller. Etter [kapittel 7](#) og [8](#) skal tredjeparter og skattepliktige gi opplysninger uoppfordret (ukrevd) om henholdsvis andres forhold og egne forhold til skattemyndighetene, eksempelvis ved levering av lønnsopplysning for ansatte eller ved personlig skattemelding. [Kapittel 10](#) gir regler som i prinsippet utvider opplysningsplikten etter [kapittel 7](#) og [8](#), ved at skattepliktige og tredjeparter plikter å gi opplysninger eller medvirke til kontroll på annen måte etter anmodning fra skattemyndighetene.

Regler om kontroll var tidligere inntatt i ligningsloven [kapittel 6](#) og merverdiavgiftsloven [kapittel 16](#), begge endret ved lov [26. april 2013 nr. 16](#). Disse endringene hadde sitt utspring i Skatteunndragelsesutvalgets utredning i [NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser](#). Reglene i [kapittel 10](#) bygger langt på vei videre på de tidligere reglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven.

Skatteforvaltningsloven [kapittel 10](#) og hjemlene for kontroll gjelder ikke for arbeidsgiverkontroller som er hjemlet i skattebetalingsloven [§ 5-13](#), jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-1](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-1

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-3](#) bygger på de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-1](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-1 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i første ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-1](#) nr. 1 og merverdiavgiftsloven [§ 16-1](#) første ledd, riktignok med en utvidelse, slik at skattemyndighetene også kan kreve opplysninger fra «andre» for å avklare omfanget av en eventuell skatteplikt for vedkommende. Forarbeidene til de tidligere reglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven er [Prop. 141 L \(2011–2012\)](#). Bestemmelsen regulerer ikke adgangen til å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, som er regulert i [§ 10-2](#).

EMK [artikkel 8](#) nr. 1 (retten til privatliv) og EMK [artikkel 6](#) nr. 1 (vern mot selvinkriminering) kan sette skranker for skattemyndighetenes adgang til å innhente opplysninger, se blant annet [note 11](#) til [§ 10-1](#) og [note 6](#) til [§ 10-4](#). I kravet om rettferdig rettergang i EMK [artikkel 6](#) nr. 1 er det innfortolket et vern mot plikt til å gi opplysninger som kan medføre straffansvar for en selv (selvinkriminering). Dette vernet gjelder for både privatpersoner og juridiske personer, jf. [Rt-2011-800](#). Rekkevidden av bestemmelsen er ikke endelig fastlagt, sml. eksempelvis [Rt-1999-1269](#) og [Rt-2007-932](#), men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes. Vernet etter [artikkel 6](#) nr. 1 gjelder fra det tidspunkt vedkommende er å anse som «siktet» etter strafferetten. Vernet gjelder tilsvarende når det er varslet om illeggelse av tilleggsskatt. Se nærmere i [kapittel 14](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-1 ...Skattepliktig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [§ 1-2](#) bokstav b.

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-1 ...og andre...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativet «og andre» i første ledd første punktum er inntatt for å dekke de tilfeller hvor det vil være aktuelt å avklare om en person er skattepliktig eller ikke etter loven. Dette alternativet ble innført blant annet fordi ligningsloven [§ 4-2](#) nr. 1 bokstav b, om selvangivelsesplikt for den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse, ikke ble videreført i skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.2.3](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-1 ...opplysninger...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Plikten til å gi opplysninger etter krav fra skattemyndighetene gjelder kun for *faktiske opplysninger*, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.2.3](#). Dette innebærer at «juridiske opplysninger», altså juridiske vurderinger, betenkninger og lignende som er foretatt av den skattepliktige eller andre (typisk advokater og rådgivere), ikke er omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger etter [§ 10-1](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.2.3](#).

Opplysningspliktens negative avgrensning, altså hvilke opplysninger man ikke plikter å legge frem, er i svært liten grad lovfestet og må utledes av begrensningen «kan ha betydning», sml. også [NOU 2009: 4 s. 101](#). Se også [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.4.2.1](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-1 ...kan ha betydning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at omfanget av plikten til å gi kontrollopplysninger begrenses til opplysninger om de faktiske forhold som kan være av betydning for bokføringen eller skatteplikten og kontrollen av denne. Med andre ord er det et relevanskrav i bestemmelsen.

Det sentrale i vurderingen av om dokumentene «kan ha betydning», er ikke om dokumentene som kreves fremlagt, konkret vil ha betydning for resultatet av skattefastsettingen, men «dokumentet må kunne være egnet som kontrollmiddel» for skattemyndighetene, jf. [Rt-2000-788](#). I saken uttalte Høyesterett at utgangspunktet for disse vurderingene må «være om den aktuelle type dokumenter generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for ligningen», og dersom skattemyndighetene har påvist dette, «må utgangspunktet også være at dokumentet må kunne kreves fremlagt uten en nærmere vurdering av skattyters konkrete forhold». Se også [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.4.5.2](#).

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) er det lagt til grunn at kravet til dokumentasjon «tilpasses den kontrollen som er foretatt», jf. [merknader til § 10-1 første ledd](#).

Når skattemyndighetene foretar en kontroll med hjemmel i [§ 10-1](#), er det ikke noe krav om at de utarbeider en rapport. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) er det imidlertid lagt til grunn at en «rapport kan utarbeides dersom dette er hensiktsmessig, jf. § 10-11 annet ledd», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-1 første ledd](#). I praksis vil det ofte være nyttig at en rapport av et slag utarbeides, noe som kan bidra til å holde oversikt over hvilke opplysninger som tidligere er mottatt og kontrollert.

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-1 ...for eksempel...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden i første ledd annet punktum gir uttrykk for at listen over hva skattemyndighetene kan kreve innsyn i, ikke er uttømmende regulert i bestemmelsen. Utgangspunktet må derfor være at skattemyndighetene også kan kreve innsyn i andre dokumenter og opplysninger enn de som eksplisitt er listet opp i annet punktum, men slike opplysninger må fortsatt ligge innenfor rammen av de faktiske opplysningene som «kan ha betydning» for bokføringen eller skatteplikten og kontrollen av denne.

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-1 ...tilsvarende for trekkpliktig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Subjekter som er trekkpliktige etter [§ 8-8](#), er også omfattet av [§ 10-1](#). De skal «likestilles med den skattepliktige i kontrollsammenheng», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.2.3](#). I [høringsnotatet](#) og forarbeidene er det i første rekke siktet til at arbeidsgivere på Svalbard, selskaper som utbetaler utbytte til utenlandsk aksjonær og arrangør mv. av arrangement med utenlandsk artist, skal være omfattet av [§ 10-1](#).

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-1 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-1](#) nr. 3 og merverdiavgiftsloven [§ 16-1](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-1 ...etter første ledd...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

«Skattepliktig» og «andre», det vil si potensielle skattytere hvis skatteplikt ennå ikke er fastslått, jf. note [2-4](#). Bestemmelsen er ikke generelt anvendelig for tredjemannsopplysninger. Bestemmelsen er således kun anvendelig overfor den hvis skatteplikt søkes kartlagt.

Karnov Lovkommentar 11 til § 10-1 ...uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ve...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysninger som etter lov eller på annen måte er taushetsbelagt, er i utgangspunktet ikke unntatt fra opplysningsplikten etter [§ 10-1](#) første ledd. Bestemmelsen i [§ 10-1](#) annet ledd har derfor som utgangspunkt forrang framfor eventuell lovbestemt taushetsplikt. Denne forrangsbestemmelsen gjelder kun for de opplysninger som er underlagt taushetsplikt for den skattepliktige selv, eller opplysninger som er underlagt taushetsplikt for «andre» (som man kontrollerer for å avdekke omfanget av deres eventuelle skatteplikt). Forholdet til tredjeparters opplysningsplikt og taushetsplikt er regulert i [§ 10-2](#).

Ligningsloven hadde tidligere i [§ 4-10](#) nr. 2 en tilsvarende unntaksbestemmelse, som nå er inntatt i [§ 10-1](#) annet ledd. I saken i [Rt-2000-788](#) hadde en psykolog forgjeves hevdet at han ved bokettersyn ikke var forpliktet til å legge frem timebestillingsbøkene for sin praksis, med henvisning til lov [9. mars 1973 nr. 13](#) om godkjenning m.v. av psykologer (psykologloven) [§ 6](#) om taushetsplikt. Høyesterett la til grunn at

«ordlyden i [§ 4-10](#) nr. 2 første punktum [nå [§ 10-1](#) annet ledd] klart og reservasjonsløst gir fremleggelsesplikten forrang fremfor taushetsplikten. Det fremgår av lovforarbeidene at dette var utslag av en klar intensjon hos lovgiver».

Høyesterett fant ikke grunnlag for i denne saken å foreta en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen, og Høyesterett tok heller ikke standpunkt til hvorvidt det generelt er adgang til å «sladde» deler av opplysningene i de taushetsbelagte dokumentene som kan kreves fremlagt.

Hjemmelen til å gi pålegg om opplysninger etter bestemmelsen her, uavhengig av lovpålagt taushetsplikt, kan gå lenger enn hva som kan tillates etter EMK. Etter EMK [artikkel 8](#) nr. 1 har enhver rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettigheten kan bare skje når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd m.v. Ved inngrep må loven være tilstrekkelig presis og tilgjengelig, og det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og inngrepets formål. Målt opp mot denne målestokken går regelen klart for langt. Departementet antok i tråd med dette at skattemyndighetene må se hen til den skattepliktiges rettigheter etter EMK [artikkel 8](#) i sitt kontrollarbeid. Etter [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-1](#) må det foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysninger antas å kunne ha for myndighetene, sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige. Ved innhenting

av sensitiv taushetsbelagt informasjon stilles det strengere krav til hvilken betydning opplysningene har for skattemyndighetene enn ellers.

Forholdet til fremleggelse av advokatkorrespondanse er ikke omtalt i lovteksten om skattyters opplysningsplikt. I [Prop. 150 LS \(2012–2013\) punkt 12.3.1.2](#) uttalte departementet:

«Når skattyter eller avgiftssubjektet har brukt ein advokat til å gjennomføre ei handling som har betydning for likninga eller avgiftsplikta, er det rekkjevidda av advokaten si teieplikt som avgjer om skattyter sjølv har plikt til å leggje fram advokatkorrespondansen som relaterer seg til forholda. Forholdet mellom advokatar si teieplikt og skattyter si opplysningsplikt er ikkje lovregulert. Høgsterett har uttalt, i eit såkalla obiter-dictum, at plikta til å leggje fram opplysningar etter tidlegare [§ 10-4](#) nr. 1 i likningslova, ikkje omfattar ‘dokument som er undergitt taushetsplikt i skattyters interesse, som for eksempel korrespondanse med advokat og revisor’, jf. [Rt-2008-158](#). Som ei følgje av utsegna er det lagt til grunn at skatte- og avgiftsstyresmaktene ikkje kan krevje at den skatte- eller avgiftspliktige legg fram korrespondanse med sin advokat.»

Annen taushetsbelagt informasjon, så som forhold underlagt bevisforbud etter tvisteloven [kapittel 22](#), er ikke nærmere vurdert i lovforarbeidene til skatteforvaltningsloven.

Denne lovgivningsteknikken er svært uheldig, idet loven gir myndighetene for vide hjemmelsgrunnlag, som omfatter inngrep i strid med EMK og grunnleggende rettsprinsipper, og overlater det til skattemyndighetene å praktisere reglene slik at brudd på menneskerettene unngås. Ved denne fremgangsmåten reduseres lovtekstens verdi som veiledning til gjeldende rett, og den er heller ikke tilstrekkelig presis og tilgjengelig til å oppfylle kravene etter EMK.

I praksis er det ofte særlig taushetsbelagt advokatkorrespondanse som skattemyndighetene ønsker fremlagt, uavhengig av lovbestemt taushetsplikt. Spørsmålet om fremleggelse av ellers taushetsbelagt advokatkorrespondanse, er nærmere omtalt i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-1 første ledd](#). Her fremgår det at korrespondanse med advokat er underlagt særlig streng taushetsplikt og ikke kan kreves fremlagt av skattemyndighetene. Dette gjelder også for korrespondanse med internadvokater i en bedrift. Vilkåret er i begge tilfeller at korrespondansen gjelder råd gitt som ledd i advokatvirksomhet, se [Rt-2008-158](#). Korrespondanse med advokat som ikke utfører advokatoppdrag, er ikke underlagt advokaters taushetsplikt, jf. [LB-2017-165402 \(UTV-2017-2002\)](#).

Dokumenter som inneholder sensitiv informasjon og som er underlagt taushetsplikt, kan likevel tenkes å kunne holdes tilbake med henvisning til [§ 10-1](#) første ledd, og at dokumentene ikke «kan ha betydning» for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne.

For en nærmere bakgrunn om forrangsregelen i [§ 10-1](#) annet ledd vises det til [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 83](#), [Innst. O. nr. 44 \(1979–80\) s. 21](#) og [NOU 2009: 4 s. 102](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 10-1 ...rikets sikkerhet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hva som er opplysninger som angår «rikets sikkerhet», må vurderes konkret og vil nok også være dynamisk. Bestemmelsen har likhetstrekk med blant annet tvisteloven [§ 22-1](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-2

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsene i [§ 10-2](#) bygger på de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) og er en generell bestemmelse om kontrollopplysninger fra tredjeparter. Plikten til å gi kontrollopplysninger etter [§ 10-2](#) er knyttet til opplysningenes innhold.

For en nærmere bakgrunn om reglene slik det var etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven, vises det til [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5](#), [Prop. 66 L \(2012–2013\) punkt 2.3](#) og [Prop. 150 LS \(2012–2013\) kapittel 12](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-2 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-2](#) første ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 1 og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-2 ...Enhver tredjepart...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden i bestemmelsen tilsier at enhver tredjepart plikter å gi opplysninger til skattemyndighetene når vedkommende blir spurt om dette. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at vilkåret «tredjepart» inneholder en viktig begrensning for bestemmelsens anvendelsesområde, ved at det «må være en tilknytning mellom den det ønskes opplysninger om og den det bes om opplysninger fra», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#). Det klare utgangspunktet er dermed at skattemyndighetene ikke har adgang til å kreve opplysninger fra aktører som ikke har noen forbindelse med vedkommende som opplysningene gjelder. Videre gjelder den generelle hovedregelen om opplysningsplikt i første ledd kun for tredjeparter som er næringsdrivende, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#). Opplysningsplikt for privatpersoner som er å anse som tredjeparter i relasjon til den skattepliktige, er uttømmende regulert i fjerde ledd.

Som utgangspunkt går tredjeparters lovpålagte taushetsplikt foran opplysningsplikten etter [§ 10-2](#) første ledd, med mindre det i loven er gjort unntak fra dette, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#), jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#).

I *Skatteforvaltningshåndboken* er det lagt til grunn at «[t]redjeparter ... ikke [kan] pålegges å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene i forkant av skattepliktiges frist for å levere skattemelding om de samme forhold», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-2](#). Dette fremgikk ikke av tidligere utgaver av *Skatteforvaltningshåndboken*. En slik begrensning fremgår ikke av lovens ordlyd, men den har gode grunner for seg, ettersom det sjelden er aktuelt eller praktisk å innhente tredjepartsopplysninger før man først har kontrollert den skattepliktiges inngitte skattemelding (som jo danner grunnlaget for å beslutte behovet for ytterligere opplysninger og ev. iverksetting av kontroll).

Når det gjelder merverdiavgift, er det nå presisert i *Skatteforvaltningshåndboken* at ved «kontroll av fastsettingen for fellesregistrerte selskaper etter mval. [§ 2-2](#) tredje ledd, ... vil alle selskapene som inngår i fellesregistreringen ha opplysningsplikt overfor skattemyndighetene», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-2 første ledd](#). Begrunnelsen for dette er at ved fastsettingen for fellesregistrerte selskaper vil grunnlaget for fastsettingen være «basert på en sammenstilling av opplysninger fra selskapene i fellesregistreringen», jf. nevnte merknad i *Skatteforvaltningshåndboken*.

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-2 ...opplysninger...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]Sml. [note 5](#) til [§ 10-1](#).**Karnov Lovkommentar 5 til § 10-2 ...kan ha betydning...****Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det gjelder et tilsvarende relevanskrav i [§ 10-2](#) første ledd som det gjør etter [§ 10-1](#) første ledd. Relevanskriteriet innebærer at det er de materielle skattereglene som setter skrankene for hvilke faktiske opplysninger som skattemyndighetene kan be om, uten at det er noe krav om at opplysningene som det bes om, vil få betydning for noens skatteplikt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#)

[punkt 16.3.3](#). Det avgjørende er om de faktiske opplysningene skattemyndighetene ber om, er relevante for den materielle vurderingen av skatteplikten og dens omfang. Se også kommentarene i [note 6](#) til [§ 10-1](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-2 ...noens skatteplikt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet for at skattemyndighetene skal kunne kreve opplysninger fra tredjeparter, er at skattemyndighetene må kjenne til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon mv. Dersom skattemyndighetene verken kjenner til et bestemt navn eller en bestemt transaksjon mv., kan skattemyndighetene kun kreve opplysninger i medhold av bestemmelsen i tredje ledd («målretting av kontroller» for å finne tjenlige kontrollobjekter), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#). Se [note 12](#) til [§ 10-2](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-2 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-2](#) annet ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 2 og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) annet ledd. I motsetning til [§ 10-1](#) inneholder ikke bestemmelsen noe generelt fritak fra lovbestemt taushetsplikt.

Unntaket fra taushetsplikt i annet ledd er saklig avgrenset til å omfatte opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld mv. og innebærer ingen fritak fra taushetsplikt utover disse konkrete opplysningene. Unntaket antas å være mest aktuelt på områdene formues- og inntektsskatt og merverdiavgift, men er ment å gjelde generelt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 256](#).

Bestemmelsen i annet ledd gjelder for alle tredjeparter som ved lov er pålagt taushetsplikt, og må antas å gjelde generelt. Hovedregelen er at taushetsplikten som påhviler advokater eller andre tredjeparter, går foran opplysningsplikten etter [§ 10-2](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-2 ...andre tredjeparter...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden «andre tredjeparter» sikter til andre tredjeparter som ved lov er underlagt taushetsplikt. Dette kan for eksempel være revisorer og eiendomsmeglere. Rettshjelpere har lovpålagt taushetsplikt etter domstolloven [§ 218](#) tredje ledd og vil være omfattet av bestemmelsen i [§ 10-2](#) annet ledd dersom de håndterer klientmidler på klientkontoer, jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) punkt 12.6.3.2](#).

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-2 ...gi opplysninger om...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Advokater og andre tredjeparter plikter kun å gi opplysninger om de forhold som er listet opp i annet ledd, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt. Depositum på klientkontoer vil også være opplysningspliktig, jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) punkt 12.6.3.2](#). For øvrig er angivelsen av opplysninger fritatt fra taushetsplikt å anse som uttømmende. Grensegangen i Finanstilsynets

rundskriv [RFT-2014-6](#) om forholdet mellom taushetsplikt etter eiendomsmeglingsloven, og opplysningsplikt etter ligningsloven, anses fortsatt å være relevant. Se også [RFT-2018-3](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-2 ...deres konti tilhørende skattepliktig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

For advokater og andre tredjeparter vil dette typisk være midler på klientkontoer i eget navn, hvor den skattepliktiges klientmidler oppbevares. Det sentrale er at skattemyndighetene skal få innsyn i saldo og transaksjonsopplysninger på klientbankkontoer, slik at skattepliktige ikke kan unngå kontroll ved at pengeoverføringer gjøres via advokater og andre tredjeparter underlagt taushetsplikt, jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) punkt 12.6.3.2](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 10-2 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-2](#) tredje ledd svarer til de tidligere reglene i [§ 6-2](#) nr. 4 i ligningsloven og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 12 til § 10-2 ...målretting av kontroller...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Målretting av kontroller gjennomføres av skattemyndighetene i de tilfeller hvor man ikke har en bestemt skattepliktig transaksjon eller bestemte skattepliktige transaksjoner å kontrollere, men man ønsker å innhente opplysninger for å finne tjenlige kontrollobjekter. Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller er særlig aktuelt i de tilfeller hvor skattemyndighetene observerer at det i en gitt bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor skattleggingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#). Eksempelvis vil dette kunne være tilfelle for kontroll i bygge- og anleggsbransjen hvis skattemyndighetene observerer eller mistenker at arbeid gjøres «svart» og således unntas beskatning. Innhenting av informasjon fra eksempelvis leverandører eller grossister kan da «gi en nyttig indikator på aktivitetens omfang, og kan bidra til at kontrollmyndighetene enklere identifiserer aktuelle kontrollobjekter», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#).

Innføring av reglene om målretting av kontroller og innhenting av tredjepartsopplysninger ble begrunnet med hensynet til å hindre skatteunndragelser, og at den teknologiske utviklingen har gått raskt og medført økt kompleksitet for å avdekke forhold av interesse for skattemyndighetene. Se nærmere omtale i [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.5](#).

Skattedirektoratets retningslinjer for gjennomføring av målretting av kontroller er inntatt i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-2 tredje ledd](#).

Opplysninger innhentet for målretting av kontroller skal tilbakeleveres eller slettes så snart det er på det rene at de ikke vil benyttes, se skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-7](#) og [10-14-8](#).

Karnov Lovkommentar 13 til § 10-2 ...særlig grunn...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetenes adgang til å innhente generelle opplysninger for målretting av kontroller er begrenset til de tilfeller hvor det foreligger «særlig grunn». Med andre ord er det et terskelvilkår i bestemmelsen.

Årsaken til at det må foreligge en «særlig grunn» for å innhente opplysningene i medhold av tredje ledd, er at tredjeparter kan pålegges en omfattende opplysningsplikt, som det vil kreve betydelige ressurser hos de opplysningspliktige å innfri. I vurderingen av hvilke opplysninger som skal innhentes i medhold av tredje ledd, er det forutsetningsvis lagt til grunn av departementet at skattemyndighetene må foreta en forholdsmessighetsvurdering av «hvilken nytte de innhentede opplysningene antas å ha for etaten, holdt opp mot den byrde som pålegges de opplysningspliktige», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#). En slik forholdsmessighetsvurdering er begrunnet i at det ikke skal være kurant med kontroller i medhold av tredje ledd, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#).

Hva som utgjør «særlig grunn», må vurderes konkret, blant annet i lys av bransjen som vurderes, og begrunnelsen for opplysningsinnhentingen. I [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#) er det uttalt at «særlig grunn» for eksempel vil foreligge «når kontrollmyndighetene ser at det er områder som det er ønskelig å undersøke nærmere på bakgrunn av indikasjoner på mulige skatte- og avgiftsunndragelser». Hensynet til å hindre skatte- og avgiftsunndragelser vil nok være førende for de aller fleste kontroller etter [§ 10-2](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 14 til § 10-2 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Privatpersoners opplysningsplikt etter alternativene som er listet opp i [§ 10-2](#) fjerde ledd bokstav a til e, er uttømmende, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#), jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#).

Karnov Lovkommentar 15 til § 10-2 ...ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom opplysningene knytter seg til fysiske personers næringsvirksomhet, vil opplysningsplikten følge av bestemmelsens første ledd. Begrensningene i bokstavene a til e i fjerde ledd vil således ikke gjelde.

Karnov Lovkommentar 16 til § 10-2 4. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativet i bokstav a svarer til den tidligere regelen i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 3 bokstav a og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) tredje ledd bokstav a. Alternativet knytter seg til opplysninger fra fysiske personer om bygg- og anleggsarbeider. Opplistingen over hvilke opplysninger som man plikter å gi skattemyndighetene, må anses å være uttømmende.

Karnov Lovkommentar 17 til § 10-2 4. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativene i bokstav b til d svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 3 bokstav b til d. Oppstillingen over hvilke opplysninger som man plikter å levere etter bokstav b, må anses uttømmende.

Karnov Lovkommentar 18 til § 10-2 4. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativene i bokstav b til d svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 3 bokstav b til d. Fysiske personer plikter å gi de opplysninger om utleie og disponering av fast eiendom som har betydning for å vurdere vedkommende persons skatteplikt til kommunen, og omfanget av en eventuell skatteplikt ved disse aktiviteten. Ordlyden «bestyrer forretninger for noen» er vid, og det er ikke konkretisert i forarbeidene hvilken type forretning man sikter til med alternativet. Praktisk kan det tenkes å være de tilfeller hvor fysiske personer bestyrer en annens utleie av fast eiendom.

Karnov Lovkommentar 19 til § 10-2 4. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativene i bokstav b til d svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 3 bokstav b til d. Bestemmelsen er praktisk for de tilfeller hvor fysiske personer yter lønn som arbeidsgiver. I forarbeidene er det nevnt et eksempel på dette i de tilfeller hvor privatpersoner har vaskehjelp som ikke er å anse som næringsdrivende, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#). I medhold av [§ 10-2](#) fjerde ledd bokstav d vil skattemyndigheten kunne innhente opplysninger om et slikt forhold, blant annet, for å kontrollere om vedkommende person har oppfylt lønnsoppgaveplikten.

Karnov Lovkommentar 20 til § 10-2 4. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternativet i bokstav e svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 3 bokstav e og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) tredje ledd bokstav b. Oppstillingen over hvilke opplysninger fysiske personer plikter å gi etter bokstav e ved oppdrag gitt til mellommenn, må anses å være uttømmende.

Karnov Lovkommentar 21 til § 10-2 5. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-2](#) femte ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-2](#) nr. 5 og merverdiavgiftsloven [§ 16-2](#) femte ledd.

Karnov Lovkommentar 22 til § 10-2 ...dokumenterer...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningspliktige tredjeparter etter første ledd kan også bli pålagt å dokumentere de samme opplysningene overfor skattemyndighetene. Opplysningsplikten etter første ledd følger opplysningen og ikke dokumentet, og det er derfor av betydning at skattemyndighetene likevel kan få opplysningene

dokumentert, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.5](#). Dokumentasjonsplikten etter femte ledd omfatter all dokumentasjon som tredjeparten faktisk har tilgjengelig, «uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon», jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.1.6](#). Plikten til å oppbevare dokumentasjon følger av andre regelsett, og plikten til å dokumentere opplysningene etter [§ 10-2](#) femte ledd er ikke en regel som pålegger tredjeparter å oppbevare dokumentasjon.

Ved dokumentasjon av opplysningene vil det være adgang til å ta ut de deler av dokumentet som inneholder ikke-opplysningspliktig informasjon, og informasjon underlagt taushetsplikt (med mindre det er lovbestemt at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikten), jf. [Prop. 150 LS \(2012–2013\) punkt 12.6.3.3](#).

Karnov Lovkommentar 23 til § 10-2 ...for eksempel...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at opplistingen i femte ledd over hvordan opplysningspliktig tredjepart kan dokumentere de etterspurte opplysningene, ikke er uttømmende regulert.

Karnov Lovkommentar 24 til § 10-2 ...sammenstille...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Med ordlyden «sammenstille» sikter departementet til «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», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.3.3](#).

§ 10-3. Kontrollopplysninger ved skifte av dødsbo

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter arving, tingrettsdommer, testamentsfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om boet skylder skatt.

0 Endret ved lov [14 juni 2019 nr. 21](#) (ikr. 1 jan 2021 iflg. [res. 28 feb 2020 nr. 200](#), endring endret ved lov [18 des 2020 nr. 149](#)).

Karnov lovkommentarer: § 10-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-3

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på den tidligere regelen i merverdiavgiftsloven [§ 16-5](#) og gjelder nå generelt for alle skattearter.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-3 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen pålegger visse subjekter en opplysningsplikt overfor skattemyndighetene ved skifte av dødsbo, for å avklare om dødsboet skylder skatt. Forutsetningen er at det ved skifte av dødsboet

utstedes proklama (offentlig oppfordring til avdødes kreditorer om å melde sine krav innen seks uker). Bestemmelsen gjaldt tidligere i merverdiavgiftslovgivningen for å avklare om boet skyldte merverdiavgift, se også [Ot.prp. nr. 81 \(1993–94\) s. 10](#).

§ 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 befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved kontroll av særavgiftspliktige 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-4

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-4](#) regulerer skattemyndighetenes adgang til å foreta stedlige kontroller hos skattepliktige og «andre» hos tredjeparter som har opplysningsplikt etter [§§ 10-1](#) til [10-3](#). Bestemmelsen bygger på de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-5](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-6](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-4 ...foreta kontroll...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har adgang til å foreta stedlig kontroll hos den opplysningspliktige. For næringsdrivende vil dette være på den aktuelle forretningsadressen. For privatpersoner vil skattemyndighetene som utgangspunkt ikke ha adgang til å foreta stedlig kontroll i det private hjem, se unntaket i annet punktum.

Skattemyndighetene kan velge om de ønsker å foreta stedlig kontroll hos den opplysningspliktige eller innhente skriftlige opplysninger. Det er ikke noe vilkår for stedlig kontroll at skattemyndighetene først har forsøkt å innhente opplysningene skriftlig, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) s. 36](#). Stedlig kontroll krever ingen særskilt begrunnelse, og den kan i praksis være både varslet og uvarslet, se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4](#).

Ved kontroll skal de som deltar i kontrollen, legitimere seg for den opplysningspliktige, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-1](#), og den opplysningspliktige skal orienteres om sin

opplysningsplikt og plikten til å medvirke til kontroll, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-2](#). Se imidlertid [note 2](#) til [§ 10-1](#) om forholdet til EMK [artikkel 6](#) nr. 1.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-4 ...private hjem...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningspliktige personer plikter ikke å gi skattemyndighetene adgang til stedlig kontroll i deres private hjem, med mindre vedkommende person også utøver næringsvirksomhet i det private hjem. Dersom personene driver næringsvirksomhet i det private hjem, må bestemmelsen forutsetningsvis forstås slik at skattemyndighetene kun har adgangen til å foreta stedlig kontroll i det private hjem for å innhente opplysninger knyttet til næringsvirksomheten. Kontrollen må med andre ord begrenses slik i omfang at skattemyndighetene ikke i realiteten også foretar en kontroll for å avdekke opplysninger i hjemmet knyttet til privatpersonens egne forhold.

Begrensningen som ligger i første ledd annet punktum, er begrunnet i reglene i Grunnloven [§ 102](#) og EMK [artikkel 8](#). Bestemmelsen er ikke til hinder for at det foretas kontroll i private hjem ved samtykke fra den opplysningspliktige, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.6.5.1](#). Samtykket bør i så fall foreligge skriftlig, for å sikre tilstrekkelig notoritet for grunnlaget for kontrollen.

I de tilfeller hvor skattemyndighetene ikke har anledning til å foreta kontroll i det private hjem, kan de ved mistanke om straffbar skatteunndragelse anmelde forholdet til politiet. Etter en anmeldelse kan politiet vurdere å foreta kontroll i det private hjem etter reglene om ransaking og beslag i lov [22. mai 1981 nr. 25](#) (straffeprosessloven) kapittel [15](#) og [16](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-4 ...med mindre næringsvirksomhet utøves...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom det drives næringsvirksomhet i det private hjem, plikter den opplysningspliktige å gi adgang til hjemmet sitt, slik at skattemyndighetene kan utføre sin kontroll. I vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet, har Sivilombudsmannen (nå Sivilombudet) i en uttalelse av 27. januar 2020 ([SOM-2019-2829](#)) lagt til grunn at det kreves alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det utøves næringsvirksomhet i det private hjem før kontroll kan foretas, og at sannsynlighetskravet må være oppfylt i forkant av kontrollen. Eventuelle funn under kontrollen som underbygger at næringsvirksomhet utøves, kan følgelig ikke vektlegges i en etterfølgende vurdering av om beviskravet var oppfylt.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-4 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved stedlig kontroll plikter den opplysningspliktige å gi de samme opplysningene som vedkommende er pliktig til å gi etter §§ [10-1](#) til [10-3](#), og bestemmelsen i [§ 10-4](#) setter ikke selv rammene for hvilke opplysninger som skal gis. Skattemyndighetene skal ha lik adgang til å kreve opplysninger ved stedlig kontroll som ved skriftlig innhenting av opplysninger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.5.3](#).

Videre plikter den opplysningspliktige å gi skattemyndighetene adgang til «befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv.». I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#) er

det lagt til grunn at denne opplistingen ikke er uttømmende, og at dette gir skattemyndighetene mulighet til «selv å vurdere om den opplysningspliktige har informasjon som er relevant for skatteplikten». Dette må gjelde så lenge det er tale om opplysninger som den opplysningspliktige har plikt til å gi etter §§ [10-1](#) til [10-3](#), men gir ingen generell hjemmel for innhenting av opplysninger etter skatteetatens egen skjønn. Ordlyden må uansett anses som tilstrekkelig vid til å favne den kontrollaktiviteten som normalt utøves.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#) er det gitt en veiledning på hva som ligger blant annet i «arkiv», «kopiere» mv., se nærmere note [6-8](#) til [§ 10-4](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-4 ...gjennomsyn av arkiver...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

«Arkiver» omfatter både papirbaserte og elektroniske arkiver, uavhengig av hvordan de er lagret eller organisert. I [Rt-2007-1612](#) la Høyesterett til grunn at skattemyndighetene etter den tidligere regelen i ligningsloven [§ 4-10](#) hadde adgang til å gjennomgå den skattepliktiges elektroniske arkiv, også i det tilfelle arkivet inneholdt opplysninger om andre skattepliktige. Begrunnelsen var at arkivet ikke var «organisert med klare skiller mellom de enkelte selskapene, og fordelingen mellom de enkelte tjenesteyteres bruksområder var heller ikke – uavhengig av skattyters anvisninger – egnet til å identifisere og avgrense opplysninger av betydning for ligningen», jf. [avsnitt 33](#).

Ved gjennomsyn av arkivet til en skattepliktig, og der hvor det anføres at arkivet inneholder advokatkorrespondanse, skal gjennomsynet være forsvarlig. Høyesteretts kjennelse [HR-2017-467-A](#) gjaldt adgangen til arkivgjennomsyn (og ikke spørsmålet om fremleggelse av dokumenter). Høyesterett la til grunn at gjennomgang av korrespondanse utgjør et inngrep overfor den opplysningspliktige som krever hjemmel i lov, og som videre må være i tråd med Grunnloven [§ 102](#) og EMK [artikkel 8](#). Videre følger det av kjennelsen at EMD har lagt til grunn at vilkåret for inngrep må være legitimt og forholdsmessig, jf. [avsnitt 45](#) og [Rt-2015-93 avsnitt 60](#). Kravet til hjemmel i lov må anses å være oppfylt etter [§ 10-4](#), sml. [HR-2017-467-A avsnitt 46](#). Advokatkorrespondanse har et sterkt vern som følge av taushetsplikten og forholdet mellom advokat og klient, og før en nærmere gjennomgang av dokumentene skal skattemyndighetene «fjerne dokumenter som klart er taushetsbelagte eller som ikke omfattes av opplysningsplikten, så lenge dette kan skje ved forsvarlig bruk av data teknisk verktøy», se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#) og [HR-2017-467-A avsnitt 39](#).

Ved gjennomsyn av arkivet må gjennomsynet være forsvarlig. Det må ikke benyttes søkekriterier som først og fremst fører til at taushetsbelagt informasjon skilles ut til gjennomsyn. Søkekriteriene som benyttes for gjennomgang, bør velges etter at skattyter er gitt anledning til å uttale seg, jf. [HR-2017-467-A avsnitt 55](#) og [HR-2017-111-A avsnitt 47](#). Skattemyndighetene har en selvstendig plikt til å gjøre endringer i søkekriteriene dersom de først anvendte kriteriene viser seg å gå beskyttelsen av advokatkorrespondansen for nær. Dokumenter som antas å være advokatkorrespondanse, må ved denne gjennomgangen tas ut. Det følger av [avsnitt 56](#) i [HR-2017-467-A](#) at ved «forsvarlighetsvurderingen» må man også ta i betraktning om skattyter har benyttet muligheten til å «organisere sitt arkiv på en slik måte at taushetsbelagt informasjon lettere lar seg identifisere og utskille». Dersom den skattepliktige ikke har benyttet denne muligheten, må den skattepliktige «i større grad ... finne seg i at søket etter relevante dokumenter legges bredere opp». Hva dette konkret innebærer, er noe uklart etter Høyesteretts kjennelse, herunder om den skattepliktige må akseptere at man ved en organisering av arkivet som ikke legger til rette for å skille ut taushetsbelagte deler, må akseptere at en større del av taushetsbelagt informasjon inkluderes ved skattemyndighetenes

arkivgjennomsyn enn hva som er tilfelle om arkivet hadde vært bedre organisert, men utvider ikke skattemyndighetenes adgang til å kreve utlevering.

I [HR-2017-467-A](#) ble skattemyndighetenes gjennomgang av de kopierte dokumentene fra arkivet ansett å være et forsvarlig inngrep, blant annet fordi skattekontorets søkekriterier for utskilling av advokatkorrespondanse ble ansett for å være forsvarlig.

Kjennelsen omhandlet tidligere regler i ligningsloven, som er videreført i skatteforvaltningsloven og får derfor betydning for kontroller etter [§ 10-4](#). Høyesteretts premisser må forstås slik at skattemyndighetene kan foreta gjennomsyn også der det kan medføre at myndighetene kommer over dokumenter som er omfattet av taushetsplikt, forutsatt at fremgangsmåten ved gjennomsynet er «forsvarlig». Skattedirektoratet har i sin kommentar av [14. mars 2017](#) lagt til grunn at Høyesteretts kjennelse bekrefter Skattedirektoratets syn på saken.

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-4 ...kopiere...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Adgangen til å kopiere til datalagringsmedium innebærer at alle tilgjengelige metoder for kopiering kan benyttes. Hva som ligger i begrepet «kopiere», må tolkes dynamisk, i takt med den elektroniske utviklingen, sml. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#). Speilkopiering er den mest vanlige metoden og omfatter normalt alle lagrede filer, dataprogrammer og slettede filer. Ulike former for kopiering er omtalt i [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\) punkt 22.5.2.4](#). Se også [Prop. 66 L \(2012–2013\) punkt 2.3](#).

Kopiering av arkiver og den senere gjennomgangen fra skattemyndighetene reiser en rekke problemstillinger og utfordringer, blant annet forholdet til overskuddsinformasjon, advokatkorrespondanse og særlig sensitiv informasjon.

Overskuddsinformasjon som inngår i et arkiv, utgjør i utgangspunktet ingen begrensning i skattemyndighetenes adgang til å kopiere, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\) punkt 22.5.2.4](#) og [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#). Dette er informasjon, for eksempel personlige opplysninger, som er uten betydning for vurderingen av skatteplikten.

Overskuddsinformasjon kan også omfatte taushetsbelagte opplysninger. At et arkiv også inneholder taushetsbelagte opplysninger, er i utgangspunktet ingen hindring for at selve kopieringen finner sted på dette stadiet av saken, men det kan ha betydning for rammen for den senere gjennomgangen og bruken av opplysningene som er kopiert. Det er også adgang for skattemyndighetene til å foreta kopiering av arkivet selv om det anføres fra den opplysningspliktige at arkivet inneholder «advokatkorrespondanse». Dette har imidlertid betydning for adgangen til gjennomsyn/gjennomgang, se [note 8](#) til [§ 10-4](#).

Det er i utgangspunktet også adgang til å foreta kopiering av arkiv selv om arkivet inneholder sensitiv informasjon. Skattedirektoratet har i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#) lagt til grunn at dersom arkivet er innrettet slik at det er vanskelig for skattemyndighetene å skille sensitive opplysninger 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». I denne vurderingen er det lagt til grunn at dersom det «ikke er tilstrekkelig tungtveiende grunner og særskilt behov for kopiering, kan skattemyndighetene alternativt foreta gjennomsyn og utskillelse av relevant materiale på stedet». Disse uttalelsene bygger på en uttalelse fra Finansdepartementet av [4. februar 2015](#), hvor Finansdepartementet i relasjon til helsepersonells taushetsplikt uttalte:

«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.»

For å hindre at uvedkommende får tilgang til materiale som er kopiert, er skattemyndighetene ved forskrift og interne retningslinjer og rutiner, pålagt strenge krav for håndtering av kopiering mv. Kopiert materiale holdes adskilt fra skatteetatens øvrige datasystem, og kun et fåtall ansatte får tilgang til materialet, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#). Bestemmelser om kopiering av arkiver, tilganger, tilbakelevering av dokumenter, lagringsmedier og sletting av kopiert arkiv er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-3](#) til [10-14-8](#).

Ved kopiering av arkiver skilles det i utgangspunktet ikke mellom skattepliktige og tredjeparter, men skillet skattepliktig/tredjepart har betydning for når skattemyndighetene skal kreve utlevering/dokumentasjon av opplysninger etter henholdsvis §§ [10-1](#) og [10-2](#) (på grunn av forholdet til taushetsbelagte opplysninger), jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-4 ...senere gjennomgang...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Kopiering av arkiv og gjennomgang av dette skjer i medhold av [§ 10-4](#) annet ledd. Dersom gjennomgangen viser opplysninger som kan være relevante for å vurdere bokføringen eller skatteplikten og kontrollen av denne, må pålegg om utlevering av disse opplysningene hjemles i §§ [10-1](#) til [10-3](#) (man pålegges å dokumentere opplysningene). Denne totrinnsprosessen innebærer at skattemyndighetene først identifiserer dokumenter man ønsker en nærmere gjennomgang av, og deretter gir et pålegg om å utlevere disse dokumentene, jf. [HR-2017-467-A avsnitt 41](#) og [Rt-2007-1612](#) avsnitt [25-26](#).

En praktisk utfordring for skattyter som anmodes om å utlevere dokumenter til skattemyndighetene, er å sørge for oversikt over hvilke dokumenter som utleveres. Utlevering av dokumenter til skattemyndighetene har blant annet betydning for skatteetatens journalføring, plikt til bevisvurdering og ev. bevisavskjæring ved en etterfølgende domstolsprøvelse.

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-4 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i tredje ledd pålegger den opplysningspliktige eller en fullmektig en plikt til å være til stede under kontrollen dersom skattemyndighetene krever dette. I så fall plikter den opplysningspliktige eller fullmektigen å yte nødvendig veiledning og bistand til skattemyndighetene ved kontrollen. Regelen er dels begrunnet i effektivitetshensyn, både for skattemyndighetene og den opplysningspliktige selv, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.6.5.2](#). I tilfeller hvor den opplysningspliktige er en fysisk person, er det vedkommende selv som plikter å stille, med mindre han utpeker en fullmektig. For juridiske personer som er opplysningspliktige, vil det som regel være bedriftsledelsen (for eksempel daglig leder) eller styret som plikter å bistå, sml. [§ 10-10](#), med mindre en fullmektig utpekes. Skattemyndighetene kan ikke pålegge skattyters ansatte en generell plikt til å yte veiledning og bistand, slik Skattelovutvalget foreslo i [NOU 2009: 4](#), jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\)](#)

[punkt 2.6.5.2](#). Se også [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 tredje ledd](#). Plikten til å bistå omfatter bare vedkommende som er utpekt som «fullmektig».

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-4 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen legger til rette for grensekryssende samarbeid ved kontrollen, noe som i senere tid er blitt mer aktualisert som følge av globalisering og digitaliseringen av virksomheters aktivitet. Adgangen for fremmede staters skattemyndigheter til å være til stede ved kontroll i Norge, er kun unntaksvis omfattet av Norges ordinære overenskomster om å unngå dobbeltbeskatning.

Bestemmelsen omfatter utelukkende representanter for skattemyndighetene og ikke for eksempel politi eller ansatte i trygdemyndigheter. Et mulig alternativ til departementets samtykke kan være at den opplysningspliktige samtykker til tilstedeværelsen.

En representant for utenlandsk skattemyndighet vil imidlertid ikke kunne få noen myndighet til å treffe beslutninger i spørsmål som angår kontrollen, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-4 fjerde ledd](#). Se også forarbeidene i [Ot.prp. nr. 12 \(1983–84\) kapittel 7](#) til den tidligere regelen i ligningsloven [§ 6-15](#).

§ 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, tollavgift eller andre 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 eiendomsmeulingsloven, etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet
- d. konfliktrådene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. konfliktrådsloven
- e. andre skattemyndigheter, politiet og Mattilsynet gi opplysninger som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering av om vilkårene for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, er oppfylt
- f. utlendingsmyndighetene etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om oppholds- og arbeidstillatelse i Norge for utenlandske artister
- g. politiet etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger om utenlandske artister som tar engasjement i politidistriktet, samt arrangørens navn og adresse
- h. tollmyndighetene gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

0 Endret ved [lover 9 des 2016 nr. 88](#) (ikr. 1 okt 2017 iflg. [res. 9 juni 2017 nr. 718](#)), [22 juni 2018 nr. 71](#), [11 mars 2022 nr. 8](#) (i kraft 1 jan 2023 iflg. [res. 16 sep 2022 nr. 1575](#)).

Karnov lovkommentarer: § 10-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-5

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-5](#) viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-3](#), merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#), særavgiftsforskriften [§ 5-3](#) og forskrift [17. desember 1997 nr. 1400](#) til artistskatteloven.

Forarbeidene til de eldre reglene er blant annet [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\)](#) og [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) og [Ot.prp. nr. 35 \(1997–98\)](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-5 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd svarer til de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 1 og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-5 ...Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten etter [§ 10-5](#) for «offentlige myndigheter, innretning mv. og tjenestemenn» gjelder særskilt for disse gruppene, og [§ 10-2](#) om kontrollopplysninger fra tredjepart gjelder ikke overfor disse gruppene.

Med «offentlige myndigheter» sikter man til både statlige, fylkeskommunale og kommunale myndigheter, jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 90](#). Ordlyden «tjenestemenn» sikter til personer som er ansatt i det offentlige virke på statlig, fylkeskommunalt eller kommunalt nivå. Videre omfatter bestemmelsen offentlige «innretninger mv.». Hvilke organer «innretninger mv.» tar sikte på, var i de eldre forarbeidene omtalt til å være innretninger som for eksempel kan «drive virksomhet som ikke kan anses som næringsdrift i den forstand [§ 6-3](#) bruker uttrykket og faller derfor utenfor oppgaveplikten etter denne paragraf. De kan også for øvrig ha opplysninger som er av interesse for ligningen», jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 90](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-5 ...kjent med i sitt arbeid...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten knytter seg kun til de opplysninger de er blitt kjent med «i sitt arbeid». Opplysninger fra en privatperson som også er en tjenestemann, som *ikke* knytter seg til hans arbeid, omfattes ikke av regelen her. Offentlig ansatte har således ingen særskilt opplysningsplikt om forhold de blir kjent med som privatpersoner.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-5 ...nødvendig utstrekning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det ligger en forholdsmessighetsbegrensning i plikten til å gi utskrifter til skattemyndighetene. Finansdepartementet har i en eldre uttalelse gitt uttrykk for at slike utskrifter skal ytes vederlagsfritt til skattemyndighetene, jf. [UTV-1989-886](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-5 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet er at offentlige myndigheters opplysningsplikt etter [§ 10-5](#) første ledd er begrenset av deres taushetsplikt. Alternativene i annet ledd bokstav a til h gjør unntak fra dette, ved at visse offentlige myndigheter har opplysningsplikt om nærmere angitte forhold, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.6.1.1](#). Oppstillingen av hvilke opplysninger som myndighetene er pliktige å gi uavhengig av taushetsplikten, må anses uttømmende regulert i bokstavene a til h, jf. blant annet ordlyden «skal» og at opplysningsplikten i utgangspunktet står tilbake for taushetsplikten når ikke annet er positivt regulert.

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-5 2. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav a til d svarer til ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) annet ledd bokstav a til d. Se i denne sammenheng Finansdepartementets uttalelse inntatt i UTV-1996-1140, hvor departementet la til grunn etter den tidligere regelen i ligningsloven [§ 6-13](#) nr. 2 a at opplysningsplikten kun vedrører navngitte personer og ikke opplysninger om ikke-navngitte personer.

Alternativet omfatter blant annet opplysninger fra Nav og tolletaten.

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-5 ...gjeld, beløp til gode og renter...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Denne utvidelsen fant sted ved lovendring i 2015, se [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 19](#) for nærmere bakgrunn.

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-5 2. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav a til d svarer til ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) annet ledd bokstav a til d.

I praksis vil alternativet omfatte opplysninger fra Finanstilsynet. Se nærmere lov [29. juni 2007 nr. 75](#) om verdipapirhandel (verdipapirhandeloven), blant annet kapittel [19](#) og [20](#).

Det er en forutsetning for unntak fra taushetsplikten at det gjelder opplysninger som den aktuelle myndigheten har «blitt kjent med» under sitt kontrollerende arbeid, og at opplysningene gitt den aktuelle myndigheten er gitt «i medhold av lovbestemt opplysningsplikt» (etter regelverket i verdipapirhandeloven).

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-5 2. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav a til d svarer til ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) annet ledd bokstav a til d.

Se lov [29. juni 2007 nr. 73](#) om eiendomsmegling (eiendomsmeglingsloven). I motsetning til alternativet i bokstav b er det ikke noe vilkår om at de aktuelle opplysningene også er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt.

Karnov Lovkommentar 11 til § 10-5 2. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav a til d svarer til ligningsloven [§ 6-3](#) nr. 2 bokstav a til d og merverdiavgiftsloven [§ 16-3](#) annet ledd bokstav a til d.

Karnov Lovkommentar 12 til § 10-5 2. ledd bokstav e.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav e viderefører den tidligere regelen i særavgiftsforskriften [§ 5-3](#) femte ledd.

Karnov Lovkommentar 13 til § 10-5 2. ledd bokstav f.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav f og g viderefører og lovfester [§ 3-4](#) i forskrift [17. desember 1997 nr. 1400](#) til artistskatteloven.

Karnov Lovkommentar 14 til § 10-5 2. ledd bokstav g.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav f og g viderefører og lovfester [§ 3-4](#) i forskrift [17. desember 1997 nr. 1400](#) til artistskatteloven.

Karnov Lovkommentar 15 til § 10-5 2. ledd bokstav h.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bokstav h var ny ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven. Bakgrunnen for dette er at forvaltningen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige skulle overføres fra tolletaten til skatteetaten fra 1. januar 2017, og tolletaten skulle fortsette å gjøre visse oppgaver for skattemyndighetene. Det var derfor nødvendig at tolletaten kunne gi opplysninger om vareførselen til og fra landet som er av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel, uten hinder av taushetsplikten, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.6.3](#). Om bakgrunnen for overføring av forvaltningen fra tolletaten til skatteetaten se [Prop. 1 LS \(2015–2016\) kapittel 24](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-6**Karnov Lovkommentar 1 til § 10-6****Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen svarer til ligningsloven [§ 6-4](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-4](#). Tidligere hadde man ingen slik bestemmelse i folketrygdloven, særavgiftsregelverket, motorkjøretøyavgiftsregelverket eller merverdiavgiftskompensasjonsloven. [Paragraf 10-6](#) er nå en generell bestemmelse som gjelder for alle skattearter omfattet av skatteforvaltningsloven.

For en nærmere definisjon av «tilbyder», «elektronisk kommunikasjonsnett» og «elektronisk kommunikasjonsnettjeneste» se lov [4. juli 2003 nr. 83](#) om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) [§ 1-5](#). Etter ekomloven [§ 2-9](#) første ledd er tilbydere av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste som utgangspunkt underlagt taushetsplikt «om innholdet av elektronisk kommunikasjon og andres bruk av elektronisk kommunikasjon». Etter skatteforvaltningsloven [§ 10-6](#) vil plikten til å gi kontrollopplysninger gå foran taushetsplikten etter ekomloven. Plikten til å gi opplysninger er imidlertid «begrenset til særlige tilfeller og nærmere bestemte opplysninger», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-6](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-6 1. ledd**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

For at skattemyndighetene skal kunne innhente kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste, er det to vilkår som må være oppfylt. For det første må «særlige hensyn» gjøre det nødvendig, og for det andre må det foreligge «mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold» av skatteforvaltningsloven.

Vilkåret om «særlige hensyn» er innført for å sørge for en balansert avveining av hensynet til effektiv kontroll fra skattemyndighetenes side og hensynet til personverninteresser. I [Ot.prp. nr. 21 \(1999–2000\) punkt 3.7](#), som var forarbeidene til den tidligere regelen i ligningsloven [§ 6-13 a](#) (senere [§ 6-4](#)), la departementet til grunn at «adgangen til å innhente opplysninger må benyttes med varsomhet». I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-6](#) er det lagt til grunn at det skal foretas «en konkret vurdering i hver enkelt sak og at innhenting av opplysninger etter bestemmelsen ikke skjer rutinemessig».

Det kreves noe mer enn tilfeldig utvelgelse av kontrollobjekter for at skattemyndighetene kan kreve opplysninger etter [§ 10-6](#). Det må foreligge en konkret mistanke. Dette vil eksempelvis være tilfelle hvor skattemyndighetene har en konkret mistanke om at enkeltpersoner unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, men det er ikke noe krav om at en navngitt person står bak en eventuell unndragelse, jf. [Ot.prp. nr. 21 \(1999–2000\) punkt 3.7](#). Se videre visse eksempler nevnt i [Ot.prp. nr. 21 \(1999–2000\) punkt 3.7](#) på når departementet antar at mistankevilkåret vil være oppfylt.

Justis- og beredskapsdepartementet etterlyste en konkretisering av mistankevilkåret i høringsrunden til skatteforvaltningsloven, men departementet fant ikke grunn til å konkretisere dette ytterligere.

Bestemmelsen omfatter adgangen til å innhente både hemmelige telefonnummer og hemmelige IP-adresser, se blant annet [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.5.3.4.](#)

Departementet antar at domstolene vil ha full prøvelsesadgang ved prøving av et pålegg om kontrollopplysninger fra tilbyder som nevnt i [§ 10-6](#), jf. [Ot.prp. nr. 21 \(1999–2000\) punkt 3.7.](#)

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-7

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-7](#) viderefører den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 6-1](#) nr. 2.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-7 ...utenlandsk selskap eller innretning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysningsplikten omfatter utenlandske selskaper, eksempelvis aksjeselskaper, kommandittselskaper mv., og «innretning». Ordlyden ble utvidet til å omfatte «innretning» slik at eierinteresser i flere av etableringsformene som benyttes i en del land, slik som «anstalt», «trust», foreninger m.v. omfattes av opplysningsplikten, jf. [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.4.](#) Eksemplifiseringen i forarbeidene av hva som utgjør «innretning», kan ikke anses å være uttømmende.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-7 ...såfremt dokumentene er i den skattepliktiges besittelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Motsetningsvis må ordlyden forstås slik at i de tilfeller den norske skattepliktige som har eierinteresser i utenlandske selskap eller innretning, *ikke* har dokumentene i sin besittelse, kan ikke skattemyndighetene pålegge vedkommende å fremskaffe opplysningene, se også [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.9 \(merknader til § 4-9 nr. 1 a\)](#). Merk imidlertid unntaket fra dette i tredje punktum i bestemmelsen.

Se [note 22](#), [note 23](#) og [note 24](#) til [§ 10-2](#) femte ledd. Ordlyden i [§ 10-7](#) annet punktum og [§ 10-2](#) femte ledd er identisk, og det bør legges til grunn at innholdet er likt med unntak av at dokumentasjonsplikten i [§ 10-7](#) henger sammen med hvorvidt den skattepliktige er i besittelse av dokumentene (noe som ofte ikke er tilfelle hvor vedkommende kun eier en mindre del i det utenlandske selskapet).

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-7 ...bestemmende innflytelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det må foretas en konkret vurdering av hvorvidt den norske skattepliktige har «bestemmende innflytelse» over det utenlandske selskapet eller innretningen, hvor man også hensyntar hva som etablerer styrende og bestemmende posisjoner etter den aktuelle utenlandske lovgivningen, jf. [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.9 \(merknader til § 4-9 nr. 1 a\)](#). Det vises til disse forarbeidene for en nærmere eksemplifisering av hva som kan danne bestemmende innflytelse.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-7 ...framskaffe opplysningene...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den norske skattepliktige som eier 50 prosent eller mer av det utenlandske selskapet, eller som har bestemmende innflytelse i et slikt selskap, plikter å fremskaffe opplysningene etter annet punktum selv om dokumentene ikke er i hans besittelse, jf. [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.2](#). Den skattepliktige plikter å fremskaffe opplysningene i original eller i kopi, jf. [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.2](#).

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-7](#) er det lagt til grunn at den skattepliktige som eier 50 prosent eller mer av det utenlandske selskapet/innretningen, eller som har bestemmende innflytelse over det, plikter å fremskaffe opplysningene «selv om selskapet ikke har de i sin besittelse». Dette er ikke videre forankret i ordlyden eller forarbeider, og i praksis kan nok dette også være krevende for en aksjonær uten en aktiv rolle i selskapet eller innretningen.

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-7 ...plikter å oppbevare dokumentasjonen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

I [Ot.prp. nr. 63 \(1987–88\) punkt 4.2](#) ble det foreslått at fremleggelsesplikten til den skattepliktige ble kombinert med en oppbevaringsplikt. Ordlyden i bestemmelsen må forstås slik at oppbevaringsplikten gjelder både i de tilfeller hvor vedkommende har en fremleggelsesplikt som følge av å ha dokumentene i sin besittelse, jf. annet punktum, og i de tilfeller hvor vedkommende plikter å fremskaffe opplysningene, jf. tredje punktum.

§ 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2019 nr. 68](#) (ikr. 1 jan 2020 iflg. [res. 21 juni 2019 nr. 869](#)).

Karnov lovkommentarer: § 10-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-8

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-8](#) viderefører de tidligere bestemmelsene i forskrift [11. desember 2001 nr. 1451](#) om særavgifter (særavgiftsforskriften) [§ 5-13](#), forskrift [4. juli 1986 nr. 1433](#) om årsavgift for motorvogn [§ 10](#), forskrift [29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift [§ 15](#) og forskrift [19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner [§ 9-2](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-8 ...når som helst uten varsel...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden må forstås slik at de nevnte myndighetene kan foreta en kontroll av motorvogner uten at det er behov for en konkret mistanke om at de nevnte avgifter ikke er betalt. Kontroll må kunne foretas hvor som helst og når som helst, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-8, Juridika.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-8 ...motorvogner for...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se lov [18. juni 1965 nr. 4](#) om vegtrafikk (vegtrafikkloven) [§ 2](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-8 ...årsavgift for motorvogn...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Fra 1. januar 2018 ble årsavgiften omlagt til en avgift på trafikkforsikring («trafikkforsikringsavgift»). Dette var først og fremst en teknisk omlegging av avgiften til forsikringsselskapene som velter avgiften over på sine kunder. Se nærmere omtale i [Prop. 1 LS \(2017–2018\) punkt 9.4.4](#) og [Prop. 1 LS \(2019–2020\) punkt 10.4.3](#). Årsavgiften fastsettes i Stortingets årlige vedtak om særavgifter. Pr. 2024 er dette regulert i forskrift [14. desember 2023 nr. 2075](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-8 ...vektårsavgift...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se forskrift [29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift. Vektårsavgiften fastsettes i Stortingets årlige vedtak om særavgifter. Pr. 2024 er dette regulert i forskrift [14. desember 2023 nr. 2075](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-8 ...engangsavgift...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se forskrift [19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner. Engangsavgiften fastsettes i Stortingets årlige vedtak om særavgifter. Pr. 2024 er dette regulert i forskrift [14. desember 2023 nr. 2075](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-8 ...avgiftsfri biodiesel og merket mineralolje...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se Stortingets vedtak om særavgifter for budsjettåret 2024, forskrift [14. desember 2023 nr. 2075](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-8 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Førerens plikter ved kontroll etter annet ledd må anses uttømmende regulert.

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-8 ...offentlige dokumenter...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se blant annet vegtrafikkloven §§ [17](#) og [24](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-8 ...har betydning for avgiftskontrollen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Føreren av motorvognen har en opplysningsplikt ved kontrollen, og det er kontrollmyndighetene som avgjør hvorvidt de etterspurte opplysningene har betydning for avgiftskontrollen. Opplysningsplikten gjelder kun forhold av betydning for avgiftskontrollen, ikke øvrige forhold. Se også Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-8, Juridika.

Karnov Lovkommentar 11 til § 10-8 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd fastslår at føreren av motorvogn plikter å fremstille motorvognene på et nærmere angitt sted for en kontroll, etter krav fra skattemyndighetene. Slik kontroll vil normalt foregå på en av trafikkstasjonene til Statens vegvesen. Ordlyden oppstiller ikke noe krav om at kjøretøyet faktisk må være i bruk.

I mange tilfeller vil en kontrollrapport fra tolletaten eller Statens vegvesen danne utgangspunktet for skatteetatens saksbehandling og vurdering av eventuell etterberegning av avgift, jf.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-8](#).

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 10-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-9

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-9](#) svarer til de tidligere bestemmelsene i ligningsloven [§ 6-9](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-10](#). Se også den tilsvarende regelen i skattebetalingsloven [§ 5-14](#) annet ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-9 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen forutsetter at det foreligger et ansettelsesforhold. Se forskrift [30. mars 2007 nr. 366](#) om HMS-kort på bygge- og anleggsplasser, som gjelder for virksomhet som utfører arbeid på bygge- og anleggsplasser, og hvor arbeidsgiver pålegges å utstyre arbeidstaker med HMS-kort.

Skattemyndighetens adgang til å be om HMS-kort skal bidra til en mer effektiv skattekontroll. Bakgrunnen er skattemyndighetenes erfaringer med kontroll på bygge- og anleggsplasser, og at det ofte er vanskelig å avklare arbeidstakers identitet og arbeidsgiver, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.11](#). Ordlyden begrenser opplysningsplikten til fremvisning av HMS-kortet. Følgelig kan ikke skattemyndighetene kreve at arbeidstakere fremviser gyldig legitimasjon i form av pass, nasjonalt ID-kort, førerkort, bankkort eller lignende, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-9](#).

Departementet la til grunn i de eldre forarbeidene at skattemyndighetenes adgang til å kreve HMS-kortene fremvist ikke vil pålegge arbeidsgivere noen ekstra byrder, og at regelen ikke vil være i strid med EØS-retten, jf. [Prop. 1 LS \(2010–2011\) punkt 21.4](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-10

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-10](#) bygger på de tidligere bestemmelsene i ligningsloven §§ [6-1](#) nr. 4, [6-2](#) nr. 6 og [6-5](#) nr. 4 og merverdiavgiftsloven §§ [16-1](#) fjerde ledd, [16-2](#) sjette ledd og [16-6](#) fjerde ledd. Bestemmelsen regulerer bare *hvem* pliktene påhviler i selskaper mv., dersom det først foreligger hjemmel for kontroll etter andre bestemmelser i [kapittel 10](#)

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-10 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen forutsetter at opplysningsplikt og hjemmel for kontroll foreligger etter andre bestemmelser i [kapittel 10](#). Annet punktum gir uttrykk for at pliktene som hovedregel påhviler den daglige lederen i selskapet mv., og alternativt styrelederen når selskapet mv. ikke har daglig leder.

Tredje punktum forutsetter at det utenlandske selskapet mv. har en representant i Norge. Bestemmelsen kan imidlertid ikke anses å pålegge utenlandske selskap mv. å ha en slik representant, med mindre det følger av annet regelverk, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-20, Juridika. Det er viktig å merke seg at selv om pliktene kan påhvile en norsk representant, fratar ikke dette personen, selskapet eller innretningen for en selvstendig opplysningsplikt, og skattemyndighetene kan ved behov be personen, selskapet eller innretningen i utlandet om å få nødvendige opplysninger, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-10](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-11

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-11](#) bygger på de tidligere bestemmelsene i [§ 3-5](#) nr. 1 i ligningsloven og merverdiavgiftsloven [§ 13-4](#) første ledd. [Paragraf 10-11](#) angir hovedreglene for fremgangsmåten ved kontroll. Se også reglene i skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-1](#) til [10-14-8](#). Bestemmelsen regulerer kravet til varsel, retten til å være til stede og plikten til å utarbeide rapport ved kontrollen.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-11 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd gjelder krav til varsel og rett for den som kontrolleres, til å være til stede og få uttale seg og utgjør hovedregler for stedlig kontroll etter [§ 10-4](#).

Første ledd hjemler hovedregelen om en *plikt* for skattemyndighetene til å sende den opplysningspliktige et «rimelig varsel» før stedlig kontroll iverksettes. Ordlyden må forstås slik at «varsel» enten kan være skriftlig eller muntlig. Om varsel gis muntlig bør det av hensyn til etterprøvbarehet dokumenteres ved for eksempel en oppfølgende e-post til den opplysningspliktige. Videre må ordlyden «rimelig» sikte til at varselet skal gis i rimelig tid forut for at kontrollen gjennomføres. Se også tilsvarende i Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-11, Juridika.

Første ledd fastsetter videre en *rett* for den opplysningspliktige til å være til stede og uttale seg under den stedlige kontrollen. Sammenlign i denne forbindelse den opplysningspliktiges plikt til å være til stede og yte bistand når skattemyndighetene krever det, jf. [§ 10-4](#) tredje ledd.

Etter første ledd annet punktum gjelder ikke hovedregelen om varsel og at den opplysningspliktige har rett til å være til stede og uttale seg, dersom formålet med kontrollen kan settes i fare. Formålet med kontrollen er først og fremst at skattemyndighetene skal skaffe seg et mest mulig komplett bilde av de faktiske forholdene som er relevante for noen skatteplikt eller omfanget av en skatteplikt. Dersom det er en reell fare for at varsel og den opplysningspliktiges tilstedeværelse vil vanskeliggjøre kontrollen, kan hovedreglene i første ledd første punktum fravikes.

I høringsrunden ble det stilt spørsmål ved om skattemyndighetenes kontroll etter [kapittel 10](#) i større grad burde følge de straffeprosessuelle reglene, blant annet om vernet til selvinkriminering kunne tilsi at en ikke kunne pålegge noen å forklare seg i forbindelse med en stedlig kontroll. Departementet la i forarbeidene til grunn at kontroller etter [kapittel 10](#) «normalt ikke [vil] medføre at de nevnte rettighetene etter EMK [[artikkel 6](#)] inntreffer», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.13.3](#). I denne sammenheng vises det også til [Rt-2000-996](#), hvor det ble lagt til grunn at forvaltningen må kunne iverksette kontrolltiltak uten at skattyter kan anses som straffesiktet, når det ikke er spesifikk mistanke om straffbare forhold. Dette kan stille seg annerledes i de tilfeller det iverksettes stedlig kontroll på grunn av mistanke om skatteunndragelser, jf. *Weh mot Østerrike*, klagesak 38544/97 ([EMD-1997-38544](#)), som la til grunn at den private part var «substantially affected» ved kontrolltiltak basert på en spesifikk mistanke.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-11 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd gjelder krav til rapport.

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-11 ...skal det utarbeides rapport...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved stedlig kontroll etter [§ 10-4](#) skal det utarbeides en skriftlig rapport. Rapporten skal utarbeides uavhengig av omfanget av kontrollen som har funnet sted, det vil si at det er et absolutt krav også i de tilfeller rapporten ikke avdekker noe som medfører ytterligere oppfølging. Det er den som leder kontrollen, som har ansvaret for at rapporten utarbeides, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-6](#) første ledd. Se denne bestemmelsens annet ledd for krav til rapportens innhold.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-11 ...omfang og innhold...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-6](#) annet ledd for kravene til rapportens innhold. Rapporten skal ifølge forskriften blant annet angi

- «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».

Detaljeringsgraden (omfanget) må tilpasses den kontrollen som er foretatt.

Det er naturlig at rapporten konsentrerer seg om de temaene som er aktuelle for oppfølging, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-11, Juridika. Rapporten skal inneholde en oversikt over dokumenter og datalagringsmedium mv. som ble utlevert til skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-6](#) annet ledd bokstav d, men den bør også inneholde en angivelse av hvilke opplysninger og hvilken dokumentasjon som er etterspurt og ikke fremlagt, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-11, Juridika. Dersom det er etterlyst og/eller lovet ytterligere opplysninger til oppfølging, bør dette fremgå av rapporten.

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-11 ...skal sendes...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvorvidt den opplysningspliktige skal sendes et utkast eller innstilling til rapport for gjennomgang og kommentarer, er uklart, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-11, Juridika. Det må legges til grunn at den opplysningspliktige i alle fall har anledning til å kommentere den endelige rapporten som han er blitt tilsendt, for eksempel med formål om å presisere faktiske forhold, opplysninger som ble gitt og lignende.

Rapporten skal uansett journalføres og inntas i saksdokumentene.

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-11 ...med unntak av opplysninger om andre opplysningspliktige...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Sammenlign retten til innsyn og unntak fra dette i [§ 5-4](#) femte ledd.

Rapporten skal blant annet inneholde opplysninger som ble avdekket ved den stedlige kontrollen. Opplysninger om andre skattepliktige vil i utgangspunktet ikke være omfattet av grunnlaget for kontrollen, og behandles som overskuddsinformasjon som ikke tas med eller omtales nærmere i rapporten. I den grad slik overskuddsinformasjon tas med, bør den omtales i rapporten. Det er vanskelig å se gode grunner for at disse opplysningene ikke sendes den opplysningspliktige, dersom informasjonen er funnet ved kontrollen hos ham. Se også Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-11, Juridika.

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-11 ...andre kontroller...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden sikter til andre kontroller etter [kapittel 10](#) enn stedlig kontroll etter [§ 10-4](#). Departementet har i forarbeidene lagt til grunn at ved kontroller hvor skattemyndighetene skriftlig ber om opplysninger, og vedkommende sender disse opplysningene, «vil kravet til dokumentasjon etter departementets vurdering normalt være oppfylt», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.13.3](#).

§ 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](#).

Karnov lovkommentarer: § 10-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-12

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-12](#) svarer til de tidligere bestemmelsene i ligningsloven [§ 6-8](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-9](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-12 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Politiet plikter å yte bistand til skattemyndighetene etter anmodning ved kontroll etter [kapittel 10](#). Denne plikten fulgte tidligere av sedvane for ligningslovens vedkommende, jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.10.3.1](#). Ordlyden tilsier at politiet kan bistå i alle deler av skattemyndighetenes kontrollarbeid, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-12, Juridika. Ved politiets bistand vil opplysningene innhentes på vegne av skattemyndighetene og ikke på politiets egne vegne, jf. bestemmelsens ordlyd og [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 10-12](#).

Bistand fra politiet er praktisk i tilfeller hvor kontrollobjektet ikke vil samarbeide eller virker truende overfor kontrollmyndighetene. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale i samme utstrekning som skattemyndighetene, jf. [§ 10-4](#), jf. [Prop. 141 L \(2011–2012\) punkt 2.10.3.4](#) og [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.14](#). Skattemyndighetene får ikke utvidede kontrollhjemler som følge av politiets tilstedeværelse. Politiets bruk av tvangsmidler er underlagt straffeprosesslovens regler, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.14.3](#).

Se også [NOU 2009: 4 punkt 8.5](#) for en redegjørelse om politiets bistandsplikt.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-13

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-13

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-13](#) bygger på forvaltningsloven §§ [14](#) og [15](#) samt den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 3-6](#). Bestemmelsen regulerer rett til å klage over pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter lovens [kapittel 10](#) og suppleres også av skatteforvaltningsforskriften [§ 10-14-5](#) hva gjelder pålegg om utlevering av dokumenter og opplysninger.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-13 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

[Paragraf 10-13](#) første ledd fastslår hovedregelen om klageadgang ved pålegg om å gi ytterligere opplysninger eller medvirke til kontroll etter reglene i [kapittel 10](#).

Grunnlaget for klagen må være lovligheten av pålegget og at det enten ikke foreligger opplysningsplikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. At det ikke foreligger «lovlig adgang» til å etterkomme pålegget, kan være tilfelle hvor den opplysningspliktige er underlagt taushetsplikt og anfører at opplysningene som etterspørres, er vernet av dette, sml. [§ 10-1](#) annet ledd, [§ 10-2](#) første og annet ledd og [§ 10-5](#) første ledd. Dersom mottakeren av pålegget mener at pålegget er uhensiktsmessig eller urimelig (altså ikke innsigelser om lovligheten av pålegget), vil ikke vedkommende ha klageadgang på dette grunnlaget, og han må i stedet anmode skattemyndighetene om å omgjøre pålegget av eget tiltak, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-13 første ledd](#).

Skattemyndighetene skal opplyse om klageadgangen. Ved stedlig kontroll etter [§ 10-4](#), hvor det ikke er gitt forutgående varsel, må pålegget og opplysninger om klageadgangen formodentlig gis skriftlig til den opplysningspliktige, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-13, Juridika.

Pålegget må oppfylle enkelte minimumskrav, og skal inneholde hjemmelen/hjemlene som påberopes for det pålegget som utstedes, sml. forvaltningsloven [§ 14](#) første punktum, og en tydeliggjøring av hvilke opplysninger eller dokumenter som kreves utlevert.

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-13 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter [§ 10-13](#) annet ledd gjelder det en klagefrist på en uke, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 16.15.3](#). Denne fristen gjelder for alle typer pålegg om kontroll, også stedlige kontroller etter [§ 10-4](#). I høringsnotatet var det foreslått en frist på tre dager, men etter innspill fra høringsinstansene ble denne utvidet til en uke, da det i mange saker er et behov for den opplysningspliktige til å vurdere påleggets lovlighet.

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-13 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I praksis vil skattekontoret utstede pålegget. Ved klage fra den opplysningspliktige kan skattekontoret velge å omgjøre pålegget når den finner klagen begrunnet, sml. [§ 13-6](#) tredje ledd. Dersom skattekontoret ikke omgjør vedtaket, skal det snarest legge klagen frem for overordnet organ (klageinstansen). Skattedirektoratet vil være klageinstans ved klage over pålegg etter [kapittel 10](#). Det må forventes at klageinstansen vurderer klagen raskt, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-13, Juridika.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-13 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Fjerde ledd fastslår at pålegget er bindende selv om det er påklaget. Den opplysningspliktige må følgelig etterkomme pålegget inntil klagen er avgjort. Skattekontoret har imidlertid adgang til å gi utsetting. Utsetting betyr ikke at pålegget er omgjort eller ikke er bindende, bare at iverksettelsen av det utstår.

Etter fjerde ledd annet punktum «bør» skattemyndighetene gi utsetting når det er «rimelig tvil» om lovligheten av pålegget. Skattemyndighetene har en skjønnsadgang etter denne regelen. Hva som ligger i «rimelig tvil», er ikke nærmere omtalt i forarbeidene. Ordlyden må antas å sikte til skattemyndighetenes vurdering av holdbarheten i den opplysningspliktiges anførsler og hvorvidt innsigelsene skaper tvil om grunnlaget for lovligheten av pålegget, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 10-13, Juridika. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-13 fjerde ledd](#) er det lagt til grunn at bestemmelsen må forstås slik at «utsetting også bør gis dersom tvilen kunne oppstått uavhengig av klagen».

Etter fjerde ledd tredje punktum «skal» utsetting gis når pålegget gjelder fremleggelse av dokumenter som blir forseglet og deponert etter regler gitt i forskrift, se skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-1](#) til [10-14-8](#). Merk klageregelen i [§ 10-14-5](#). Skattemyndighetene har ikke anledning til å foreta gransking av dokumentene før forsegling.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 10-14

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-14

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-14](#) gir hjemmel til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om framgangsmåten ved kontroll etter lovens [kapittel 10](#). Departementets kompetanse til å gi forskrifter er delegert til Skattedirektoratet, jf. forskrift [16. september 2016 nr. 1067](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-14 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se nærmere skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-1](#) til [10-14-8](#) for regler om gjennomføring av kontroll etter skatteforvaltningsloven §§ [10-1](#) til [10-7](#).

§ 10-15. Bevisikring

- (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) Bevisikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevisikring 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 lovovertrudelse. 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 bevisikring fremsettes av skattemyndighetene for tingretten på det stedet hvor det mest praktisk kan skje.
- (5) Retten treffer avgjørelsen ved beslutning før bevisikring settes i verk. Rettens beslutning skal angi hvor bevisikringen 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 bevisikring 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 bevisikring. Ved bevisikring 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 bevisikring.

0 Tilføyd ved [lov 20 des 2018 nr. 110](#) (ikr. 1 juli 2019).

Karnov lovkommentarer: § 10-15

Karnov Lovkommentar 1 til § 10-15

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 10-15](#) trådte i kraft 1. juli 2019 og ble tilføyd ved lov [20. desember 2018 nr. 110](#). Forarbeidene er inntatt i [Prop. 1 LS \(2018–2019\) kapittel 16](#). Bestemmelsen er innført blant annet for å gjøre skattemyndighetene bedre i stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser.

Reglene om bevissikring må anses å være inngripende tiltak overfor den som utsettes for det. Bevissikring har likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag og medfører at skattemyndighetene ved tvang kan tilegne seg dokumenter som skattepliktige og opplysningspliktige nekter å utlevere, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.2](#). Bestemmelsen i [§ 10-15](#) gir skattemyndighetene en kontrollmetode som de tidligere ikke hadde. Omfang og art av opplysninger som kan innhentes, fremgår av de øvrige reglene i [kapittel 10](#). I *Skatteforvaltningshåndboken* er det lagt til grunn at 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», jf. *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknad til § 10-15](#).

I [§ 10-15](#) er det relativt detaljert angitt hvordan skattemyndighetene skal gå frem for å få adgang til bevissikring, gjennomføring av bevissikring mv. I [§ 10-15](#) er flere av straffeprosesslovens regler om ransaking, beslag mv. gitt anvendelse. En oversikt over det straffeprosessuelle regelverket gis blant annet i Ørnulf Øyen, «[Ransaking – en oversikt over regelverket](#)», *Jussens Venner*, 2022 s. 331–374.

Karnov Lovkommentar 2 til § 10-15 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd består av et «mistankevilkår» (som gir uttrykk for kravet til sannsynlighet), og et «kriminalitetsvilkår» (hvilken lovovertrødelse som må være begått).

Karnov Lovkommentar 3 til § 10-15 ...rimelig grunn til å anta...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det ikke er krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det foreligger en overtrødelse av [§ 14-3](#) før bevissikring kan foretas. Vilkåret «rimelig grunn til å anta» er hentet fra konkurranseloven [§ 25](#) og verdipapirhandellden [§ 15-5](#). I forarbeidene la departementet til grunn at kravet til mistanke i skatteforvaltningsloven skal være likt som i konkurranseloven og verdipapirhandellden. Dette innebærer at det ikke stilles krav om sannsynlighetsovervekt for at det foreligger brudd på [§ 14-3](#), men at det er tilstrekkelig med «indikasjonar på ulovligheter», jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.3](#). Se også omtale i [Ot.prp. nr. 6 \(2003–2004\) punkt 9.3](#). Det sentrale er om det er rimelig grunn til å anta at opplysningsplikten objektivt sett er brutt, altså om de objektive vilkårene i [§ 14-3](#) er brutt. Hvilken grad av skyld som eventuelt er utvist av vedkommende, er ikke sentralt i vurderingen, sml. *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-15 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 10-15 ...overtrødelse av § 14-3...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det må foreligge mistanke om at den skattepliktige eller trekkpliktige har overtrådt regelen om tilleggsskatt i [§ 14-3](#), altså at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller at vedkommende har unnlatt å gi pliktige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler.

Karnov Lovkommentar 5 til § 10-15 ...andre oppbevaringssteder...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden må anses å favne vidt og gir skattemyndighetene anledning til å søke på alle oppbevaringssteder som er til den skattepliktiges disposisjon. Oppstillingen i første ledd over steder hvor det kan søkes etter bevis, kan således ikke anses uttømmende.

Karnov Lovkommentar 6 til § 10-15 ...tredjepart...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene kan foreta bevissikring hos tredjepart i sak mot den skattepliktige. Bevissikringsadgangen er lik hos tredjepart som ved bevissikring hos skattepliktige selv, jf. første punktum. Skattemyndighetene har imidlertid ikke adgang til å foreta bevissikring hos tredjepart i sak mot tredjeparten selv, for eksempelvis å vurdere om vedkommende har overholdt sin opplysningsplikt, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.5](#). I sistnevnte tilfeller kan skattemyndighetene imidlertid foreta stedlig kontroll etter [§ 10-4](#).

Skattemyndighetene har anledning til å foreta bevissikring hos tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger ukrevet til skattemyndighetene etter [kapittel 7](#), og hos tredjeparter som bare er pliktig å gi opplysninger på forespørsel i medhold av [§ 10-2](#), jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.5](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 10-15 ...særlig grunn til å anta...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bevissikring i bolig og hos tredjepart kan bare kreves i de tilfeller det foreligger «særlig grunn til å anta» at det oppbevares bevis der. Kravet til «særlig grunn til å anta» gjelder i tillegg til mistankevilkåret i første punktum om at det må foreligge rimelig grunn til å anta at vedkommende har overtrådt regelen om tilleggsskatt i [§ 14-3](#), jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.4](#). Med «bolig» må også fritidsbolig og frittliggende bygg på boligeiendom anses å omfattes, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 10-15 første ledd](#).

Ordlyden tilsier at det gjelder et krav om sannsynlighetsovervekt for at bevis oppbevares i boligen, før bevissikring kan foretas, sml. vilkåret «rimelig grunn til å anta» i første punktum. Forarbeidene har ikke omtalt dette nærmere, se [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.4](#) og [Ot.prp. nr. 6 \(2003–2004\) punkt 9.3.4](#).

Det er ikke krav om at det drives næringsvirksomhet i boligen for at det kan foretas bevissikring der, slik kravet er for kontroll etter [§ 10-4](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 8 til § 10-15 ...tilstrekkelig grunn...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I [høringsnotatet](#) til ny [§ 10-15](#) la departementet opp til at reglene om bevissikring skulle være et supplement til de alminnelige kontrollreglene i [kapittel 10](#). Etter innspill endret departementet dette til at reglene om bevissikring bare skal benyttes når det foreligger «tilstrekkelig grunn» til det.

Ordlyden tilsier at det må foretas en konkret vurdering i den enkelte sak av om det foreligger «tilstrekkelig grunn» til bevissikring. Departementet har lagt til grunn at det ikke gjelder noe absolutt krav om at skattemyndighetene skal ha forsøkt å gjennomføre alminnelig kontroll etter [§ 10-4](#) før det kan foretas bevissikring, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.3](#). Imidlertid må det ved vurderingen av om det foreligger «tilstrekkelig grunn», tas hensyn til at skattemyndighetene kan forsøke å foreta alminnelig kontroll uten bruk av tvang etter [§ 10-4](#), jf. de nevnte forarbeider.

Karnov Lovkommentar 9 til § 10-15 ...etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforhold...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

At bevissikringen ikke må utgjøre et uforholdsmessig inngrep, er særlig aktuelt ved bevissikring i privat bolig, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.3](#). I alle tilfeller må det foreligge «særlig grunn til å anta» at bevis oppbevares i boligen før det kan foretas bevissikring, jf. første ledd. I [§ 10-4](#) første ledd annet punktum fremgår det at skattemyndighetene ikke har adgang til å foreta kontroll i private hjem «med mindre næringsvirksomhet utøves» der. Noe tilsvarende gjelder ikke etter [§ 10-15](#) første eller annet ledd. Departementet har i forarbeidene lagt til grunn at bevissikring i bolig ikke bør benyttes ved mindre alvorlige overtredelse i skattelovgivningen, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.3](#).

Det er et alminnelig ulovfestet prinsipp om forholdsmessighet i forvaltningen, som innebærer at jo mer inngripende et tiltak er, desto mer tungtveiende må hensynene som begrunner tiltaket være. Eksempelvis kan forholdsmessighetsvurderingen som foretas etter annet ledd, derfor ende ulikt om det er spørsmål om bevissikring i bolig eller hos tredjepart (for eksempel et foretak), selv om grunnlaget for kontroll er det samme, sml. [Ot.prp. nr. 6 \(2003–2004\) punkt 9.3.4](#).

Selv om det foreligger «særlig grunn til å anta» at det oppbevares bevis i en privat bolig slik at bevissikring kan foretas, jf. første ledd, kan bevissikring i boligen likevel representere et uforholdsmessig inngrep ut fra sakens art og omfang, slik at bevissikring ikke kan foretas, jf. annet ledd. Se også omtale i [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.4](#).

For en mer detaljert gjennomgang av forholdet til Grunnloven [§ 102](#) og EMK [artikkel 8](#) vises det til departementets vurderinger i [Prop. 1 LS \(2018–2019\) kapittel 16](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 10-15 ...nødvendig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at hva som er «nødvendig», må vurderes i lys av formålet med bevissikringen. Det er i forarbeidene ikke gitt særlig veiledning om hvor lenge skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler mv., og hva som er relevante momenter i nødvendighetsvurderingen.

Karnov Lovkommentar 11 til § 10-15 ...ting...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden viser at oppstillingen over gjenstander i tredje ledd ikke er uttømmende for hva skattemyndighetene kan ta med seg som bevis. «Ting» omfatter en vid krets av gjenstander, og det sentrale er om gjenstanden har bevisverdi for skattemyndighetene, og ikke hva slags type gjenstand det er, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#). Verken lovbestemmelsen eller forarbeidene oppstiller noe krav til gjenstandens bevisverdi for at skattemyndighetene kan ta det med seg. Merk imidlertid at skattemyndighetene ikke kan foreta bevissikring i dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av beslagsforbudet i straffeprosessloven [§ 204](#) (for eksempel dokumenter med opplysninger som omfattes av begrensningene i vitneplikten), jf. femte ledd.

Ved gjennomføring av bevissikring skal skattemyndighetene lage en nøyaktig opptegning over alle ting som tas med for nærmere undersøkelse, og alt skal merkes på en slik måte at forveksling unngås, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 10-15 tredje ledd](#). Videre skal det så vidt mulig gis kvittering til den som hadde tingen i sin besittelse, jf. nevnte merknad.

Karnov Lovkommentar 12 til § 10-15 ...kopi...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har adgang til å kopiere innhold på harddisk og lignende over på annet datalagringsmedium og ta dette med seg, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#). Sammenlign også [note 7](#) til [§ 10-4](#).

Av [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 10-15 tredje ledd](#) følger det at

«[a]dgangen 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 [se også skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-3](#) og [10-14-4](#)]. Har skattepliktige videre rettigheter etter de aktuelle bestemmelsene i straffeprosessloven, går disse foran.»

Karnov Lovkommentar 13 til § 10-15 ...kan ha betydning som bevis...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet er at skattemyndighetene skal søke etter bevis som kan ha betydning for å avgjøre om opplysningsplikten er misligholdt, sml. [§ 14-3](#). Slike bevissøk kan innebære gjennomgang av blant annet arkiver og datautstyr, men ikke dokumenter eller eiendeler som kun er av personlig karakter, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#).

Karnov Lovkommentar 14 til § 10-15 ...kan tas med...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet må være at det er kopi av dokumenter som tas med ved bevissikring, og at originale dokumenter bare unntaksvis tas med når skattemyndighetene kan påvise en særskilt bevisverdi ved dokumentet, eller kopiering medfører en forringet bevisverdi.

Karnov Lovkommentar 15 til § 10-15 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har ikke selv adgang til å avgjøre om bevissikring skal gjennomføres. I stedet må skattemyndighetene fremsette begjæring om adgang til bevissikring for tingretten, på lignende måte som etter konkurranseloven og verdipapirhandelloven, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.6](#). Skattemyndighetene må inngi en skriftlig og begrunnet begjæring, som angir kontrollens formål og hvilke lokaler mv. skattemyndighetene krever adgang til, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.6](#).

Karnov Lovkommentar 16 til § 10-15 5. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Femte ledd angir rammene for en beslutning om bevissikring, og at visse straffeprosessuelle regler om ransaking og beslag gis tilsvarende anvendelse ved bevissikring i medhold av [§ 10-15](#).

Karnov Lovkommentar 17 til § 10-15 ...før bevissikring settes i verk...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har ikke adgang til å iverksette bevissikring før det foreligger en beslutning fra tingretten. Inntil en beslutning foreligger kan imidlertid skattemyndighetene kreve at politiet stenger av området der bevisene kan være, jf. syvende ledd.

Karnov Lovkommentar 18 til § 10-15 ...hvilken type overtredelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Sammenlign første ledd og kravet om at det må antas å foreligge overtredelse av [§ 14-3](#) for at bevissikring skal kunne kreves. Det må antas at denne ordlyden sikter til overtredelsen nevnt i første ledd, og ikke at det er noe krav om at tingretten må konkretisere hvilken materiell skatteregel skatteplikten utledes fra. Derimot må det finnes sannsynliggjort at skattyter har gitt feil eller ufullstendige opplysninger, og at dette kunne lede til fastsettelse av for lav skatt, jf. [§ 14-3](#).

Karnov Lovkommentar 19 til § 10-15 ...fare for bevisforspillelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Departementet har i forarbeidene begrunnet unntaksregelen med at det erfaringsmessig er slik at relevante bevis ikke alltid finnes i regnskaper og dokumenter som oppbevares i virksomhetens ordinære arkiver, men i stedet i notater og opptegnelser holdt utenfor foretakets vanlige skriftlige materiale, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.6](#). Slike bevis er av en slik art at det lett kan

ødelegges om den skattepliktige får mistanke om at de er gjenstand for kontroll, og det er derfor behov for en unntaksregel lik den som er inntatt i femte ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 20 til § 10-15 ...ikke oppsettende virkning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen om at en anke ikke har oppsettende virkning, må innebære at hvis tingretten treffer en beslutning som gir skattemyndighetene adgang til bevissikring, vil ikke en anke fra den skattepliktige medføre at skattemyndighetene må utsette sin gjennomføring av bevissikringen. Regelen er begrunnet i faren for bevisforspillelse, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.8](#). Dersom tingretten treffer en slik beslutning, og lagmannsretten senere omgjør den, foreligger det ikke lenger grunnlag for bevissikringen. Konsekvensen må være at bevissikringen opphører, og bevis slettes eller tilbakeføres til rette eier.

Karnov Lovkommentar 21 til § 10-15 ...kapittel 26...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Merk at en anke over tingrettens beslutning etter femte ledd følger reglene om anke i straffeprosessloven [kapittel 26](#) og ikke reglene om anke i kapittel [29](#) og [30](#) i tvisteloven.

Ankefristen over tingrettens beslutning er to uker, ettersom annet ikke er bestemt, jf. straffeprosessloven [§ 379](#).

Karnov Lovkommentar 22 til § 10-15 ...kan kreve...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Sammenlign politiets bistandsplikt etter [§ 10-12](#). Skattemyndighetene kan kreve at politiet bistår ved iverksetting av bevissikring, og politiet plikter i så fall å bistå. Politiets bistand består i å sikre at skattemyndighetenes undersøkelser kan gjennomføres som planlagt, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#). Skattemyndighetene vil etter bestemmelsen ikke ha noen instruksjonsmyndighet over politiet.

Det må gjøres klart overfor den som utsettes for bevissikring, hvorfor politiet er til stede, og skattemyndighetene og politiet må ha klart for seg hvorvidt bistanden utøves ved bevissikring etter skatteforvaltningsloven, eller om det også utøves myndighet i medhold av straffeprosessloven, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#).

Karnov Lovkommentar 23 til § 10-15 ...skal...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Politiet skal bistå ved bevissikring i bolig. Dette er et absolutt krav, begrunnet i hensynet til de berørte parters rettssikkerhet. Kravet innebærer at skattemyndighetene ikke kan få adgang til å sikre bevis i bolig uten at politiet bistår med dette, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.7](#).

Karnov Lovkommentar 24 til § 10-15 ...kan skattemyndighetene kreve...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Krav om at politiet avstenger områder, kan være aktuelt i tilfeller hvor skattemyndighetene ikke har tid til å vente på tingrettens beslutning, og det er fare for at kontrollen settes i fare. Dette kan være tilfelle hvor skattemyndighetene først har iverksatt kontroll etter [§ 10-4](#) som den skattepliktige har motsatt seg. Det er da risiko for at bevis ødelegges før tingrettens beslutning foreligger. Det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre om avstenging fra politiet er nødvendig, og departementet forutsetter at slike avstenginger skal være helt kortvarig, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.6](#).

Det foreligger ingen klageadgang over beslutninger om midlertidige avstenginger, ettersom det forutsettes at tingretten raskt avgjør spørsmålet om bevissikring, jf. [Prop. 1 LS \(2018–2019\) punkt 16.3.6](#). Den instans som beslutter bevissikring, kan også revurdere om det er grunn til å iverksette eller opprettholde beslutningen. Dersom det kan påvises at beslutningen er fattet på uriktig grunnlag, bør den kunne omgjøres uten å avvente domstolens vurdering.

Karnov Lovkommentar 25 til § 10-15 8. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se skatteforvaltningsforskriften §§ [10-15-1](#) til [10-15-5](#), hvor departementet har gitt regler om gjennomføring av bevissikring. Merk at skatteforvaltningsforskriften §§ [10-14-1](#) til [10-14-8](#) gjelder så langt de passer ved gjennomføring av bevissikring etter [§ 10-15](#).

Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale

Karnov lovkommentarer: Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av...

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 11 Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 11](#) inneholder generelle bestemmelser om skattemyndighetenes kompetanse til å gi skattepliktige og tredjeparter pålegg om bokføring, pålegg om revisjon og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. I [§ 11-4](#) er det inntatt en generell regel om adgangen til å klage over slike pålegg gitt av skattemyndighetene.

Bestemmelsene i [kapittel 11](#) bygger på reglene som tidligere gjaldt etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Skatteforvaltningsloven [kapittel 11](#) har imidlertid utvidet reglene når det gjelder adgangen til å ilegge tredjeparter pålegg om bokføring.

Det nærmere innholdet i bokføringsplikten fremgår av regnskapsloven, bokføringsloven og bokføringsforskriften. Grovt sett kan det sies at selskaper med skatteplikt eller regnskapsplikt i Norge også har bokføringsplikt, det vil si plikt til å innrette bokførselen i tråd med kravene om sporbarhet og kontrollerbarhet. Fra 2021 er også enkelte selskaper omfattet av særlige regler om pliktig rapportering i SAF-T-format, jf. bokføringsforskriften [§ 7-8](#).

Hva gjelder oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land, vises det til Skattedirektoratets prinsipputtalelse [11. mai 2011](#) (oppdatert 14. februar 2018) *Oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land*, og prinsipputtalelse [23. mars 2017](#) (oppdatert 20. februar 2018) *Dispensasjon fra enkelte bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften – skatteetaten. Dispensasjon fra enkelte bestemmelser i bokføringsloven og bokføringsforskriften – skatteetaten*.

§ 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](#) tredje ledd.

(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.

0 Endret ved [lov 23 juni 2020 nr. 108](#). Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 11-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 11-1

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 11-1](#) viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-6](#) nr. 1, merverdiavgiftsloven [§ 16-7](#) og tolloven [§ 13-5](#) (for så vidt gjelder særavgifter og motorkjøretøyavgifter, jf. særavgiftsloven [§ 5 a](#) og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven [§ 5 a](#)).

Mangelfull bokføring blant skattepliktige og opplysningspliktige tredjeparter vanskeliggjør skattemyndighetenes arbeid og kontrollmuligheter. Det er derfor viktig at kvaliteten på bokføringen hos skattepliktige og tredjeparter er god. Dette er bakgrunnen for at de opprinnelige reglene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven ble innført fra og med 1. januar 2008. For en nærmere redegjørelse av bakgrunnen for reglene vises det til [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\) kapittel 30](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 11-1 ...kan pålegge...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at skattemyndighetene har et fritt forvaltningsskjønn når det gjelder om bokføringspålegg skal gis eller ikke. Utgangspunktet må være at skattemyndighetene bare kan gi pålegg om å rette mangelfull eller uriktig bokføring til å bli i samsvar med de til enhver tid gjeldende reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det stilles ikke noe krav om at bokføringsfeilen må være grov eller vesentlig.

Det er typisk ved bokettersyn hos en skattepliktig at skattemyndighetene vil bli oppmerksomme på mangelfull bokføring og dermed gi et pålegg om bokføring i tråd med gjeldende regler, men bestemmelsen gir adgang til å gi pålegg om bokføring uavhengig av hvordan skattemyndighetene blir oppmerksomme på at bokføringsreglene ikke er fulgt, sml. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 17.2.3](#).

Skattedirektoratet har i *Skatteforvaltningshåndboken* lagt til grunn at det ikke skal skilles mellom brudd av formell og materiell karakter, og at bokføringspålegg ikke skal gis for «mindre formalfeil», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-1 første ledd](#). Hva som er mindre formalfeil, må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og i *Skatteforvaltningshåndboken* er det nevnt som eksempel at salgsdokumenter mangler opplysninger om betalingsforfall, jf. bokføringsforskriften [§ 5-1-1](#).

Av vedtaket må det også fremgå tydelig nok hvilke endringer som pålegges den skattepliktige, sammenlignet med situasjonen forut for pålegget. Dette er nødvendig for å gjøre det mulig for skattyteren å oppfylle pålegget og for å vurdere om pålegget er oppfylt, og er også konsistent med skattekontorets veiledningsplikt, jf. [§ 5-1](#).

Vedtak om pålegg må også inneholde en tilstrekkelig begrunnelse for pålegget, jf. [§ 5-7](#), hvilket betyr at skattemyndighetene må begrunne hvorfor en eventuell formalfeil ikke anses som ubetydelig, og hvorfor en mindre materiell feil pålegges rettet.

Konsekvensen av at pålegg om bokføring eller plikt til å oppbevare dokumentasjon etter første ledd ikke etterkommes, er at den skattepliktige eller tredjeparten kan ilegges tvangsmulkt etter bestemmelsen i [§ 14-1](#).

Det ble i de eldre forarbeidene forutsatt at det er skattekontoret som vil gi bokføringspålegg, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\) punkt 30.5.3](#).

I de tilfeller hvor et selskap har skatteplikt etter norsk intern rett, men ikke skatteplikt i Norge etter en skatteavtale, har selskapet som utgangspunkt bokføringsplikt i Norge. I 2011 vurderte Skattedirektoratet å endre bokføringsforskriften, slik at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares i andre EØS-stater enn de nordiske landene, uten at det må søkes om dispensasjon etter bokføringsloven [§ 13](#) femte ledd. Forskriften ble ikke endret fordi Norge den gangen hadde få bilaterale avtaler med andre EØS-stater som omfattet utveksling av opplysninger om både direkte skatter og merverdiavgift. Etter dette har Norge i flere av sine skatteavtaler inntatt regler om utveksling av informasjon mellom skattemyndighetene. Så vidt forfatterne vet, har ikke Skattedirektoratet foretatt noen fornyet vurdering omkring spørsmålet om oppbevaring av regnskapsmateriale i andre EØS-stater. Krav om bokføring i Norge, når skattyter etter skatteavtale ikke har skatteplikt i Norge, kan etter forfatternes syn neppe opprettholdes for selskaper som omfattes av EØS-retten.

Karnov Lovkommentar 3 til § 11-1 ...tredjeparter...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Adgangen til å gi bokføringspålegg til tredjeparter representerer en utvidelse sammenlignet med de tidligere reglene som gjaldt. Bestemmelsen må ses i sammenheng med [§ 7-1](#) og reglene i [kapittel 7](#) om opplysningsplikt for tredjeparter. Etter [§ 7-1](#) skal opplysningspliktige tredjeparter «innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres». Opplysninger som gis ukrevet fra tredjeparter, for eksempel fra arbeidsgivere og banker, utgjør hoveddelen av datagrunnlaget for skattemyndighetene og bidrar til at skattemeldinger kan bli forhåndsutfyllt for en rekke skattepliktige. Tilsvarende som for informasjon fra skattepliktige er det derfor viktig for skattemyndighetene at kvaliteten på opplysningene fra tredjeparter er god. Dette er bakgrunnen for at bestemmelsen ble utvidet til å omfatte tredjeparter, slik at skattemyndighetene også kan pålegge disse å rette sin bokføring når skattemyndighetene blir oppmerksomme på at bokføringspliktene ikke er overholdt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 17.2.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 11-1 ...bokføringspliktige etter bokføringsloven...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvem som er bokføringspliktige, følger av lov [19. november 2004 nr. 73](#) om bokføring (bokføringsloven) [§ 2](#). Enhver som har regnskapsplikt i medhold av lov [17. juli 1998 nr. 56](#) om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) [§ 1-2](#), har også bokføringsplikt. Tilsvarende har «enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv.» og «enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift» bokføringsplikt, jf. bokføringsloven [§ 2](#). Noen unntak fra bokføringsplikt følger av bokføringsloven [§ 2](#) og av forskrift [1. desember 2004 nr. 1558](#) om bokføring (bokføringsforskriften) [§ 1-1](#).

For en utfyllende redegjørelse av regnskapsplikten og bokføringsplikten for norske filialer av utenlandske foretak vises det til [NOU 2016: 11 kapittel 10](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 11-1 ...bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaring...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Sentralt er bestemmelsene i bokføringsloven §§ [5](#), [7](#), [10](#) og [13](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 11-1 ...plikt til å oppbevare dokumentasjon...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen om adgangen til å gi pålegg om bokføring etter første punktum gjelder tilsvarende for plikten til å oppbevare dokumentasjon etter [§ 7-3](#) eller regler gitt i medhold av [§ 7-3](#). Det betyr at skattemyndighetene kan gi pålegg om oppbevaring av dokumentasjon etter [§ 7-3](#) ved manglende oppfyllelse av tredjepartens dokumentasjonsplikter, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#). Bestemmelsen i [§ 7-3](#) viderefører implementeringen av OECDs internasjonale standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet. Se nærmere om dette i [Prop. 1 LS \(2015–2016\) kapittel 18](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 11-1 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Styret hos den skattepliktige eller hos tredjeparten er adressat for pålegget om bokføring eller plikten til å oppbevare dokumentasjon etter første ledd. Pålegget skal sendes hvert styremedlem. Manglende utsendelse til hvert styremedlem vil neppe medføre at pålegget som sådan er ugyldig, så lenge pålegget er kommet frem til et medlem. En slik forståelse er konsistent med at styremedlemmene ikke lenger er solidarisk ansvarlige for betaling av tvangsmulkten, slik det var etter ligningsloven [§ 10-6](#) nr. 3, se også omtale i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.1.4](#). Det er selskapet, som skattepliktig, som vil være ansvarlig for å betale tvangsmulkten, jf. [§ 14-1](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 11-1 ...minimum fire uker...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er i forarbeidene til den tidligere regelen i ligningsloven forutsatt at minimumsfristen på fire uker bare skal anvendes i de helt enkle forhold, og at formålet er at utbedringsfristen skal gjenspeile skattyters behov for å gjøre større tilpasninger og installere systemer mv. for å rette sin bokføring, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\) punkt 30.5.4.2](#). Det skal settes ny frist for utbedring i tilfeller hvor parten hevder at rettingen er tilfredsstillende og skattemyndighetene er uenige.

Det må forutsettes at skattemyndighetene i bokføringspålegget angir en konkret dato for utløpet av fristen. I de tilfeller fristen ikke er konkret angitt i pålegget, og minimumsfristen på fire uker gjelder, angir verken ordlyden eller forarbeidene fristens utgangspunkt, altså når fristen begynner å løpe. Etter domstolloven [§ 147](#) er den alminnelige regelen at fristen løper fra tidspunktet da et pålegg er kommet frem, hvilket bør legges til grunn.

Skattemyndighetene kan kreve dokumentasjon på at pålegget er tatt til følge, jf. *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-1 annet ledd](#). Hva slags dokumentasjonen som kreves, vil variere avhengig av bokføringspåleggets innhold. Noen eksempler på slik dokumentasjon er gitt i *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-1 annet ledd](#).

§ 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 statsautorisert revisor i samsvar med bestemmelsene i [revisorloven](#) for

- a. aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av [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 tilsvarende 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.

0 Endret ved lover [18 juni 2021 nr. 109](#), [20 juni 2025 nr. 64](#).

Karnov lovkommentarer: § 11-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 11-2

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 11-2](#) viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-7](#) nr. 1 til 4 og merverdiavgiftsloven [§ 16-8](#) første til fjerde ledd, som opprinnelig trådte i kraft 1. mai 2011. Skattemyndighetenes kontrollarbeid er i stor grad rettet mot regnskapene, og det er derfor av stor betydning at regnskapene er mest mulig korrekte. Bestemmelsen sikrer at skattemyndighetene kan pålegge skattepliktige med mangelfull regnskapsførsel en revisjonsplikt i en avgrenset periode. For en

nærmere redegjørelse om reglene om pålegg om revisjonsplikt vises det til [Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) punkt [6.4.9.4](#) og [10.1 merknader](#) til ligningsloven [§ 4-14](#). Skattedirektoratet har også tidligere utgitt retningslinjer om pålegg om revisjon, inntatt i [UTV-2012-1332](#).

Det er adgang til å gi pålegg om revisjon, selv om det er gitt pålegg om bokføring etter [§ 11-1](#), og fattet vedtak om tvangsmulkt etter [§ 14-1](#).

Departementet antar at regelen først og fremst vil være aktuell for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift, selv om regelen gjelder for alle skattearter som er omfattet av skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 17.3.3](#).

Det er gitt ytterligere bestemmelser om pålegg om revisjon i skatteforvaltningsforskriften §§ [11-2-1](#) til [11-2-5](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 11-2 ...skattepliktiges...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

I motsetning til hva som gjelder etter [§ 11-1](#) om pålegg om bokføring, kan det ikke gis pålegg om revisjon overfor tredjeparter.

Karnov Lovkommentar 3 til § 11-2 ...i strid med...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er en forutsetning for adgangen til å gi pålegg om revisjonsplikt at årsregnskapet/årsregnskapene er «i strid med» bestemmelser i regnskapsloven eller bokføringsloven, med forskrift gitt i medhold av disse lovene eller med god regnskaps- eller bokføringsskikk. God regnskapsskikk innebærer at bruk av prinsippene i regnskapsloven er i tråd med anerkjent regnskapspraksis. Hva som er god regnskapsskikk, er nærmere omtalt blant annet i «Norsk RegnskapsStandard». Norsk RegnskapsStiftelse har gitt [uttalelser](#) om hva som er «god bokføringsskikk».

Skattedirektoratet har i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 første ledd](#) lagt til grunn følgende:

«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.»

Ordlyden i bestemmelsen, og forarbeidene for øvrig, synes ikke å sette en slik begrensning på adgangen til å gi pålegg om revisjon. Det vil imidlertid være både naturlig og praktisk at skattemyndighetenes praksis om å gi pålegg om revisjon begrenses til de tilfellene som har betydning for skatteformål og skattemyndighetenes kontrollarbeid med skatter og avgifter.

Av skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-1](#) første ledd følger det at det ikke kan gis pålegg om revisjonsplikt som følge 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](#)». Tilsvarende kan det ikke gis pålegg om revisjonsplikt på bakgrunn av «feil i den løpende bokføringen» når årsregnskapet for det aktuelle perioden ikke er fastsatt, jf.

skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-1](#) annet ledd. Om påleggets virkning ved etterfølgende fusjon av det skattepliktige selskapet se skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-1](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 11-2 ...kan...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det tilligger skattemyndighetenes skjønn å avgjøre hvorvidt pålegg om revisjon skal gis. Det må foretas en konkret vurdering i den enkelte sak, hvor det er flere hensyn som kan tas i betraktning. Både materielle og formelle feil i regnskapet kan gi grunnlag for pålegg om revisjon. Bestemmelsen skal bidra til at den skattepliktiges regnskaper blir mest mulig korrekt, og at mangler blir rettet ved at revisjon blir pålagt.

Skattemyndighetene har i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 første ledd](#) lagt til grunn at

«[u]tgangspunktet for vurderingen [av om pålegg skal gis] 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. ... Skattemyndigheten må på selvstendig grunnlag ta stilling til om revisorlovens regler og revisjonsstandarder ville gitt grunn til å påpeke forholdet».

Se i denne sammenheng tilsvarende uttalelser i [Prop. 51 L \(2010–2011\) punkt 10.1](#).

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 første ledd](#) («den konkrete vurderingen») er det listet opp en rekke momenter som skattemyndighetene anser for å være relevante i vurderingen.

Karnov Lovkommentar 5 til § 11-2 ...skattemyndighetene...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [kapittel 2](#). Både skattekontoret og Skattedirektoratet kan gi pålegg om revisjon. I praksis vil det være skattekontoret som gir slike pålegg. Skattemyndighetene har lagt til grunn at det skal være minst to personer som deltar i vurderingen av om pålegg skal gis, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 11-2 ...ett eller flere årsregnskap...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) er det lagt til grunn at i tilfeller hvor de to siste årsregnskapene er korrekte, men det første er mangelfullt, bør det normalt ikke gis pålegg om revisjon med mindre det foreligger svært alvorlige mangler, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 11-2 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Pålegg om revisjon kan gis til aksjeselskap som har besluttet å unnlate revisjon i medhold av aksjeloven [§ 7-6](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 11-2 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen tar sikte på utenlandske foretak som er organisert etter en utenlandsk foretaksform som vesentlig tilsvarende norske aksjeselskaper, og som er skattepliktig til Norge, jf. skatteloven [kapittel 2](#) (for eksempel NUF med begrenset skatteplikt, jf. skatteloven [§ 2-3](#)). Det er videre et vilkår at det utenlandske foretaket ikke er revisjonspliktig etter lov.

Karnov Lovkommentar 9 til § 11-2 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det kan gis pålegg om revisjon av allerede avlagte årsregnskaper, som følge av feil og mangler knyttet til det siste årsregnskapet (for eksempel årsregnskapet for 2020), og/eller årsregnskapene for de tre foregående årene før siste regnskapsår (for eksempel årsregnskapene for 2019, 2018 og 2017). Motsetningsvis vil det ikke kunne gis pålegg om revisjon dersom det avdekkes feil eller mangler i årsregnskap eldre enn dette. I forarbeidene til den tidligere regelen i ligningsloven er det lagt til grunn at det som hovedregel ikke skal gis pålegg om revisjon når regnskapet er korrekt i kontrollåret, samt det siste eller ev. de to siste årene før kontrollen, jf. [Prop. 51 L \(2010–2011\) punkt 10.1](#).

Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-3](#) annet ledd annet punktum at hvis pålegg om revisjon «gis innen de tre første månedene i regnskapsåret, kan pålegget gjøres gjeldende for årsregnskapet for inneværende år». Dette betyr at hvis skattemyndighetene gir pålegg om revisjon i perioden januar til og med mars i et regnskapsår, kan pålegget om revisjonsplikt gjøres gjeldende for inneværende år. Motsetningsvis må forskriftsbestemmelsen forstås slik at dersom pålegget ikke gis innenfor denne tremånedersperioden, kan ikke pålegget gjøres gjeldende for regnskapet i inneværende år.

I *Skatteforvaltningshåndboken* har skattemyndighetene lagt til grunn som veiledende for sin saksbehandling, at det normalt ikke bør gis pålegg om revisjon når regnskapet er riktig de to siste regnskapsårene selv om regnskapene for tidligere år er mangelfulle, eller når det siste regnskapsåret er korrekt, med mindre feilene i tidligere år er «svært alvorlige», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 11-2 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen må forstås slik at den angir maksimalt antall regnskapsår som pålegget kan gjelde for, og at det ikke er adgang for skattemyndighetene til å gi pålegg om revisjon for flere enn tre regnskapsår. Det må avgjøres etter en konkret vurdering av om det skal gis pålegg om revisjon for ett, to eller tre år. I *Skatteforvaltningshåndboken* har skattemyndighetene lagt til grunn at det normalt bør gis pålegg om revisjon for to år, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-2 tredje ledd](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 11-2 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Styret er rett adressat for pålegget om revisjon. Pålegget skal sendes til forretningsadressen som er registrert i Foretaksregisteret. Før skattemyndighetene sender pålegg om revisjon, skal de sende formelt varsel til styret med en frist (normalt to uker) til å uttale seg, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-2](#) første ledd. Varsel kan kun unnlates i de tilfeller hvor det må antas at skattepliktige har fått kjennskap til at pålegg vil gis, og har fått en «rimelig foranledning» til å uttale seg, eller når varsel må anses som «åpenbart unødvendig», jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-2](#) annet ledd. Dersom pliktig varsel ikke er sendt, og skattepliktige dermed ikke har hatt mulighet til å uttale seg og bli sikret kontradiksjon, kan det ha som konsekvens at pålegget om revisjon ikke vil være gyldig før nytt varsel er sendt.

Av skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-3](#) fremgår det hvilke krav som stilles til form og innhold i pålegget om revisjon. Pålegget skal gis i skriftlig vedtak.

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 11-2-4](#) skal skattemyndighetene sende melding til Foretaksregisteret når det er besluttet å gi et selskap pålegg om revisjon. Meldingen skal sendes etter klagefristens utløp eller når endelig klagebeslutning foreligger, jf. [§ 11-2-4](#) fjerde ledd, sml. loven [§ 11-4](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 11-2 5. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Departementet har benyttet sin forskriftskompetanse og gitt utdypende regler til [§ 11-2](#) i skatteforvaltningsforskriften §§ [11-2-1](#) til [11-2-5](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 11-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 11-3

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 11-3](#) viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 6-7 a](#) og merverdiavgiftsloven [§ 16-8 a](#), som trådte i kraft 1. januar 2015. For en nærmere redegjørelse for reglenes begrunnelse og bakgrunn vises det til [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#). Bestemmelsen ble vedtatt i ligningsloven og merverdiavgiftsloven etter at høringsnotat om ny skatteforvaltningslov ble sendt på høring. Ettersom den alminnelige endringsadgangen ble redusert fra ti år etter ligningsloven til fem år etter skatteforvaltningsloven, antar departementet at bestemmelsen i [§ 11-3](#) i praksis vil ha vesentlig

mindre betydning enn opprinnelig antatt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 17.4](#). Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft, var den alminnelige endringsadgangen etter ligningsloven ti år, samtidig som man endret plikten til å oppbevare primærdokumentasjon etter bokføringsloven [§ 13](#) fra ti til fem år. Man kunne altså få en «mismatch» mellom hvor lenge man var pliktig å oppbevare regnskapsmateriale, og når en sak kunne tas opp til endring, og man ville derfor hindre at regnskapsmateriale ble lovlig slettet etter at kontroll var varslet mv.

Konsekvensen av pålegget gitt av skattemyndighetene er en eventuell skjønnsfastsettelse, jf. [§ 12-2](#), eller anmeldelse for brudd på plikten til å oppbevare og fremlegge regnskapsmateriale, jf. bokføringsloven [§ 15](#), jf. lov [20. mai 2005 nr. 28](#) om straff (straffeloven) §§ [392](#) til [394](#).

Skattedirektoratet har i forbindelse med oppbevaring av regnskapsmateriale avgitt en prinsipputtalelse om oppbevaring av regnskapsmateriale på vegne av bokføringspliktige (prinsipputtalelse [30. juni 2009](#), oppdatert 14. februar 2018), og en kunngjøring om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre nordiske land (kunngjøring [4. juni 2010](#)). Den [11. mai 2011](#), like etter sistnevnte kunngjøring, ble det også utgitt en uttalelse om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land. Se også [note 2](#) til [§ 11-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 11-3 ...i forbindelse med kontroll...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det bare er når en kontroll er varslet eller iverksatt, at skattemyndighetene kan pålegge den skattepliktige å oppbevare primærdokumentasjonen etter bokføringsloven [§ 13](#) første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år. Skattemyndighetene kan altså ikke generelt pålegge en skattepliktig å oppbevare regnskapsmateriale i mer enn fem år. Pålegget må komme «i forbindelse med» en kontroll. Hvorvidt det skal gis pålegg om lengre oppbevaringstid, må avgjøres konkret i den enkelte sak, og det er ingen automatikk i at en kontroll hos den skattepliktige også skal medføre et pålegg om lengre oppbevaringstid, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 14.5.3](#).

Ordlyden «kontroll» tilsier at regelen må praktiseres og ses i sammenheng med reglene om kontroll i [kapittel 10](#) og endringsadgang i [kapittel 12](#). Primærdokumentasjon etter bokføringsloven [§ 13](#) kan innhentes ved skriftlig henvendelse, eller ved stedlig kontroll hos den opplysningspliktige, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 14.5.3](#).

I [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 14.5.3](#) uttalte departementet at ordningen vil gi adgang til å gi pålegg om forlenget oppbevaringstid «når det av kontrollhensyn er saklig behov for tilgang til regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år». Noe vilkår om «saklig behov» er ikke inntatt i lovteksten, og er heller ikke nærmere omtalt i [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#) eller [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#). Hvorvidt det da kan innfortolkes noe krav om «saklig behov», er dermed tvilsomt, og om det kan innfortolkes kan kravene for hva som er «saklig behov» neppe være store.

Det vil være saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven som gjelder når skattemyndighetene gir pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale.

Karnov Lovkommentar 3 til § 11-3 ...bokføringspliktige...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

For at den skattepliktige skal kunne pålegges å oppbevare regnskapsmateriale i mer enn fem år, er det også en forutsetning at vedkommende skattepliktige er bokføringspliktig etter bokføringsloven.

Skattepliktige som ikke er bokføringspliktige, vil ikke kunne pålegges å oppbevare regnskapsmateriale/primærdokumentasjon ut over det som følger av bokføringsregelverket eller annet særskilt regelverk, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 14.5.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 11-3 ...i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Verken lovteksten eller forarbeidene angir noen grense for hvor lenge skattemyndighetene kan pålegge den skattepliktige å oppbevare regnskapsmaterialet. Ved vedtakelsen av regelen i ligningsloven og merverdiavgiftsloven forutsatte departementet at Skattedirektoratet ville gi retningslinjer om bruk av bestemmelsen og saksbehandlingen, blant annet angi når myndigheten skal kunne utøves, hvor lenge et pålegg skal kunne gis virkning, når pålegget skal opphøre, og hva som skal fremgå av pålegget, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#). Så vidt ses pr. juni 2024 har ikke Skattedirektoratet utgitt slike retningslinjer for året 2024.

Karnov Lovkommentar 5 til § 11-3 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd angir hvem som er rett adressat for pålegget fra skattemyndighetene. Hvorvidt dette er en gyldighetsbestemmelse, altså at pålegget er ugyldig dersom det rettes til feil vedkommende, er ikke omtalt i forarbeidene. Utgangspunktet bør være at der hvor pålegget rettes til feil adressat, vil pålegget måtte være ugyldig da rette vedkommende ikke får ivaretatt sine interesser.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 11-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 11-4

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer adgangen til å klage over pålegg gitt i medhold av §§ [11-1](#), [11-2](#) og [11-3](#). Bestemmelsen erstatter og samordner de tidligere reglene om klage i ligningsloven §§ [3-6](#) og [6-7](#) nr. 5, merverdiavgiftsloven [§ 16-7](#) tredje ledd, [§ 16-8](#) femte ledd, særavgiftsloven [§ 5 a](#) og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven [§ 5 a](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 11-4 ...i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak i kapittel...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageadgangen er direkte regulert i første punktum, som fastslår at den skattepliktige eller tredjeparten som får pålegg etter §§ [11-1](#), [11-2](#) eller [11-3](#), har klageadgang («kan påklage pålegget»). Pålegget kan påklages i samsvar med reglene i [kapittel 13](#) om klage over enkeltvedtak. Rettslig sett vil dette innebære at det er bestemmelsen i §§ [13-3](#) til og med [13-7](#) som gis anvendelse. Bestemmelsene i §§ [13-1](#) og [13-2](#) regulerer hvem som har klageadgang over enkeltvedtak, men disse bestemmelsene vil ikke gjelde, jf. første punktum ovenfor. Videre vil ikke §§ [13-8](#) og [13-9](#) som er kompetansebestemmelsen for klagenemnda komme til anvendelse.

Klage over pålegg vil behandles av Skattedirektoratet, som er det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet skattemyndigheten som har fattet pålegget, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

Grunnlaget for en klage må være lovligheten av pålegget som er gitt, og forutsetningsvis at klager ikke har en «plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget», jf. første ledd første punktum. Det er med andre ord ikke hensiktsmessigheten av pålegget som skal prøves, men lovligheten, sml. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 11-4 første ledd](#). Klager vil også kunne anmode skattemyndighetene om å endre vedtaket om pålegg i medhold av [§ 12-11](#). Om vedtaket om pålegg ikke omgjøres, skal klagen sendes til klageorganet med kopi av oversendelsen til klageren.

Karnov Lovkommentar 3 til § 11-4 ...likevel tre uker...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette betyr at fristen på seks uker for å klage over enkeltvedtak, jf. [§ 13-4](#) første ledd, ikke får anvendelse. Fristen på tre uker er en betydelig utvidelse sammenlignet med klagefristen som gjaldt etter de tidligere reglene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 17.5.3](#). Parallelt med innføringen av tre ukers klagefrist i [§ 11-4](#), ble også fristen for å klage over pålegg om bokføring gitt i medhold av skattebetalingsloven [§ 5-13 a](#) utvidet til å være tre uker, jf. skattebetalingsloven [§ 5-15](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 11-4 ...skal opplyse om klageadgangen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden fastslår at skattemyndighetene har en plikt til å opplyse om klageadgangen. Manglende opplysninger om klageadgang vil neppe være en saksbehandlingsfeil som påvirker gyldigheten av pålegget. Imidlertid kan manglende opplysninger om klageadgang påvirke eventuelle spørsmål om oppreisning av fristoversittelse, sml. [§ 13-4](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 11-4 ...ikke skal settes i kraft...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

At pålegget «ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort», må innebære at fristen for å rette mangelen / oppfylle pålegget etter [§ 11-1](#) annet ledd, eller iverksette tiltak etter §§ [11-2](#) og [11-3](#), ikke gjelder før klagen er endelig avgjort. Manglende oppfyllelse av eller innrettelse etter pålegget i denne perioden, skal da i utgangspunktet ikke medføre at tvangsmulkt ilegges etter [§ 14-1](#).

Kapittel 12 Endring uten klage

Karnov lovkommentarer: Kapittel 12 Endring uten klage

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 12 Endring uten klage

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 12](#) regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen, uten at fastsettingen er påklaget av den skattepliktige. Reglene må ses i sammenheng med skattepliktiges mulighet til å endre skattefastsettingen selv etter [§ 9-4](#), og reglene om klage i [kapittel 13](#).

Skattefastsettingene kan endres til både gunst og ugunst for skattepliktige. Formålet med bestemmelsene i [kapittel 12](#) er at skattefastsettingen skal bli så riktig som mulig.

I en skattesak som følger et vanlig løp, skjer det en ordinær fastsetting ved at den skattepliktige leverer en skattemelding, en tredjepart foretar et trekk, eller myndighetene fatter et vedtak basert på foreliggende opplysninger. Dersom skattefastsettingen er uriktig, kan det være behov for å endre fastsettingen. Bestemmelsene i [kapittel 12](#) kommer også til anvendelse i saker der det ikke foreligger noen ordinær fastsetting, og i de tilfellene der skattemyndighetene vil endre eget tidligere vedtak om endring av fastsettingen.

Bestemmelsene i kapittelet er i stor grad en videreføring av reglene om endring av skattefastsettingen for de ulike skatteartene, men det er gjort enkelte endringer. Tidligere lovgivning for enkelte skattearter, for eksempel lov [19. juni 1959 nr. 2](#) om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) hadde ingen særregler om endring av fastsatt avgift.

Reglene om bevisbedømmelse kommer til anvendelse flere steder i loven, herunder i [kapittel 12](#) om endring av skattefastsetting uten klage. Reglene kommer ikke direkte til uttrykk i loven. Tidligere ligningslov hjemlet heller ingen slike eksplisitte regler, men det kom for eksempel til uttrykk i [§ 8-1](#) første ledd at de faktiske forhold som den enkelte skatteyter hadde gitt, og *de øvrige opplysningene i saken*, skulle legges til grunn ved ligningen. Denne formuleringen er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Med henvisning til den nevnte bestemmelse i ligningsloven fremgår det av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.1.1 s. 169](#) at den tidligere formuleringen ikke ga uttrykk for mer enn det som allerede følger av alminnelige ulovfestede bevisregler, og at myndighetene skal foreta en fri bevisbedømmelse basert på alle opplysningene som foreligger i saken. Dette utgangspunktet gjentas videre i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.2.3.2 s. 164](#) om «uriktig» skattefastsetting.

Tidligere ligningslov hadde ikke noen lovfestet bevisregel. Det fremgår imidlertid klart av forarbeidene at ligningsloven §§ [8-1](#) og [8-2](#) skal forstås slik at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn. Ligningsmyndighetene «må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige», jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 100](#).

Bevisreglene kommer til anvendelse i [kapittel 12](#), herunder i vurderingen av hvorvidt en fastsetting er «uriktig», jf. §§ [12-1](#) første ledd og [12-4](#) første ledd, samt ved skjønnsfastsetting, jf. [§ 12-2](#) (både i selve skjønnsfastsettingen og ved vurderingen av om leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på). Bevisreglene kommer også i utgangspunktet til anvendelse for øvrig ved bevisbedømmelse etter skatteforvaltningsloven.

Formålet og utgangspunktet for bevisbedømmelse i skatteforvaltningsretten, er å komme frem til et riktigst mulig uttrykk for de faktiske forhold, og således et materielt riktig resultat i skattefastsettelsen.

For å komme frem til riktigst mulig uttrykk for de faktiske forhold, skal sakens opplysninger underlegges en samlet og fri bevisbedømmelse innenfor den relevante rettslige rammen. Det er de faktiske forhold som etter en samlet bevisbedømmelse fremstår som det sannsynlige riktige som skal legges til grunn. Etter dette er beviskravet alminnelig sannsynlighetsovervekt. Disse grunnprinsippene kommer blant annet til uttrykk i [Rt-2009-105](#) og [Rt-1994-260](#).

De ulovfestede bevisreglene som anvendes innenfor merverdiavgiftens område, samsvarer som et utgangspunkt med de prinsippene som anvendes i (tidligere) ligningsforvaltningen, jf. [Rt-2000-402](#). Et sentralt spørsmål er imidlertid hva som ligger i disse «alminnelige ulovfestede bevisreglene», herunder hvilke krav det stilles til bevisbedømmelsen, samt hva bevisbyrden er og hvem som har den. Disse spørsmålene er blant annet behandlet i Frederik Zimmer og Knut Erik Omholt, [Ligningsforvaltningsrett](#), Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 1/1993, Universitetet i Oslo, 1993 og i Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, red., *Skatteprosess*, Gyldendal, 2011. Spørsmålene kommer også til uttrykk i rettspraksis.

Først og fremst er det klart at skattemyndighetene har en plikt til å foreta en selvstendig bevisbedømmelse når et saksforhold må fastsettes på grunnlag av det foreliggende bevismateriale. Det kan være tilfelle der skattepliktige for eksempel ikke har levert skattemelding, og fastsetting må foretas på bakgrunn av en skjønnsfastsetting etter [§ 12-2](#), eller der det vurderes om en skattefastsetting kan tas opp til endring fordi den bygger på «uriktig» faktiske forhold etter [§ 12-1](#).

Bevisbedømmelsen må være fullstendig. Dette innebærer at skattemyndighetene har en selvstendig plikt til å vurdere alle de foreliggende bevis i den grad de er relevante for fastsettingen. Materialet for å fastsette det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal primært fremskaffes av skattyter. Skattyter plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og å gjøre skattemyndighetene oppmerksom på feil ved fastsettingen og skatteoppgjøret som han er klar over, jf. [§ 8-1](#). Finner ligningsmyndighetene grunn til å kreve nærmere opplysninger om privatrettslige disposisjoner som kan få skattevirkninger, må partene være forberedt på å gi nærmere dokumentasjon. Ikke minst gjelder det hvor partene er nærstående, jf. [Rt-1998-383](#) (Vrybloed-dommen).

Hvilke bevis som foreligger, skal fremgå av Skatteetatens journalføring (*Elark*), og vil normalt også fremgå av skattekontorets redegjørelse til Skatteklagenemndas sekretariat. Skattyter kan be om innsyn i saksdokumentene, jf. [§ 5-4](#). Skattemyndighetene kan ikke velge å se bort fra relevante bevis som den skattepliktige har fremlagt, eller som fremgår av de øvrige opplysningene eller faktiske forhold i saken. At bevisbedømmelsen skal være fullstendig, må innebære at skattemyndighetenes redegjørelse for bevisbedømmelsen i saken må være tilstrekkelig beskrevet til at den kan etterprøves fullt ut av den skattepliktige og klageinstansen (og domstolen). Er redegjørelsen for bevisbedømmelsen så utilstrekkelig at den ikke kan etterprøves, kan begrunnelsen for vedtaket anses å være mangelfull. Det kan videre medføre en saksbehandlingsfeil som leder til opphevelse, sml. [§ 5-10](#). Den skattepliktige kan legge frem nye bevis i en klageprosess, mens muligheten til supplerende bevisførsel er underlagt enkelte begrensninger ved domstolsprøvelse, jf. [Rt-2001-1265](#).

Videre må bevisresultatet være riktig. Dette innebærer blant annet at skattemyndighetene må bygge på riktige bedømmelsesprinsipper og tolke og vekte bevisene riktig. Med andre ord må de slutningene som trekkes fra bevisene, være riktige. Hva som er det riktige «bevisresultatet», vil i praksis ofte være omstridt, nettopp fordi skattemyndighetene og den skattepliktige ofte vil tilskrive flere av bevisene ulik verdi og styrke i den samlede vurderingen som foretas. Prinsippet om fri bevisbedømmelse medfører at ingen bevis er absolutt avgjørende, at vekten av de ulike bevisene beror på en konkret vurdering i hver enkelt sak og erfaringssetninger. Et annet sentralt bevisbedømmelsesprinsipp er at skattemyndighetene i bedømmelsen skal legge til grunn «de reelle forhold», jf. [Rt-2009-105](#). Bevisbedømmelsen skal ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Dette kommer blant annet til uttrykk i [Rt-2015-1260](#), som gjaldt tilordning og klassifisering av «carried interest» – en

resultatbasert utbetaling i «private equity»-bransjen. I dommen uttalte Høyesterett at skatterettslig tilordning og klassifisering må ta utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten. Hvis de aktuelle disposisjonene er reelle og bindende mellom partene, må de i utgangspunktet legges til grunn for beskatningen. I en prosess der man skal klarlegge hva som er den privatrettslige realiteten, bør bevis som for eksempel avtaler, styreprotokoller, protokoller fra generalforsamlingen, salgsdokument, e-poster og andre skriftlige relevante bevis samlet sett legges til grunn i bevisbedømmelsen. Disse bevisene bør også normalt tillegges vekt. Det som står skrevet i slike dokumentbevis, eller det som kan utledes av disse, har normalt stor betydning og må presumeres å stemme med sakens realitet. En slik presumsjon vil ikke alltid være like treffende i de tilfeller partene i en disposisjon er i interessefellesskap, og partene ikke har noen reell interessemotsetning. Ved interessefellesskap kan bevisstyrken til enkelte dokumentbevis være begrenset dersom de ikke er i tråd med øvrige faktiske omstendigheter i saken. For eksempel kan ikke priser og øvrige vilkår avtalt mellom nærstående uten videre antas å gi uttrykk for markedsmessig pris.

Skriftlige bevis er likevel ikke avgjørende dersom de ikke gir uttrykk for reelle forhold, eksempelvis ved proformadokumenter, eller hvor partenes faktiske opptreden og etterlevelse av en avtale ikke samsvarer med hva som er skrevet i dokumentet/dokumentene. Et eksempel er Høyesteretts dom [Rt-2000-402](#), som gjaldt den avgiftsmessige behandlingen ved salg av kontormaskiner i de tilfeller der kunden i forbindelse med kjøpet leverte inn gamle kontormaskiner til vraking. Salgsprisen, og således utgående merverdiavgift, på de nye kontormaskinene ble redusert i form av en rabatt. Skattekontoret og klagemnda kom til at denne avgiftsbehandlingen var feil, da innlevering av gamle maskiner for skroting måtte anses som «innbytte». Slikt innbytte reduserer ikke grunnlaget for utgående merverdiavgift for selgeren av de nye kontormaskinene. Flertallet i Høyesterett kjente klagemndas vedtak ugyldig og uttalte at en ikke utelukkende kunne legge vekt på ordlyden i salgsdokumentene, som ga uttrykk for at det var snakk om et bytte.

Det generelle beviskravet i endringssaker etter [kapittel 12](#) er alminnelig sannsynlighetsovervekt, se eksempelvis [Rt-1994-260](#) og [Rt-2005-1461](#). Merk at det kan være skjerpede beviskrav for skattemyndighetene i enkelte saker, for eksempel ved illeggelse av tilleggsskatt etter §§ [14-3](#) til [14-7](#).

Bevisbyrden i skatteforvaltningssaker og i saker etter [kapittel 12](#) kan påhvile skattemyndighetene og den skattepliktige vekselvis, basert på hvem som påberoper seg den enkelte regel om fastsetting og hvem fremsetter pretensjoner knyttet til fastsettingen. Når det gjelder spørsmålet om *hvem* som har bevisbyrden, er det for eksempel skattemyndighetene som har bevisbyrden for å gjennomføre beskatning eller påvise at skattepliktiges fastsetting er «uriktig» etter [§ 12-1](#), mens den skattepliktige vil ha bevisbyrden for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget. Skattepliktige vil også ha bevisbyrden for de faktiske forhold, dersom det er den skattepliktige som initierer og ønsker endring av skattefastsettingen etter [§ 12-1](#). Bevisbyrden vil påhvile skattyter eller skattekontoret avhengig av de konkrete omstendigheter i saken. Eksempelvis har Høyesterett fastslått at bevisbyrden er streng dersom man vil legge til grunn en annen datering enn den som fremgår av et klagevedtak. Se [Rt-2005-1171](#).

Det gjelder særlige regler om bevisbyrde etter enkelte skatteregler, for eksempel skattelovens regler om interessefellesskap og omgåelse i §§ [13-1](#), [13-2](#) og [13-3](#). Etter skatteloven [§ 13-1](#) første ledd har skattemyndighetene bevisbyrden for at det foreligger inntektsreduksjon, mens skattyter har bevisbyrden for eventuelle feil ved skjønnsutøvelsen etter [§ 13-1](#) tredje ledd. Etter skatteloven §§ [13-2](#) og [13-3](#) må utgangspunktet være at det er den som påberoper seg reglene (skattemyndighetene), som i utgangspunktet har bevisbyrden. Etter skatteloven [§ 13-2](#) (omgåelsesregelen) gjelder det i utgangspunktet ikke noen særskilte regler om bevisbyrde, jf. [Prop. 98 L \(2018–2019\) punkt 6.7](#). I [NOU 2016: 5 punkt 7.8 s. 74](#) fremgår det likevel, med henvisning til [Rt-2006-1232](#) (Telenor-dommen), at dersom skattefordelen i den aktuelle saken er stor, er det opp til skatteyteren å anføre omstendigheter som kan tale mot at en disposisjon hovedsakelig er skattemessig begrunnet.

I motsetning til [§ 5-10](#) om virkningen av saksbehandlingsfeil har ikke skatteforvaltningsloven noen bestemmelse om virkningen av feil bevisbedømmelse. Det følger imidlertid av rettspraksis, og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, at vedtak kan kjennes ugyldige som følge av uriktig bevisbedømmelse eller feil rettsanvendelse dersom feilen har virket inn på vedtakets innhold. Se eksempelvis [Rt-2015-1260](#) og [LG-2005-160988](#).

I [Rt-2009-105](#) kom Høyesteretts flertall til at domstolene har full kompetanse til å prøve både rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen for det aktuelle ligningsvedtaket.

§ 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. Dette gjelder også søksmål etter [§ 15-2](#).
 - 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](#).

0 Endret ved [lov 21 juni 2019 nr. 38](#).

Karnov lovkommentarer: § 12-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-1

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir vilkårene for å kunne foreta endring av skattefastsetting. Vilårene må også være oppfylt for å kunne gjennomføre skjønnsfastsetting etter [§ 12-2](#), ettersom denne bestemmelsen ikke er et selvstendig grunnlag for å endre skattefastsettingen.

Bestemmelsen viderefører i stor grad tidligere ligningslov [§ 9-1](#), merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#), merverdiavgiftskompensasjonsloven [§ 14](#), artistskatteloven [§ 8](#) tredje ledd, svalbardskatteloven [§ 4-6](#) første ledd, folketrygdloven [§ 24-3](#) annet ledd og særavgiftsforskriften [§ 6-6](#). I tidligere regelverk var det endringsadgang dersom fastsettingen var uriktig, og dersom det ikke forelå noen ordinær fastsetting (enten fordi den skattepliktige ikke har levert pliktige oppgaver eller hadde blitt forbigått ved fastsettingen).

Adgangen til å endre uriktig skattefastsetting gjelder i følgende tilfeller:

Der fastsettingen er foretatt av den skattepliktige etter [§ 9-1](#) første ledd, eller av den trekkpliktige etter [§ 9-1](#) tredje ledd. I disse tilfellene kan skattemyndighetene endre en fastsetting allerede fra det tidspunktet skattemeldingen ble levert. Det betyr for eksempel at det for formues- og inntektsskatt ikke er nødvendig at det foreligger et skatteoppgjør for at det skal kunne gjennomføres en endringssak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.2.3.2](#).

Der fastsetting er foretatt av skattemyndighetene, for eksempel etter [§ 9-1](#) annet ledd eller etter reglene i [kapittel 12](#), når slik fastsetting i vedtaket er feil.

Der det ikke er foretatt en fastsetting fra før, enten av skattepliktige eller av skattemyndighetene etter §§ [9-1](#) og [9-2](#).

Endring av skattefastsettingen kan initieres av skattemyndighetene, for eksempel ved en kontroll. Endringen kan også initieres av den skattepliktige selv, dersom det oppdages uriktig fastsetting av skattegrunnlaget. Dette er særlig praktisk i de tilfeller der den skattepliktige har oversittet fristen for klage etter [§ 13-4](#) eller oversittet fristen for å endre skattefastsettingen selv etter [§ 9-4](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-1 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir de alminnelige vilkår for endring av skattefastsetting.

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-1 ...Skattemyndighetene som nevnt i § 2-7...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er skattemyndighetene i første instans, det vil si skattekontoret og Oljeskattekontoret, som har myndighet til å endre en uriktig skattefastsetting, jf. [§ 2-7](#).

Skattekontoret og Oljeskattekontoret kan imidlertid som et utgangspunkt ikke endre vedtak fra skatteklagenemndene (Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt), jf. [§ 2-9](#) annet ledd. Unntak fra dette er gitt i [§ 12-1](#) tredje ledd, som hjemler skattemyndighetenes plikt til å endre skattefastsettingen på bakgrunn av særskilt angitte forhold. Se også [§ 13-9](#), som hjemler klagenemndenes mulighet til å endre egen skattefastsetting.

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-1 ...kan...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Selv om skattefastsettingen er «uriktig», og det er grunn til å ta fastsettingen opp til endring etter annet ledd, tilsier ordlyden «kan» at skattemyndighetene ikke har en plikt til å endre skattefastsettingen, og at skattepliktige derfor heller ikke har krav på å få endret skattefastsettingen.

Skattemyndighetene er imidlertid pliktig til å foreta endring i fastsettingen i de tilfeller som er beskrevet i tredje ledd. I praksis har det oppstått spørsmål om det i slike tilfeller også skal foretas retting av følgevirkninger. Slike endringer skal antakelig gjennomføres dersom det bare er tale om rene endringer i beregninger, så som minstefradrag, andel konsernbidrag med skattemessig fradrag mv.

Karnov Lovkommentar 5 til § 12-1 ...skattefastsetting...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [kapittel 9](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 12-1 ...endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig...**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Hovedvilkåret for å kunne endre skattefastsettingen, er at fastsettingen er «uriktig». Hvorvidt fastsetting er uriktig eller ikke, beror på om skattereglene er anvendt riktig. Det vil si på riktige faktiske forhold. Det er de alminnelige sivilrettslige bevisreglene som gjelder når skattemyndighetene skal vurdere om det er grunnlag for å endre fastsettingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.2.3.2 s. 164](#). For at det skal være adgang til å treffe vedtak om endring av skattefastsettingen, må skattemyndighetene påvise at den skattepliktiges fastsetting er uriktig. Det er ikke tilstrekkelig for skattemyndighetene å sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det den skattepliktige har kommet frem til, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.1 s. 170](#).

Det er bare de delene av fastsettingen som er uriktig, som kan endres med hjemmel i [§ 12-1](#).

Vilkårene for endring etter bestemmelsen er objektive. Det betyr at det ikke er et vilkår for adgangen til å ta opp en sak at den skattepliktige kan lastes for feilen. Den skattepliktiges forhold er likevel et sentralt moment i vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, jf. annet ledd.

På området for merverdiavgift kan fastsettingen være uriktig både for registrerte merverdiavgiftspliktige og uriktig registrerte avgiftssubjekter. Dersom det for eksempel foreligger fastsetting for et selskap som ikke oppfyller vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, eller det i skattemelding for merverdiavgift er inntatt beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift, regnes også dette som «uriktig» fastsetting, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.2.3.2 s. 165](#). Det er også «uriktig» fastsetting dersom et korrekt registrert selskap i Merverdiavgiftsregisteret har angitt uriktig beløp i skattemelding for merverdiavgift, for eksempel som følger av feilaktig beregning av utgående avgift ved omsetning, eller uriktig fradragsført inngående avgift. Merk at beløp som uriktig registrerte virksomheter har oppkrevd og innberettet som utgående merverdiavgift, samt riktig registrerte virksomheter som uriktig har oppkrevd og innberettet utgående merverdiavgift, i utgangspunktet vil tilfalle staten med mindre feilen rettes overfor kjøperen, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 9-4-2](#) første ledd og merverdiavgiftsloven [§ 11-4](#). For ikke registrerte avgiftssubjekter, som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, foreligger det manglende fastsetting, jf. [§ 12-1](#) første ledd annet punktum.

Gulating lagmannsretts dom i [LG-2020-182850](#) gjaldt krav om opphevelse av skattemyndighetenes vedtak om fastsetting av merverdiavgift, og sletting av selskapet fra Merverdiavgiftsregisteret. Et av spørsmålene i saken var om avgiftstap er en nødvendig betingelse for å endre skattefastsettingen i medhold av [§ 12-1](#). Den skattepliktige argumenterte for at avgiftstap var en nødvendig betingelse for å endre skattefastsettingen, blant annet på bakgrunn av at dette var et vilkår etter tidligere merverdiavgiftslov [§ 18-1](#) første ledd bokstav c. I denne saken kom lagmannsretten frem til at det ikke er et vilkår for å ta fastsettingen opp til endring, at staten er påført avgiftstap slik som den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) første ledd bokstav c krevde.

Merk likevel [note 12](#) til [§ 12-1](#) til vilkåret om «spørsmålets betydning». Dersom endringer i fastsetting blir et nullsumspill, eller gir et resultat i strid med lovgivers formål, må det antakelig tale tungt for at fastsetting ikke bør tas opp til endring.

Vedtak om endring etter bestemmelsen skal treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder. I utgangspunktet betyr det at andre skattepliktige eller tredjeparter ikke kan være part i saken. Se likevel unntak for trekkpliktige i [§ 12-10](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 12-1 ...Reglene får tilsvarende anvendelse dersom det ikke foreligger...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om endring av skattefastsetting kommer også til anvendelse i de tilfellene hvor det *ikke* foreligger noen ordinær skattefastsetting. Det er tilfellet dersom skatte- og trekkpliktige ikke har foretatt fastsetting/trekk etter [§ 9-1](#) første og tredje ledd og [§ 9-2](#), eller dersom skattepliktige har blitt forbigått ved skattemyndighetenes fastsetting, for eksempel ved fastsetting av grunnlaget for motorkjøretøyavgifter etter [§ 9-1](#) annet ledd.

For ikke registrerte avgiftssubjekter som skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, foreligger det manglende fastsetting, jf. [§ 12-1](#) første ledd annet punktum. I disse tilfellene vil det strengt tatt ikke medføre noen «endring» i skattefastsettingen, men en førstegangs fastsetting.

Karnov Lovkommentar 8 til § 12-1 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet ledd bygger på tidligere ligningslov [§ 9-5](#) nr. 7. For andre skattearter som tidligere ikke ble fastsatt etter ligningsloven, var det ikke gitt spesifikke føringer for hvilke hensyn som skulle vektlegges i vurderingen av om en skattefastsetting skulle tas opp til endring. Etter gjeldende bestemmelse skal slik vurdering foretas før enhver endring, for samtlige skattearter som omfattes av skatteforvaltningsloven.

Avgjørelsen om å ta opp eller ikke ta opp skattefastsetting til endring etter annet ledd må anses som en prosessledende avgjørelse, som i utgangspunktet ikke utgjør et enkeltvedtak som kan påklages etter [§ 13-1](#). Når det foreligger et endringsvedtak, må det imidlertid antas at vurderingen etter annet ledd kan påklages som et ledd i en klage på fastsettingen, se Sivilombudsmannen i [SOMB-2002-51](#) (inntatt i [UTV-2003-1303](#)).

Tidligere, med hjemmel i [§ 15-1](#) første ledd annet punkt, jf. tvisteloven [§ 1-3](#), kunne den skattepliktige imidlertid gå til søksmål om prøving av slike avgjørelser. Som eksempel vises det til dom fra Borgarting lagmannsrett, [LB-2019-140421](#). I denne saken prøvde retten skattekontorets avgjørelse om ikke å ta opp skattepliktiges fastsetting til endring. Lagmannsretten kom til at skattekontorets forståelse av momentet «sakens opplysning» var utilstrekkelig begrunnet og opphevet derfor skattekontorets beslutning om ikke å ta opp saken til endring. Fra 1. januar 2022, gjennomført ved endringslov [22. desember 2021 nr. 158](#) til skatteforvaltningsloven, er muligheten for domstolskontroll ved avgjørelser om ikke å ta opp en sak til endring avskåret ved endring i [§ 15-1](#) om klageadgang, der et nytt annet ledd eksplisitt sier at tvisteloven [§ 1-3](#) ikke gjelder. Lovendringen medfører at en avgjørelse om ikke å ta opp en uriktig skattefastsetting til endring, er endelig, og ikke kan overprøves. Les mer om lovendringen i [note 7](#) til [§ 15-1](#). Lovendringen gjør ingen endring i domstolsprøvelsen av saker som er tatt opp. Det tilligger også som tidligere Skatteetaten å sikre at saker som tas opp til endring, ikke avgrenses slik at dobbeltbeskatning oppstår, jf. blant annet [Rt-2015-982](#) (Barlaup).

Karnov Lovkommentar 9 til § 12-1 ...Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, ska...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir anvisning på en skjønnsmessig vurdering som skattemyndighetene skal foreta før en fastsetting eventuelt tas opp til endring etter første ledd. Ordlyden i bestemmelsen er lik som i [§ 13-4](#) tredje ledd.

I forarbeidene til ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 7, [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 111](#), er det uttalt at det gjelder å finne den rette balansen mellom målet om at enhver skattefastsetting skal være så riktig som mulig, ulempene ved å gripe inn i et etablert rettsforhold og det endringssaken vil medføre av tid og arbeid til foretrengsel for skattemyndighetenes øvrige oppgaver. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 s. 166](#) fremgår det at denne avveiningen vil være sentral også ved anvendelsen av skatteforvaltningsloven [§ 12-1](#).

Denne vurderingen skal gjennomføres uavhengig av om endringen er til gunst eller ugunst for den skattepliktige.

Vurderingen kan fullt ut prøves av Skatteklagenemnda, og Skatteklagenemnda kan også foreta en egen selvstendig vurdering. Ett eksempel på at en sak ikke ble tatt opp til endring til skattyters ugunst, finnes i [SKNS1-2020-74](#), som er en avgjørelse av samme saksforhold som ble behandlet i [SKNS1-2017-131](#). Der hadde skattyter vedvarende underskudd, og skattekontorets endringsvedtak la til grunn at dette skyldtes interessefellesskap med selskap i samme konsern, uten at det var påvist noen konkret prisingsfeil. Skatteklagenemnda opphevet vedtaket og sendte det tilbake til skattekontoret for ny behandling, jf. skatteforvaltningsloven [§ 13-7](#) tredje ledd. Da skattekontoret fattet et nytt vedtak med likhetstrekk med det foregående, opphevede vedtaket, ble det nye vedtaket opphevet av Skatteklagenemnda med hjemmel i skatteforvaltningsloven [§ 12-1](#) annet ledd, fordi det ikke var grunn til å ta saken opp til endring. Begrunnelsen var oppsummert som følger (tilføyelsen i hakeparenteser er opprinnelig):

«I denne vurderingen har sekretariatet lagt særlig vekt på at det er lite sannsynlig at det foreligger inntektsreduksjon etter skatteloven [§ 13-1](#) for noen av sakens inntektsår, og at en ved en realitetsbehandling av klagen kun ville hatt endringsadgang for to av de fire inntektsårene, gitt at en la skattekontorets utvalg av 21 selskaper til grunn i fastsettelse av armlengdes pris. Det vises også til at skattepliktige ikke er å bebreide for at skattekontoret ikke i tilstrekkelig grad har underbygget sin konklusjon om at inntekstreduksjonsvilkåret er oppfylt. Sekretariatet har videre vektlagt den lange tiden som har gått siden skattepliktige leverte sine skattemeldinger for perioden [år 1 – år 4] og at det trolig gjenstår mye saksbehandling knyttet til spørsmålet om det foreligger inntektsreduksjon etter skatteloven [§ 13-1](#).»

Karnov Lovkommentar 10 til § 12-1 ...den skattepliktiges forhold...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

«Den skattepliktiges forhold» må ses i sammenheng med skattepliktiges opplysningsplikt etter [kapittel 8](#), og sikter særlig til om den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt overfor skattemyndighetene eller ikke. Dersom den skattepliktige har opptrådt lojalt og oppfylt opplysningsplikten overfor skattemyndighetene etter [kapittel 8](#), vil det være mindre grunn til å endre fastsettingen til ugunst, og større grunn til å endre fastsettingen til gunst, enn i saker hvor den skattepliktige ikke har gjort dette. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 s. 167](#).

Momentet er flyttet fremst i rekkefølgen av momentene som skal vektlegges i vurderingen, i forhold til ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 7, for å understreke at skattepliktiges forhold skal være en sentral del av vurderingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.2.3 s. 178](#). Dette kan ses i sammenheng med at en

skattepliktig som lojalt hadde oppfylt sin opplysningsplikt etter tidligere ligningslov, var beskyttet mot endringer i sin disfavør etter utløpet av en toårsfrist.

Karnov Lovkommentar 11 til § 12-1 ...den tid som er gått...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Jo lengre tid som er gått siden fastsettingen ble gjennomført, desto mindre grunn er det for å endre fastsettingen. Dette gjelder uansett om det er tale om å endre fastsettingen til ugunst eller gunst for den skattepliktige. Andre hensyn kan likevel være så tungtveiende at det fører til at en fastsetting tas opp selv om det har gått lang tid, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3](#). Det kan for eksempel tenkes å være tilfelle dersom spørsmålets betydning er stor for den skattepliktige, ved at det er snakk om et større beløp. I så tilfelle bør hensynet til den tid som er gått, trolig vektlegges mindre enn ved spørsmål av mindre betydning.

I forhold til ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 7 er momentet flyttet frem i rekkefølgen av momentene som skal vektlegges i vurderingen. Dette ble gjort for å understreke at momentet er en sentral del av vurderingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.2.3 s. 178](#). Også dette kan ses i sammenheng med den tidligere toårsfristen for endringer etter den tidligere ligningslov [§ 9-5](#) nr. 7.

Karnov Lovkommentar 12 til § 12-1 ...spørsmålets betydning...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Spørsmålets betydning omfatter blant annet størrelsen på det beløpet som endringssaken vil gjelde, om feilen medfører urimelige forskjeller mellom skattepliktig, hvorvidt den får en prinsipiell betydning eller gjelder en enkeltstående sak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 s. 167](#).

Dersom endringer i fastsetting blir et nullsumspill (netto proveny for staten er lik null), eller gir et resultat i strid med lovgivers formål, må det antakelig med tyngde tale for at fastsetting ikke bør tas opp til endring. Som eksempel på saker der endring kan være et nullsumspill, nevnes internprisingssaker mellom selskaper hjemmehørende i Norge, og der feil i prisen kan medføre inntektsreduksjon i ett av selskapene og samtidig kostnadsreduksjon i det nærstående selskapet. Dersom det er tale om selskaper med samme skattesats, kan en inntekts- og kostnadsjustering i de to selskapene medføre netto null skatteproveny.

For merverdiavgift, som er en transaksjonsskatt med den hensikt å skattlegge forbrukeren av varer/tjenester, der en og samme transaksjon påvirker «skattleggingen» både hos selger og kjøper, kan en tenke seg tilfeller der fastsetting gir et nullsumspill som derfor ikke bør tas opp til endring. Det kan for eksempel være tilfellet der en norsk skattepliktig driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet, ikke har beregnet utgående merverdiavgift ved snudd avregning, jf. merverdiavgiftsloven [§ 3-30](#), og har fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Det er likevel i praksis akseptert at utgående merverdiavgift kan etterberegnes uten at Skatteetaten samtidig foretar en vurdering hvorvidt kjøper skal innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift, jf. [HR-2016-1982-A](#) (Norisol).

Utsiktet dobbeltbeskatning kan også bli resultatet når et utenlandsk selskap selger tjenester til en kunde i Norge, og den utenlandske selgeren etter fastsetting selv anses for å være registreringspliktig i Norge for levering av avgiftspliktige tjenester, der norsk kjøper allerede har beregnet merverdiavgift ved snudd avregning, jf. merverdiavgiftsloven [§ 3-30](#). I et slikt tilfelle vil staten få økt proveny som følge av en dobbeltbeskatning – en plikt til å beregne utgående merverdiavgift på en og samme transaksjon, for både selger og kjøper. Dersom den potensielle endring vil medføre dobbeltbeskatning

i strid med lovgivers formål, taler dette mot at fastsettingen tas opp til endring. Se [Rt-2015-982](#) premiss [26–38](#) om Skatteetatens ansvar for å unngå utilsiktet dobbeltbeskatning.

Karnov Lovkommentar 13 til § 12-1 ...sakens opplysning...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Med «sakens opplysning» siktes det særlig til en vurdering av hvor mye arbeid som må antas å gjenstå for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse, i hvilken grad de opplysningene som foreligger, er pålitelige, og hvilke opplysninger skattemyndighetene kan regne med å fremskaffe under en eventuell endringssak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 s. 167](#).

Videre fremgår det av Skattedirektoratets merknader til høringsnotatet at det ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til skattyters gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og at det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattyter. Der det fremlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør skattyters forhold ha mindre betydning. Det bør også ha mindre betydning hvor lang tid som er gått siden direktoratets syn. Finansdepartementet har sluttet seg til denne merknaden, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 s. 167](#).

Karnov Lovkommentar 14 til § 12-1 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd er utformet etter mønster av ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 2 bokstav a og c og merverdiavgiftsloven [§ 18-4](#) femte ledd første punktum.

I motsetning til [§ 12-1](#) første ledd, som gir skattemyndighetene en *rett* til å endre en skattefastsetting dersom det etter vurderingen i annet ledd er grunn til det, angir tredje ledd en *plikt* for skattemyndighetene til å ta en skattefastsetting opp til endring (uten at det skal foretas en vurdering av om det er grunn til det, etter annet ledd). Skattemyndighetene skal endre fastsettingen av eget initiativ.

Karnov Lovkommentar 15 til § 12-1 ...endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søk...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har en plikt til å endre skattefastsettingen når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Uttrykket «utfallet av et søksmål» er videre enn «domstolsavgjørelse» som ble benyttet i tidligere ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 2, og er valgt for å presisere at endringer som følger av utenrettslige forlik også omfattes av bestemmelsen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.4.3 s. 168](#).

Skattemyndighetenes plikt til å ta opp skattefastsetting til endring, der endringen følger av eller forutsettes av utfallet i et søksmål, gjelder kun overfor de som er parter i saken. Se for eksempel Finansdepartementets uttalelse i [Utv. 2003. 137](#) og Høyesteretts kjennelse [Rt-2010-1336 avsnitt 21](#).

Dersom utfallet av et søksmål medfører en prinsipiell endring i tolkning av lovbestemmelser, har ikke skattemyndighetene plikt til å endre andre skattepliktiges fastsetting i henhold til det aktuelle utfallet, men endring kan vurderes etter [§ 12-1](#) første ledd.

Det er kun de spørsmål som avgjøres i utfallet av et søksmål, og spørsmål som må anses å være en følge av utfallet, som kan tas opp i endringen. [HR-2016-988-A](#) har lagt til grunn at adgangen til å gå utenfor dommens materielle rettskraft er snever, og det må følge utvetydig av dommen hvilke konsekvenser denne har for den aktuelle skattefastsettingen. I [LB-2019-59556](#) la lagmannsretten til grunn at en skattesak om beskatning av aksjesalg i år 2000 ikke medførte at det var endringsadgang for en senere realisasjonsbeskatning av en opsjon knyttet til samme aksjer, ettersom det da både rettslig og faktisk var tale om en annen transaksjon enn den skattefastsettelsen som var avgjort av domstolene.

Derimot kan opphevelse av en skattefastsettelse åpne opp for en bredere vurdering av det saksforholdet som var til behandling. Se for eksempel Høyesteretts avgjørelse i [Rt-2012-1648](#), som gjaldt vurdering av fradragsrett for forsikringspremie betalt til selskapets datterselskap, jf. skatteloven [§ 13-1](#). I forlengelse av dette uttalte Høyesterett at ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 5 bokstav c ikke er til hinder for at skattemyndighetene tar opp størrelsen på fradraget, selv om dommen bare har tatt stilling til spørsmål om fradrag helt kan nektes. Av dommens [avsnitt 59](#) fremgår det at

«[d]et faller naturlig å si at fradragets størrelse da er et spørsmål om endring 'som følge av' domstolsavgjørelsen. En nærmere vurdering av størrelsen på det fradraget som skattyter har krevd, er rett nok ikke en nødvendig følge av dommen, men ordlyden innskrenker ikke endringsadgangen til nødvendige følger».

Dette standpunktet er også videreført i Høyesteretts dom [HR-2016-988](#) der Høyesterett uttalte 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 en rett og plikt til å ta opp ligningen også for de øvrige årene ([avsnitt 48](#)).

Fristene for endring av skattefastsetting hjemlet i [§ 12-6](#) gjelder ikke for endring av skattefastsetting når skattemyndighetene foretar endring etter denne bestemmelsen. I disse tilfeller gjelder ingen frister for endring av fastsetting, jf. [§ 12-8](#).

Karnov Lovkommentar 16 til § 12-1 ...Dette gjelder også søksmål etter § 15-2....

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene har også plikt til å endre skattefastsetting når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål der saksøker er departement eller kommune.

Karnov Lovkommentar 17 til § 12-1 3. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkåret skal forstås på samme måte som i tidligere ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 2 bokstav b, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.4.3 s. 168](#). Vilkåret tar sikte på at skattemyndighetene skal endre en fastsetting som var riktig da den ble foretatt, som følge av omstendigheter som inntreffer, dersom skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen.

Med «skattelovgivning» menes ikke bare formell lov, men også rettsregler som følger av forskrifter og skatteavtaler med andre land, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.4.3 s. 168](#). Forståelsen av «skattelovgivning» er også omtalt i [SOM-2018-4391](#), der Sivilombudsmannen uttaler at begrepet ikke kan forstås som lov- eller forskriftstekst alene, men som den materielle *rettsregelen*, også hensyntatt andre rettskilder.

Eksempler på skattelovgivning som foreskriver endring som følge av omstendigheter som inntreffer etter skattefastsettingen, er skatteloven [§ 14-7](#) første ledd om tilbakeføring av underskudd, [§ 14-70](#) fjerde ledd om manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak og [§ 14-80](#) annet ledd om utjevning av åndsverksinntekt. Også skatteloven [§ 2-1](#) tiende ledd, som var gjenstand for vurdering i [SOM-2018-4391](#), er et eksempel på lovgivning som foreskriver endring.

Bestemmelsen får ikke anvendelse på justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven [kapittel 9](#), fordi slik justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift foretas i skattemelding for merverdiavgift det året den justeringsutløsende hendelsen inntreffer. Det skjer således ikke noen endring av allerede fastsatt merverdiavgift.

Karnov Lovkommentar 18 til § 12-1 3. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven [§ 9-5](#) nr. 2 bokstav c og gjelder endring som følge av at skattemyndighetene har inngått avtale med fremmede stater for å avverge dobbeltbeskatning. Praktisk viktig i denne sammenheng er avtaler til avvergelse av dobbeltbeskatning i enkeltsaker inngått mellom statene som ledd i en «Mutual Agreement Procedure» (MAP) som hjemlet i den aktuelle skatteavtalen.

Det må antas at skattekontorets plikt til å foreta endring bare gjelder hvis skattyter ikke motsetter seg endring, idet den skattepliktige selv må kunne velge å unnlate å påberope seg skatteavtalen, jf.

Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget, 2017, s. 65.

§ 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) Skjønnnet skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.

Karnov lovkommentarer: § 12-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-2

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av bestemmelsen i tidligere ligningslov [§ 8-2](#), merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#), artistskatteloven [§ 8](#) tredje ledd og svalgskatteloven [§ 4-6](#) første ledd tredje punktum.

Bestemmelsen gjelder skattemyndighetenes adgang til skjønnsfastsetting av det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen. At det faktiske grunnlaget fastsettes ved skjønn, betyr at skattemyndighetene foretar en selvstendig og skjønsmessig vurdering av grunnlaget for fastsettingen. Hvis vilkårene for skjønnsfastsetting er oppfylt, skal skattemyndighetene foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken, og legge til grunn det mest sannsynlige faktum, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.1 s. 170](#).

Bestemmelsen kommer til anvendelse når de faktiske forholdene er uavklarte, både der den ordinære fastsettingsmåten er egenfastsetting, trekk eller vedtak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.1 s. 170](#). Skjønnsfastsetting er derfor aktuelt dersom skattepliktige ikke har foretatt fastsetting selv etter

[kapittel 9](#), eller hvis leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Dersom de faktiske forhold er avklarte, skal endring foretas etter [§ 12-1](#). Bestemmelsen gjelder både hvor det er tale om å fastsette hele skattegrunnlaget ved skjønn, og hvor det bare er spørsmål om å endre én eller flere poster.

Bestemmelsen er ikke ment å være noen selvstendig hjemmel for endring av skattefastsettingen, men skal komme til anvendelse når skattemyndighetene bruker endringsadgangen som følger av [§ 12-1](#) i saker der faktum er uavklart. Det medfører blant annet at skattemyndighetene må påvise at den skattepliktiges fastsetting er uriktig. Det er ikke tilstrekkelig for skattemyndighetene å sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det den skattepliktige har kommet frem 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, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.1](#).

Dersom skattemyndighetene treffer vedtak om skjønnsfastsetting, er dette et vedtak som kan påklages, jf. [kapittel 13](#).

Domstolene kan prøve om vilkårene for skjønnsfastsetting er oppfylt, se [Rt-1994-260](#) og [HR-2017-967-A](#). Det følger av de alminnelige reglene om fritt forvaltningsskjønn at domstolene som et utgangspunkt ikke kan prøve selve skjønnet i vedtaket fullt ut. Det er imidlertid adgang til å prøve om målet til skattemyndighetene har vært å komme så nær det faktiske riktige som mulig, om skjønnet har bygd på et riktig faktisk grunnlag, om rettsanvendelsen er riktig og om skjønnet er utøvd vilkårlig eller er sterkt urimelig, jf. [HR-2017-967-A avsnitt 28](#). I denne dommen forelå det sterk mistanke om unnlatt registrering av kontantbetalinger, og at rapportert kontantandel var betydelig lavere enn hos lignende restaurantene. Høyesterett kom til at skjønnet var fundert på solide data og utøvd med rimelig grad av forsiktighet. Skattekontorets skjønn var derfor verken vilkårlig eller sterkt urimelig.

For nærmere omtale om domstolsprøvelsen av en skattefastsettelse vises det til kommentarene til [kapittel 15](#) («Søksmål mv.»).

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-2 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Første ledd inneholder to alternative vilkår for skjønnsfastsetting.

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-2 ...Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

De fleste tilfellene der det ikke foreligger noen fastsetting etter [kapittel 9](#), skyldes nok at den skattepliktige ikke har levert skattemelding. Alternativet omfatter imidlertid også de tilfellene hvor trekkpliktige ikke har foretatt noen fastsetting av skatt etter §§ [9-1](#) tredje ledd og [9-2](#) annet ledd, samt de tilfeller hvor det ikke er skrevet ut motorkjøretøyavgift etter [§ 9-1](#) annet ledd.

Forutsetningen for at skattemyndighetene skal kunne foreta skjønnsfastsetting i disse tilfellene, er at de faktiske forholdene er uavklarte. Dersom det er på det rene hvilket faktum som skal legges til grunn

ved skattemyndighetenes fastsetting, skal endring gjennomføres etter [§ 12-1](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2 s. 171](#).

Et uavklart spørsmål som nevnes i Per Helge Stoveland, kommentarer til § 12-2 første ledd til skatteforvaltningsloven, Norsk Lovkommentar, Gyldendal Rettsdata (lest 20. august), er på hvilket tidspunkt skattemyndighetene har mulighet til å foreta skjønnsfastsetting i de tilfellene det ikke foreligger noen fastsetting. Det må antas at reaksjonen ved for sent levert skattemelding først og fremst er tvangsmulkt etter [§ 14-1](#), og at forhåndsvarsling etter saksbehandlingsregelen i [§ 14-2](#) bør foretas før en eventuell skjønnsfastsetting gjennomføres.

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-2 ...leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge på...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan skattemyndighetene gjennomføre skjønnsfastsetting.

Med «leverte meldinger» menes både skattemeldinger med vedlegg som den skattepliktige har levert, og meldinger om trekk fra trekkpliktige, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2 s. 171](#).

Vilkåret om at leverte meldinger «ikke gir et forsvarlig grunnlag» å bygge fastsettingen på, fremgikk tidligere av ligningsloven [§ 8-2](#) nr. 1. Den tidligere bestemmelsen i ligningsloven inneholdt en ikke uttømmende liste over typetilfeller hvor oppgavene ikke ga et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. Denne listen er ikke videreført i skatteforvaltningslovens bestemmelse. Det fremgår imidlertid av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2 s. 171](#) at vilkåret i utgangspunktet skal tolkes på samme måte som bestemmelsen i ligningsloven. Den ikke-uttømmende listen i ligningsloven [§ 8-2](#) nr. 1 lød som følger:

«1. Ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Dette gjelder blant annet når

- a. oppgavene lider av feil eller regnskapet som oppgavene bygger på, ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, 1 og disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet,
- b. oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at skattyteren kunne oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultat eller
- c. det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse»

Disse forholdene kan danne grunnlag for at den skattepliktiges meldinger må settes til side, jf. [§ 12-1](#) første ledd. Det er likevel forsvarlighetsvilkåret som er avgjørende, og det må foretas en konkret vurdering i hver enkelt sak.

Det fremgår av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2](#) at til tross for at tidligere regler og praksis om adgangen til skjønnsfastsetting videreføres i skatteforvaltningsloven, gjelder enkelte unntak som er listet opp i forarbeidene.

For det første videreføres ikke adgangen til skjønnsfastsetting dersom skatteyteren etter krav ikke har gitt opplysninger etter ligningsloven [§ 6-1](#) (nå skatteforvaltningsloven [§ 10-1](#)), ikke har medvirket til kontroll etter ligningsloven [§ 6-5](#) (nå skatteforvaltningsloven [§ 10-5](#)) eller ikke har levert etterspurt dokumentasjon over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger etter ligningsloven [§ 4-12](#) nr. 2 (nå skatteforvaltningsloven [§ 8-11](#)). Det nevnes likevel at manglende vilje hos skatteyteren til å la skattemyndighetene gjennomføre kontroll i praksis likevel kan få betydning for spørsmålet om hvorvidt det foreligger skjønnsadgang. Dersom en skattepliktig for eksempel ikke vil gi ytterligere opplysninger knyttet til meldingen på etterspørsel fra skattekontoret, kan det tenkes at det er mindre grunn til å legge vekt på den leverte skattemeldingen.

For det andre videreføres ikke adgangen til skjønnsfastsetting dersom skatteyteren ikke har levert næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, jf. ligningsloven [§ 8-2](#) nr. 3 første og annet punktum. Det er imidlertid klart at næringsoppgaven gir et sentralt grunnlag for skattekontoret å bygge fastsettingen på, og dersom levert skattemelding og andre eventuelle kilder ikke gir et «forsvarlig» grunnlag å bygge fastsettingen på, kan det være adgang til skjønnsfastsetting.

For det tredje fulgte det tidligere av merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) første ledd bokstav b at det var endringsadgang dersom mottatt omsetningsoppgave (nå: skattemelding for merverdiavgift) var bygget på regnskap som ikke var ført i samsvar med regnskapslovgivningen. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2 s. 172](#) fremgår det at formelle feil i regnskapet ikke i seg selv skal gi grunnlag for skjønnsadgang. Dersom skattemelding for merverdiavgift bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med regnskapslovgivningen, kan det medføre at grunnlaget for fastsetting ikke er «forsvarlig». Som nevnt i den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 8-2](#) nr. 1 bokstav a, må regnskapsfeil innebære at tilliten til skatteytters oppgaver er svekket i sin alminnelighet, før det foreligger skjønnsadgang. I [HR-2017-967-A](#) hadde ikke den skattepliktige ført regnskapet i samsvar med bokføringsforskriften, blant annet ved å unnlate å registrere alle salg fortløpende på kassaapparatet. Høyesterett kom til at bruddene på bokføringsforskriften medførte at skattemeldingene ikke bygget på et «forsvarlig» grunnlag, og at skattekontoret således hadde adgang til skjønnsfastsetting.

Karnov Lovkommentar 5 til § 12-2 ...Skjønnnet skal settes til det som framstår som riktig ut fra...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen beskriver målet med skjønnsfastsettingen.

Tidligere ligningslov [§ 8-2](#), merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) og de øvrige lovene på skatteområdet hadde ikke noen nærmere regulering av resultatet av skattemyndighetenes skjønnsfastsetting. Bestemmelsen er således ny på skatteforvaltningsområdet. Det er likevel klart at skattemyndighetene også før skatteforvaltningslovens ikrafttredelse hadde en plikt til å søke den fastsetting som fremstod mest mulig riktig ut fra de opplysningene som forelå. Se for eksempel [Rt-1994-260](#) der retten på s. [265–266](#) anga at

«[I]ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig».

Det faktiske grunnlaget for fastsettingen skal ifølge bestemmelsen settes til det som fremstår 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, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.12 s. 258](#).

I [Rt-2000-402](#) avviste Høyesterett skattemyndighetenes anke over lagmannsrettens dom, som opphevet Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak om skjønnsfastsetting av avgiftsgrunnlaget for salg av datamaskiner. Virksomheten som solgte datamaskiner, overtok brukte maskiner fra kundene for skroting. Kundene som leverte sin brukte datamaskin, fikk et fradrag i prisen for ny datamaskin. I salgsdokumentet ble de brukte datamaskinene som virksomheten overtok fra kjøperne betegnet som «innbytte». Virksomheten beregnet utgående merverdiavgift på salgsprisen for ny datamaskin, med fradrag for en sum for den brukte datamaskinen, og hevdet at dette måtte behandles som en rabatt på de nye maskinene, ikke som et vederlag for de brukte maskinene virksomheten overtok. Skattemyndighetene på sin side hevdet at virksomheten skulle ha beregnet utgående merverdiavgift på den opprinnelige salgsprisen, altså uten noe fratrekk for den brukte datamaskinen. På [s. 409](#) i dommen uttaler førstvoterende følgende:

«Slik jeg forstår klagenemndas vedtak, har klagenemnda ikke lagt de nevnte prinsipper for bevisbedømmelse og avtaletolkning til grunn i vår sak. Det er etter min mening feil å legge ensidig vekt på ordlyden i salgsdokumentene, slik klagenemnda har gjort.»

Skattemyndighetene står friere i en skjønnsfastsetting, dersom den skattepliktige ikke gir tilstrekkelig med opplysninger for å fastsette et korrekt grunnlag. Se for eksempel [Rt-1994-260](#)

«[H]ar skattyteren forsømt seg med å gi de opplysninger som er nødvendige for å klarlegge beskatningsgrunnlaget, vil det nødvendigvis måtte få konsekvenser for hans reelle adgang til å angripe ligningen. Ligningsmyndighetene må stå tilsvarende friere, både til å ‘endre, utelate eller tilføye poster’, og ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme frem til det ‘sannsynlig riktige’.»

Skattemyndighetene har også, når omstendighetene i saken gir grunn til det, plikt til å foreta egne undersøkelser og innhente ytterligere opplysninger for å skaffe seg et forsvarlig grunnlag for fastsettingen. Det fremgår imidlertid av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.6.3.2 s. 172](#) at skattemyndighetenes undersøkelsesplikt ikke strekker seg særlig langt.

I den tidligere bestemmelsen i ligningsloven [§ 8-2](#) nr. 3 siste punktum var det en særregel om at formue og inntekt i utgangspunktet ikke kunne settes lavere enn ved foregående ligning, dersom skatteyteren ikke hadde levert selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave over transaksjoner og mellomværende med nærstående selskaper og innretninger. Denne bestemmelsen er ikke videreført i skatteforvaltningsloven.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 12-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-3

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere merverdiavgiftsloven [§ 18-4](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-3 1. ledd**Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om registrering i Merverdiavgiftsregisteret er hjemlet i merverdiavgiftsloven [kapittel 2](#).

Vedtak om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning, er et enkeltvedtak, jf. [§ 1-2](#) bokstav d. I utgangspunktet er ikke slikt vedtak en del av skattefastsettingen. Slike vedtak kan likevel treffes i medhold av denne bestemmelsen når vilkårene er oppfylt.

Konsekvensen av denne adgangen er at bestemmelsene i §§ [12-1](#) til [12-8](#), som blant annet regulerer hvilke frister som gjelder for å treffe vedtakene og om vedtakene senere kan endres, kommer til anvendelse, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.12 s. 258](#). Merverdiavgiftsloven [§ 14-3](#) hjemler sletting i Merverdiavgiftsregisteret dersom virksomheten er opphørt, eller skattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette registreringen.

Et eksempel på når dette er aktuelt er at skattemyndighetene ved endring av fastsetting av merverdiavgift, kommer frem til at virksomheten ikke drives i næring, og at skattemyndighetene som følge av dette fastsetter merverdiavgift og sletter virksomheten i Merverdiavgiftsregisteret.

I [LG-2020-182850](#) om opphevelse av Skatteetatens vedtak om fastsetting av merverdiavgift og sletting fra Merverdiavgiftsregisteret av selskapet, fant lagmannsretten at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge. Som følge av dette hadde ikke selskapet rett til å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og skulle derfor slettes fra registeret.

§ 12-4. Summarisk fellesoppgjør

(1) Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, kan skattemyndighetene i stedet treffe vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør).

(2) Forhold som omfattes av et vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattepliktige eller være gjenstand for klage fra denne.

(3) Departementet kan gi forskrift om det nærmere innholdet i vilkårene etter første ledd samt om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

Karnov lovkommentarer: § 12-4**Karnov Lovkommentar 1 til § 12-4****Forfattere:**[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere ligningslov [§ 9-5](#) nr. 8. Bestemmelsen er justert med språklige endringer og presiseringer. Bestemmelsen gjelder bare for formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift, og ikke de øvrige skatteartene.

Bestemmelsen i annet ledd er ny, men fremgikk tidligere av forskrift [20. november 1997 nr. 1181](#) om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.7.2](#) fremgår det at Finansdepartementet mente at regelen skulle lovfestes, fordi den er viktig.

Forskriftshjemmelen i tredje ledd er også ny.

Som hovedregel skal endring skje etter de ordinære reglene, overfor den enkelte skatteyder. Ved summarisk fellesoppgjør foretas en samlet fastsetting hos arbeidsgiveren og feilene korrigeres. Dette i motsetning til å korrigere feilene på den enkelte ansattes hånd. Ordningen kan derfor kun brukes i unntakstilfeller, jf. [Ot.prp. nr. 100 \(1992–93\) punkt 4.5.2](#). Formålet med ordningen er å gi skattemyndighetene adgang til å rette korrigerende av mangelfull lønnsrapportering på en effektiv måte. Korrigerende overfor hver enkelt ansatt kan være en uforholdsmessig arbeidsbelastende operasjon, grunnlaget for korrigeringen kan være mangelfull, og det kan skape provenytab og uheldig forskjellsbehandling, jf. [Ot.prp. nr. 100 \(1992–93\) s. 7](#). Det summariske fellesoppgjøret skal være gjenopprettende. Det vil si at oppgjøret skal sørge for en tilnærmet korrekt skatte- og avgiftsbetaling til det offentlige, og det skal ikke ha noe pønalt formål, jf. [Ot.prp. nr. 100 \(1992–93\) punkt 4.5.4](#).

Summarisk fellesoppgjør kan gjennomføres både dersom det ikke er foretatt innrapporteringer, og dersom det foreligger feil ved innrapporteringen.

Tilleggsskatt kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør, men kan ilegges på arbeidsgiveravgiften dersom vilkårene for tilleggsskatt etter [§ 14-3](#) er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-4 ...Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opp...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen kommer til anvendelse der arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte. Det kan for eksempel være tilfelle der arbeidsgiver ikke har rapportert inn og betalt for lite arbeidsgiveravgift.

Vilkåret om at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må gjelde ytelser til «ansatte», omfatter ikke bare ansatte i arbeidsrettslig forstand, men må ses i sammenheng med arbeidsgivers plikter til å inngi lønnsoppgaver, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift. Det må foreligge et *reelt* ansettelsesforhold, og vilkåret kan derfor også i noen tilfeller omfatte oppdragstakere som formelt sett utøver selvstendig næringsvirksomhet. Se [HR-2017-344-A](#) og [LB-2014-66489](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-4 ...uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 12-4-1](#) første ledd gir en ikke uttømmende liste over momenter som det skal legges vekt på i vurderingen av hvorvidt det medfører «uforholdsmessig byrde» å gjennomføre ordinære endringssaker overfor den enkelte ansatte. Her fremgår det at 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.

Det må foretas en totalvurdering i hver enkelt sak.

I [LB-2018-927](#) opphevet lagmannsretten Skatteklagenemndas vedtak om summarisk fellesoppgjør for et litauisk selskap. Det skjønnsom Skatteetaten hadde utvist vedrørende Skatteetatens ressursbruk ved alternativt individuelle endringssaker, syntes etter lagmannsrettens vurdering ikke godt overveid og i hvert fall ikke godt begrunnet.

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-4 ...vedtak om et summarisk oppgjør av formues- og inntektsskatt...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Skatteforvaltningsforskriften [§ 12-4](#) gir regler om gjennomføringen og beregningen av summarisk fellesoppgjør.

Ansaret for arbeidsgiver skal fastsettes ut fra en oppregulering av de aktuelle ytelser fra netto til brutto, jf. [Ot.prp. nr. 100 \(1992–93\) punkt 4.5.3](#). Ifølge skatteforvaltningsforskriften [§ 12-4-4](#) skal beregningsgrunnlaget normalt settes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt, og som ikke er innberettet, og skattesatsen skal som hovedregel settes til 50 prosent.

Karnov Lovkommentar 5 til § 12-4 ...på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør)....

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Gjennomføring av summarisk fellesoppgjør krever ikke arbeidsgiverens samtykke.

Karnov Lovkommentar 6 til § 12-4 2. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom skattemyndighetene treffer vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan det ikke tas opp ordinær endringssak overfor den enkelte skattepliktige. Den enkelte skattepliktige kan heller ikke klage på vedtaket. Arbeidsgiver kan påklage vedtaket etter reglene i [kapittel 13](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 12-4 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Utfyllende regler om summarisk fellesoppgjør er gitt i skatteforvaltningsforskriften §§ [12-4-1](#) til [12-4-7](#). Her fremgår blant annet vilkårene (herunder antall saker og beløpsgrenser) for å treffe summarisk fellesoppgjør, varslingsreglene, regler om vedtakets innhold, beløpsmessig beregningsgrunnlag og skattesats mv.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 12-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-5

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-5 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gjelder for alle skattearter, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.7.3](#). Vilkåret som sier at bestemmelsen kommer til anvendelse for skattepliktige som har skattleggingsperiode på seks måneder eller kortere, jf. første punkt, er antakelig mest praktisk for merverdiavgift og særavgifter.

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-5 ...seks måneder eller kortere...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen kommer kun til anvendelse for skattepliktige som har en skattleggingsperiode på seks måneder eller kortere. Det vil for eksempel være skattepliktige som leverer skattemelding for merverdiavgift, som etter hovedregelen skal leveres hver annen måned, jf.

skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3-1](#). I enkelte tilfeller kan skattleggingsperioden for merverdiavgift også være på én måned, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3-8](#). Det finnes også andre særregler om skattleggingsperiode for merverdiavgift og særavgifter, jf. skatteforvaltningsforskriften §§ [8-3-9](#) og [8-4-1](#).

Bestemmelsen er således ikke praktisk for skattemelding for formue- og inntektsskatt, der skattleggingsperioden uansett normalt er ett kalenderår.

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-5 ...kan fastsetting etter § 12-1...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gjelder fastsetting etter [§ 12-1](#). Merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) annet ledd, som bestemmelsen er en videreføring av, gjaldt etter ordlyden «skjønnsfastsettelser som gjelder mer enn en termin». Det er derfor naturlig å lese ordlyden slik at den kommer til anvendelse for [§ 12-1](#) generelt, altså også for [§ 12-2](#) som ikke er en selvstendig hjemmel for endring. For å endre skattefastsetting etter [§ 12-2](#) må vilkårene i [§ 12-1](#) være oppfylt.

I [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) er ikke dette omtalt eksplisitt. Det antas derfor at bestemmelsen i praksis får sin anvendelse først og fremst ved skjønnsfastsetting, jf. [§ 12-2](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 12-5 ...foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett år...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

I utgangspunktet skal fastsettelser henføres til den skattleggingsperioden der skatte- og avgiftsplikten oppstod, og der fastsettingen er foretatt. Etter denne bestemmelsen kan imidlertid endring foretas samlet for flere skattleggingsperioder, men ikke for et lengre tidsrom enn ett kalenderår. Fastsetting kan foretas for flere år, men må da knyttes til de den enkelte skattleggingsperiode, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.7.3](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 12-5 ...Retting av konkrete poster i en skattefastsetting må knyttes...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Annet punktum er et unntak fra første ledd. Bestemmelsen fastslår at retting av konkrete poster i en skattefastsetting, må knyttes til bestemte skattleggingsperioder, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.12 s. 259](#). Dette kan blant annet ha betydning for renteberegningen, jf. skattebetalingsloven [§ 11-2](#).

§ 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 skattleggingsperioden. For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode, gjelder fristen fra utgangen av det kalenderåret da den ordinære fristen for å gjennomføre fastsetting etter [kapittel 9](#), løp ut. Fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon kan ikke tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av fristene som nevnt i [merverdiavgiftskompensasjonsloven § 10](#). For endring av fastsetting av suppleringskatt er fristen fem år etter levering av skattemeldingen. Fristen for å bestride bruk av Safe Harbour-regler gitt i medhold av [suppleringskatteloven § 5-7](#) er likevel tre år etter at melding for suppleringskatt er mottatt. Når det ikke er fastsatt skatt etter [skatteloven § 10-70 første ledd](#), er fristen for å ta opp saken til endring 15 år etter utgangen av skattleggingsperioden.
- (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.

0 Endret ved lover [20 des 2016 nr. 120](#), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024), [20 des 2024 nr. 89](#).

Karnov lovkommentarer: § 12-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-6

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Frister for endring før skatteforvaltningslovens ikrafttredelse var hjemlet i ligningsloven [§ 9-6](#), merverdiavgiftsloven §§ [18-1](#), [18-2](#) og [18-4](#) og merverdiavgiftskompensasjonsloven §§ [10](#) og [14](#). For særavgifter var det ingen frister for etterberegning av avgift. Bestemmelsen forenkler og samordner de tidligere reglene om frister for endring av fastsetninger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.2.1](#). Det er nå de samme fristene som gjelder for alle skattearter.

Endringsfristen etter den tidligere ligningsloven var som utgangspunkt ti år. Det var likevel flere unntak fra dette utgangspunktet, og det gjaldt en toårsfrist for endring av ligningsmyndighetenes fastsettelse til ugunst for skatteyteren dersom skatteyteren lojalt hadde oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven [kapittel 4](#), jf. ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3. Det gjaldt også en toårsfrist ved skrive- og regnefeil som skatteyteren ikke var eller burde ha vært klar over.

Fristen for å treffe vedtak etter merverdiavgiftsloven [§ 18-1](#) var ti år etter utløpet av terminen, jf. [§ 18-1](#) tredje ledd.

Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ [12-1](#), [12-3](#), og [12-4](#) er nå som hovedregel fem år etter utgangen av skattleggingsperioden.

Forslaget om en felles femårsfrist møtte mange negative tilbakemeldinger i høringsrunden, særlig knyttet til at fristen ble utvidet fra to til fem år for skattepliktige som har oppfylt sin opplysningsplikt etter daværende ligningsloven. Departementet kommenterte i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.2.3](#) at den skattepliktiges forhold «skal være en sentral del av vurderingen» etter [§ 12-1](#) annet ledd, slik at det skal mer til for å ta opp til endring en sak som ligger mer enn to år tilbake i tid i tilfeller der den skattepliktige har innrettet seg lojalt og oppfylt opplysningsplikten.

Fristbestemmelsen omfatter ordinære skattesaker, hvor et fastsettingsvedtak kreves opphevet som følge av uriktig anvendelse av skatteloven, uriktig faktum eller feil ved saksbehandlingen. Fristbestemmelsen gjelder ikke dersom det forhold som påberopes som ansvarsbetingende ligger utenfor ligningsvedtaket. Etter EFTA-domstolens avgjørelse i sak [E-1/04 Fokus Bank](#) ble det klart at norske skatteregler om kildeskatt uten godtgjørelsesfradrag ved utbytteutdeling var i strid med EØS-retten. Andre skattyteres skattesaker ble stort sett fastholdt uendret i lys av søksmålsfristen på seks måneder i daværende skattebetalingslov [§ 48](#) nr. 5. Erstatningskrav mot staten som følge av unnlatt gjennomføring av EØS-lovens hoveddel ble likevel tillatt fremmet, jf. [Rt-2006-1265](#) (Edquist).

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-6 ...ta opp...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Den fristavbrytende handlingen, med hensyn til fristen for å ta opp skattefastsettingen til endring, er når skattemyndighetene har *tatt opp skattefastsettelsen til endring*. Se [§ 12-1](#) annet ledd om de vurderinger som skal ligge til grunn for en beslutning om å ta saken opp til endring og [§ 5-6](#) om forhåndsvarsling.

Loven angir ikke konkrete formkrav eller kompetansekrav for beslutningen, og forarbeidene synes å forutsette at en beslutning om å ta saken opp til endring kan følge implisitt av omstendighetene i den konkrete saken, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.4.1 s. 183](#). Dersom skattemyndighetene har gjennomført en kontroll hos den skattepliktige, er utgangspunktet at fristen ikke avbrytes ved kontrollen som sådan, men ved at myndighetene varslers den skattepliktige om at fastsettingen helt eller delvis tas opp til endring. Det er ikke et krav om at det må foreligge et endringsvedtak for å anse fristen som avbrutt, men det må foreligge en beslutning om å ta saken opp til endring. Denne beslutningen må også gjøres kjent for skattyter, og tidspunktet for beslutningen må kunne dokumenteres. I [Rt-2000-244](#) heter det på s. [248–249](#) at

«[h]ensynet til skattyter tilsier etter min mening at det skal kunne dokumenteres på hvilket tidspunkt spørsmål om endringsligning ble tatt opp, hvilket må medføre at skattyter som hovedregel skal ha skriftlig underretning. Er det hensiktsmessig, kan dette skje gjennom det varsel som etter ligningsloven [§ 9-7](#) skal gis skattyter når en endringssak er tatt opp på annen måte enn ved skattyters klage. Skattyter må som hovedregel gis melding om, eller iallfall av ligningsmyndighetene orienteres om, at endringssak er påbegynt, jf. [Rt-1997-860](#) på s. [866](#)».

Tilsvarende legger Sivilombudsmannen i sak 2016/2963 til grunn at det ikke er et absolutt krav om at skatteyter får et formelt skriftlig varsel for at ligningen skal anses å være tatt opp til endring med

fristavbrytende virkning. Det sentrale må være at skatteyder rent faktisk har fått informasjon om at endringssak er iverksatt.

Det er ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene har varslet om bokettersyn, bedt den skattepliktige om å redegjøre for forhold av betydning for fastsettingen eller bedt om tilleggsopplysninger knyttet til skattemeldingen. Borgarting lagmannsrett har i [LB-2019-59556](#) vurdert hva som kan anses som en fristavbrytende henvendelse, og oppsummerte at

«praksis er forstått slik at det kreves en klar underretning til skattyter om at han har grunn til å vente seg ligningsmessige endringer, og at det ikke er nok at ligningsmyndighetene arbeider med saken og skattyter er klar over dette».

Det er heller ikke tilstrekkelig at skattekontoret har varslet lignende eller relaterte endringer for andre inntektsår. Vurdering av om en sak skal tas opp til endring er ulik for hvert enkelt år, ettersom tiden som er gått skal være et viktig moment etter skatteforvaltningsloven [§ 12-1](#) annet ledd. Se til illustrasjon UTV-1995-418, der et endringsvarsel inneholdt talloppsett for mulige endringer for inntektsårene 1982–91 og samtidig varslet endring av ligningen for inntektsårene 1983–91. Retten kom til at endringsvarselet var upresist og tvetydig og ikke hadde fristavbrytende virkning for 1982.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) s. 527 angis det at også en henvendelse fra skattepliktige kan ha fristavbrytende virkning, for eksempel i de tilfeller skattepliktige sender en henvendelse til skattekontoret om endring av skatteoppgjøret. Formentlig kan skattyters henvendelser være fristavbrytende i enkelte tilfeller, så som ved krav om egenretting etter skatteforvaltningsloven [§ 9-4](#) eller der henvendelsen utgjør en klage etter skatteforvaltningsloven [kapittel 13](#). I [Rt-2000-244](#) kom Høyesterett til at en henvendelse fra skattyters advokat med sikte på endringsligning ikke hadde fristavbrytende virkning. Høyesterett uttalte at «enurring eller annen henvendelse fra skattyter normalt ikke fører til at spørsmål om endring av ligning anses for å være tatt opp». Heller ikke en uformell meningsutveksling med skattyters ektefelle ble ansett fristavbrytende. I [LB-2019-59556](#) ble det stilt krav om at henvendelsen fra skattyter for å være fristavbrytende måtte gi skattemyndighetene en tilstrekkelig klar oppfordring til å vurdere endringer for et annet inntektsår enn det som skattekontoret hadde tatt opp til endring.

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-6 ...etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Fristene for endring gjelder også for skjønnsfastsetting etter [§ 12-2](#), til tross for at bestemmelsen ikke er listet opp i bestemmelsen. Det er fordi [§ 12-2](#) ikke er en selvstendig hjemmel for endring. Endringsadgangen etter [§ 12-2](#) kommer først til anvendelse hvis vilkårene for endring etter [§ 12-1](#) er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-6 ...fem år etter utgangen av skattleggingsperioden...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Fristen for endring av skattefastsetting skal som en hovedregel regnes fra fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, og gjelder både endringer til gunst og ugunst for den skattepliktige, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.2.1 s. 175](#). Der det foreligger et endringsvedtak, må imidlertid endring til ugunst for den skattepliktige tas opp innen fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet, jf. fjerde ledd, med mindre det foreligger nye opplysninger. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8.

utg.) [s. 527](#) henvises det til endringsvedtak etter skatteforvaltningsloven, men det finnes ingen gode grunner til at endringsvedtak etter tidligere skatteprosessuelle regelsett skal behandles annerledes.

Endringsfristen på fem år samsvarer med den generelle plikten til å oppbevare regnskapsdokumentasjon etter bokføringsloven [§ 13](#).

Fristen for endring av skattefastsetting regnes fra «utgangen av skattleggingsperioden». Skattleggingsperioden for de ulike skatteartene er regulert i skatteforvaltningsforskriften [kapittel 8](#). For formues- og inntektsskatt er for eksempel skattleggingsperioden som hovedregel ett kalenderår, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-2-2](#), mens den for merverdiavgift som hovedregel er på to kalendermåneder, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-3-1](#). Ordlyden angir at det er utgangen av disse skattleggingsperiodene som er starten for beregning av fristen, og ikke leverings- eller betalingsfristen for skattemeldingene.

Karnov Lovkommentar 5 til § 12-6 ...For skatter som ikke fastsettes for en bestemt tidsperiode,...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Eksempler på slike skatter kan være artistskatt som fastsettes når en utenlandsk artist utøver aktivitet i Norge, og kildeskatt på utbytte som fastsettes i etterkant av tidspunktet for utbytteutdelingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.4.2 s. 183](#). Fristen vil også gjelde for fastsetting av motorkjøretøyavgifter, jf. [§ 9-1](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 6 til § 12-6 ...opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløp...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje punktum er en videreføring av merverdiavgiftskompensasjonsloven [§ 14](#) og medfører at endring til gunst for den kompensasjonsberettigede ikke kan tas opp etter foreldelsesfristene nevnt i merverdiavgiftskompensasjonsloven [§ 10](#). Bestemmelsen tilsier at endringer til *ugunst* for den skattepliktige kan gjennomføres etter de alminnelige reglene om frist for endring, uavhengig av foreldelsesreglene i merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Karnov Lovkommentar 7 til § 12-6 ...Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir et unntak fra femårsfristen i første ledd i de tilfeller den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt etter [§ 14-6](#) eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ [378](#) til [380](#) om skattesvik. I disse tilfellene er fristen for endring ti år. Tiårsfristen er ment som en sikkerhetsventil mot de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelse og gjelder kun den delen av skattefastsettingen som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3 s. 180–181](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 12-6 ...skjerpet tilleggsskatt...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [§ 14-6](#) om skjerpet tilleggsskatt. Fristen er også ti år i de tilfeller hvor det ikke ilegges tilleggsskatt fordi den skattepliktige har rettet fastsettingen frivillig, jf. [§ 14-4](#) bokstav d.

Karnov Lovkommentar 9 til § 12-6 ...Vedtak om endring som er truffet i medhold av tiårsfristen,...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Endringsvedtak som er foretatt etter tiårsfristen, bortfaller dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves, eller anmeldelsen ikke fører til en straffereaksjon for brudd på straffeloven §§ [378](#) eller [379](#).

At endringen bortfaller, medfører at fastsettingen blir slik den ville vært dersom vedtaket ikke hadde blitt truffet. Bortfallet kan skje ved at vedtaket gjøres om ved et forvaltningsvedtak eller en domstolsavgjørelse, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3 s. 181](#).

Dersom endringsvedtaket dels ligger innenfor den ordinære femårsfristen etter [§ 12-6](#) første ledd og dels innenfor tiårsfristen, vil i utgangspunktet kun den delen av vedtaket som faller utenfor femårsfristen, falle vekk dersom vedtak om skjerpet tilleggsskatt eller straffereaksjon for skatteunndragelse faller bort. Vilkårene for endring etter første ledd kan i disse tilfeller likevel være oppfylt, ettersom det ikke er et vilkår for endring etter første ledd at den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger etter [§ 14-6](#) eller har utvist den skyld som kreves for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt eller straff.

Ved et etterfølgende bortfall av sanksjoner for brudd på opplysningsplikten kan det tenkes at skattekontorets vurdering etter skatteforvaltningsloven [§ 12-1](#) annet ledd var basert på feil faktum. Skattyters forhold og eventuelle brudd på opplysningsplikten skal veie tungt i vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3 og 18.8.2.3 på s. 178](#), og kan tilsi en fornyet vurdering etter [§ 12-1](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 10 til § 12-6 ...Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggs...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

I de tilfellene hvor den skattepliktige frivillig har rettet skattefastsettingen, slik at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt *ikke* er oppfylt etter [§ 14-4](#) bokstav d, kommer tiårsfristen for endring til anvendelse. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 529](#) fremgår det imidlertid at det er Skattedirektoratets syn at endring utover fem år i saker om frivillig retting bør forbeholdes de mer alvorlige tilfellene.

Karnov Lovkommentar 11 til § 12-6 3. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av den tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 4. Bestemmelsen er et unntak fra de ordinære endringsfristene og innskrenker skattemyndighetenes endringsfrist til to år etter den skattepliktiges død.

Unntaket kommer likevel ikke til anvendelse dersom boet ikke er overtatt av selvskiftende arvinger eller endelig oppgjort uten slik overtaking. Det er likevel antatt at toårsfristen også kommer til

anvendelse dersom en enearving har overtatt boet udelt, men hvor boet ikke er overtatt i uskifte av gjenlevende ektefeller eller samboer, jf. Frederik Zimmer, [Arv og skatt](#), Tano Aschehoug, 1990, s. [154–156](#).

Det er ikke satt en tilsvarende frist for andre skattesubjekter enn privatpersoner. Selskaper som avvikles, kan foreta tidlig egenfastsettelse, men slik tidlig egenfastsettelse medfører ikke noen egen preklusjonsfrist, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 15.2.5.2 s. 117](#).

Karnov Lovkommentar 12 til § 12-6 ...tas opp...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Den fristavbrytende handlingen for endring er at saken «tas opp». Se [note 2](#) til [§ 12-6](#) til det likelydende vilkåret i første ledd.

Karnov Lovkommentar 13 til § 12-6 4. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Den tidligere merverdiavgiftsloven [§ 18-4](#) annet ledd siste punktum bestemte at varsel om omgjøring av et vedtak til ugunst for den skattepliktige måtte sendes innen to år etter vedtakstidspunktet dersom det ikke forelå nye opplysninger som viste at det tidligere vedtaket var uriktig.

I den tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 5 bokstav b, jf. [§ 9-5](#) nr. 3, om skattemyndighetenes krav om at Skatteklagenemnda overprøvde skattekontorets vedtak i en endringssak, gjaldt det en firemånedersfrist fra tidspunktet vedtaket ble truffet. Bestemmelsen fikk bare betydning dersom et vedtak var truffet mindre enn fire måneder før utløpet av fristene som fulgte av [§ 9-6](#) nr. 1 til 4, ved at fristene da ble utvidet. For øvrig hadde ikke ligningsloven egne fristbestemmelser for omgjøring av endringsvedtak.

Fjerde ledd angir en betraktelig kortere frist for å ta saker opp til endring i de saker det ikke foreligger nye opplysninger. Den korte fristen er begrunnet i hensynet til den skattepliktige, som har krav på forutberegnelighet dersom det faktiske grunnlaget for vedtaket var riktig og fullstendig, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3 s. 182](#).

Karnov Lovkommentar 14 til § 12-6 ...nye opplysninger i saken...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved vurderingen av hva som må anses som «nye opplysninger i saken», er det etter ordlyden naturlig å ta utgangspunkt i de opplysningene skattemyndighetene allerede er i besittelse av på vedtakstidspunktet. Begrepet er ment til å gjelde opplysninger om faktum, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3](#). Det må videre antas at de nye opplysningene må være rettslig relevant for avgjørelsen. Det betyr at skattemyndighetene er har en kortere endringsfrist for å endre en uriktig fastsetting basert på rene rettsanvendelsesfeil.

Nye opplysninger i saken må skilles fra skatterettslige klassifiseringsspørsmål, som for eksempel i [Rt-2011-340](#), der spørsmålet var om skattepliktiges tap skulle kategoriseres som tap på fordring eller tap av en annen karakter, som var avgjørende i spørsmålet om skattepliktiges skattemessige fradragsrett

for tapet. Høyesterett uttalte at dette var et spørsmål om lovforståelse, og at det ikke var tale om faktumfeil.

Se også dom fra Gulating lagmannsrett [LG-2011-13647](#) der skattemyndighetene hadde bygget på feil rettsanvendelse, og ikke et uriktig eller ufullstendig faktum, i spørsmål om når innvinning av en aksjegevinst hadde funnet sted.

Karnov Lovkommentar 15 til § 12-6 ...vedtak etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Firemånedersfristen kommer kun til anvendelse ved endring av vedtak som skattemyndighetene har truffet etter §§ [12-1](#), [12-3](#) og [12-4](#). Dette må skilles fra de ordinære endringsfristene i [§ 12-6](#) første og annet ledd, som *både* gjelder ved endring av skatteyterens skattefastsettelse etter [kapittel 9](#) og ved endring av skattemyndighetenes eget fastsettingsvedtak.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 530](#) angir at fjerde ledd bare gjelder ved omgjøring av skattegrunnlag i vedtak truffet av skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven [kapittel 12](#) – altså ikke for vedtak som er fattet før 1. januar 2017. Begrunnelsen i forarbeidene viser imidlertid til «tidligere endringsvedtak» generelt, og trekker en parallell til den tidligere ligningslovens firemånedersfrist for overprøvelse av vedtak i klagesaker, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3 s. 181–182](#). Dersom firemånedersfristen bare skal omfatte vedtak fattet etter ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven, vil det ikke gjelde noen tilsvarende omgjøringsfrist for vedtak etter ligningsloven eller merverdiavgiftsloven, som hadde en toårsfrist for omgjøring. Dette synes ikke tilsiktet i forarbeidene, og spørsmålet kan ha praktisk betydning i en overgangsfase.

Karnov Lovkommentar 16 til § 12-6 ...tas opp...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Den fristavbrytende handlingen for endring er at saken «tas opp». Se [note 2](#) til [§ 12-6](#) til det likelydende vilkåret i første ledd.

Karnov Lovkommentar 17 til § 12-6 ...ugunst for den skattepliktige....

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Firemånedersfristen kommer kun til anvendelse ved endring av vedtak til ugunst for den skattepliktige. For endringer til gunst for den skattepliktige gjelder femårsfristen, jf. [§ 12-1](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 18 til § 12-6 ...Saken må uansett tas opp innenfor fristene i første til tred...

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom firemånedersfristen løper ut etter utløpet av fristene i første til tredje ledd, kan ikke skattemyndighetene endre vedtak om endring.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 12-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-7

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 7. Det er kun gjort enkelte språklige endringer. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.12 s. 259](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-7 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen forskyver utgangspunktet for fristene i [§ 12-6](#) i tid når skattelovgivningen foreskriver endring av skattefastsetting som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen. I disse tilfellene regnes fristene fra og med utgangen av det kalenderåret da vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt.

Begrepet når «skattelovgivningen foreskriver» må forstås på samme måte som i [§ 12-1](#) tredje ledd bokstav b om skattemyndighetenes plikt til å ta opp skattefastsettingen til endring. Se også [SOM-2018-4391](#), hvor Sivilombudsmannen uttaler at det må være innholdet i den materielle rettsregelen som er avgjørende.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [s. 532](#) illustrerer regelens anvendelse med et betinget skattefritak for reinvestering der reinvestering ikke skjer innen fristen. Et annet praktisk eksempel kan være betingede skattefritak ved konserninterne omorganiseringer etter skatteloven [§ 11-21](#), der konserntilhørigheten brytes, og beskatning finner sted året for konsernbrudd.

§ 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

- når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i en sak der den skattepliktige er part
- når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

0 Endret ved lover [22 juni 2022 nr. 75](#), [20 des 2022 nr. 115](#).

Karnov lovkommentarer: § 12-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-8 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir visse tilfeller der skattemyndighetene har adgang til å endre skattefastsetting uten å forholde seg til fristene i [§ 12-6](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-8 1. ledd bokstav a.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på den tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 5 bokstav c og merverdiavgiftsloven [§ 18-4](#) femte ledd. Disse bestemmelsene hadde en endringsfrist på ett år for å ta opp saken, men denne fristen er ikke videreført.

Ordlyden i bestemmelsen er sammenfallende med [§ 12-1](#) tredje ledd bokstav a, om skattemyndighetenes plikt til å endre skattefastsettingen. Bestemmelsene må forstås i sammenheng. Se kommentarene til [§ 12-1](#) tredje ledd bokstav a om begrepet «utfallet av et søksmål».

Karnov Lovkommentar 3 til § 12-8 1. ledd bokstav b.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører den tidligere ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 5 bokstav d.

Spørsmål om endring av skattefastsettingen kan tas opp uavhengig av fristreglene, når Sivilombudet har anbefalt endring eller ny vurdering i en konkret sak, og der den skattepliktige er part, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2004–2005\) punkt 27.4](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 12-8 1. ledd bokstav c.

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er ny ved skatteforvaltningslovens ikrafttredelse og sier at fristene i [§ 12-6](#) ikke kommer til anvendelse når det er klart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting.

Bestemmelsen er ment som en snever unntaksregel og har sin bakgrunn i at Skatteetaten har sett flere tilfeller hvor skjønnsfastsettinger har blitt uriktige som følge av at den skattepliktige av ulike årsaker ikke har vært i stand til å ivareta sine interesser som følge av en vanskelig livssituasjon, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.8.3.3 s. 182](#). Etter høringsinnspill gjelder bestemmelsen ikke bare ved skjønnsfastsetting, men ved alle fastsettinger.

Det er tilstrekkelig at det er «klart» at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig fastsetting. Dette beviskravet ble endret fra høringsuttalelsen, der det opprinnelig var foreslått at de vanskelige livsforholdene «åpenbart» hadde ført til uriktig fastsetting.

Ut fra bestemmelsens formål må det antas at regelen primært gjelder ved endringer i skattyters favør.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 12-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-9

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en videreføring av kompetansefordelingen som var hjemlet i den tidligere petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 1 bokstav d første ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 12-9 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.10.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Se tilsvarende bestemmelse i [§ 13-8](#) om klage. Ifølge [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.10.1](#) om den tilsvarende bestemmelsen i [§ 13-8](#) må bestemmelsen forstås slik at Skatteklagenemnda ikke kan sette til side kjennelser av Klagenemnda for petroleumsskatt der klagenemnda har et annet syn enn skattekontoret. Ordningen med Oljeklagenemnda som skattemyndighet i første instans på petroleumsskatteområdet ble opphevet med virkning fra 1. juli 2015 og overført til Oljeskattekontoret.

§ 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.

0 Endret ved [lov 22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 jan 2019 med virkning for inntektsåret 2019).

Karnov lovkommentarer: § 12-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-10 1. ledd

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Hovedregelen for endring er at endring etter [§ 12-1](#) skal treffes overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder. Bestemmelsen hjemler et unntak fra dette i saker om artistskatt, svalbardskatt og Jan Mayen-skatt.

Årsaken er at de trekkpliktige kan stilles til ansvar for manglende innbetalt skatt, jf. artistskatteloven [§ 7](#) femte ledd og svalbardskatteloven [§ 5-2](#) sjette ledd, og at de trekkpliktige dermed også har partsrettigheter i saken om fastsetting av skatten, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.2.3.4 s. 166](#).

§ 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

- endringen ikke er til skade for noen vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser
- underretning om vedtaket ikke er kommet fram til vedkommende, og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort eller
- 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.

Karnov lovkommentarer: § 12-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 12-11

Forfattere:

[Marthe Andrea Larsen](#), Advokat, Ernst & Young Advokatfirma AS

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 21.04.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen tar utgangspunkt i forvaltningsloven [§ 35](#) og gir regler om endring av enkeltvedtak etter [§ 1-2](#) bokstav d, men som ikke gjelder skattefastsetting, uten at de er påklaget.

Kapittel 13 Klage

Karnov lovkommentarer: Kapittel 13 Klage

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 13 Klage

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsene i [kapittel 13](#) regulerer den skattepliktiges klageadgang, som utgjør en viktig og sentral rettssikkerhetsgaranti. Klageadgangen skal sikre at den skattepliktige kan få overprøvd enkeltvedtak fattet av skattemyndighetene i første instans og få en ny realitetsbehandling av saken. Bestemmelsene i skatteforvaltningsloven samordner og erstatter tidligere regler i ulike regelsett, så som ligningsloven, forvaltningsloven, petroleumsskatteloven mv., der det gjaldt ulike frister, ulike regler om fristberegning og ulike regler om virkningene av fristoversittelse.

Bestemmelsene i [kapittel 13](#) svarer til og viderefører i stor grad de reglene som følger av forvaltningsloven og den tidligere ligningsloven, samt noen særregler i merverdiavgiftsloven. Flere av bestemmelsene er utformet etter mønster fra reglene i forvaltningsloven, riktignok med noen justeringer i lys av særtrekkene ved skatteforvaltningsretten (for eksempel at skattemyndighetenes undersøkelsesplikt er snevrere enn etter forvaltningsloven). Lovstrukturen i [kapittel 13](#) følger i hovedsak mønsteret i forvaltningsloven [kapittel VI](#) (§§ [28](#) til [36](#)).

Fra 2016 ble klagebehandlingen sentralisert i en nasjonal skatteklagenemnd med eget sekretariat. Omleggingen fra lokal skatteklagebehandling var ledd i et initiativ for å styrke skattyters rettssikkerhet og sikre enhetlig behandling av lignende saker. Omleggingen har gitt en uavhengig instans som oftere enn før gir skattyter medhold i klager, men har også medført forsinkelser i klagebehandlingen. Oxford Research mfl. avga 1. april 2019 rapporten [Gjennomgang av Skatteklagenemnda](#) etter oppdrag fra Finansdepartementet. Rapporten tar for seg saks- og klagebehandlingen i Skatteklagenemnda og utfordringer knyttet til dagens system. Se også Johannes Beck og Hanne Skaarberg Holen, «[968 klager – to år i kø](#)», *Revisjon og Regnskap*, nr. 2, 2021, Hanne

Skaarberg Holen og Johannes Beck, «[Fortsatt uakseptabel lang behandlingstid](#)», *Revisjon og Regnskap* nr. 1, 2023 og Sivilombudets uttalelse i [SOMB-2022-4813](#).

§ 13-1. Hvilke avgjørelser som kan påklages og hvem som har klagerett

(1) Enkeltvedtak kan påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt.

(2) Klageinstansens vedtak i klagesak kan ikke påklages. Klageinstansens vedtak om å avvise klagen kan likevel påklages, unntatt

- a. når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
- b. når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- c. når Kongen vil være klageinstans
- d. når klagen er avvist av en klagenemnd.

Karnov lovkommentarer: § 13-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-1

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger delvis på forvaltningsloven [§ 28](#) og viderefører også tidligere regler i ligningsloven [§ 9-2](#), samt at den er delvis ny.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-1 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er i hovedsak basert på forvaltningsloven [§ 28](#), riktignok med en innsnevring, ettersom enkeltvedtak ikke kan påklages av «annen med rettslig klageinteresse», slik som etter forvaltningsloven [§ 28](#). Merk imidlertid regelen i annet punktum som til en viss grad ivaretar tredjeparter med en viss rettslig klageinteresse. Eksempelvis kan arbeidsgiver eller annen trekkansvarlig etter skattebetalingsloven innrømmes klagerett, jf. [note 6](#) til [§ 13-1](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-1 ...Enkeltvedtak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er bare «enkeltvedtak» som kan påklages etter [§ 13-1](#). Hva som utgjør et enkeltvedtak, er definert i [§ 1-2](#) bokstav d, og det vises til kommentarene til denne bestemmelsen for en nærmere redegjørelse. Begrensningen til «enkeltvedtak» innebærer at det som utgangspunkt ikke er klageadgang over andre avgjørelser som fattes av skattemyndighetene. En viktig gruppe enkeltvedtak er vedtak om skattefastsetting. Vedtak om skattefastsetting omfatter både avgjørelser som skattemyndighetene treffer under den ordinære skattefastsettingen (jf. [§ 9-1](#) annet ledd og [§ 9-2](#) tredje ledd), og vedtak om endring av skattefastsetting etter [kapittel 12](#). Begrensningen som fulgte av den tidligere merverdiavgiftsloven [§ 19-1](#), om at det ikke var klagerett i tilfeller hvor klagegjenstandens verdi var under 4000 kroner, er ikke videreført. Se nærmere omtale i [høringsnotatet](#) s. 234.

Etter overgangen til egenfastsettelse er det også innført adgang til egenretting, jf. [§ 9-4](#). Adgangen til egenretting reduserer behovet for å klage og be om nytt vedtak dersom skattyter blir klar over feil ved fastsettelsen. Etter utløpet av fristen i [§ 9-4](#) annet ledd kan skattyter likevel ha plikt til å varsle om eventuelle feil, jf. [§ 8-1](#), og forholdet vil da behandles som en klage på tidligere fastsettelse.

Av [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-1 første ledd](#) følger det at det

«ikke [er] 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 fastsettelser reguleres i § 9-4 Skatte- og trekkpliktiges endring av fastsetting mv., som avgjør i hvilken grad den skattepliktige kan gjennomføre egenendringer».

Ved klage er det skattefastsettelsen som er klagegjensstand, eventuelt et endringsvedtak. En klage åpner for full prøvelse av klagegjensstanden av klageinstansen og ikke bare av de elementer som er påklaget, jf. [note 3](#) til [§ 13-7](#). Forarbeidene er tydelige på at også andre elementer enn det påklagede spørsmålet kan vurderes av Skatteklagenemnda, men har ingen inngående drøftelse av klageinstansens rett og plikt til å vurdere andre sider ved det påklagede vedtaket. Skatteforvaltningshåndboken har ut fra prinsippet om to-instansbehandling lagt til grunn at klagebehandlingen avgrenses til de forhold som er behandlet i underinstansens vedtak. Dersom det under klagebehandlingen kommer opp andre spørsmål, kan løsningen være å sende saken tilbake til underinstansen. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-7 annet ledd](#).

Skattemyndighetenes beslutning om å ta en sak opp til endring til den skattepliktiges ugunst etter [§ 12-1](#) er en prosessledende avgjørelse og ikke et enkeltvedtak og faller utenfor [§ 13-1](#), sml. loendringen av [§ 15-1](#) annet ledd, [note 7](#) til [§ 15-1](#), og Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 6. juni 2020. At en beslutning etter [§ 12-1](#) er en «prosessledende avgjørelse» som ikke kan påklages på selvstendig grunnlag, er ikke til hinder for at det senere (hvis det er fattet et endringsvedtak) kan anføres at det etter [§ 12-1](#) annet ledd ikke var grunnlag for å ta saken opp til endring til å begynne med, sml. Per H. Stoveland, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-1, Norsk Lovkommentar (lest 12. juli 2023 på Rettsdata.no).

Dersom førsteinstansen (typisk skattekontoret) fatter et vedtak om å avvise en klage etter [§ 13-6](#) annet ledd, kan dette vedtak påklages på vanlig måte, sml. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-1 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-1 ...vedtaket retter seg mot...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hovedregelen er at det kun er den som enkeltvedtaket retter seg mot, som har klageadgang. På skatteområdet er den klare hovedregelen at ved vedtak om skattefastsettingen er det kun den skattepliktige som har rett til å klage, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.4.3](#). For andre enkeltvedtak er det kun den som vedtaket direkte retter seg mot, som vil ha klageadgang. I praksis vil et enkeltvedtak rette seg mot en skattepliktig, en opplysningspliktig (se [kapittel 7](#)) eller en trekkpliktig. Klageretten overføres til boet i de tilfeller den vedtaket retter seg mot, er død eller konkurs. Vedrørende konkurs og konkursboet se blant annet [Rt-1981-1195](#) og [TOSLO-2012-65690](#).

Det er ikke klageadgang for «annen med rettslig klageinteresse», slik som det er etter forvaltningsloven [§ 28](#), og det må også tas til inntekt for at kretsen av klageberettigede etter [§ 13-1](#) er snevrere enn etter forvaltningsloven. Dette støttes også av forarbeidene, hvor det er uttalt at «[b]egrepet 'den vedtaket retter seg mot' skal tolkes snevert», og at det skal «svært mye til» før andre enn den skattepliktige (eller en tredjepart der hvor vedtaket er rettet mot ham) skal omfattes av lovens

vilkår, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.4.3](#). I visse tilfeller kan trekkpliktige ha klageadgang når de gjøres til part i saken for den skattepliktiges fastsetting, sml. [§ 12-10](#). I visse tilfeller kan en tredjepart ha klageadgang, men det er da nærliggende at dette er etter alternativet i [§ 13-1](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-1 ...Vedtak om skattefastsetting...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageadgangen for tredjeparter som er ansvarlig for den skattepliktiges skatt er begrenset til vedtak «om skattefastsetting» og ikke andre enkeltvedtak mot den skattepliktige, så som inngivelse av ytterligere opplysninger, tvangsmulkt mv.

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-1 ...endelig ansvarlig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter bestemmelsen i annet punktum vil en tredjepart ha klageadgang over et enkeltvedtak om skattefastsetting som er rettet mot den skattepliktige, når tredjeparten er «endelig ansvarlig» for å betale skatten. Hvorvidt vedkommende er «ansvarlig» for skatten beror på en tolkning av de aktuelle ansvarsreglene som finnes i skattelovgivningen. At vedkommende må være «endelig» ansvarlig innebærer at vedkommende ikke kan kreve at andre subjekter skal belastes skatten, jf. nedenfor.

Aktuelle ansvarsregler er blant annet skattebetalingsloven §§ [16-10](#) til [16-14](#) og §§ [16-30](#) til [16-50](#). I tillegg finnes det enkelte regler om ansvar ellers i skattelovgivningen, eksempelvis solidaransvarsregelen som følger av fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd. Av praktisk betydning, merk at trekkpliktige selskaper som betaler utbytte til utenlandske aksjonærer og skal trekke kildeskatt etter skatteloven [§ 10-13](#), ikke har klagerett etter [§ 13-1](#). Disse trekkpliktige selskapene er kun ansvarlig for beløpet ved manglende foretatt skattetrekk, jf. skattebetalingsloven [§ 16-21](#), og har «ikke ansvar for for lite innbetalt skatt dersom trekkplikten er overholdt», jf. [høringsnotatet](#) s. 239–240. Ved manglende trekk vil krav om innbetaling gjøres gjeldende mot det trekkpliktige selskapet i egen sak etter reglene i skattebetalingsloven. Selskapet har derfor ikke klagerett over det underliggende skattevedtaket mot den utenlandske aksjonæren, men kan påklage skattekontorets vedtak om ansvar for kravet. En slik klage vil følge reglene i forvaltningsloven og Skattedirektoratet vil være klageinstans, jf. skattebetalingsloven [§ 3-1](#), sml. [§ 3-3](#), jf. forvaltningsloven [§ 28](#).

Arbeidsgivers ansvar for manglende forskuddstrekk er regulert i skattebetalingsloven [§ 16-20](#). Etter skattebetalingsloven [§ 3-3](#) tredje ledd gjelder ikke forvaltningsloven kapittel [IV](#) til [VI](#) for vedtak etter skattebetalingsloven [§ 16-20](#). Derimot gjelder forvaltningsloven [kapittel III](#) om forvaltningens veiledningsplikt. Dessuten har arbeidsgiver søksmålsadgang etter skattebetalingsloven [§ 17-2](#).

I [Rt-2013-858](#) var det spørsmål om et selskap, som inngikk i en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd, hadde søksmålskompetanse eller om det var slik at søksmål bare kunne reises av det fellesregistrerte avgiftssubjektet, eventuelt selskapene i fellesregistreringen i fellesskap. I saken inngikk Telenor Eiendom Holding AS i en fellesregistrering med Telenor ASA som det rapporterende selskap, og det ble fattet vedtak om etterberegning mot avgiftssubjektet ved Telenor ASA for transaksjonene til Telenor Eiendom. Staten anførte at Telenor Eiendom ikke hadde søksmålsadgang, men Høyesterett kom til at Telenor Eiendom hadde søksmålsadgang, ettersom vedtaket knyttet seg til dette selskapets omsetning, og når «vedtaket er direkte knyttet til dette selskapet, må det kreves klare holdepunkter for å fravike utgangspunktet om søksmålsrett» ([avsnitt](#)

[58](#)). Selv om kjennelsen gjaldt spørsmålet om søksmålskompetanse, har departementet lagt til grunn at den har interesse for spørsmålet om klagerett. I denne sammenheng har departementet uttalt at kjennelsen får betydning 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», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 189](#).

Vilkåret om at tredjeparten må være «endelig» ansvarlig for skatten, betyr at tredjeparten ikke vil ha noen klagerett dersom vedkommende vil få et regresskrav mot andre tredjeparter etter at skatten er betalt. At en tredjepart er solidarisk ansvarlig med andre tredjeparter for å betale skatten, vil derfor avskjære klageadgangen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 189](#). Dette henger sammen med utgangspunktet i pengekravsretten om at solidaransvarlige skyldnere kan søke regress av øvrige skyldnere når man dekker deres forpliktelser. Videre må det heller ikke være mulighet for tredjeparten å «kreve at andre subjekter skal belastes skatten», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 189](#), og dette må formodentlig sikte til andre avtalebaserte situasjoner. I forarbeidene har departementet foretatt en viktig presisering ved at den omstendighet at tredjeparten senere kan søke regress mot den skattepliktige selv, ikke avskjærer tredjepartens klageadgang, og at tredjeparten dermed mister status som «endelig ansvarlig». Det endelige ansvaret for den skattepliktige skatt må forutsettes å være lovhjemlet og ikke basert på en avtale mellom den skattepliktige og andre, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-1, Juridika (lest 24. august 2021). Regelen er ment å sikre at den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt, skal kunne inngi klage. Ved betydelige krav / insolvens kan et regresskrav være utilstrekkelig til å sikre mot at en part blir endelig ansvarlig. I slike tilfeller bør klagerett innrømmes.

Tredjeparters klageadgang etter bestemmelsen i [§ 13-1](#) første ledd annet punktum er begrenset til «den delen av vedtaket som har betydning for ansvarskravet mot vedkommende», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 189](#). Øvrige forhold ved vedtaket, som ikke har noen betydning for tredjepartens ansvar, kan således ikke gjøres til gjenstand for klagebehandling, se et eksempel i [høringsnotatet](#) s. 238.

Tredjeparters klagerett etter bestemmelsen i annet punktum inntreffer uavhengig av om ansvaret for betaling av skatten er gjort gjeldende overfor ham, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 189](#). Dette betyr at det ikke er noe krav om at skattemyndighetene har truffet vedtak overfor tredjeparten om å innkreve skattekravet som han er medansvarlig for, eller at det er innledet en egen sak om dette. Imidlertid er det en forutsetning at den skattepliktige ikke allerede har betalt kravet, jf. [høringsnotatet](#) s. 238.

Hvis et selskap blir slettet etter at det er foretatt forhåndsligning, vil det ikke lenger foreligge et skattesubjekt som vedtaket retter seg mot, og følgelig ikke et skattesubjekt som har klagerett. I denne sammenheng er det lagt til grunn av Skattedirektoratet at «skjæringstidspunktet for når vedtaket kan påklages av et selskap under avvikling er den formelle slettingen av selskapet i Foretaksregisteret», jf. *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-1 første ledd](#). Har selskapet klaget på endringsvedtaket før det formelt er slettet, vil ikke klagen bortfalle ved slettingen, jf. nevnte merknad i *Skatteforvaltningshåndboken*.

I *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-1 første ledd](#) er det lagt til grunn at dersom «klagen påklages av noen uten klagerett», må «skattekontoret vurdere om det skal tas opp endringssak av eget tiltak etter skatteforvaltningsloven kapittel 12». Formodentlig siktes det her til at klager fra andre må behandles som en anmodning om endring etter [§ 12-1](#). Det er videre lagt til grunn at endringskompetansen bare skal benyttes hvor det er «åpenbart at skattefastsettingen er feil og det vil fremstå klar urimelig å unnlate retting».

Karnov Lovkommentar 7 til § 13-1 ...Klageinstansens...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [§ 13-3](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 13-1 ...vedtak i klagesak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden sikter til det vedtaket som foreligger etter en realitetsbehandling av saken i klageinstansen.

Karnov Lovkommentar 9 til § 13-1 ...kan ikke påklages...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 13-1](#) annet ledd første punktum gir uttrykk for den klare hovedregel om at vedtak i klagesak truffet av en klageinstans, i utgangspunktet ikke kan påklages videre. Regelen i annet ledd første punktum fastsetter prinsippet om at den skattepliktige har rett til å klage én gang (det vil si rett til ett klagetrinn), slik at saken kan undergis realitetsbehandling i to omganger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.3.3](#). Dersom den skattepliktige er uenig i vedtaket i klagesaken, er muligheten til å få overprøvd dette ved å ta ut søksmål for domstolen, jf. [§ 15-1](#) første ledd. I slike tilfeller er søksmålsfristen seks måneder, jf. [§ 15-4](#) første ledd.

Inntil det foreligger «vedtak i klagesak» vil søksmålsfristen på seks måneder over underinstansens enkeltvedtak om skattefastsettingen løpe parallelt, jf. [§ 15-1](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 10 til § 13-1 ...avvise klagen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom klageinstansen avviser klagen til den skattepliktige, og saken dermed ikke undergis ny realitetsbehandling i klageorganet, vil avgjørelsen om å avvise klagen være et enkeltvedtak, jf. [§ 1-2](#) bokstav d.

Karnov Lovkommentar 11 til § 13-1 ...likevel påklages...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd annet punktum oppstiller en svært snever unntaksregel for når den skattepliktige har anledning til å klage over (avvisnings)vedtak truffet av klageinstansen. Unntak fra unntaket fremgår av bokstavene a til d.

Karnov Lovkommentar 12 til § 13-1 ...unntatt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Selv om det foreligger et avvisningsvedtak, og det i utgangspunktet er klageadgang over dette vedtaket, foreligger det likevel ikke klageadgang dersom vilkårene i et av alternativene i bokstavene a til d er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 13 til § 13-1 2. ledd bokstav a.**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Begrunnelsen for unntaket i bokstav a er at avvisningsspørsmålet bare skal prøves to ganger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.3.3](#), og dette gjelder uavhengig av om underinstansen og klageinstansen har ulike begrunnelser for å avvise klagen. Underinstansen er det organet som traff det omtvistede vedtaket i første instans, sml. [§ 13-3](#) første ledd. For en nærmere redegjørelse av hensynene bak regelen vises det til forarbeidene til lovendring i forvaltningsloven, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2002–2003\) s. 12](#).

Sentralt i denne unntaksregelen er nok at det faktisk må finne sted en reell prøving i underinstansen av om de formelle vilkårene for å avvise klagen er oppfylt. Ved den skattepliktiges klage over underinstansen avvisningsvedtak bør det forutsetningsvis være slik at den skattepliktige også gis innsyn i det underlagsmaterialet som oversendes klageinstansen i anledning avvisningsspørsmålet, sml. også [§ 5-4](#), slik at den skattepliktige kan ivareta sine interesser og eventuelt kommentere underinstansens vurdering. I [Ot.prp. nr. 83 \(2002–2003\) s. 12](#) uttalte Justisdepartementet:

«Det må ligge ein realitet bak underinstansens prøving av avvisningsspørsmålet. Prøvingsplikta vil ikkje vere oppfylt ved t.d. å leggje inn i teksthandsamingsprogrammet ei setning som formelt viser at avvisningsspørsmålet er vurdert. Om klageinstansen har grunn til å tru at det ikkje ligg føre ei konkret vurdering av avvisningsspørsmålet i den aktuelle saka, er ikkje avvisningsspørsmålet vurdert slik lovendringa tek sikte på.»

Tilsvarende må legges til grunn også etter skatteforvaltningsloven. En nærliggende konsekvens er da at dersom klageinstansen mener at det ikke foreligger en konkret vurdering av avvisningsspørsmålet i underinstansen, må klageinstansen sende saken tilbake til ny vurdering. Dersom klageinstansen ikke gjør dette, og det ikke forelår en reell prøving i underinstansen, bør unntaket i bokstav a ikke komme til anvendelse. Dette vil da ha som konsekvens at den skattepliktige likevel har klageadgang på avvisningsvedtaket i klageinstansen.

Karnov Lovkommentar 14 til § 13-1 2. ledd bokstav b.**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er aktuell i de tilfeller hvor underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet i første omgang, og kommet til at vilkårene for å realitetsbehandle klagen i klageinstansen er til stede, for deretter å sende klagen videre til klageinstansen som fatter et endelig vedtak om å avvise klagen. Av [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.3.3](#) fremgår det at det er de samme hensynene som gjør seg gjeldende både for unntaksregelen i bokstav a og i bokstav b – avvisningsspørsmålet skal bare prøves to ganger. Også etter unntaksregelen i bokstav b må det innfortolkes et krav om at det har funnet sted en reell prøving av avvisningsspørsmålet i underinstansen, jf. [note 13](#) til [§ 13-1](#). Når klageinstansen sender ut avvisningsvedtaket, må klageinstansen ta stilling til om unntaksregelen i bokstav b kommer til anvendelse, slik at adgangen til en videre klage til en tredjeinstans er avskåret når avvisningsvedtaket sendes ut, sml. [Ot.prp. nr. 83 \(2002–2003\) s. 12](#).

Karnov Lovkommentar 15 til § 13-1 2. ledd bokstav c.**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen fastslår at det ikke vil være klageadgang over klageinstansens avvisningsvedtak når det er «Kongen» som er klageinstans i tredje omgang. «Kongen» vil her i praksis bety regjeringen. En skattepliktig vil aldri kunne påklage et avvisningsvedtak til «Kongen», selv om klageretten i utgangspunktet ikke er avskåret etter unntaksreglene i bokstav a og bokstav b, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2002–2003\) s. 12](#).

Karnov Lovkommentar 16 til § 13-1 2. ledd bokstav d.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaksregelen i bokstav d er nok den praktisk viktige på skatteområdet, og vil ha stor betydning ettersom Skatteklagenemnda, Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard behandler majoriteten av alle skatteklager i Norge. Det fremgår av [§ 13-3](#) i hvilke situasjoner en nemnd vil være klageinstans over enkeltvedtak om skattefastsetting. Disse nemndene er uavhengige og kan ikke instrueres av skattekontoret eller departementet.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 13-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-2

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsene i [§ 13-2](#) viderefører de tidligere reglene i ligningsloven §§ [9-3](#) og [9-4](#) med enkelte endringer, herunder at aksjeselskapers tidligere rett til å klage på aksjenes inngangsverdi og over beregnet personinntekt ikke videreføres, ettersom disse reglene ikke lenger er aktuelle. Reglene er begrunnet i «praktiske hensyn og at de vil virke arbeidsbesparende», siden fastsettingene vil få betydning for flere skattepliktige, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.4.3](#), med videre henvisninger til [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 32](#), [Ot.prp. nr. 35 \(1990–91\) s. 184](#) og [Ot.prp. nr. 64 \(1996–97\) s. 43–44](#). Bestemmelsen må anses uttømmende, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 260](#).

Forholdet til endringsfrister er ikke nærmere omtalt i forarbeidene. I utgangspunktet regnes endringsfrister for hver enkelt skattyter, men en klage fra andre som angitt i bestemmelsen her er forutsatt også å tilgodese de som påvirkes av det påklagede vedtaket. Ved slik klage bør derfor berørte parter varsles, jf. nærmere nedenfor.

Den som har klageadgang etter bestemmelsen i [§ 13-2](#), skal varsles om enkeltvedtak i medhold av bestemmelsen i [§ 5-6](#), jf. [§ 5-6](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-2 ...vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Aksjeselskaps og allmennaksjeselskaps klageadgang etter [§ 13-2](#) må anses uttømmende regulert i første ledd, og det er bare vedtak om verdsettingen av aksjene i selskapet som kan påklages. Regelen i [§ 13-1](#) første ledd annet punktum kan også være anvendelig for aksjeselskap og allmennaksjeselskap i andre tilfeller, se blant annet [note 6](#) til [§ 13-1](#).

Klageadgangen for aksjeselskap i tilfeller nevnt i første ledd er begrunnet i praktiske hensyn og for å virke arbeidsbesparende for skattemyndighetene. Etter skatteloven [§ 4-12](#) fremgår nærmere verdsettelsesregler for formuesverdien av aksjer i børsnoterte og ikke-børsnoterte aksjer. Etter [§ 13-1](#) første ledd kan en aksjonær (den skattepliktige) klage på vedtak om fastsettingen av formuesverdien av slike aksjer. I prinsippet vil medhold i en slik klage ha betydning for de øvrige aksjonærene også. For at man skal unngå klagebehandling av klager fra hver enkelt aksjonær, gir [§ 13-2](#) første ledd hjemmel for at aksjeselskapet kan klage på vegne av alle aksjonærene, og en endring vil da ha betydning for alle aksjonærene i selskapet. Av de eldre forarbeidene til endringer i ligningsloven, jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) punkt 6.3](#), fremgår den nærmere begrunnelsen for regelen:

«Erfaringen har imidlertid vist at dette er en hensiktsmessig ordning, som har medført at en betydelig andel av klagen over slike aksjeverdsettinger kommer fra selskapet og får virkning for alle aksjonærer under ett allerede ved aksjonærenes ordinære ligning.»

Regelen er et supplement til den enkelte aksjonærs klagerett etter [§ 13-1](#) første ledd.

Formodentlig vil regelen ha størst praktisk betydning for ikke-børsnoterte aksjer, hvor man ved formuesfastsettelsen ikke har noen kursverdi å ta utgangspunkt i per 1. januar i skattefastsettingsåret.

Selv om regelen er praktisk begrunnet og kan gi nyttige forenklinger, kan den også reise prinsipielle spørsmål. Ved klage kan klageinstansen vurdere alle sider av saken, herunder fastsette høyere aksjeverdi. Det fremstår som uavklart om en aksjonær som ikke ønsker å klage, allikevel eksponeres for de endringer som måtte foretas uavhengig av endringsfrister for den enkelte aksjonær. Videre kan bruk av omgåelsesnormen – særlig den ulovfestede normen frem til 2020 – tenkes å slå ulikt ut for forskjellige aksjonærer. Departementet har forutsatt at dersom selskapet eller en aksjonær/deltaker klager, skal alle aksjonærene/deltakerne varsles og gis en frist til å uttale seg, jf. [Ot.prp. nr. 35 \(1990–91\) punkt 36.7 merknader til § 9-3](#)).

Det er ikke gitt tilsvarende regler som tillater selskapet å klage i saker som gjelder beskatning av utbytte, der det avgjørende er om utbytteutdelingen er lovlig. I praksis har det allikevel vært et stort antall saker der det utdelende selskap har mottatt endringsvedtak, og/eller der sak om en utdeling er varslet og behandlet på selskapets hånd, jf. til illustrasjon [Rt-2011-1473](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-2 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved fastsettelse av alminnelig inntekt for deltakere i deltakerlignede selskaper fastsettes den enkelte deltakers overskudd/underskudd av deltakelsen, som en andel av selskapets overskudd/underskudd fastsatt som om det deltakerlignede selskapet selv var skattyter, jf. skatteloven [§ 10-41](#). Ved formuesfastsettelsen for deltakerne gjelder regelen i skatteloven [§ 4-40](#). Dersom en deltaker klager over formuesfastsettelsen eller inntektsberegningen, kan dette ha betydning for de øvrige deltakerne. Departementet har forutsatt at dersom selskapet eller en aksjonær/deltaker klager, skal alle aksjonærene/deltakerne varsles og gis en frist til å uttale seg, jf. [Ot.prp. nr. 35 \(1990–91\) punkt 36.7 merknader til § 9-3](#). Begrunnelsen for at det deltakerlignede selskapet selv har klagerett etter [§ 13-2](#)

annet ledd, er derfor i all hovedsak den samme som for aksjeselskap, se [note 2](#). Men bestemmelsen er også aktuell der hvor skattemyndighetene har fraveket selskapets oppgaver, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-2, Juridika.

Merk at etter skattebetalingsloven [§ 16-11](#) første ledd er det deltakerlignede selskapet i visse tilfeller ansvarlig for betaling av skatten til enkelte deltakere. I disse tilfellene vil det deltakerlignede selskapet ha klagerett i medhold av [§ 13-1](#) første ledd annet punktum. Den selvstendige betydningen av klageretten etter [§ 13-2](#) annet ledd er blant annet at denne gjelder «uavhengig av om én eller flere av deltakerne har betalt skattekravet som kan knyttes til deres andel av formuen og inntekten fra selskapet», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.4.3](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-2 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter skatteloven [§ 7-3](#), jf. [§ 4-10](#), skattlegges andelseiere i boligselskaper for en andel av boligselskapets inntekt og formue. Boligselskap må forstås å omfatte både borettslag og boligaksjeselskap, jf. skatteloven [§ 7-3](#) annet ledd, jf. også [Ot.prp. nr. 64 \(1996–97\) s. 43–44](#). Begrunnelsen for bestemmelsen i [§ 13-2](#) tredje ledd er lik som for reglene etter første og annet ledd, nemlig at det er praktisk at boligselskap kan klage over beregningen av formue og inntekt fra selskapet som kan ha betydning for alle andelseierne.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-2 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-4](#). Eiendomsskatt er en objektskatt som hefter på eiendommen. I utgangspunktet vil hjemmelshaveren være den som har den direkte interessen i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. Det er likevel i noen tilfeller slik at hjemmelshaveren har overført ansvaret for skattebetalingen, for eksempel ved tomtefeste, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-2, Juridika. Regelen i [§ 13-2](#) fjerde ledd fastslår at den *eiendomsskattepliktige* har samme rett til å klage etter hovedregelen i [§ 13-1](#) som den skattepliktige har over en avgjørelse som får betydning for eiendomsskatten. En slik «avgjørelse» vil eksempelvis være formuesfastsettelse av eiendommen, jf. skatteloven [§ 4-10](#), jf. [eigedomsskatteleva § 8 C-1](#). Se også departementets [merknader](#) til den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-4](#) i [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 108](#).

§ 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, finanskatt på lønn, arbeidsgiveravgift og suppleringskatt. 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [21 juni 2017 nr. 86](#), [22 juni 2018 nr. 71](#) (ikr. 1 aug 2018), [12 jan 2024 nr. 7](#) (i kraft 1 jan 2024).

Karnov lovkommentarer: § 13-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-3

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen har en uttømmende regulering av hvilke organer som er klageinstans i klagesaker etter skatteforvaltningsloven. Tidligere endringslover etter bestemmelsens vedtakelse er lov [20. desember 2016 nr. 120](#), lov [21. juni 2017 nr. 86](#) og lov [22. juni 2018 nr. 71](#).

Ved feil i egenfastsettelse har skattyter adgang til egenretting, jf. [§ 9-4](#) annet ledd. Innenfor angitte frister og så lenge saken ikke er tatt opp til endring av skattemyndighetene, er det derfor ikke nødvendig å klage for å rette opp feil ved fastsettelsen for tidligere år. Der treårsfristen er utløpt, kan skattyter anmode om endring etter [§ 12-1](#), og denne anmodningen vil behandles som et endringsvedtak.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-3 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen i første ledd er i samsvar med forvaltningsloven [§ 28](#) første ledd. Regelen fastslår utgangspunktet om at det er forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtaket som skal være klageinstans. Administrativt er skattekontorene og Oljeskattekontoret underlagt Skattedirektoratet. Skattedirektoratet er i utgangspunktet klageinstans for alle vedtak fattet av skattekontorene og Oljeskattekontoret. Praktisk viktige unntak fra dette følger imidlertid av reglene i annet til fjerde ledd. Skattedirektoratet er ikke klageinstans for vedtak om skattefastsetting, dette er i stedet blant annet Skatteklagenemnda. Skattedirektoratet er imidlertid rett klageinstans for alle andre vedtak som ikke gjelder skattefastsetting, samt for klager på vedtak om fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon, jf. [§ 2-4](#), fastsetting av særavgifter, jf. [§ 2-5](#), og fastsetting av motorkjøretøyavgifter, jf. [§ 2-6](#). I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-3 første ledd](#) er det gitt en ikke-uttømmende liste over i hvilke tilfeller Skattedirektoratet er rett klageinstans.

For det tilfelle at Skattedirektoratet skulle fattet vedtak i første instans, vil Finansdepartementet formodentlig være rett klageinstans, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-3, Juridika. Se imidlertid [note 3](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-3 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd første punktum fastslår at Skatteklagenemnda er klageinstans over vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn og arbeidsgiveravgift som er truffet av skattekontoret i første instans. I tillegg er Skatteklagenemnda klageinstans for vedtak truffet av Oljeskattekontoret i vedtak om fastsetting av formue og inntekt som ikke gjelder særskatt til staten etter petroleumsskatteloven [§ 5](#) første ledd, jf. fjerde ledd i [§ 13-3](#). Skatteklagenemnda ble effektiv fra 1. juli 2016 etter forslaget om ny nemndsordning på skatteområdet som presentert i [Prop. 1 LS \(2014–2015\) kapittel 13](#).

Etter annet ledd annet punktum er Skatteklagenemnda klageinstans i vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret, forutsatt at det samtidig klages over vedtak etter [§ 12-1](#). Regelen i annet ledd annet punktum viderefører den tidligere regelen i merverdiavgiftsloven [§ 19-1](#) første ledd annet punktum.

Skatteklagenemnda skal ikke være klageinstans ved klager over vedtak om liten skatteevne etter skatteloven [§ 17-4](#), jf. annet ledd tredje punktum. Utgangspunktet er at i slike saker er det Skattedirektoratet som er rett klageinstans, jf. første ledd. Det var i [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 261](#) foreslått at Skatteklagenemnda skulle være klageinstans ved klage over vedtak fra Skattedirektoratet om ilegging av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Dette ble også inkludert i [§ 13-3](#), men senere fjernet ved en lovendring i 2018, jf. [lov 22. juni 2018 nr. 71](#). Etter lovendringen er det skattekontorene som fatter vedtak om bokføringspålegg, revisjonspålegg og oppbevaringspålegg etter reglene i [kapittel 11](#), og Skattedirektoratet som er klageinstans.

Etter annet ledd fjerde punktum kan Skattedirektoratet være klageinstans i saker om fastsetting av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når departementet har fastsatt dette i forskrift. Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 13-3-1](#) er Skattedirektoratet klageinstans i klager over vedtak når den samlede skattemessige virkningen av det som er påklaget er under 25 000 kroner. I saker av prinsipiell interesse kan Skattedirektoratet likevel beslutte at Skatteklagenemnda skal være klageinstans, jf. [§ 13-3-1](#) annet punktum. Merk også overgangsbestemmelsen i [§ 13-3-2](#) som gjør unntak fra regelen i [§ 13-3-1](#).

Annet ledd femte punktum fastslår at sekretariatet for Skatteklagenemnda skal forberede saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda etter reglene i annet ledd. Klagen skal likevel sendes til den skattemyndigheten som traff vedtaket i første instans (i praksis skattekontoret), jf. [§ 13-5](#) første ledd. Sekretariatet er administrativt underordnet Skattedirektoratet, men er uavhengig direktoratet i faglige spørsmål og kan ikke instrueres verken generelt eller i enkeltsaker, jf. [§ 2-9](#) tredje ledd og [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.2](#). Se også en nærmere redegjørelse om saksforberedelsen i sekretariatet og Skatteklagenemnda i [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 13.1–13.8](#), og særlig [punkt 13.6](#). En nærmere omtale av saksbehandlingen ved saker til Skatteklagenemnda er også gitt i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-3 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-3 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører lov [29. november 1996 nr. 68](#) (Svalbardskatteloven) [§ 4-2](#) og forskrift [4. desember 2007 nr. 1354](#) om ligningsmyndigheter for Svalbard [§ 1](#) annet ledd første punktum (nå opphevet). Skatteklagenemnda for Svalbard behandler klager over vedtak om fastsetting av skatt etter Svalbardskatteloven truffet av skattekontoret. Det er skattekontoret som fremmer sakene for nemnda, og skattekontoret vil da i prinsippet fatte vedtaket i første instans og være sekretariat for nemnda. Skattekontoret har anledning til å avgi uttalelse i anledning saken ved oversendelse, jf. [§ 13-6](#) fjerde ledd. Det kan også tenkes at skattekontoret avgir en egen innstilling til nemnda.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-3 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i fjerde ledd viderefører den tidligere regelen i petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 1 bokstav b første ledd første punktum. Klagenemnda for petroleumsskatt er klageinstans ved klage over vedtak om fastsetting av særskatt til staten etter petroleumsskatteloven [§ 5](#) første ledd, sml. [§ 13-8](#). Oljeskattekontoret fatter vedtaket i første instans, jf. [§ 2-7](#), og fremmer sakene til nemnda ved innstilling til vedtak.

§ 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 [eigedomsskatteleva § 8 C](#), er fristen for å klage over vedtak som får betydning for eiendomsskatten, seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen.

(3) Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet.

Karnov lovkommentarer: § 13-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-4 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klagefristen over enkeltvedtak om skattefastsettingen, og andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter [§ 1-2](#) bokstav d, er seks uker. Klagefristen løper fra det tidspunktet «meldingen» er kommet frem til den skattepliktige, ettersom ikke annet er bestemt, jf. [§ 5-5](#) første ledd. «Meldingen» vil i praksis sendes sammen med enkeltvedtaket, så seksukersfristen begynner normalt å løpe fra det tidspunktet den skattepliktige har mottatt enkeltvedtaket. Viktige unntak fra den generelle klagefristen på seks uker gjelder for klage på avslag om innsyn, jf. [§ 5-4](#) åttende ledd, og klage over pålegg etter [kapittel 11](#), jf. [§ 11-4](#) første ledd annet punktum. I disse to tilfellene er klagefristen tre uker.

Klagefristen begynner å løpe når enkeltvedtaket er kommet frem til rett adressat. Det er ikke krav om at vedtaket har kommet frem til skattyters kunnskap, sml. [UTV-2020-1320](#).

Fristoversittelse for klage på innsynsnektelse har liten praktisk betydning. Dersom klagen ikke behandles grunnet fristoversittelse, kan skattepliktige inngi ny anmodning om innsyn og eventuelt påklage det nye vedtaket innen fristen.

Fristoversittelse for klage på pålegg etter [kapittel 11](#) er ikke til hinder for søksmål til prøvelse av påleggets gyldighet.

I praksis er skattekontoret ofte imøtekommande med å innrømme den skattepliktige fristforlengelse etter anmodning i den enkelte sak. Dette er ofte tjenlig, ettersom den skattepliktige kan ha behov for å omrøpe seg i sakens faktiske forhold og sørge for at alle bevis som vil påberopes, er lagt frem, samt at saken vil bli bedre opplyst om den skattepliktige får god tid til å forberede en godt gjennomarbeidet

klage framfor om fristforlengelse ikke innrømmes. Dette er i samsvar med fast etablert praksis på skatte- og avgiftsområdet. Det er skattekontoret og Skattedirektoratet som kan avgjøre om klager skal gis fristforlengelse, og i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-4 første ledd](#) er det lagt til grunn at «[f]orutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp», og at en «[e]ventuell fristforlengelse er bindende for skattemyndighetene». Som regel kreves det ikke at det inngis et eget brev med søknad om fristforlengelse. Det er ofte tilstrekkelig at skattyter eller skattyters representanter sender en e-post til den aktuelle saksbehandleren og anmoder om fristforlengelse.

Det er skatteforvaltningsforskriften [§ 5-5-1](#) annet ledd og forskrift [25. juni 2004 nr. 988](#) om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften) som regulerer frist for meddelelse av klagen til skattemyndighetene. Ved meddelelser til skattemyndighetene på papir avbrytes frister i loven ved at dokumentent («klage mv.») er «avgitt til tilbyder av posttjenester», jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 5-5-1](#) annet ledd. Etter eForvaltningsforskriften [§ 11](#) femte ledd er en klage (over enkeltvedtak) «rettidig framsatt dersom den er kommet fram til den elektroniske adressen som forvaltningsorganet har oppgitt for mottak av elektroniske klager innen klagefristens utløp». Tilsvarende utgangspunkt bør legges til grunn for andre dokumenter som må inngis innen en bestemt frist, selv om de per definisjon ikke skulle være å anse som en «klage».

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-4 ...avhengig av å få opplysninger...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd første punktum viderefører den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 6 og innebærer at starttidspunktet for klagefristen på seks uker utsettes når den skattepliktige (eller en annen part med klagerett) mangler opplysninger for å benytte seg av klageretten etter [§ 13-1](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 261](#). Departementet antar at denne bestemmelsen vil være praktisk i de tilfeller hvor tredjeparter som er medansvarlige for den skattepliktiges skatt vil klage på et vedtak, sml. [§ 13-1](#) første ledd annet punktum, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Bakgrunnen for dette er at en tredjepart ikke har noe krav på forhandsvarsel om enkeltvedtaket, jf. [§ 5-7](#), og klagefristen etter [§ 13-4](#) første ledd kan derfor være utløpt idet vedkommende får kjennskap til enkeltvedtaket. Se nærmere omtale i [høringsnotatet](#) s. 243.

I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-4 annet ledd](#) er det lagt til grunn at denne bestemmelsen også kommer til anvendelse «dersom skattekontoret fatter endringsvedtak uten først å ha vurdert tilsvaret til varsel fra skattepliktige». Den nærmere begrunnelsen for dette gjengis i sin helhet:

«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 [som følge av at tilsvaret skal vurderes], og at skattepliktige utsetter en eventuell klage til utfallet av skattekontorets fornyede behandling er klar. Skattekontorets avgjørelse [om endring av det opprinnelige vedtak i lys av tilsvaret] 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.»

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-4 ...har sendt de nødvendige opplysningene...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Starttidspunktet for klagefristen utsettes inntil det tidspunktet når skattemyndighetene har sendt de nødvendige opplysningene. Ved utsendelser i Altinn vil tidspunkt for utsendelse og mottak i hovedsak være den samme. Ved utsendelse av papirkopier per post kan det bli noen dagers avvik. Etter lovens ordlyd begynner fristen å løpe ved *utsendelsen* av opplysningene, ikke når klageren har mottatt opplysningene. I praksis vil regelen bety at i de tilfeller skattemyndighetene sender opplysningene per post, vil klagefristen allerede ha begynt å løpe før klageren har mottatt de nødvendige opplysningene for klagen, jf. [§ 13-1](#).

Ordlyden setter en begrensning ved at klagefristen utsettes inntil skattemyndighetene har sendt de *nødvendige* opplysningene. Et praktisk spørsmål kan være om anmodning om kopier av dokumenter fra tidligere skattefastsettelser, kan anses som nødvendige og gi grunnlag for fristutsettelse. En streng ordlydsfortolkning kan innebære at fristen ikke utsettes. Så strengt bør ikke reglene praktiseres, og en streng praksis vil være prosessdrivende all den tid skattyters søksmålsadgang er i behold. Dersom den skattepliktige anses å besitte tilstrekkelige opplysninger til å levere klage, vil det ikke automatisk innvilges noen ny klagefrist ved at den skattepliktige ber om ytterligere opplysninger, jf.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-4 annet ledd](#).

For å unngå uenighet om hvorvidt klagefristen er oversittet, og om de etterspurte opplysningene var nødvendige for å inngi klagen, bør klageren uansett inngi en klage med foreløpig begrunnelse innenfor fristen, se her Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-4, Juridika.

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-4 ...seks uker fra skatteseddelen mottas fra kommunen...**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd annet punktum er en videreføring av den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 4 siste punktum, som ble innført ved lov [7. desember 2012 nr. 74](#) om endringer i lov om ligningsforvaltning. Etter den alternative verdsettelsesregelen i eieendomsskattelova [§ 8 C-1](#) er det boligens formuesverdi i året før skatteåret som danner utgangspunktet for utskrivingen av eiendomsskatten, jf. skatteloven [§ 4-10](#). Bakgrunnen for regelen er «å sikre at eieren gis anledning til å klage på formuesverdiene med virkning for det kommende eiendomsskatteåret», når kommunene innfører eller gjeninnfører eiendomsskatt basert på boligens formuesgrunnlag, se [Prop. 1 LS \(2012–2013\) s. 130](#). Dette skyldes at kommunene kan vedta å benytte det alternative takseringsgrunnlaget i eieendomsskattelova [§ 8 C-1](#) etter at klagefristen for den opprinnelige formuesfastsettingen, som legges til grunn ved utskrivingen for det kommende skatteåret, er utløpt, jf. [Prop. 1 LS \(2012–2013\) s. 130](#). Klagefristen over vedtak om boligens formuesverdi utløper derfor i disse tilfeller seks uker etter at den skattepliktige har mottatt skatteseddelen fra kommunen.

Verdsettelse av eiendomsskattegrunnlaget skjer ved allmenn taksering i kommunen hvert tiende år, jf. eieendomsskattelova [§ 8 A-3](#) annet ledd. Det kan derfor oppstå særlige problemstillinger knyttet til fristoversittelse.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-4 3. ledd**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i tredje ledd første punktum tilsvarer langt på vei regelen i forvaltningsloven [§ 31](#), og bestemmelsen i tredje ledd annet punktum viderefører den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 8.

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-4 ...kan skattemyndighetene ta klagen under behandling...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i tredje ledd første punktum regulerer oppreisning (oppfriskning) for fristoversittelse, dersom klagen ikke er levert innenfor fristen etter første eller annet ledd. Ordlyden «kan» viser at det er opp til skattemyndighetenes frie skjønn å vurdere og avgjøre om oppreisning skal gis, jf. også [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Det er langt på vei de samme momenter som etter [§ 12-1](#) annet ledd som skal tas i betraktning ved vurderingen om det skal innrømmes oppreisning for fristoversittelse, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3](#), det vil si hensynet til en materielt sett riktig ligning, klagerens forhold, den tid som er gått, og sakens opplysning. Se [note 9](#) til [note 14](#) til [§ 12-1](#). Forarbeidene har særlig vist til Skattedirektoratets uttalelse der det fremgår at det

«ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til skattepliktiges gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og at det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattepliktige. Der det framlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør den skattepliktiges forhold eller den tid som er gått etter direktoratets syn ha mindre betydning», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 18.3.3](#).

Skattemyndighetene skal av eget tiltak vurdere om det skal gis oppreisning for oversittelse av klagefristen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Dersom klagen er for sent fremsatt, og grunnen til forsinkelsen ikke fremgår, skal skattemyndighetene vurdere om det er behov for å innhente ytterligere opplysninger for å vurdere og avgjøre om det skal gis oppreisning for fristoversittelsen. Både underinstansen og klageinstansen har kompetanse til å avvise klagen, jf. [§ 13-6](#) annet ledd og [§ 13-7](#) første ledd første punktum, og begge instansene har derfor en selvstendig plikt til å vurdere spørsmålet om oppreisning, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Klageinstansen kan velge å gi oppreisning, men den kan også velge ikke å gi oppreisning selv om underinstansen har valgt å gjøre det, jf. [§ 13-7](#) første ledd annet punktum. For klageren kan det sistnevnte være svært uheldig, ettersom søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) kan være utløpt når klageinstansen treffer sitt vedtak, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-4, Juridika.

Både underinstansen og klageinstansen kan vurdere spørsmålet om oppreisning. Se [SKNS1-2017-14](#) for et tilfelle hvor sekretariatet for Skatteklagenemnda ga sin vurdering av oppreisningsspørsmålet, som Skatteklagenemnda sluttet seg til. Oppreisning ble gitt med henvisning til at beløpets størrelse og tiden som var gått tilsa oppreisning.

Avgjørelse om ikke å gi oppreisning vil som utgangspunkt være et enkeltvedtak som kan påklages, men med de begrensninger som følger av [§ 13-1](#) annet ledd.

At vurderingen av om oppreisning skal gis, ligger til skattemyndighetenes frie skjønn, innebærer at domstolene ikke kan overprøve vedtaket om å nekte oppreisning i større utstrekning enn det som følger av den forvaltningsrettslige «myndighetsmisbrukslæren», det vil si om det foreligger saksbehandlingsfeil, om forvaltningsorganet har bygget sin avgjørelse på et korrekt faktum, og om forvaltningens generelle lovforståelse er korrekt. Se i denne sammenheng Borgarting lagmannsretts avgjørelse i [LB-2019-140421](#), som gjaldt skattemyndighetenes beslutning om ikke å ta opp til endring den skattepliktiges avgiftsoppgjør for to terminer etter [§ 12-1](#). Lagmannsretten konstaterte at [§ 12-1](#) første ledd, jf. annet ledd, angir et fritt forvaltningsskjønn. I den konkrete saken kjente lagmannsretten beslutningen om ikke å ta avgiftsoppgjøret opp til endring ugyldig, og begrunnet det med at det var «tvil ved om beslutningen bygger på korrekt lovanvendelse». Lagmannsretten viste til at forarbeidene

ga føringer for forståelsen av momentet «sakens opplysning» for en bestemt gruppe saker, og at den konkrete saken falt innenfor denne gruppen. Skattemyndighetene hadde ikke referert til forarbeidenes forståelse i beslutningens generelle del. Da de faktiske premissene i beslutningen foranlediget en nærmere begrunnelse for hvorfor momentet «sakens opplysning» ikke talte for at saken skulle tas opp til endring, og en slik begrunnelse ikke ble gitt, mente lagmannsretten at dette skapte tvil om hvorvidt skattemyndighetene hadde bygget beslutningen på en korrekt lovanvendelse. Lagmannsrettens avgjørelse vil ha tilsvarende overføringsverdi for de beslutninger som skattemyndighetene treffer om ikke å ta klagen under behandling etter [§ 13-4](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 7 til § 13-4 ...under hensyn til blant annet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattemyndighetene skal foreta en konkret helhetsvurdering av om det skal gis oppreisning for oversittet klagefrist, hvor momentene listet opp i bestemmelsen skal hensyntas. Hensynene som fremgår av lovteksten, er de samme hensynene som skattemyndighetene skal ta i betraktning når de vurderer om det er grunn til å ta en skattefastsetting opp til endring etter [§ 12-1](#). Listen over relevante momenter er ikke uttømmende, jf. ordlyden «blant annet» og [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). For en nærmere omtale av momentene vises det til [punkt 19.6.3](#) og [punkt 18.3.3](#). Se også note [9](#) til [14](#) til [§ 12-1](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 13-4 ...kan ikke tas under behandling som klagesak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i tredje ledd annet punktum fastslår at dersom en klage på et vedtak kommer inn til skattemyndighetene når det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet, er det ikke anledning til å behandle saken som en klagesak. Formålet med bestemmelsen er «særlig å begrense forvaltningens arbeidsbelastning med gamle saker», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Tilsvarende regel har man i forvaltningsloven [§ 31](#) tredje ledd og i den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 8.

I de tilfellene klagen kommer inn mer enn ett år etter at vedtaket er truffet, skal klagen behandles som en *anmodning* til skattemyndighetene om at disse på eget initiativ skal ta saken opp til endring, jf. §§ [12-1](#) og [12-11](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#). Det er ikke klagerett på skattemyndighetenes beslutning om ikke å ta saken opp til endring på eget initiativ. Etter lovendringen i skatteforvaltningsloven [§ 15-1](#), med effekt fra 1. januar 2022, vil ikke skattyter ha anledning til å ta ut søksmål mot skattemyndighetenes beslutning om ikke å ta saken opp til endring etter eget initiativ (se nærmere omtale i [note 7](#) til [§ 15-1](#)). Klager som er innkommet etter ettårsfristen, vil følgelig løpe en risiko for ikke å kunne prøves mer enn én gang (av skattekontoret som førsteinstans), men «klageren» vil i utgangspunktet ha adgang til å ta ut søksmål mot en slik beslutning, jf. [§ 15-1](#) annet ledd, sml. [LB-2019-140421](#) og begrensningen i prøvingsadgangen i relasjon til [§ 12-1](#). Til sammenligning vil vedkommende som hovedregel kunne påklage eller ta ut søksmål mot skattemyndighetenes vedtak om ikke å gi oppreisning for oversittelse av klagefristen for klager kommet frem innenfor ettårsfristen, jf. tredje ledd første punktum, jf. [§ 13-1](#) annet ledd.

Utgangspunktet om at det ikke er klagerett på skattemyndighetens beslutning om ikke å ta saken opp til endring på eget initiativ, jf. §§ [12-1](#) og [12-11](#), må nyanseres noe i lys av Sivilombudsmannens uttalelse datert 10. september 2018 ([SOM-2018-223](#)): Sivilombudsmannen (nå Sivilombudet) hadde mottatt en klage hvor spørsmålet var om det var klagerett over skattemyndighetenes beslutning om å avvise en klage i medhold av [§ 13-3](#) tredje ledd annet punktum. Skattekontoret avviste klagen og mente den var kommet inn etter utløpet av ettårsfristen. Den skattepliktige mente derimot at det var

klageadgang over spørsmålet om ettårsfristen var overholdt. Sivilombudsmannen konkluderte med at det må være klageadgang over skattekontorets avvísninger, begrunnet i at ettårsfristen er oversittet når dette er omtvistet mellom partene. Sivilombudsmannen uttalte at verken lovens ordlyd eller forarbeidene tilsier at det ikke skal være klageadgang over disse avvísningsbeslutningene. Videre viste Sivilombudsmannen til forarbeidene og uttalte at

«[i] [punkt 19.6.3](#) skriver departementet at ‘kommer klagen inn etter utløpet av ettårsfristen, skal den behandles som en anmodning til skattemyndighetene om at disse på eget initiativ skal ta saken opp til endring etter lovens kapittel 12’. Etter ombudsmannens syn forutsetter dette at den skattepliktige er *enig* i at fristen er utløpt» (min kursivering).

Det må antas at skattemyndighetene vil innrette seg i tråd med Sivilombudsmannens uttalelse. Hvis man følger resonnementet i Sivilombudsmannens uttalelse, bør det legges til grunn at det også vil være søksmålsadgang over beslutninger om å avvise en klage dersom det er omtvistet mellom partene om ettårsfristen i [§ 13-4](#) annet ledd annet punktum er overholdt (på lik linje som det er klageadgang over dette spørsmålet), sml. ordlyden i [§ 15-1](#) første ledd.

Se til illustrasjon Oslo tingretts dom [TOSLO-2019-51490](#) ([UTV-2019-852](#)), hvor det blant annet var spørsmål om Skatteklagenemnda kunne avvise en klage fordi det var gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet. I saken ble ikke forholdet til EMK [artikkel 6](#) nr. 1 om retten til en rettfærdig rettergang vurdert, formentlig fordi tvistegjenstanden var avgrenset til spørsmålet om klagerett.

Ettårsfristen synes ikke å være koordinert med søksmålsfristen på 6 måneder etter [§ 15-4](#). Under tiden kan man derfor ha rett til å inngi klage etter at søksmålsfristen er utløpt. Etter klagevedtak gjelder en ny søksmålsfrist.

Karnov Lovkommentar 9 til § 13-4 ...mer enn ett år siden vedtaket ble truffet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ettårsfristen skal beregnes med utgangspunktet i datoen da vedtaket ble «truffet». Ordlyden tilsier at dette må være den dagen da vedtaket formelt ble fattet av skattemyndighetene, og ikke når det ble oversendt den skattepliktige.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 13-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-5

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 13-5](#) bygger i stor grad på reglene i forvaltningsloven [§ 32](#), ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 2 og 3 og viderefører også den tidligere regelen i merverdiavgiftsloven [§ 9-1](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-5 ...det organet som har truffet vedtaket som påklages...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klagens adressat er det forvaltningsorganet som har truffet vedtaket som påklages. Dette vil både for enkeltvedtak om skattefastsetting og andre enkeltvedtak i praksis være skattekontoret og Oljeskattekontoret, ettersom disse er skattemyndigheter i første instans, jf. [§ 2-7](#). I de tilfeller hvor enkeltvedtaket som påklages er truffet av skattekontoret, har den skattepliktige mulighet til å levere klagen til hvilket som helst skattekontor, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.7.3](#). Klagen kan leveres elektronisk, jf. eForvaltningsforskriften [§ 3](#). I praksis er oversendelse av klagen per e-post akseptert.

Selv om klagen leveres til skattekontoret, er det ikke skattekontoret som er klageinstans, jf. [§ 13-3](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-5 ...skal være skriftlig...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er et krav om at klagen er fremsatt «skriftlig» for at den skal tas til vurdering. Det betyr at den skattepliktige eller en annen med klagerett ikke kan fremstille sin klage muntlig over telefon eller ved å møte opp hos den aktuelle skattemyndighet, og at skattemyndigheten deretter nedtegner klagen, sml. forvaltningsloven [§ 32](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-5 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd første og annet punktum regulerer hva klagen nærmere skal inneholde. Tredje punktum viderefører merverdiavgiftsloven [§ 19-1](#) tredje ledd, og fastslår at en klage over et bestemt vedtak om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn, bare behandles når klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for de aktuelle terminer vedtaket omfatter. Begrunnelsen for regelen i tredje punktum er blant annet at klagen ofte leveres i form av omsetningsoppgaver, som i stor grad behandles maskinelt i skattemyndighetenes saksbehandlingssystem, og det at det foreligger en omsetningsoppgave er dermed en viktig forutsetning for klageordningen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.7.3](#).

En klage kan leveres på et fremmed språk, men skattekontoret kan da som hovedregel kreve klagen oversatt til norsk, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-5 tredje ledd](#). Nordiske statsborgere som har dansk, finsk, islandsk eller svensk som morsmål, kan kreve å bruke disse språkene i kontakt med skattemyndighetene i Norge, inkludere levere klage og vedlegg på disse språkene, jf. nevnte merknad i [Skatteforvaltningshåndboken](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-5 ...om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette vil være relevant i de tilfeller hvor vedkommende som klager, er ansvarlig for den skattepliktiges skatt og klager i medhold av [§ 13-1](#) første ledd annet punktum. I praksis vil det også være relevant å gi opplysning til vurdering av klagerett når det er andre enn den skattepliktige selv som klager.

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-5 ...bestemte påstander...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

For skattyter vil påstanden som regel være at skattekontorets vedtak er ugyldig og oppheves, og at beskatning gjennomføres i tråd med egenfastsettelsen. Det må være tilstrekkelig at skattyter angir de prinsipper han mener bør legges til grunn for klagevedtaket, og ikke presiserer påstanden(e) i form av tall, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-5, Juridika.

Det stilles i utgangspunktet ikke strenge krav til klagens utforming og innhold for at den skal tas til vurdering, men det må kreves en tilstrekkelig grad av konkretisering av hva skattyter mener er feil, og hvilke endringer som ønskes for at henvendelsen skal anses som en klage og ikke anmodning om endring, jf. UTV-1998-90 (Søre Sunnmøre herredsrett).

Spørsmålet om hvilke krav som stilles til innholdet i en klage for at den skal tilfredsstillende kravene etter [§ 13-5](#) tredje ledd, er nærmere behandlet i Sivilombudets avgjørelse [SOM-2022-4188](#). I denne saken hadde den skattepliktige skrevet en e-post til saksbehandleren etter å ha mottatt endringsvedtaket 8. april 2019, hvor skattyter blant annet fremholdt at det var en rekke feil i beregningene i vedtaket og feil knyttet til lønnsutbetalinger (faktum). Skattyter ba videre om utsettelse av klagefristen for å kunne bruke tid på en mer utfyllende klage. Ytterligere informasjon i saken ble først innsendt 21. juni 2021.

Skattekontoret og Skatteklagenemnda anså e-posten av 8. april 2019 som en forespørsel om utsatt frist og ikke som en klage som oppfylte vilkårene i [§ 13-5](#) tredje ledd. Informasjonen som ble sendt 21. juni 2021, kom mer enn ett år etter utløpet av klagefristen, etter skattekontorets syn, og skattekontoret mente saken måtte behandles som en anmodning om endring etter [§ 12-1](#). Anmodningen ble avslått av skattekontoret, og Skatteklagenemnda tok ikke klagen på avslaget til følge. Saken ble klaget inn for Sivilombudet. Sivilombudet la til grunn at skattekontoret og Skatteklagenemnda hadde lagt til grunn en for streng vurdering av hvilke innholdsmessige krav som stilles til en klage. Etter Sivilombudets syn bør de innholdsmessige kravene til en klage være «beskjedne, spesielt i situasjoner der det må antas at den skattepliktige har manglende innsikt i skattereglene». Etter Sivilombudets syn «må [det sentrale] være at henvendelsen fra klageren gir uttrykk for at han er uenig i vedtaket, og at han kort peker på hva det er i vedtaket han mener er feil, enten det gjelder faktum, rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen». I denne forbindelse uttalte Sivilombudet seg også om skattekontorets generelle veiledningsplikt, jf. [§ 5-1](#), i relasjon til [§ 13-5](#) fjerde ledd og uttalte at

«[d]ersom det er usikkert for skattekontoret om en henvendelse er å anse som en klage, må utgangspunktet være at skattekontoret tar initiativ for å avklare med den skattepliktige om henvendelsen er ment som en klage».

Selv om bestemmelsen her gir skattyter en oppfordring om å tydeliggjøre innsigelsene mot skattekontorets vedtak, har ikke bestemmelsen noen prekluderende virkning. Klageinstansen kan prøve alle sider ved skattekontorets vedtak, jf. [§ 13-7](#), og kan herunder ta for seg nye sider ved de forhold som behandles i skattekontorets vedtak. Klagens angivelse av påstander og redegjørelse for klagegrunnene skal heller ikke begrense rammene for en etterfølgende domstolsprøvelse av klagevedtaket. Det er tvisteloven [§ 9-16](#) som avgrenser skattyters muligheter til å endre påstander, påstandsgrunnlag mv.

Derimot kan klagens påstand avgrense omfanget av klagen. Dersom eksempelvis ett og samme endringsvedtak beslutter endring i skattepliktig inntekt for mottatt utbytte fra ett selskap og lønn fra et annet selskap, kan klagen avgrenses til å omfatte utbyttebeskatningen. For gjenstand for klagebehandlingen se [note 3](#) til [§ 13-7](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 13-5 ...forhold påstandene bygger på...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette må antas å være de faktiske forhold som påstandene bygger på. Skattemyndighetene har en veiledningsplikt, jf. [§ 5-1](#), og etter omstendighetene kan den skattepliktige kreve veiledning ved utarbeidelse av klagen.

I praksis inneholder en klage en fremstilling av sakens faktiske forhold, og en gjennomgang av de rettslige grunnlagene som er relevante for å begrunne påstanden.

Karnov Lovkommentar 8 til § 13-5 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven [§ 32](#) tredje ledd.

Karnov Lovkommentar 9 til § 13-5 ...feil eller mangler...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden «feil eller mangler» og regelens plassering tilsier at det her siktes til feil eller mangler knyttet til riktig adressat for klagen, klagens form og eventuelt klargjøring av dets innhold (for eksempel tydeliggjøring av påstander og påstandsgrunnlag/begrunnelse og lignende), sml. også ordlyden «retting og utfylling». Det vil for eksempel kunne foreligge en mangel dersom det ikke er tydelig hva skattyter påstår, eller hvilket resultat han ønsker, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 13-5, Juridika.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 13-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-6

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen bygger på den tilsvarende regelen i forvaltningsloven [§ 33](#), men med noen justeringer for å hensynta de særlige forhold på skatteområdet, herunder at skattemyndighetene ikke har noen omfattende undersøkelsesplikt slik som forvaltningsorganene hvor saksbehandlingen reguleres av forvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#). Ulovfestede regler om kravet til forsvarlig saksbehandling kan imidlertid pålegge en undersøkelsesplikt i visse tilfeller, se [høringsnotatet](#) s. 248. Bestemmelsen viderefører også den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-8](#) nr. 1 annet punktum.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-6 ...tilsvarende...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Utgangspunktet er at saksbehandlingsreglene som fremgår av skatteforvaltningsloven [kapittel 5](#), gjelder fullt ut ved saksforberedelse i klagesaker, med mindre noe annet følger av reglene [§ 13-6](#) første til femte ledd. Kapittel [3](#) og [4](#) gjelder generelt også for klagebehandlingen.

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-6 ...skal...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Underinstansen har en selvstendig plikt til å vurdere og eventuelt avvise klagen dersom vilkårene for å klage ikke er oppfylt. Dette skiller seg fra den tidligere regelen i ligningsloven [§ 9-2](#) nr. 7, hvor det var klageinstansen som skulle avgjøre hvilken betydning det har at vilkårene for klagerett ikke foreligger, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#). Dersom underinstansen avviser klagen, kan dette avvisningsvedtaket påklages, jf. [§ 13-1](#) første ledd. Underinstansen har plikt til å vurdere oppreisning, jf. [§ 13-4](#) tredje ledd.

Se kommentarene til §§ [13-4](#) og [13-5](#).

Det er alminnelig antatt at klageren har anledning til å trekke klagen sin, selv om denne adgangen ikke er nevnt i loven. Dersom klagen trekkes, bortfaller klagesaken og det påklagede vedtaket blir det endelige vedtaket i den administrative behandlingen. Skattyter kan allikevel ta ut ugyldighetssøksmål mot dette, innenfor seks månedersfristen i [§ 15-4](#), med mindre det er stilt vilkår etter [§ 15-5](#) eller slikt vilkår følger av loven (slik det var i petroleumsskatteloven frem til 2017).

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-6 ...kan...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tredje ledd fastslår at underinstansen kan endre sitt opprinnelige enkeltvedtak når den finner klagen begrunnet. Ordlyden «kan» tilsier at underinstansen står helt fritt i denne vurderingen, og hva den vil anse som tilstrekkelig begrunnelse for at det opprinnelige enkeltvedtaket bør endres. Underinstansens endringskompetanse er begrenset til tilfeller hvor endringen er til klagerens fordel, ved at klageren gis helt eller delvis medhold, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 262](#). Med andre ord kan ikke underinstansen endre vedtaket til klagerens ugunst etter å ha mottatt klagen. Dersom underinstansen er av den oppfatning av klagen ikke gir grunn til å endre det opprinnelige enkeltvedtaket, skal klagen og sakens dokumenter sendes til klageinstansen, jf. fjerde ledd. Hvis underinstansen endrer sitt opprinnelige

vedtak etter å ha mottatt klagen, vil denne avgjørelsen utgjøre et nytt enkeltvedtak i saken. Skatteklagenemnda skal foreta en full realitetsprøving og har anledning til å fatte et mindre gunstig vedtak for den skattepliktige, det vil si en skjerpet beskatning.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-6 ...begrunnet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter forvaltningsloven [§ 33](#) annet ledd skal underinstansen som mottar klagen, og som fattet det opprinnelige enkeltvedtaket, foreta «de undersøkelser klagen gir grunn til». En tilsvarende regel er ikke inntatt i [§ 13-6](#) eller andre steder i skatteforvaltningsloven. Bakgrunnen for at en tilsvarende regel som i forvaltningsloven [§ 33](#) annet ledd ikke er inntatt i [§ 13-6](#), skyldes at på skatteområdet er det den skattepliktige som har hovedansvaret for å skaffe til veie det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#). Skattemyndighetene har derfor i begrenset grad en selvstendig undersøkelsesplikt i den enkelte sak, og det vil nok i hovedsak være ulovfestede regler om forsvarlig saksbehandling som i noen tilfeller kan pålegge skattemyndighetene en plikt til å foreta selvstendige undersøkelser. Denne begrunnelsen springer ut av at man i ligningsforvaltning har operert med det man tidligere omtalte som selvangivelsesprinsippet, nemlig at det er den skattepliktige som plikter å opplyse om alle de faktiske forhold som er av betydning for skattefastsettelsen. Dette prinsippet er fortsatt forankret i den omfattende opplysningsplikten som den skattepliktige har i medhold av skatteforvaltningsloven [kapittel 8](#). Skattemyndighetene vil i noen grad ha en veilednings- og undersøkelsesplikt, se her [§ 5-1](#) og en nærmere redegjørelse i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 11.2](#).

Skattyter har en åpenbar egeninteresse i å fremheve i klagen de faktiske forhold og de rettsregler som tilsier at det påklagede vedtaket bør oppheves. Utover dette kan også skattyters fremleggelse av bevis ha betydning for en etterfølgende domstolsprøvelse, jf. til illustrasjon [Rt-2006-404 avsnitt 38](#), som angir at det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet, dersom skattyter hadde en oppfordring til å fremlegge opplysningene tidligere. Derimot gjelder det ingen begrensninger i adgangen til å anvende andre rettsregler på sakens faktum, som nærmere gjennomgått i [Rt-2014-760 avsnitt 49](#):

«Avgjørende for mitt syn er at når domstolen står fritt til å anvende rettsregler på sakens faktum, er det vanskelig å begrunne at en skattyter ikke skal kunne fremføre, og få behandlet, nye rettslige anførsler knyttet til opplysninger som har vært fremlagt for ligningsmyndighetene. Dette må i et hvert fall gjelde når det – slik som her – har vært redegjort bredt for det faktum som den nye rettslige anførselen for domstolen bygger på. Adgangen kan ikke begrenses av at det er et stort ‘sprang’ i argumentasjonen.»

Se nærmere om hvilken betydning skattyters faktiske og rettslige anførsler under klagebehandlingen kan ha for en etterfølgende domstolsprøvelse i kommentarene til [§ 15-1](#), blant annet [note 5](#) til [§ 15-1](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-6 ...klageinstansen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I saker hvor Skatteklagenemnda er klageinstans, jf. [§ 13-3](#) annet ledd, skal skattekontoret oversende sakens dokumenter til sekretariatet for Skatteklagenemnda, jf. [§ 13-3](#) annet ledd siste punktum. I disse tilfellene er det sekretariatet som skal tilrettelegge saken for behandling i nemnda. Sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken og presentere dette i sin innstilling til vedtak som sendes til nemnda, og

det vil nok variere i praksis i hvilken grad skattekontoret vil være videre involvert i saksforberedelsen, for eksempel ved at de innhenter tilleggsopplysninger etter forespørsel fra sekretariatet. Sekretariatet har ingen myndighet til å instruere skattekontoret til å omgjøre vedtaket eller selv treffe vedtak i saken, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#). Sekretariatet skal i sin innstilling til nemnda gi uttrykk for hvilket vedtak som bør fattes, altså om klagen skal gis medhold helt eller delvis, eller om underinstansens vedtak bør opprettholdes. Ved oversendelsen av sin innstilling til nemnda skal sekretariatet også oversende sakens dokumenter. For en nærmere redegjørelse av skattekontorets og sekretariatets forberedelse av klagesaker, se [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 13.6.2](#).

I saker hvor det ikke er Skatteklagenemnda som er klageinstans, er det underinstansen selv som forbereder innstilling til vedtak og oversender sakens dokumenter direkte til klageinstansen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#), ettersom underinstansen i disse tilfeller også er saksforberedende organ, jf. [§ 13-3](#) tredje og fjerde ledd, sml. [§ 2-7](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 13-6 ...kan avgi uttalelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Underinstansen har anledning til å avgi uttalelse i saken, dersom de ønsker det. Underinstansen har ingen plikt til å avgi slik uttalelse, og omfanget av slike uttalelser bør begrenses til det som er strengt nødvendig for å imøtegå nye anførsler fra den skattepliktige, påpeke hvor i vedtaket den skattepliktiges anførsler er behandlet, om skattekontoret anser saken som prinsipiell mv. Tidligere praksis har vist at skattekontorene ofte utarbeidet omfattende redegjørelser i klagesaken ved oversendelse til klageinstansen, og at redegjørelsene ofte kunne bli på størrelse med det opprinnelige kontorvedtaket. Se i denne sammenheng også uttalelser i [Prop. 1 LS \(2014–2015\) punkt 13.6.2](#), hvor Finansdepartementet ga uttrykk for at det er naturlig at «skattekontoret gir en begrunnet redegjørelse med en framstilling av saken som inngår i saksdokumentene når saken går videre til sekretariatet». At skattekontorene utarbeider omfattende redegjørelser ved oversendelse av klagen, sikrer ikke en effektiv og rask klagebehandling. Dette er nærmere omtalt i punkt 8.1 i rapporten [Gjennomgang av Skatteklagenemnda](#) av Oxford Research mfl.

Ordlyden «uttalelse» tilsier at skattekontorets uttalelse ved oversendelse av klagen bør begrenses til det som er nødvendig for å presisere uklarheter i vedtaket eller imøtegå nye anførsler fra den skattepliktige. Omfattende redegjørelser fra skattekontoret synes ikke forenlig med lovens ordlyd, også sett i lys av at sekretariatet skal utarbeide en innstilling til vedtak i nemnda, og skattekontorets redegjørelse bør derfor ikke bære preg av å være en preliminær innstilling.

Karnov Lovkommentar 8 til § 13-6 5. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter [§ 13-6](#) femte ledd har klageren rett til å motta utkast til underinstansens uttalelse i saken ved oversendelse til klageinstansen, sml. fjerde ledd siste punktum, og rett til å motta det saksforberedende organets utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Hvorvidt skattemyndighetenes manglende overholdelse av disse pliktene kan medføre saksbehandlingsfeil som kan påvirke gyldigheten av det aktuelle vedtaket, må vurderes etter [§ 5-10](#). I en sak i Oslo tingrett, [UTV-2023-947](#), vurderte domstolen om det var en saksbehandlingsfeil at sekretariatet ikke hadde sendt sitt siste utkast til innstilling til den skattepliktige. Domstolen konkluderte ikke på om dette utgjorde en saksbehandlingsfeil, ettersom den mente at det «ikke er grunn til å regne med at feilen kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, jf. skatteforvaltningsloven § 5-10». Samtidig uttalte domstolen at vurderingen av om manglende oversendelse av det siste utkastet utgjorde en saksbehandlingsfeil, «vil

bero på hvorvidt utkastet ble ‘*vesentlig endret*’ (med videre henvisning til Skattedirektoratets retningslinjer).

Retten til innsyn i utkastene gjelder ikke for de delene av utkastene som kan unntas fra innsyn etter [§ 5-4](#) femte ledd.

I høringsrunden foreslo Advokatfirmaet PwC at det også skulle lovfestes at den skattepliktige har rett til innsyn i skattekontorets utkast til vedtak når skattekontoret fatter vedtak i første instans, jf. [§ 2-7](#). Departementet tok ikke forslaget til følge, og det kan stilles spørsmål ved om begrunnelsen gitt i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.8.3](#), hvor departementet viser til at «underinstansen bare kan treffe endringsvedtak i de sakene den finner at klager skal gis helt eller delvis medhold», er helt treffende.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 13-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-7 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 13-7](#) første ledd svarer til forvaltningsloven [§ 34](#) første ledd.

Etter regelen i første ledd første punktum plikter klageinstansen å avvise saken dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger. Dette kan for eksempel skyldes at klagefristen er oversittet eller at vedkommende ikke anses å ha klagerett. Henvisningen til [§ 13-4](#) tredje ledd viser imidlertid at klageinstansen på eget initiativ plikter å vurdere om det skal gis oppreisning for fristoversittelse.

Regelen i første ledd annet punktum fastslår at klageinstansen ikke er bundet av underinstansens vurdering av at vilkårene for å ta klagen til behandling er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-7 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 13-7](#) annet ledd svarer til forvaltningsloven [§ 34](#) annet ledd første og annet punktum. Bestemmelsen pålegger klageinstansen «å ta i betraktning alle de grunnene som klageren har framført», selv om den ikke er bundet av dette, og klageinstansen kan basere sin avgjørelse på andre grunnlag enn de som inngår i klagen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 262](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-7 ...prøve alle sider av saken...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageinstansen er ved sin behandling ikke bundet av klagens omfang. Ved klagebehandlingen er det vedtaket fra underinstansen som utgjør «saken», og klageinstansen har kompetanse til å ta opp til behandling også sider ved underinstansens vedtak som ikke er påklaget, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.3](#). Som et eksempel på dette nevner forarbeidene at klageinstansen kan ta opp fastsettingen for alle skattleggingsperiodene som er omfattet av underinstansens vedtak om skattefastsetting, selv om det kun er noen av disse periodene som er påklaget av den skattepliktige. Dette gjelder også ved skattefastsettelse etter at tidligere fastsettelse er opphevet av domstolene, idet behovet for endringer kan strekke seg ut over grensene for den materielle rettskraft, jf. [HR-2016-988-A \(UTV-2016-1235\)](#).

At det er underinstansens vedtak som utgjør «saken», innebærer at det kun er de fastsettingsforholdene som er berørt i vedtaket, som kan behandles av klageinstansen, og ikke hele fastsettingen som sådan for perioden. Klageinstansen har også full kompetanse til å overprøve underinstansens utøvelse av fritt forvaltningsskjønn i den enkelte saken.

Det ble i forarbeidene vurdert om klageinstansen generelt skulle ha adgang til å endre et vedtak til ugunst for den skattepliktige. Departementet la til grunn at hensynet til korrekt skattlegging 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, selv om dette kan virke urimelig overfor skattyter, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.3](#).

Skattedirektoratet har i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-7 annet ledd](#) lagt til grunn at kravet om to-instansbehandling kan sette begrensninger for hva som kan anses som en del av «saken»:

«Klageinstansen har adgang til å ta i betraktning forhold som underinstansen ikke har berørt, så lenge de kan anses som en del av saken. I [§ 13-3](#) første ledd om klageinstans er det imidlertid forutsatt at saken ved klage skal underlegges behandling i to instanser. Videre gjelder de ulovfestede forvaltningsprinsippene ved skattemyndighetenes behandling av skattesaker. I klagesaker er det sentralt at hensynet til kontradiksjon blir ivaretatt, slik at den skattepliktige får anledning til å uttale seg og ivareta sine interesser. Dersom det kan være tvil om at behandlingen av enkelte forhold tilfredsstiller kravene til to-instansbehandling og kontradiksjon, taler det 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.»

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-7 ...ta hensyn til nye omstendigheter...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageinstansen kan ta hensyn til nye omstendigheter fremsatt av klageren som ikke forelå eller ble fremlagt til behandling på tidspunktet da underinstansen fattet sitt vedtak. Dette gjelder både omstendigheter vedrørende de faktiske forhold, altså nye bevis, og nye rettslige anførsler som ikke tidligere er blitt fremsatt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.1](#). Det er med andre ord ingen bevisavskjæring som skal finne sted ved klageinstansens behandling av saken. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven [§ 34](#), og det vises til denne bestemmelsens forarbeider for en nærmere redegjørelse av innholdet i regelen, se [Ot.prp. nr. 3 \(1976–77\) s. 94](#) flg.

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-7 ...synspunktene som klageren kommer med...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageinstansen plikter også å behandle alle de subsidiære anførsler som fremsettes av klageren så fremt klageren ikke får medhold i sin prinsipale anførsel, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.3](#). Departementet skrev «subsidiære påstander» i forarbeidene, men dette er formodentlig en skrivefeil ettersom påstanden fra klageren som regel vil være at vedtaket oppheves, og Advokatforeningen eksplisitt skrev «subsidiære anførsler» i sitt høringsinnspill.

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-7 ...forhold som ikke er berørt av klageren...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageinstansen er ikke bundet av grunnene som klageren har fremsatt, og klageinstansen kan derfor også basere sin avgjørelse på grunner som ikke er tatt med av klageren, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.3](#). Se [note 3](#) til [§ 13-7](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 13-7 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven [§ 34](#) fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 8 til § 13-7 ...nytt vedtak i saken...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Når klageinstansen treffer «nytt vedtak» i saken, vil det være vedtak hvor klagen enten ikke tas til følge eller gis helt eller delvis medhold. Når klageinstansen treffer nytt vedtak i saken, vil dette være skattemyndighetenes vedtak i saken, og det er dette vedtaket som ved søksmål etter [§ 15-1](#) skal prøves for domstolene.

Skatteklagenemnda skal begrunne sine vedtak. Ofte behandles saker ved skriftlig behandling, og når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig, skal medlemmene gi skriftlig uttrykk for votingen. Av skatteforvaltningsforskriften [§ 2-8-8](#) følger det at «[m]edlemmer som er enige i innstillingen [fra sekretariatet], kan vise til denne. De øvrige skal grunngi votingen». I [SOM-2022-1410](#) kom Sivilombudet til at Skatteklagenemndas begrunnelse ikke var tilstrekkelig i en sak hvor flertallet fattet vedtak i strid med sekretariatets innstilling. Sivilombudet ba Skatteklagenemnda «om å vurdere eventuelle følger av saksbehandlingsfeilen, herunder hvilken innvirkning det kan ha hatt på Skatteklagenemndas avgjørelse og om saken bør behandles på nytt».

Karnov Lovkommentar 9 til § 13-7 ...oppheve det og sende saken tilbake...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klageinstansen har også kompetanse til å oppheve vedtaket som underinstansen opprinnelig fattet, og sende det tilbake for helt eller delvis ny behandling. Dette alternativet er aktuelt i de sakene hvor det er «behov for ytterligere undersøkelser eller vurderinger som underinstansen er best skikket til å foreta», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.9.3](#). Et eksempel finnes i [SKNS1-2019-143](#), der Skatteklagenemnda fant at spørsmålet om skatteplikt for en kapitalpensjon ikke var tilstrekkelig klarlagt. I praksis har Skatteklagenemnda bestrebet seg på å ferdigbehandle saken slik at slutningen,

sammenholdt med det tidligere endringsvedtaket, gir en endelig konklusjon av den administrative behandlingen.

I de tilfeller der Skatteklagenemnda sender saken tilbake til underinstansen for ny behandling, oppheves det tidligere vedtaket. Ved delvis opphevelse og henvisning til fornyet behandling vil slutningen i Skatteklagenemndas vedtak danne rammen for den fornyede behandlingen hos skattekontoret.

Der klagevedtaket har en slutning som anviser en delvis konklusjon, tar søksmålsfristen på seks måneder til å løpe for de deler av vedtaket som ikke er henvist til ny behandling, jf. [§ 15-4](#). For forhold henvist til underinstansen for ny behandling vil søksmålsfristen mot denne delen først løpe når underinstansen har fattet nytt vedtak.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 13-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-8 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører den tidligere regelen i petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 1 bokstav d. Etter petroleumsskatteloven [§ 5](#) første ledd skal skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens område, svare en særskatt til staten. Bestemmelsen i [§ 13-8](#) fastslår at Klagenemnda for petroleumsskatts vedtak om hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av denne særskatten, har bindende virkning for alle de andre skattemyndighetene, sml. [kapittel 2](#). Tilsvarende gjelder for vurderingene som skal foretas etter petroleumsskatteloven [§ 3](#) bokstav d annet til syvende ledd.

§ 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. Fristen i [§ 12-6 første ledd](#) er likevel ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige.

(2) En klagenemnd kan, uavhengig av fristene i [kapittel 12](#), endre sin skattefastsetting som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i en sak der den skattepliktige er part.

0 Endret ved lover [22 juni 2022 nr. 75](#), [20 des 2022 nr. 115](#), [20 des 2023 nr. 105](#) (i kraft 20 des 2023 iflg. [res. 20 des 2023 nr. 2136](#), se denne for overgangsregel).

Karnov lovkommentarer: § 13-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 13-9

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 13-9](#) er ny med skatteforvaltningsloven og regulerer i hvilke tilfeller de uavhengige klagenemndene kan endre sine tidligere avgjørelser. Reglene har hatt en viss praktisk betydning, blant annet i tilfeller der det tilkommer nye opplysninger. Dessuten er bestemmelsen anvendt for å ta hensyn til nye omstendigheter knyttet til lovgivers vurdering av satser for tilleggsskatt.

Karnov Lovkommentar 2 til § 13-9 ...klagenemnd...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Sml. [§ 13-3](#) annet til fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 13-9 ...12-6 første ledd...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den alminnelige endringsfristen er på fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. Overgangsbestemmelsen i [§ 16-2](#) første ledd vil som utgangspunkt ikke få anvendelse i disse tilfellene, men unntak må nok tenkes i de tilfeller hvor endringen til nemnda kan anses å være til den skattepliktiges «ugunst», og den gjelder inntektsårene 2012, 2013 eller 2014, jf. [§ 16-2](#) første ledd annet punktum. I praksis vil det nok ikke være slik at en klagenemnd benytter sin endringskompetanse etter [§ 13-9](#) første ledd til å endre et vedtak til den skattepliktiges ugunst.

Skattemyndighetene har mottatt mye kritikk for den svært lange saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda og de store restansene som har bygget seg opp, se blant annet [SOM-2017-3478](#), [SOM-2019-1708](#) og senest [SOM-2022-4813](#).

Henvisningen til [§ 12-6](#) første ledd innebærer at en eventuell endring av Skatteklagenemndas vedtak må skje innen fem år etter utgangen av det inntektsåret saken gjelder. Fristen vil løpe under hele den ordinære klagebehandlingen. Dette er svært uheldig når det er lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda, ettersom den lange saksbehandlingstiden kan medføre at nemnda i visse tilfeller kan være avskåret fra å endre sine tidligere vedtak som følge av fristreglene. Sivilombudet uttalte i [SOM-2022-4813](#) at den lange saksbehandlingstiden er «svært kritikkverdig», og uttalte følgende i relasjon til endringsfristen for å endre nemndas tidligere vedtak:

«Det må presiseres at lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda ikke vil få betydning for adgangen til endring ved den ordinære klagebehandlingen. Fristen for endring vil i disse tilfellene være avbrutt ved innsending av klagen[.] De uheldige konsekvensene oppstår dersom Skatteklagenemndas vedtak senere viser seg å være uriktig. Grunnen til dette er at endringsfristen også i disse tilfellene løper fra utgangen av det aktuelle inntektsåret. Den opprinnelige klagen avbryter ikke denne fristen. Den avbrytes ikke før det er sendt en anmodning om endring av Skatteklagenemndas vedtak, eventuelt at nemnda selv tar initiativ til endring. Når saksbehandlingstiden for den opprinnelige klagen er svært lang, er det grunn til å tro at muligheten for Skatteklagenemnda til å endre sine vedtak ofte vil være avskåret.

Tilsvarende situasjon kan tenkes der lang behandlingstid i saker av prinsipiell betydning gjør at skattefastsettingen ikke lenger kan endres på grunn av fristen i skatteforvaltningsloven § 12-6 for andre skattepliktige som i sammenlignbare saker anmoder om endring av tidligere fastsettinger.»

Karnov Lovkommentar 4 til § 13-9 ...nye omstendigheter og tungtveiende...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden i bestemmelsen viser at det er snakk om to kumulative vilkår som begge må være oppfylt for at en klagenemnd kan endre sin avgjørelse: Det må foreligge «nye omstendigheter» og «tungtveiende hensyn» må tale for endring. En klagenemnds vedtak vil utgjøre skattemyndighetenes endelige vedtak i en klagesak, og klagerens eneste mulighet for overprøving vil være i domstolene. I forarbeidene uttalte departementet at den endringskompetansen som en nemnd har i medhold av første ledd, er ment som en sikkerhetsventil «for tilfeller der det er helt klart at vedtaket er feil», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) s. 263](#).

Det er bare nemndene selv som har kompetanse til å endre sine tidligere vedtak. Konsekvensen av dette er at skattekontoret ikke kan avvise et initiativ til / en anmodning om endring som kommer fra den skattepliktige. I stedet skal skattekontoret utarbeide en redegjørelse til nemnda (eventuelt sekretariatet) for om det foreligger nye omstendigheter eller tungtveiende hensyn som tilsier at saken tas opp, jf. [Skatteforvaltningsloven](#) (2023, 8. utg.) [merknader til § 13-9 første ledd](#).

Hva som utgjør «nye omstendigheter», må vurderes konkret i den enkelte saken, også i lys av problemstillingene som nemnda opprinnelig behandlet. Departementet uttalte i forarbeidene at eksempler på nye omstendigheter kan være at nemnda i sitt vedtak har bygget på et feilaktig faktisk grunnlag eller en uriktig oppfatning av et rettsspørsmål, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.11.3](#). Initiativ til endring av vedtaket kan komme både fra nemnda selv og den skattepliktige, uten at det skal ha noe å si for vurderingen.

I tillegg til at det foreligger nye opplysninger, må også «tungtveiende hensyn» tilsi at saken tas opp til endring. Hvorvidt det foreligger tungtveiende hensyn, må avgjøres basert på en konkret helhetsvurdering i den enkelte saken, hvor momentene som er listet opp i [§ 12-1](#) annet ledd, vil være relevante å vurdere, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.11.3](#). Av forarbeidene fremgår det uttrykkelig at det skal «mer til før det er aktuelt å ta opp klagenemndas vedtak enn det som ellers gjelder», noe som er reflektert i ordlyden «tungtveiende hensyn», sammenlignet med ordlyden i for eksempel [§ 12-1](#) annet ledd.

Departementet har i forarbeidene uttalt at «endringsadgangen [etter [§ 13-9](#) første ledd] først og fremst skal benyttes til skattepliktiges gunst». Det fremgår imidlertid ikke av lovens ordlyd eller forarbeidene at nemndene ikke kan endre sine avgjørelser til den skattepliktige *ugunst*, og det må derfor også forutsettes at nemndene har adgang til å foreta endringer som er ugunstig for skattyteren. Merk her kommentaren i [note 3](#) til [§ 13-9](#), forholdet til femårsfristen i [§ 12-6](#) første ledd og overgangsbestemmelsen i [§ 16-2](#) første ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 4a til § 13-9 ...Fristen i § 12-6 første ledd er likevel ikke til hinder for...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

[Paragraf 13-9](#) første ledd annet punktum ble tilføyd ved lov [20. desember 2023 nr. 105](#) med virkning fra 20. desember 2023, jf. forskrift [20. desember 2023 nr. 2136](#).

Etter [§ 13-9](#) første ledd første punktum har en klagenemnd en snever adgang til å endre egne vedtak. Fristen for endring av nemndas vedtak er i utgangspunktet fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. Sivilombudet var kritisk til regelen, ettersom det i praksis kunne bety at skatteklagenemnda var avskåret fra å endre egne vedtak fordi fristen etter [§ 12-6](#) var utløpt. Departementet var enig i at den tidligere regelen kunne gi uheldige konsekvenser, og foreslo derfor å utvide endringsadgangen med tilføyelse av [§ 13-9](#) første ledd annet punktum, jf. [Prop. 14 L \(2023-](#)

2024), se [kapittel 4](#). Fristens utgangspunktet er knyttet til tidspunktet klagenemndas vedtak er sendt den skattepliktige, da dette blant annet gir størst notoritet, jf. [Prop. 14 L \(2023–2024\) punkt 4.5.2](#). Fristens lengde på seks måneder er fastsatt slik at det sammenfaller med søksmålsfristen i [§ 15-4](#), og klagenemndas endringsfrist knyttes til rettskraftvirkningene av det vedtaket som ønskes omgjort, jf. [Prop. 14 L \(2023–2024\) punkt 4.5.3](#). Fristen på seks måneder avbrytes ved anmodning om endring fra skattepliktige eller når skattemyndighetene underretter skattepliktige om at saken er tatt opp. «Tatt opp» må forstås på samme måte som redegjort for i kommentarene til [kapittel 12](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 13-9 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen ble lovfestet etter innspill fra Sivilombudsmannen (nå Sivilombudet) i høringsrunden.

Karnov Lovkommentar 6 til § 13-9 ...kan...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden «kan» tilsier at en klagenemnd ikke har plikt til å endre sin avgjørelse uavhengig av fristene i [kapittel 12](#), etter at Sivilombudet (tidligere Sivilombudsmannen) har avgitt en uttalelse i en sak der den skattepliktige er part. Med andre ord tilligger det den aktuelle nemnda et skjønn i disse tilfellene. I sin [høringsmerknad](#) til departementet ga Sivilombudsmannen uttrykk for at departementet bør vurdere å lovfeste at

«Skatteklagenemnda ... *har plikt* til å ta sin fastsetting opp til ny behandling når en uttalelse fra ombudsmannen tilsier endring av den tidligere fastsettingen.» (min kursivering).

Bakgrunnen for at det i høringsmerknaden stod «Skatteklagenemnda», skyldes at departementet i høringsnotatet opprinnelig foreslo at endringskompetansen i [§ 13-9](#) bare skulle gjelde for Skatteklagenemnda, men dette ble endret til å gjelde for alle nemndene ved lovforslaget, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.11.3](#). Sivilombudsmannens innspill må anses å være like relevant selv om endringskompetansen i [§ 13-9](#) nå gjelder for alle nemndene og ikke bare Skatteklagenemnda. I forarbeidene har ikke departementet omtalt nærmere hvorfor det i loven ikke er innført en plikt for en klagenemnd til å endre sin avgjørelse, i tråd med Sivilombudsmannens forslag.

Formålet med bestemmelsen i [§ 13-9](#) annet ledd må formodentlig være at når Sivilombudet avgir en uttalelse til gunst for den skattepliktige i en konkret sak, og uttalelsen tilsier en endring av den tidligere fastsettingen, bør det anses å foreligge et sterkt grunnlag for skattemyndighetene til å endre sitt opprinnelige vedtak. Sammenlign også sivilombudsmannsloven [§ 3](#) (opphevet) om formålet med Sivilombudsmannens rolle og [lov 18. juni 2021 nr. 121](#) (sivilombudsloven) [§ 1](#). At nemndene etter en slik oppfordrende uttalelse fra Sivilombudet likevel ikke har noen plikt til å endre sitt vedtak, fremstår som betenkelig og ubegrunnet fra departements side.

Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Karnov lovkommentarer: Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

[Kapittel 14](#) gir bestemmelser om sanksjoner mot mislighold av opplysningsplikt mv. Reglene om tvangsmulkt i [§ 14-1](#) tar sikte på å fremtvinge informasjonsinngivelse som det er plikt til å inngi etter andre bestemmelser, mens reglene om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr er sanksjoner mot uriktig eller utilstrekkelig informasjonsinngivelse.

Forløperen til reglene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt finnes i den daværende ligningsloven [kapittel 10](#). Det er gitt overgangsregler til reglene om tilleggsskatt i [§ 16-2](#) annet ledd, slik at skatteforvaltningslovens regler gjelder for opplysningssvikt begått etter 1. januar 2017, og for saker der vedtak treffes etter lovens ikrafttredelse, såfremt de tidligere regler hadde gitt grunnlag for strengere reaksjoner. Modellen fra ligningsloven fikk generell anvendelse for hele skatte- og avgiftsområdet ved skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.1](#).

Utover de materielle reglene om tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr har kapittelet regler om saksbehandlingen, jf. for eksempel §§ [14-2](#), [14-8](#) og [14-9](#). Saksbehandlingsreglene skal tydeliggjøre de rettssikkerhetsgarantier som skal følge av [EMK](#), og dermed skape større forutsigbarhet for skattyterne og øvrige med opplysningsplikt.

§ 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.

0 **Endres** ved lov [25 april 2025 nr. 12](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 10 juni 2025 nr. 967](#)). **Endres** ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 14-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-1

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir en generell adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt, for med dette å fremtvinge inngivelsen av aktuelle opplysninger av betydning for korrekt skattefastsetting.

Tvangsmulkt er ment å være den primære reaksjonsformen overfor tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger innen de fastsatte fristene, jf. [punkt 20.4.1.1](#) i [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#). Bestemmelsen erstatter de tidligere reglene om forsinkelsesavgift i ligningsloven og myndighetenes adgang til å forhøye utgående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven samt disse regelverkens hjemmel for sanksjoner mot tredjepart som ikke oppfylte sin opplysningsplikt. Tvangsmulkt kan benyttes for hver gang en pliktig melding eller opplysning ikke er levert, eksempelvis for hver manglende mva-melding. For særavgifter, motorkjøretøyavgifter og båtavgifter var det ikke egne reaksjoner for tilfellene der skattyter ikke rettidig innga pliktige opplysninger.

Reglene om tvangsmulkt gjelder tilsvarende for næringsdrivende som har plikt til å inngi skattemelding og merverdiavgiftsoppgaver elektronisk etter at adgangen til å inngi opplysningene på papir ble opphevet, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) punkt 20.4.4](#).

I forarbeidene la departementet til grunn at tvangsmulkt ikke innebærer straff etter [EMK](#), med henvisning til [Rt-2005-1269](#) og [Rt-2015-392](#), idet tvangsmulkt retter seg fremover og først begynner å løpe etter at den skattepliktige eller tredjepart har mottatt vedtak om tvangsmulkt og likevel ikke inngir de pliktige opplysningene.

Ilagt tvangsmulkt skal komme til fradrag i ilagt tilleggsskatt, jf. [§ 14-5](#) femte ledd.

Reglene om tvangsmulkt er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriften [§ 14-1](#), og retningslinjer er inntatt i skatteforvaltningshåndboken.

Skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder så langt de passer, også for saker om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr med hjemmel i a-opplysningsloven, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1](#). I Skatteforvaltningshåndboken er det lagt til grunn at der skattemyndighetene ved en stedlig kontroll oppdager at den opplysningspliktige ikke har overholdt opplysningsplikten etter a-opplysningsloven, kan det bli et spørsmål om den opplysningspliktige kan ilegges tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr. I disse tilfellene er det lagt til grunn at «skattekontoret [må] vurdere bruk av reaksjoner etter skatteforvaltningsloven (skftvl.), 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», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-1 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tvangsmulkt kan ilegges de som har plikt til å inngi opplysninger etter de angitte bestemmelser. Selve opplysningsplikten finnes således i andre bestemmelser, og reglene om tvangsmulkt skal gi skattemyndighetene en mulighet til å fremtvinge pliktige opplysninger som ikke inngis rettidig.

Tvangsmulkten retter seg mot den som plikten påligger. For juridiske personer er dette den juridiske personen selv og ikke det enkelte medlem av selskapets ledelse. For stille selskaper er dette hovedmannen, som representerer selskapet utad. For utenlandske selskap med deltakerfastsetting og for NOKUS-selskaper påligger plikten de norske deltakerne, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 8-9-2](#), og disse pålegges mulkten, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 første ledd](#).

Et utenlandsk selskaps registrering av en norsk avdeling/filial utløser ikke i seg selv plikt til å inngi skattemelding. Filialen er ikke et eget rettssubjekt, og selskapets plikt til å inngi skattemelding utledes av en eventuell skatteplikt for virksomhet i Norge. Dersom et utenlandsk foretak har virksomhet i Norge som er skattepliktig hit etter norsk intern rett, men som etter skatteavtale ikke skal beskattes i Norge, vil en eventuell skattemelding til Norge være en «null-skattemelding», som har begrenset verdi for Skatteetaten. Skattedirektoratet har derfor besluttet at en eventuell tvangsmulkt skal frafalles i slike tilfeller, forutsatt at det ikke er fattet vedtak om at filialen ikke er unntatt beskatning etter skatteavtalen. Det samme gjelder i tilfeller der en filials inntekt i Norge er skjønnsfastsatt til null.

Utenlandske ambassader og institusjoner med skattemessig immunitet har ikke plikt til å inngi skattemelding eller tredjepartsopplysninger og kan ikke ilegges tvangsmulkt etter bestemmelsen her.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-1 ...kan...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen om tvangsmulkt er en «kan»-bestemmelse, og skattemyndighetene må vurdere om tvangsmulkt er et godt virkemiddel. Det er gitt nærmere veiledning om utøvelsen av «kan»-skjønn i Skattedirektoratets retningslinjer, som nå er innarbeidet i Skatteforvaltningshåndboken, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1](#).

Det er i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 første ledd](#) nå lagt til grunn at tvangsmulkt ikke er en aktuell reaksjon overfor «lønnstakere og pensjonister som har adgang til å benytte leveringsfritak».

Videre er det lagt til grunn at meldinger som skal leveres elektronisk, regnes som ikke levert dersom meldingen leveres på papir. Næringsdrivende som leverer meldinger på papir framfor elektronisk, risikerer dermed tvangsmulkt, slik at skattemyndigheten kan fremtvinge elektronisk levering, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-1 ...skattemyndighetene...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skattekontoret, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet er alle rett instans for ileggelse av tvangsmulkt. I praksis ilegger skattekontoret tvangsmulkt. Et vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet, jf. [§ 13-3](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-1 ...en daglig løpende tvangsmulkt...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Tvangsmulkten fastsettes som en daglig løpende tvangsmulkt, og det samlede beløpet for ilagt tvangsmulkt vil dermed avhenge av den tid som løper fra virkningstidspunktet angitt i pålegget og frem til de pålagte opplysninger inngis. Tvangsmulkten slutter også å løpe når maksimalbeløpet etter [§ 14-1](#) annet ledd er nådd, eller når skattekontoret fastsetter skattepliktig inntekt og/eller formue ved skjønn.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 14-1-1](#) gir anvisning på utmåling av tvangsmulktens størrelse. Satsene er angitt som følger:

- 1/2 rettsgebyr per dag for manglende opplysninger etter [kapittel 7](#) (opplysninger fra tredjepart) eller etter [kapittel 8](#) (opplysninger fra den skattepliktige)
- 1 rettsgebyr per dag for den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter skatteforvaltningsloven [§ 11-1](#)

Det kan fastsettes høyere eller lavere tvangsmulkt, jf. skatteforvaltningsforskriften [§ 14-1-1](#) tredje ledd og nærmere veiledning i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 annet ledd](#).

Det er ikke fastsatt egne satser for tvangsmulkt som benyttes for å framtvinge opplysninger etter [kapittel 10](#). Mulkten fastsettes individuelt etter sakens art, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 annet ledd](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 14-1 ...åpenbare feil ved...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen om tvangsmulkt gjelder tilsvarende ved åpenbare feil i inngitte opplysninger. I slike tilfeller foreligger det formelt manglende levering av pliktige opplysninger innen de fastsatte frister.

Karnov Lovkommentar 7 til § 14-1 ...pålegg om bokføring...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 02.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Se kommentarene til [§ 11-1](#). Utenlandsk selskap med NUF/filial i Norge kan ha bokføringsplikt etter norsk intern rett. Hvis samme selskap har bokføringsplikt etter reglene i et annet EØS-land, må forholdet til EØS-retten vurderes nærmere.

Karnov Lovkommentar 8 til § 14-1 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen begrenser samlet beløp for tvangsmulkt. Beløpet justeres løpende gjennom koblingen til rettsgebyret, jf. rettsgebyrforskriften [§ 2-1](#).

Karnov Lovkommentar 9 til § 14-1 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en sikkerhetsventil for tilfeller der tvangsmulkten slår urimelig ut eller fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse, eksempelvis i tilfeller der det ikke er angitt en frist for hvor lenge tvangsmulkten løper.

Momenter som skal vurderes, er ifølge [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-1 tredje ledd](#) blant annet

- årsaken til at det har gått lang tid uten at plikten er oppfylt
- i hvilken grad den ansvarlige kan klandres for dette
- alvorlig sykdom hos den ansvarlige
- om den ansvarlige har hatt noen fordeler ved ikke å oppfylle plikten

Enkelte typiske spørsmål er nærmere vurdert i [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.).

Det kreves ikke at oppfyllelse er umulig grunnet forhold utenfor den opplysningspliktiges kontroll. I slike tilfeller skal det ikke ilegges noen tvangsmulkt, jf. [§ 14-1](#) fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 10 til § 14-1 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 06.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket kan være aktuelt dersom levering er umulig og situasjonen ikke skyldes skattyters egne forhold, eksempelvis ved svikt i Skatteetatens elektroniske systemer. Derimot fritar det ikke for tvangsmulkt at skattyter ikke har sørget for å skaffe seg nødvendige tilganger til disse systemene. Uforutsette hendelser som fravær og sykdom hos nøkkelpersonell fritar heller ikke fra innlevering eller fra tvangsmulkt om virksomhetene ikke har interne rutiner for å ivareta slike situasjoner.

De forhold som umuliggjør oppfyllelse, og som skattemyndighetene er kjent med før tvangsmulkt ilegges, må hensyntas ved utforming av vedtaket.

§ 14-2. Saksbehandlingsregler ved illeggelse 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.

Karnov lovkommentarer: § 14-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-2

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 02.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir unntak og presiseringer til øvrige saksbehandlingsregler i loven her, herunder de alminnelige saksbehandlingsregler i [kapittel 5](#) og reglene om habilitet (§§ [4-1](#) til [4-4](#)) og taushetsplikt (§§ [3-1](#) til [3-11](#)).

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak etter [§ 1-2](#) første ledd bokstav d. Skattekontoret og oljeskattekontoret fatter vedtak i første instans, i tråd med hovedregelen i [§ 2-7](#). Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet som klageinstans, jf. [§ 13-1](#) første ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-2 ...hvilke plikter...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Vedtaket skal konkretisere hvilke opplysninger som må inngis, eller hvilke endringer som må gjennomføres for å unngå tvangsmulkt. Det er ikke tilstrekkelig å vise til en hjemmel dersom det ikke samtidig klargjøres hvilke tiltak som er påkrevet fra den som ilegges tvangsmulkten, eksempelvis hvilke konkrete opplysninger som etterlyses, eller hvilke endringer i bokføringen som skal gjennomføres. Dette har en side til formålet bak illeggelse av tvangsmulkt og en side til oppfyllelsesmuligheten.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-2 ...frist...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Et vedtak om tvangsmulkt er et betinget vedtak som først trer i kraft dersom den angitte frist utløper uten at det er inngitt slike opplysninger som pliktes inngitt etter vedtaket. Fristen må være så lang at den ansvarlige har en reell mulighet til å oppfylle pliktene før tvangsmulkten tar til å løpe. Der det er tale om inngivelse av opplysninger som allerede skulle ha vært inngitt, kan fristen settes relativt kort.

For bokføringspålegg er det en minstefrist på 4 uker, jf. [§ 11-1](#) annet ledd.

Ved utløpet at angitt frist tar tvangsmulkten til å løpe umiddelbart såfremt pålegget ikke er oppfylt.

§ 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 14-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-3

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Forholdet til EMK er ikke omtalt direkte i skatteforvaltningsloven og var heller ikke regulert i den tidligere ligningsloven. Det er klart at EMK har forrang foran annen formell lov, jf. menneskerettsloven [§ 3](#), jf. [§ 2](#). Det er særlig de krav som kan utledes av EMK [artikkel 6](#) om rettferdig rettergang, som stiller krav om lovhjemmel, bevisstyrke og fremgangsmåte ved illeggelse av tilleggsskatt.

Høyesterett har slått fast at illeggelse av tilleggsskatt er å anse som en «criminal charge» etter EMK [artikkel 6](#) nr. 3 i [Rt-2000-996](#) Böhler, som gjelder forhøyet tilleggsskatt, og i [Rt-2002-509](#), som gjelder alminnelig tilleggsskatt. Klassifiseringen som straff etter EMK skjedde der ut fra en vurdering opp mot prinsippene utviklet i Engel-dommen ([EMD-1971-5100](#)), Öztürk-dommen ([EMD-1979-8544](#)), Bendenoun-dommen ([EMD-1986-12547](#)) og Garyfallou-dommen ([EMD-1991-18996](#)). Etter Engelkriteriene skal man vurdere klassifisering etter nasjonal rett, karakteren av lovbruddet og innhold og alvor av sanksjonen. Disse kriteriene suppleres etter Bendenoun-avgjørelsen med et avveiningskriterium som vektlegger at formålet med sanksjonen er å avskrekke og straffe, og ikke å kompensere for kostnader. Det foretas en samlet bedømmelse. Ved slik samlet bedømmelse kom Høyesterett i [Rt-2000-996](#) (Böhler) til at illeggelse av forhøyet tilleggsskatt er å anse som «criminal charge» etter EMK, og i [Rt-2002-509](#) (A) til at også illeggelse av ordinær tilleggsskatt er å anse som «criminal charge». Skattedirektoratet sendte deretter ut et [rundskriv med retningslinjer](#).

Etter EMK [artikkel 6](#) om rettferdig rettergang gjelder enkelte minimumskrav ved en «criminal charge», herunder

- rett til rettidig varsel om siktelsen mot ham, på et språk han forstår og i tilstrekkelig detalj
- rett til tilstrekkelig tid og ressurser til å forberede eget forsvar
- rett til forsvarer etter eget valg, eller om han ikke har tilstrekkelige midler til å forsvare seg å få gratis rettslig bistand når det er nødvendig for å ivareta kravene til rettferdig rettergang
- rett til å avhøre eller la avhøre vitner samt å innkalle egne vitner
- rett til bistand av tolk dersom han ikke forstår eller snakker språket i retten

Enkelte sentrale avgjørelser som gir EMK forrang framfor den tidligere ligningsloven kommenteres her:

Når skal skattyter/tredjepart anses som «siktet» i EMKs forstand?

Skattyter/tredjepart skal anses siktet fra det tidspunkt det er varslet om illeggelse av tilleggsskatt. Skattyter kan etter omstendighetene også få stilling som siktet i EMKs forstand under ordinær kontroll, dersom vedkommendes rettsstilling er vesentlig påvirket av kontrollhandlinger mv. Se [note 1](#) til [§ 14-8](#) nedenfor. Ved samordnet kontroll som for eksempel gjennomføres som en del av samarbeidet mellom politiet, NAV og skattemyndighetene (a-krim), antas det at status som siktet etter EMK kan følge av andre myndighetsorganers varsel eller handlinger, slik at skattyters eller tredjeparts status vurderes opp mot hvorvidt myndighetshandlinger samlet sett gir grunnlag for påberopelse av rettigheter som siktet etter EMK.

Hvilke rettigheter har skattyter fra tidspunkt for siktelsen?

Fra tidspunktet for siktelsen er det primært vernet mot selvinkriminering som aktualiseres. Øvrige rettigheter etter EMKs bestemmelser om rettferdig rettergang, som rett til forsvarer, knyttes primært opp mot den etterfølgende prosessen for illeggelse av tilleggsskatt.

Må det domstolsavgjørelse til for illeggelse av tilleggsskatt?

I [Rt-2000-996](#) (Böhler) ble det vist til at konvensjonsorganene ikke har «fortolket kravet i [artikkel 6](#) nr. 1 om 'rettergang ... ved en uavhengig og upartisk domstol' slik at medlemsstatene er avskåret fra ved administrativ saksbehandling å illegge gebyr ('fines/penalties') for mindre alvorlige overtredelser, eksempelvis trafikkovertridelser, eller tilleggsskatt og tilleggsavgift, såfremt den som rammes har rett til i etterhånd å få vedtaket prøvd ved domstolene i samsvar med [artikkel 6](#), jf. blant annet EMDs dommer i sakene Öztürk mot Tyskland, 1984, Serie A nr. 73 avsnitt 56 ([EMD-1979-8544](#)), Lutz mot Tyskland, 1987, Serie A nr. 123 avsnitt 57 ([EMD-1982-9912](#)), og Gradinger mot Østerrike, 1995, Serie A nr. 328 C avsnitt 42 ([EMD-1990-15963](#)).»

Det gjelder således ikke et ubetinget krav om domstolsavgjørelse av administrative sanksjoner, forutsatt at det administrative vedtaket i ettertid kan kreves prøvet av domstolene. Iverksettelsen av straff – i dette tilfellet innkreving – forutsetter at et endringsvedtak er rettskraftig. Se [§ 14-10](#) og tilhørende noter om utsatt iverksetting.

Hvilke krav kan stilles til fremdrift sett opp mot kravet om avgjørelse innen rimelig tid?

EMK [artikkel 6](#) nr. 1 gir krav om avgjørelse «innen rimelig tid». Det er det samlede tidsforløpet fra tidspunkt for siktelsen til det foreligger rettskraftig dom, som skal vurderes. I tillegg kan lengre perioder med inaktivitet/passivitet fra myndighetenes side i seg selv medføre at saken ikke er behandlet innen rimelig tid. Det legges særlig vekt på om saksbehandlingen i perioder har vært helt uten fremdrift. EMDs praksis knyttet til tidsforløpet er gjennomgått i en rekke EMD-avgjørelser som er oppsummert [her](#).

Det foreligger således konvensjonsbrudd etter [artikkel 6](#) både hvis den totale saksbehandlingstiden er for lang, og hvis det har vært en for lang inaktiv periode i løpet av den totale saksbehandlingstiden, jf. [HR-2016-225-S premiss 31](#).

Hva som må anses som rimelig tid for samlet tidsbruk, vil variere med blant annet sakens kompleksitet, bevis tilgang og hvorvidt siktede er å bebreide for sen fremdrift. Som eksempel kan nevnes [Rt-2011-1418](#), [Rt-2004-134](#), [Rt-2000-996](#), [LB-2002-329](#) og [LB-2000-3350-2](#). Spørsmålet er også konkret vurdert i Sivilombudets sak (den gang: Sivilombudsmannen) [SOM-2014-1947](#).

En lang inaktiv periode (liggetid) vil i seg selv også kunne være et konvensjonsbrudd, jf. [Rt-2005-1210](#) og [HR-2016-225-S](#). Med «liggetid» forstås kun perioder med fullstendig inaktivitet, dårlig fremdrift i saksbehandlingen omfattes ikke, jf. [HR-2016-225-S premiss 33](#). Dårlig fremdrift inngår derimot i vurderingen av om den totale saksbehandlingstiden er blitt for lang. Betydningen av ren inaktivitet er vurdert i Skatteklagenemdas avgjørelse [SKNS1-2020-36](#), som ga følgende videre rettkildehenvisninger:

«I [Rt-2005-1210](#), som gjaldt tradisjonell strafferett, kom Høyesterett til at total inaktivitet i ett år representerte en krenkelse av EMK [artikkel 6](#) nr. 1. I [HR-2016-225-S](#) utgjorde en total liggetid på syv til åtte måneder ikke konvensjonsbrudd etter EMK [artikkel 6](#) nr. 1.

I [Rt-2007-1217 premiss 65](#) fremkommer det at:

«de rettssikkerhetsgarantier som EMK [artikkel 6](#) sikrer i straffesaker, ikke kan håndheves like strengt for sanksjoner som faller utenfor den tradisjonelle strafferett, men som likevel blir betraktet som straff etter EMK [artikkel 6](#).»

Dette støttes også av EMDs storkammerdom av 23. november 2006, Jussila mot Finland ([EMD-2001-73053](#)). Dette taler etter sekretariatets syn for at [Rt-2005-1210](#) må vurderes i lys av at foreliggende sak gjelder administrativt ilagt tilleggsskatt.

I dom publisert i [UTV-2016-1280](#) kom lagmannsretten til at en periode på 20 måneder med inaktivitet i saksbehandlingen måtte anses som en krenkelse av EMK [artikkel 6](#) nr. 1.»

Dersom det foreligger konvensjonsbrudd ved at avgjørelsen ikke er fattet innen rimelig tid, oppstår spørsmålet om hvilken reparasjon («effective remedy») skattepliktige eller tredjepart har krav på. Normalt løses dette ved at ilagt tilleggsskatt settes ned eller bortfaller i sin helhet. Dersom tilleggsskatten faller bort, er det nå også hjemmel for å yte kompensasjon ved direkte utbetaling, jf skatteforvaltningsforskriften [§ 14-12-1](#) tredje ledd.

Hvilke krav kan stilles til domstolsprøvelsen?

EMK gir føringer for bevisførselen for domstolen i saker om tilleggsskatt, herunder skjerpet krav om bevisets styrke. I plenumsdom [Rt-2008-1409](#) («Sørum») kom flertallet til at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er «klar sannsynlighetsovervekt», selv om tilleggsskatt ilegges administrativt, og det i sivilretten gjelder et beviskrav om alminnelig sannsynlighetsovervekt. Et flertall på seks dommere kom til at EMK [artikkel 6](#) nr. 2 inneholder krav til bevisets styrke i saker som er straff etter konvensjonens [artikkel 6](#).

Den som ilegges tilleggsskatt, har krav på å føre vitner og påberope bevis til støtte for sitt syn. Det kan dermed ikke foretas bevisavskjæring etter de ulovfestede regler som gjelder ved domstolsprøvelse av selve skattefastsettelsen, jf. [Rt-2002-509](#) og [Rt-1995-1768](#).

Har skattyter krav på offentlig oppnevnt forsvarer eller dekning av sakskostnader?

Kostnader til administrativ klagesak kan dekkes etter [§ 5-9](#) og kan også kreves dekket på culpa-grunnlag dersom vilkårene for det er oppfylt. EMK kan gi ytterligere krav på dekning av sakskostnader ut fra prinsippet om «equality of arms». Dette gjelder bare dersom det er nødvendig for å sikre at rettergangen kan foregå på en rettferdig måte, og den siktede ikke har tilstrekkelige midler til å dekke kostnadene selv, jf. [HR-2017-753-A](#) [premiss 61](#) flg. om forståelsen av EMK sett opp mot begrensningen i sakskostnader i straffeprosessloven [§ 438](#).

Utelukker tilleggsskatt strafforfølgelse?

Etter EMK [protokoll 7 artikkel 4](#) skal ingen kunne tiltales eller straffes flere ganger for et forhold vedkommende allerede har blitt dømt eller frifunnet for. Dette forbudet mot dobbelt strafforfølgning gjelder innen hvert land og hvert enkelt subjekt. Den straffesanksjon – tilleggsskatt eller straffedom – som først blir rettskraftig, sperrer for den som ikke ennå er rettskraftig. Forbudet er ikke til hinder for ileggelse av tilleggsskatt og samtidig politianmeldelse for andre straffbare forhold, og heller ikke til hinder for ileggelse av tilleggsskatt der politianmeldelsen ikke medfører konstatering av mistanke, jf. [TAHER-2016-188496](#).

I [HR-2020-1354-A](#) la Høyesterett til grunn at inndragning av utbytte i en straffesak ikke skal reduseres med ilagt tilleggsskatt for samme forhold. Avgjørelsen er konkret begrunnet, men er i ettertid fulgt opp i blant annet [LG-2021-68979](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-3 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om tilleggsskatt er i stor grad en videreføring av reglene i ligningsloven [kapittel 10](#).

De objektive vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt er dels at det er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger (vilkåret om «opplysningssvikt»), og dels et vilkår om skattefølge, det vil si at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne medføre skattemessige fordeler (vilkåret om «skattefølge»). Etter ordlyden i [§ 14-3](#) første ledd stilles det ikke noen subjektive vilkår for illeggelse av tilleggsskatt, og ordinær tilleggsskatt har tidligere vært ilagt på tilnærmet objektivt grunnlag.

Merverdiavgiftslovgivningen, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven hadde tidligere regler om illeggelse av tilleggsavgift utformet som en generalbestemmelse, der ett av hovedvilkårene var at den avgiftspliktige hadde overtrådt loven eller forskrift gitt i medhold av loven. En slik generalklausul ble ansett som rettssikkerhetsmessig betenkelig. Ved utformingen av felles regler om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven ble sanksjonene i stedet knyttet opp mot et vilkår om opplysningssvikt, som for inntekts- og formuesskatt. Se [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.2.2](#).

Unnskyldningsgrunnene i [§ 14-3](#) annet ledd er ment å ivareta skyldkravet etter EMK [artikkel 6](#) nr. 2.

Det er gitt overgangsregler i [§ 16-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-3 ...Tilleggsskatt...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ettersom tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK [artikkel 6](#), gjelder det et skjerpet beviskrav for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt, jf. [Rt-2008-1409](#) (Sørum) og [Ot.prp. nr. 82 \(2008-2009\) punkt 8.9.3](#).

Beviskravet omfatter både den objektive gjerningsbeskrivelsen (opplysningssvikt og skattefølge) og for subjektiv skyld, herunder at det ikke foreligger unnskyldningsgrunner etter [§ 14-3](#) annet ledd, eller at vilkårene for unntak fra tilleggsskatt etter [§ 14-4](#) er oppfylt. Det skjerpede beviskravet omfatter også størrelsen av den skattemessige fordelen som utgjør grunnlaget for tilleggsskatt, jf. [HR-2017-967-A](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-3 ...ilegges...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved konstatering av opplysningssvikt må skattekontoret ta stilling til sporvalg, det vil si om det velges å politianmelde forholdet eller ilegge tilleggsskatt.

Instruks [11. september 2024 nr. 2185](#) om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattemyndighetene, innkreivingsmyndighetene og folkeregistermyndighetene angir hvem i Skatteetaten som har myndighet til å anmelde og gir retningslinjer for anmeldelsespraksis. Hovedtrekket er at det skal inngis anmeldelse dersom de skatte- og avgiftsmessige fordeler utgjør et betydelig beløp. Selv om unndragelsene ikke utgjør et betydelig beløp, kan det likevel inngis anmeldelse etter en samlet vurdering, som særlig legger vekt på om unndragelsen er søkt gjennomført på en planmessig måte, ved handlinger som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, eller ved misbruk av stilling eller tillitsforhold.

Dersom både politi/påtalemyndighet og Skatteetaten vurderer illeggelse av sanksjoner, må det sikres at det ikke ilegges forbudt dobbeltstraff i strid med EMK [protokoll 7 artikkel 4](#) nr. 1. Forbudet mot dobbelt strafforfølgning er ikke til hinder for lovlig parallellbehandling, jf. [Rt-2010-1121](#). Tilsvarende spørsmål ble vurdert av EMD i saker mot Norge med saksnummer [EMD-24130-11](#) og [EMD-29758-11](#). Se [norsk sammendrag](#).

Hvorvidt det er tale om samme straffbare forhold må vurderes konkret etter hvorvidt strafforfølgningen har sitt utspring i samme forhold eller forhold som i det vesentlige er det samme, jf. [Rt-2010-72](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-3 ...gir...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det følger av en naturlig språklig forståelse av bestemmelsene om opplysningsplikt at det er den opplysningspliktige som «gir» de inngitte opplysninger. Reglene om tilleggsskatt er etter lovens system uløselig knyttet til opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven, jf. tilsvarende i [HR-2016-1179-A premiss 72](#) flg. Loven gir dermed ikke hjemmel for å illegge tilleggsskatt for andre enn den skattepliktige/trekkpliktige for konkret angitte ytelser.

Dette gjelder også ved bruk av medhjelpere ved informasjonsinngivelsen. Skattepliktiges ansvar endres i utgangspunktet ikke ved at det overlates til andre, så som regnskapsfører, revisor, advokat eller et familiemedlem, å fylle ut eller levere inn oppgavene, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.2.2](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 14-3 ...uriktig eller ufullstendig opplysning...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvilke opplysninger som anses som uriktige, følger av alminnelige regler om bevisbedømmelse. Hvorvidt inngitte opplysninger er ufullstendige, må vurderes opp mot de opplysninger som pliktes inngitt, jf. [kapittel 8](#) og tilhørende noter.

Skattyter har inngitt ufullstendige opplysninger dersom det er utelatt opplysninger som etter en objektiv vurdering pliktes inngitt, jf. [Rt-1992-1588](#) (Loffland), med mindre skattyter hadde liten grunn til å anta at opplysningene var av betydning for skattefastsettelsen, jf. [Rt-2009-813](#) (Gaard/Tveit). Opplysningsplikten omfatter ikke den skatterettslige bedømmelsen, men rettsanvendelsen knyttet til underliggende privatrettslige forhold anses i denne sammenheng som en faktisk opplysning, jf. [HR-2016-1179-A](#) (Transocean).

Der den skatterettslige løsning fremstår som uklar, fritar dette ikke fra plikten til å inngi opplysninger. Ved uklar skatterettslig løsning kan skattyter ha en interesse i å inngi opplysninger som redegjør for problemstillingen, slik at skattemyndighetene selv kan foreta en vurdering, og dermed sikre mot illeggelse av tilleggsskatt. Det pliktes likevel ikke inngitt opplysninger som kun har betydning ved en uriktig rettsanvendelse, jf. Morten Eriksen i Skatterett [nr. 3/2019](#) og Hanne Skaarberg Holen m.fl. i Skatterett [nr. 04/2019](#).

Der opplysningene er gitt i vedlegg e.l., men ikke innført i rett post i skattemeldingen, kan de inngitte opplysninger i selve skattemeldingen anses ufullstendige. Vurderingen skal imidlertid også hensynta opplysninger gitt i vedlegg m.v., og dersom skattemyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet og innhente nødvendige tilleggsopplysninger for korrekt fastsettelse, foreligger det ingen opplysningssvikt, jf. [LB-2023-14919](#) (Jansen).

Motsatt er det lagt til grunn at korrekt inngitte aksjonær oppgaver fra et selskap ikke innebærer at selskapets aksjonærer har gitt tilstrekkelige opplysninger, jf. [LB-2021-30574](#). Når aksjeeierregisteroppgaver legges inn i forhåndsutfylt skattemelding, må løsningen bli en annen, jf. unntaket fra tilleggsskatt i [§ 14-4](#) bokstav a.

Andre avgjørelser av interesse finnes i [Rt-2007-360](#) (Lyse Energi), [Rt-1997-1430](#) (Elf) og [HR-2016-1179-A](#), samt i straffesaker om samme tema. Se blant annet [TOSLO-2011-104857-4](#) (Transocean) og [HR-2020-2200-A](#) (TGS).

Dersom skattyter unnlater å gjøre oppmerksom på en feil i skattefastsettelsen, utgjør dette et pliktbrudd, jf. [Rt-1999-1980](#) om tilsvarende bestemmelse i tidligere ligningsloven [§ 4-1](#). Det er imidlertid antatt at en slik unnlatelse ikke vil utgjøre en ufullstendig opplysning etter reglene om tilleggsskatt, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 4.7.3.2](#).

Det er i utgangspunktet uten betydning hvordan og på hvilket tidspunkt skattyter inngir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Opplysningene pliktes inngitt i den aktuelle skattefastsettellesperioden, selv om de samme opplysningene er inngitt tidligere. Dersom opplysningene er inngitt tidligere, kan dette eventuelt vurderes som en unnskyldningsgrunn, jf. [§ 14-2](#). Dersom opplysninger inngis som ledd i en kontradiktorisk prosess, eksempelvis som del av en klagesaksbehandling, skal det mye til for at opplysningene anses ufullstendige målt opp mot Loffland-standarden. Dersom de inngitte opplysninger gir et fortegnet bilde som er egnet til å misforstå eller villed, kan de likevel anses som uriktige.

Karnov Lovkommentar 7 til § 14-3 ...kan føre til skattemessige fordeler....

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkåret om skattebesparelse vurderes opp mot korrekt fastsatt skatt. Dette følger både av lovens ordlyd og ved at beløp for tilleggsskatt beregnes ut fra den skattemessige fordel som er eller kunne vært oppnådd, jf. [§ 14-5](#) nr. 1. Se [NOU 2003: 7 punkt 4.7.3.2](#).

Vilkåret er utformet slik at en unndragelse anses fullbyrdet idet en uriktig melding er sendt til skattemyndighetene, idet det på dette tidspunkt oppstår fare for at skattemyndighetene kan komme til å legge den uriktige meldingen til grunn for skattefastsettelsen. Det er ikke et vilkår at de uriktige opplysningene rent faktisk er lagt til grunn for skattefastsettelsen. Dersom skattepliktige retter tidligere inngitte opplysninger ved frivillig retting, skal tilleggsskatt ikke ilegges, jf. [§ 14-4](#) første ledd bokstav d.

Dersom opplysningssvikten har medført at det feilaktig fastsettes et (økt) skattemessig fremførbart underskudd, er vilkåret om skattemessig fordel bare oppfylt dersom det er klar sannsynlighetsovervekt for at dette underskuddet blir utnyttet i fremtiden.

Tapsvilkåret kommer ofte i praksis opp som et spørsmål om det er grunn til å se flere transaksjoner, perioder og skattytere under ett. [HR-2015-1934-A](#) (Global) legger til grunn at tapsvilkåret er oppfylt også der det er sannsynlig at den uoppgitte inntekten ville kommet til beskatning i et etterfølgende år, og at særregelen i [§ 14-5](#) fjerde ledd har et konkret avgrenset virkeområde. I [HR-2016-1982-A \(UTV-2016-1669\)](#) la Høyesterett til grunn at tapsvilkåret var oppfylt ved at selger ikke hadde beregnet utgående merverdiavgift, fordi det i denne sammenheng normalt skal sees bort fra virkningene i neste omsetningsledd, altså kjøpers fradragssrett for inngående merverdiavgift. At staten da samlet sett ikke hadde kommet bedre ut av det om selger hadde beregnet utgående merverdiavgift, og kjøper krevet fradrag for inngående merverdiavgift, ble da ikke ansett avgjørende. Høyesterett vektla retningslinjer fra 2012 som anga at det normalt ikke skal ilegges tilleggsavgift i «inn-ut»-tilfellene, men bare der selger har vært i berettiget tvil om lovens unntaks- eller fritaksbestemmelser kommer til anvendelse.

Skattedirektoratet har lagt til grunn at «nettometoden» ikke kommer til anvendelse ved feil praktisering av skatteloven [§ 6-41](#) om rentebegrensning, jf. Skattedirektoratets uttalelse inntatt i [UTV-2022-809](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 14-3 2. ledd**Forfatter:** [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw**Versjon:** 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører tidligere ligningslov [§ 10-3](#) første ledd. Den tidligere bestemmelsen var utformet slik at den anga konkrete unnskyldningsgrunner («sykdom, alderdom, uerfarenhet»), men anga også at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattyters forhold anses unnskyldelig «av annen årsak». Skatteforvaltningslovens regler angir ikke konkrete unnskyldningsgrunner og åpner dermed for en bred vurdering av alle forhold som kan medføre at en opplysningssvikt er å anse som unnskyldelig.

De tidligere reglene om tilleggsavgift på merverdiavgiftsområdet og for særavgifter krevde at den avgiftspliktige hadde utvist skyld. Omleggingen til skatteforvaltningsloven har ikke tilsiktet en skjerping av tilleggsskattereglene på disse områdene, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.2.2.](#)

I [Innst. 231 L \(2015-2016\)](#) er det uttalt at unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn tidligere. Unntaksregelen i ligningsloven om unnskyldelige forhold var formulert slik at tilleggsskatt ikke skulle ilegges når forholdet anses «unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Denne eksemplifiseringen av hva slags forhold som skal være å anse som unnskyldelige, kan ha begrenset anvendelsen av unntaksbestemmelsen. For å understreke at bestemmelsen skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, foreslo departementet at tilleggsskatt ikke skal ilegges når den skattepliktiges forhold er å anse som «unnskyldelig», uavhengig av hva som gjør forholdet unnskyldelig.

Det må være årsakssammenheng mellom unnskyldningsgrunnen og opplysningssvikten. I [LF-2020-80116](#) la lagmannsretten til grunn at skattepliktige hadde «residiverende depresjoner, kronisk trøtthet, ME-lignende symptomer» mv., men kom til at unnlatt oppfyllelse av opplysningsplikten ikke hadde sammenheng med helsetilstanden, og at den derfor ikke ga grunnlag for å fritta fra tilleggsskatt.

Rettsvillfarelse kan være en mulig unnskyldningsgrunn, men den skattepliktige har plikt til å sette seg inn i det aktuelle regelverket. I [Rt-2012-1547](#) (NCL) ble en advokats tjenester i prosessoppdrag ikke ansett som fjernleverbar, og dermed avgiftspliktig. Ilagt tilleggsavgift ble opprettholdt idet rettsvillfarelsen ikke ble ansett å være unnskyldelig. Se også [Rt-2006-333](#) premissene [46–49](#), der etterfølgende omstendigheter knyttet til inngivelse av opplysninger ble tillagt betydning. Rettsvillfarelse som unnskyldningsgrunn kan særlig være aktuelt ved endring i rettspraksis mv.

Et eksempel på sak hvor rettsvillfarelse og vanskeligheter med oppdagelse av feil i aksjonærregisteroppgaven ble ansett som «unnskyldelige forhold», er inntatt i [SKNS1-2023-40](#). I denne saken hadde skattepliktige anført at det forelå unnskyldelige forhold blant annet fordi «[den] eventuelle feilen i aksjonærregisteroppgaven har vært vanskelig å oppdage.» Etter en helhetsvurdering, hvor sekretariatet blant annet la vekt på svakheter ved rettledningen til aksjonærregisteroppgaven, konkluderte sekretariatet og flertallet i Skatteklagenemnda med at det forelå unnskyldelige forhold, og at vilkårene for tilleggsskatt ikke var oppfylt.

I [HR-2021-797-A](#) har Høyesterett slått fast at det vil være i strid med EMK å ilegge straff på rent objektivt grunnlag. Spørsmålet ble vurdert i EMDs storkammerdom 28. juni 2018 *G.I.E.M. S.r.l. med flere mot Italia* ([EMD-2006-1828](#)), med videre henvisning til EMDs dom 20. januar 2009 *Sud Fondi S.r.l. med flere mot Italia* ([EMD-2001-75909](#)), som begge legger til grunn at det ikke kan konstateres skyld uten at det foreligger «a mental link» mellom overtredelsen av straffebudet og den person som straffes. Skyldkravet ble antatt å være simpel uaktsomhet. Det kan etter denne avgjørelsen stilles spørsmål om tidligere avgjørelser der tilleggsskatt er ilagt på det grunnlag at den skattepliktige identifiseres med medhjelpere, som eksempelvis [LB-1997-2433](#). Tilleggsskatt kan likevel ilegges hvis skattepliktig har utvist egen skyld ved valg og oppfølging av medhjelperen.

Høyesteretts avgjørelse i [HR-2021-797-A](#) har i ettertid blitt kritisert, se blant annet Marius Emberland, «[Stiller EMK nå krav om skyld ved straff?](#)», *Lov og Rett*, 2022/02, s. 97–116. Det gjelder uansett ikke noe skyldkrav ved illeggelse av mindre administrative sanksjoner som ikke er å anse som straff etter norske regler, jf [HR-2023-1212-A](#). Her ble det fremhevet at «alvoret i handlingen og reaksjonen er av vesentlig betydning ved vurderingen av om en reaksjon på objektivt grunnlag vil være forenlig med kravene som følger av EMK.»

Omtalen om mindre administrative gebyrer i [HR-2023-1212-A](#) er dermed ikke uten videre overførbar til tilleggsskatt, som kan utgjøre betydelige beløp.

Rene skrivefeil, regnefeil og systemteknisk svikt kan også utgjøre unnskyldningsgrunn, og det skal ikke fastsettes tilleggsskatt dersom vilkårene i [§ 14-4](#) første ledd b er oppfylt.

Karnov Lovkommentar 9 til § 14-3 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Ileggelse av tilleggsskatt er et enkeltvedtak, jf. [§ 1-2](#) bokstav d, som fattes av skattekontoret/Oljeskattekontoret som skattemyndighet i første instans. Vedtaket skal begrunnes og kan påklages til skatteklagenemnda / Klagenemnda for oljeskatt.

§ 14-4. Unntak fra tilleggsskatt

Tilleggsskatt fastsettes ikke

- a. av riktige og fullstendige opplysninger som er forhåndsutfylt 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 1 000 kroner eller
- f. når den skattepliktige er død.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 14-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-4

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører ligningsloven [§ 10-2](#) nr. 3 og tidligere praksis på avgiftsområdet.

Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden ved illeggelse av tilleggsskatt. Dette innebærer at tilleggsskatt ikke skal ilegges med mindre det kan bevises med klar sannsynlighetsovervekt at vilkårene for unntak fra tilleggsskatt ikke er oppfylt.

Det er gitt overgangsbestemmelser i [§ 16-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-4 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter ordlyden er bestemmelsen ikke en «kan»-regel som åpner for unntak, men en regel om at tilleggsskatt ikke skal ilegges i tilfellene beskrevet i bokstavene a til f.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-4 1. ledd bokstav a.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 23.03.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket har som praktisk konsekvens at skattyter som ikke har andre inntekts- og formuesposter enn de som fremgår av forhåndsutfylt skattemelding, kan unnlate å inngi skattemelding, jf. [§ 8-2](#) fjerde ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-4 1. ledd bokstav b.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 23.03.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Unntaket er en videreføring fra regelen i den tidligere ligningsloven.

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-4 ...åpenbare...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

En regne- eller skrivefeil anses som åpenbar dersom en saksbehandler som gjennomgår meldingen, med alminnelig grundighet ville oppdaget den. Det er tilstrekkelig at det er åpenbart at det foreligger en feil – det er ikke nødvendig at det umiddelbart fremstår som klart hva feilen består i, slik staten anførte i [Rt-2006-593](#) premiss [31–40](#). Høyesterett la til grunn at det ikke kan innfortolkes et slikt tilleggsvilkår, blant annet av hensyn til legalitetsprinsippet og at det fremstår som best i samsvar med EMK [artikkel 6](#) nr. 1 å ikke innfortolke et tilleggsvilkår som ikke har klar forankring i lovens ordlyd.

Karnov Lovkommentar 6 til § 14-4 ...regne- eller skrivefeil...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hva som anses som regne- eller skrivefeil, illustreres av [Rt-2006-593](#) (Eksportfinans) og [Rt-2006-602](#) (Gezina).

I [Rt-2006-593](#) (Eksportfinans) var feilen at det utilsiktet kom inn et beløp i en post som ikke skulle ha vært ført der. Feilen oppsto som følge av at en manuell overstyring av en av postene i næringsoppgaven ikke blokkerte for en senere automatisk kobling til en annen post. Dette medførte at det ble oppgitt et for lavt overskudd for året. Høyesterett la til grunn at selvangivelser flest utfylles ved hjelp av et dataprogram, og at slik føring har avløst den tidligere manuelle føringen av oppgavene. Feilen ble dermed ansett som noe som etter dagens forhold må regnes som en skrive- eller regnefeil.

I [Rt-2006-602](#) (Gezina) var feilen den motsatte, herunder at en post ført inn i oppgaven ikke ble overført automatisk videre til en annen post, slik utfylleren hadde tenkt seg.

Uteglemmelser eller forståelsesfeil omfattes ikke av definisjonen, jf. [Rt-1997-1117](#). Etter omstendighetene kan imidlertid denne typen feil bli ansett som unnskyldelige, jf. [§ 14-3](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 7 til § 14-4 1. ledd bokstav c.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen lovfester tidligere praksis på merverdiavgiftsområdet om ikke å ilegge tilleggsskatt i de såkalte «inn-ut»-tilfeller, det vil si hvor selger har unnlatte beregning og innberetning av utgående avgift, men der omsetningen er korrekt bokført og rapportert, og det godtgjøres at kjøper fullt ut ville

hatt fradrag for inngående merverdiavgift dersom den hadde blitt beregnet. I slike tilfeller vil det ikke foreligge en netto skattemessig fordel om man ser selger og kjøper under ett.

I [HR-2016-1982-A](#) (Norisol) la Høyesterett til grunn at tapsvilkåret kunne være oppfylt etter tidligere praksis selv om kjøperen ville hatt fradrag for inngående merverdiavgift, med den begrunnelse at man skal se bort fra virkningene i neste omsetningsledd.

Ved lovfestingen av unntaket for tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven [§ 14-4](#) første ledd bokstav c er det uttalt at det ikke skal ilegges tilleggsskatt i slike tilfeller, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) kapittel 24 merknadene til § 14-4](#), der det heter:

«Bokstav c lovfester gjeldende praksis på merverdiavgiftsområdet og slår fast at det ikke skal fastsettes tilleggsskatt 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.»

Det er etter dette uklart hvorvidt og i hvilken grad Norisol-dommen har gjennomslag sett opp mot ordlyden i denne bestemmelsen som ble lovfestet samme år, og med ikrafttreden fra 1. januar 2017.

Karnov Lovkommentar 8 til § 14-4 ...ordinær bokført omsetning...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen forutsetter at omsetningen er ordinær og bokført.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-4 første ledd bokstav c](#) forutsetter at det gjelder et tilleggsvilkår om at omsetningen også er innberettet. Det fremgår ikke av [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) at det skal gjelde et tilleggsvilkår om innberetning. Dersom det skal gjelde et slikt ulovfestet tilleggsvilkår, vil bestemmelsen bare ha betydning i de tilfeller der omsetningen er innberettet som omsetning uten at det er beregnet og innberettet avgift.

Tilleggsskatt omfattes av straffebegrepet i EMK [artikkel 6](#), og det er ikke åpenbart at det kan innfortolkes et slikt tilleggsvilkår uten klar hjemmel i lovens ordlyd. Se til sammenligning [Rt-2006-593 premiss 39](#) og [40](#), som la til grunn at det er best i samsvar med Norges forpliktelser etter EMK ikke å innfortolke tilleggsvilkår for straffrihet uten klar forankring i lovens ordlyd.

Karnov Lovkommentar 9 til § 14-4 1. ledd bokstav d.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om skatteamnesti eller «frivillig retting» tar sikte på å oppmuntre til at skattepliktige selv korrigerer tidligere inngitte opplysninger, inngir opplysninger om inntekt og formue som tidligere ikke er oppgitt til beskatning, og retter opplysninger Skatteetaten tidligere har lagt til grunn, og der rettingen medfører økt skattegrunnlag. Bestemmelsen er en videreføring av tidligere ligningslov [§ 10-3](#) nr. 2 bokstav c. Reglene om skatteamnesti er omtalt i blant annet [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 124](#), [NOU 2003: 7 s. 112](#) og [Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\) s. 46–47](#).

Se også [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-4 første ledd bokstav d](#).

Ordningen medfører at skattemyndighetene kan få tilgang til opplysninger de ellers ikke ville hatt, og som gir økt skattegrunnlag, og at skattepliktige som ønsker å ordne opp i sine skatteforhold, kan gjøre det uten den merkostnad tilleggsskatten innebærer. I [HR-2018-875-A premiss 54](#) er det lagt til grunn at det kan gis tilsvarende amnesti ved unndragelse av merverdiavgift og overtredelser av skatteloven også før lovfestingen i skatteforvaltningsloven.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-4 første ledd bokstav d](#) («Vilkår for frivillig retting») fremhever betydningen av skattepliktiges forutberegnelighet som følger:

«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».

Bestemmelsen fritar etter ordlyden bare fra illeggelse av tilleggsskatt. Det er imidlertid fastslått i [Rt-2012-1288](#) at skatteamnestiordningen også verner den skattepliktige mot strafforfølgning for skattesvik etter straffebestemmelser for det samme forhold som omfattes av den frivillige rettingen, slik at det idømmes straffutmålingsutsettelse.

I [HR-2021-494-A](#) var regelen om skatteamnesti til vurdering i en sak, hvor spørsmålet i saken var om den strafferettslige virkningen av skatteamnesti også omfatter andre lovbrudd enn skatte- og avgiftsunndragelser. I denne saken var A tiltalt for grovt skattesvik, grov regnskapsovertredelse og utferdigelse av uriktig dokument som var egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. A gjorde gjeldende at reglene om skatteamnesti også måtte få betydning for de øvrige lovbruddene han var tiltalt for, altså at den strafferettslige virkningen av skatteamnesti også omfattet de to andre lovbruddene enn skatte- og avgiftsunndragelse, ettersom lovbruddene var «tett sammenvevd» med skatte- og avgiftsunndragelsene. Etter en gjennomgang av tidligere praksis og rettskildene tok flertallet i Høyesterett en prinsipiell tilnærming til spørsmålet og konkluderte med at:

«[...] skatteamnesti som det klare utgangspunktet bare skal tillegges virkning ved valg av strafferettslig reaksjon for skattyterens eget skattesvik. Den praksis som har utviklet seg med å idømme straffutmålingsutsettelse for skattesvik, kan ikke gis anvendelse på overtredelse av andre straffebud, selv ikke hvis disse overtredelsene henger nært sammen med skatte- eller avgiftsunndragelsene.»

Avslutningsvis uttalte også flertallet at «[o]m det helt unntaksvis kan tenkes at et amnesti gis rekkevidde også for andre lovbrudd, finner jeg ikke grunn til å gå inn på slik denne saken ligger an». Dette åpner for at det i fremtiden ikke er helt utelukket at det kan tenkes tilfeller hvor skatteamnesti gis strafferettslig virkning også for andre lovbrudd, men når dette kan være aktuelt, er uklart i lys av dommen.

[HR-2021-494-A](#) er nærmere omtalt av Ann Johnsen, «[Kommentar til Høyesteretts dom om skatteamnesti: Anger fører ikke alltid til tilgivelse](#)», Juridika Ekspertkommentar, 21. mars 2021 og av Ragnhild Berg Nilsen, «[HR-2021-494-A – En uthuling av skatteamnestiet?](#)», *Skatterett* 2021/2, Årgang 40, s. 90–102.

Dersom den frivillige rettingen avdekker inntekt og formue som stammer fra straffbare forhold, for eksempel økonomisk kriminalitet som tyveri, underslag, narkotikaforbrytelser mv., kan Skatteetaten ha plikt til å informere politiet/påtalemyndigheten om forholdet etter en intern instruks. Ved reproberte forhold som gir uberettiget vinning, skal det ikke fastsettes inntekts- eller formuesskatt, i påvente av politiets/påtalemyndighetens eventuelle strafforfølgning og inndragning av de aktuelle beløp.

Etter Skattedirektoratets syn gjelder det en generell tiårsfrist for retting i disse sakene, men «endring utover fem år i saker om frivillig retting likevel bør forbeholdes de mer alvorlige tilfellene», jf. Skattedirektoratets uttalelse inntatt i [UTV-2022-802](#).

Regjeringen avga 9. oktober 2024 et [høringsnotat](#) med forslag om endringer i reglene om frivillig retting. Høringsnotatets forslag er at bestemmelsen om frivillig retting oppheves og erstattes av et fritak fra tilleggsskatt ved gjennomført egenretting. Ettersom egenretting bare kan gå inntil 3 år tilbake i tid, vil det ikke lenger være noe fritak for tilleggsskatt for forutgående år. Høringsnotatet foreslår at anmodninger om frivillig retting som er fremmet før ikrafttreddelsen av nytt regelverk, skal behandles etter gjeldende regler.

Karnov Lovkommentar 10 til § 14-4 ...frivillig...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkåret om frivillighet er det grunnleggende vilkåret for å frita fra tilleggsskatt. Vurderingen foretas på tidspunkt da den skattepliktige anmoder om retting eller utfyller opplysningene inngitt til skattemyndighetene, og ikke ut fra kontakt med rådgivere eller andre med sikte på mulig frivillig retting.

Dersom skattyter foretar retting etter at det er innledet kontroll, vil dette normalt ikke anses som en «frivillig» retting som unntar fra tilleggsskatt. Skattyter må i utgangspunktet ha rettet, eventuelt uoppfordret tatt kontakt med skattekontoret for slik veiledning, forut for at en kontrollaktivitet er gjennomført. Se [note 12](#) til denne bestemmelsen.

Spørsmålet om frivillighet sto sentralt i [HR-2018-875-A](#) (Knutsen). Her hadde en advokat inngitt melding om frivillig retting etter sterkt press fra sine kollegaer. Høyesteretts flertall fastslo at vilkåret om frivillighet var grunnvilkåret for skatteamnesti, og at en retting ikke nødvendigvis er frivillig i alle andre tilfeller enn når den fremkalles ved de kontrolltiltak som er omtalt i andre punktum. En annen sak er at alternativene i andre punktum kan kaste et visst lys over forståelsen av frivillighetskravet i første punktum. De illustrerer at det skal en del til før en retting mister preget av å være frivillig, og at ikke enhver trussel fra andre om å rapportere om unndragelser vil frata skattyteren rett til skatteamnesti, jf. dommens [premiss 46](#). Ved Høyesteretts konkrete vurdering ble det lagt vekt på at advokatens kollegaer og revisor hadde gitt uttrykk for at de ville gi opplysninger om tidligere uoppgitte inntekter til skattemyndighetene, og at det da fremsto som sikkert at skattemyndighetene ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene.

Karnov Lovkommentar 11 til § 14-4 ...det kan fastsettes riktig skatt...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er en forutsetning for unntaket for tilleggsskatt at den skattepliktige samarbeider med skattemyndighetene og inngir fullstendige opplysninger om tidligere uoppgitt formue og inntekt for hvert enkelt inntektsår. Herunder må det gis nærmere opplysninger om inntektens eller formuens størrelse hvert enkelt år og opprinnelse.

Karnov Lovkommentar 12 til § 14-4 ...kontrolltiltak...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Både kontrolltiltak som er iverksatt, og kontrolltiltak som må forventes iverksatt, kan medføre at rettingen mister sitt preg av frivillighet. Hvis den skattepliktige har grunn til å tro at det kan bli satt i verk kontrolltiltak, eksempelvis ved kontroller med saklig eller personell tilknytning til skattyteren, risikerer rettingen å bære preg av et forsøk på å komme skattemyndighetene i forkjøpet heller enn frivillighet. Dette kan stille seg annerledes om skattemyndighetenes kontrolltiltak var ukjent for den skattepliktige, ettersom de i så fall ikke kan ha vært motiverende for anmodningen om frivillig retting.

Økt informasjonsutveksling mellom landenes skattemyndigheter, i tråd med inngåtte skatteavtaler og eventuelt andre særskilte avtaler, kan redusere muligheten for å anse en retting som frivillig.

Karnov Lovkommentar 13 til § 14-4 ...opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Opplysninger som innhentes fra andre, kan medføre at rettingen mister sitt preg av frivillighet. Dette kan omfatte for eksempel opplysninger innhentet fra andre lands myndigheter, fra utenlandske banker eller forvaltere eller gjennom media.

I tilknytning til taushetsbrudd som Panama Papers-saken, Lux Leaks mfl. tilfløt det skattemyndighetene omfattende informasjon om norske skattepliktiges formue og inntekter utenlands, ved at slik informasjon ble offentliggjort i søkbare databaser. Hvorvidt dette innebærer at en etterfølgende retting ikke kan anses frivillig, må vurderes ut fra de konkrete opplysningene som ble publisert om den enkelte skattyter.

Karnov Lovkommentar 14 til § 14-4 1. ledd bokstav e.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Grensen på 1 000 kroner gjelder for den enkelte skattyter og for den enkelte skattleggingsperiode, jf. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 123](#). Når én feil medfører etterberegning på flere områder, for eksempel både toll, merverdiavgift og særavgift, gjelder etterberegningene ulike forhold og tilleggsskatt for det enkelte forhold må vurderes opp mot beløpsgrensen.

Karnov Lovkommentar 15 til § 14-4 1. ledd bokstav f.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvis den skattepliktige dør før tilleggsskatt er fastsatt, skal det ikke fastsettes tilleggsskatt.

I [Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\)](#) var det lagt til grunn at ilagt tilleggsskatt kan fastholdes, men at tilleggsskatten er gjeld som boet hefter for. Dog kunne arvingene utnytte de klage- og søksmålsmuligheten som forelå. Slik synes også reglene å ha blitt praktisert tidligere.

I [HR-2014-02151-A](#) la Høyesterett til grunn at det ikke er forenelig med kravene til rettferdig rettergang i EMK [artikkel 6](#) nr. 1 å avsi realitetsdom i straffesak mot en avdød person, ettersom avdøde ikke har mulighet til å delta i straffesaken og forsvare seg. I straffesak der skyldspørsmålet ikke er rettskraftig avgjort, blir konsekvensen at saken heves. Dersom saken er en ankesak, skal en eventuell fellende dom fra underinstansen oppheves, og ankesaken heves. Overført til saker om tilleggsskatt vil Høyesteretts forståelse av EMK og kravene om rettferdig rettergang innebære at en klagesak eller domstolsprøvelse av et vedtak etter skattyters dødsfall, bortfaller, og at tilleggsskatten bortfaller.

I [SKNS1-2022-10](#) ble det således lagt til grunn at tilleggsskatten må være endelig ilagt før den skattepliktiges død for at tilleggsskatten skal kunne fastholdes og innkreves fra avdødes dødsbok / arvingene. I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-4 første ledd bokstav f](#) er det inntatt endringer i lys av Skatteklagenemndas avgjørelse. Nå legges til grunn at «[...] tilleggsskatt ikke kan fastholdes der skattepliktige avgår ved døden før klage over skattekontorets vedtak om ileggelse av tilleggsskatt er avgjort av Skatteklagenemnda.» Det samme gjelder dersom det var tatt ut søksmål i saken, men endelig dom ikke forelå på tidspunkt da skattepliktige avgikk ved døden.

§ 14-5. Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

(1) 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](#).

(2) Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av den skattepliktiges formue og inntekt.

(3) 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.

(4) Ved tidfestingsfeil beregnes tilleggsskatten 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 fradragsføre 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 fradragsført i senere perioder.

(5) Ilagt tvangsmulkt etter [§ 14-1](#) første ledd første og annet punktum skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter [§ 14-3](#) første ledd annet punktum.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 14-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-5

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen etablerer en direkte kobling mellom tilleggsskatt og den skattemessige fordel som kunne vært oppnådd som følge av opplysningssvikten.

Det er gitt overgangsbestemmelser i forhold til tidligere regelverk i [§ 16-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-5 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er det skattebeløpet som er eller kunne ha vært unndratt som følge av opplysningssvikten. Spørsmålet må vurderes ut fra den enkelte skatteart, for den enkelte skattyter og for den enkelte skattleggingsperiode, jf. [Rt-1995-1278](#) (Bøhn).

Innenfor den enkelte skatteart og den enkelte skattleggingsperioden er det allikevel skattyters netto skattemessige fordel som skal gi grunnlaget for tilleggsskatt. Dersom det eksempelvis ikke er gitt opplysninger om inntekter, men heller ikke krevet fradrag for tilhørende kostnader, fastsettes tilleggsskatten ut fra den netto økningen i skattepliktig inntekt.

Tilsvarende skal tilleggsskatt på merverdiavgiftsområdet beregnes av reduksjonen i beløpet for inngående merverdiavgift, eller forhøyelsen av utgående merverdiavgift. 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. Se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-5 første ledd](#) og [KMVA-7349](#) til illustrasjon.

Se [SKNS1-2022-77](#) om beregningsmåten i vedtak som behandler både endringer i fastsettelsen av skattepliktig inntekt og merverdiavgidt.

Tilleggsskatten skal som hovedregel beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordel, men kan være høyere (enten 40 prosent eller 60 prosent) i tilfeller der skattepliktige eller trekkpliktige forsettlig eller grovt uaktsomt gir uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlater å gi pliktige opplysninger når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Se [§ 14-5](#) om skjerpet tilleggsskatt.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-5 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen her har særlig betydning for skattesatsen i tilfeller der det gjelder progressive satser.

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-5 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir at tilleggsskatten skal fastsettes som om det skattemessige underskuddet ikke forelå. Forutsetningen må være at det er klar sannsynlighetsovervekt for at fordelene vil materialisere seg. Regelen har en side til kravet til forholdsmessighet mellom regelbrudd og sanksjoner etter [EMK](#).

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-5 tredje ledd](#) angir at det ikke skal fastsettes tilleggsskatt etter bestemmelsen her dersom et selskaps virksomhet opphører ved likvidasjon i løpet av skatteleggingsperioden. Dette må åpenbart være riktig, gitt at selskapet ved likvidasjon ikke vil kunne nyttiggjøre seg av et fremførbart underskudd, og dermed ikke har noen fordel ved opplysningssvikten.

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-5 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Høyesterett fastslo i [Rt-2006-333](#) at tilleggsskatt skal beregnes av netto nåverdi av skattebesparelsen som følge av opplysningssvikt. Denne avgjørelsen er søkt operasjonalisert ved de nærmere regler i bestemmelsen her. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-5 fjerde ledd](#) har nærmere angivelser om beregningsgrunnlag, diskonteringsrente og tilfeller der skattesatsen endres i perioden.

I [UTV-2022-809](#) har Skattedirektoratet lagt til grunn at «nettometoden for tilleggsskatt er forbeholdt rene tidfestingsfeil. Uriktig fradrag for renter som skulle vært avskåret etter skatteloven § 6-41, men som potensielt kunne vært fremført, på nærmere bestemte vilkår, kan ikke anses som en tidfestingsfeil etter skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.»

Karnov Lovkommentar 6 til § 14-5 5. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen presiserer at bare tvangsmulkt som tar sikte på å fremtvinge inngivelse av pliktige opplysninger, skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt, jf. [Prop 1 LS \(2016–2017\) punkt 19.2.16](#). Begrunnelsen er at tvangsmulkt som gjelder bokføringspålegg, retter seg mot en annen handling enn den opplysningssvikten som sanksjoneres med tilleggsskatt, og derfor ikke skal komme til fradrag.

§ 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.

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).

Karnov lovkommentarer: § 14-6

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-6

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Skjerpet tilleggsskatt ilegges ved grov overtredelse av opplysningsplikten og er et alternativ til strafforfølgning i de tilfellene det ikke inngis anmeldelse.

Det er gitt overgangsbestemmelser i [§ 16-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-6 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

De objektive vilkårene for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt er de samme som for illeggelse av ordinær tilleggsskatt, jf. [§ 14-3](#).

Det gjelder strengere beviskrav for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt enn for endringsfastsettelsen og for illeggelse av ordinær tilleggsskatt. For illeggelse av skjerpet tilleggsskatt må det bevises utover enhver rimelig tvil at samtlige av vilkårene er oppfylt, det vil si både for opplysningssvikten, skattefølgen og at skyldkravet er oppfylt. Det gjelder ikke et skjerpet krav til rettskildene under rettsanvendelsen, men legalitetsprinsippet stiller strenge krav til rettsreglenes klarhet og tilgjengelighet.

Beviskravene i ett og samme vedtak om endringsfastsettelse og illeggelse av tilleggsskatt kan dermed være svært ulike, herunder alminnelig sannsynlighetsovervekt for endringen i skattegrunnlaget, klar sannsynlighetsovervekt for illeggelse av ordinær tilleggsskatt og bevis utover enhver rimelig tvil for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt. De ulike beviskrav er illustrert i [LG-2020-130954](#), der lagmannsretten kom til at det var kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at et låneforhold var fiktivt, men at dette ikke var bevist utover enhver rimelig tvil. Dette fikk betydning for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt og for endringsadgang etter [§ 12-6](#) annet ledd, slik at endret skattefastsettelse for årene før den alminnelige femårsfristen ble opphevet.

Beviskravet for grov uaktsomhet kan vanskelig tenkes å være oppfylt der opplysningene er enkelt kontrollerbare ved tredjemannsopplysninger. Se til illustrasjon [SKNS1-2023-14](#), hvor Skatteklagenemnda opphevet vedtak om skjerpet tilleggsskatt med begrunnelsen at «opplysningssvikten var lett kontrollerbar, blant annet som følge av at den skattepliktige sørget for å gi korrekte opplysninger i selskapets aksjonærregisteroppgave».

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-6 ...forstår eller bør forstå...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkåret forutsetter at skattyter har vært uaktsom også hva gjelder skattefølgen. Det er tilstrekkelig med simpel uaktsomhet.

Skattepliktige identifiseres ikke med skattepliktiges medhjelper, som regnskapsfører, revisor, advokat eller lignende, slik at skjerpet tilleggsskatt ikke kan ilegges skattyter dersom det ikke er grunnlag for bebreidelser mot skattyter selv. Vilkåret er imidlertid oppfylt dersom skattyter kan bebreides for valg av rådgiver eller oppfølging av deres innsats, eller dersom skattyter selv grovt uaktsomt eller forsettlig har gitt medhjelperen uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-6 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 01.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Fastsettelse av skjerpet tilleggsskatt er et enkeltvedtak som fattes etter reglene i loven her, det vil si av skattekontoret eller Oljeskattekontoret i første instans. Vedtaket kan påklages til skatteklagenemnda eller Klagenemnda for Oljeskatt.

Dersom det på tidspunktet for vedtak om ordinær tilleggsskatt er aktuelt å fortsette saksbehandlingen med sikte på å vurdere senere illeggelse av skjerpet tilleggsskatt, må skattekontoret opplyse om dette i vedtaket om tilleggsskatt, se [Ot.prp. nr. 82 \(2008–2009\) punkt 10.3](#).

Illeggelse av skjerpet tilleggsskatt skal begrunnes særskilt, herunder valg av sats.

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-6 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Valg av sats avgjøres ut fra en vurdering av blant annet opplysningssvikts karakter, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. Herunder kan det også hensyntas om det foreligger gjentagende opplysningssvikt.

Satsen på 40 prosent skal være forbeholdt de grove sakene der unndragelsen er planlagte, velorganiserte eller satt i system, eksempelvis i saker med fiktiv fakturering og i tilfeller der inntekter ikke oppgis over en lengre periode. Grovheten bør være slik at sakene kan anmeldes og forfølges i straffespetet, og der administrativ behandling aktualiseres av manglende kapasitet hos politiet.

Eksempler fra merverdiavgiftsområdet omfatter blant annet [KMVA-7430](#) om fiktiv fakturering, [KMVA-3255](#) om unnlatt registrering av igangværende virksomhet, [KMVA-6165](#) om utleie av fast eiendom som var eierens hytte til privat bruk, [KMVA-6237](#) vedrørende bruktbilomsetning og [KMVA-6725](#) om svart omsetning i serveringsvirksomhet.

Skatteklagenemnda har behandlet en rekke saker om skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt ble blant annet opprettholdt i Skatteklagenemndas avgjørelser i [SKNS1-2021-47](#), [SKNS1-2019-117](#) og [SKNA1-2019-27](#). Skjerpet tilleggsskatt ble videre redusert i [SKNS1-2020-95](#), [SKNA1-2020-22](#), [SKNS1-2019-48](#) og [SKNS1-2019-30](#) og frafalt i [SKNS1-2019-152](#). Avgjørelsene illustrerer betydningen av innføringen av en ny og uavhengig skatteklagenemnd og de vurderinger som foretas av nemnda.

§ 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 etter regler 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 ilegging av overtredelsesgebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsggebyr 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.

0 Endret ved [lover 20 des 2016 nr. 120](#), [20 des 2016 nr. 120](#) (ikr. 1 jan 2019). **Endres** ved lov [20 juni 2025 nr. 64](#) (i kraft 1 jan 2026 iflg. [res. 20 juni 2025 nr. 1089](#)).

Karnov lovkommentarer: § 14-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-7

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

De generelle reglene om overtredelsesgebyr for tredjeparter er nye med skatteforvaltningsloven. Tidligere kunne tredjeparters opplysningssvikt bare sanksjoneres med straff eller etter særlige bestemmelser. Etter departementets mening ga ikke potensiell strafforfølgning et tilstrekkelig effektivt sanksjonssystem, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.3.1](#). Dagens system der skattemyndighetene utarbeider forhåndsutfylt skattemelding for et stort antall skattytere, er avhengig av korrekt rapportering fra tredjeparter innen angitte frister, jf. [kapittel 7](#) om opplysninger som pliktes inngitt av tredjepart.

Tredjeparter kan også ha plikt til å medvirke under kontroll, jf. [§ 10-4](#). Overtredelsesgebyr kan medvirke til et oppfyllellespress i tilknytning til kontrollen.

[Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3](#) omtaler forholdet til EMK, men konkluderer ikke uttrykkelig hvorvidt overtredelsesgebyr er å anse som straff i EMKs forstand. Etter Høyesteretts dom [HR-2021-797-A](#) og Justis- og beredskapsdepartementets oppfølging i [Prop. 81 L \(2021–2022\) kapittel 7](#) legger nå [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg) [merknader til § 14-7](#) til grunn at overtredelsesgebyr er straff etter EMK, men ikke etter norsk internrett. Ilegging av overtredelsesgebyr forutsetter overtredelser som kan gi en presumsjon for subjektiv skyld, som kan imøtegås.

I lys av [HR-2021-797-A](#) og Justis- og beredskapsdepartementets oppfølging i [Prop. 81 L \(2021–2022\) kapittel 7](#) forutsetter ilegging av overtredelsesgebyr at det foreligger uaktsomhet. Det skal ikke ilegges overtredelsesgebyr når det foreligger force majeure eller hendelige uhell.

[Skatteforvaltningshåndbokens](#) (2024, 9. utg.) omtale av overtredelsesgebyr nevner ikke [HR-2023-1212-A](#), som er nærmere omtalt i [note 8](#) til [§ 14-3](#). Premissene i [HR-2023-1212-A](#) fremstår som mer overførbare til vurderingene etter [§ 14-7](#) og hvorvidt overtredelsesgebyr kan ilegges på objektivt grunnlag, enn for tilleggsskatt. Sentralt i denne vurderingen vil være «[...] at alvoret i handlingen og reaksjonen er av vesentlig betydning ved vurderingen av om en reaksjon på objektivt grunnlag vil være forenlig med kravene som følger av EMK», jf. dommens [premiss 49](#).

I likhet med tilleggsskatt inneholder overtredelsesgebyr et vesentlig pønalt element, og det kan reises spørsmål om de alminnelige saksbehandlingsreglene er tilstrekkelige til å ivareta den opplysningspliktiges rettigheter. Saksbehandlingsreglene for tilleggsskatt er videre gitt tilsvarende anvendelse for overtredelsesgebyr, det vil si varsel, veiledning om taushetsrett, utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon mv.

[Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) angir ikke hvilke beviskrav som vil gjelde for illeggelse av overtredelsesgebyr, men omtaler beviskravene utviklet i rettspraksis for henholdsvis alminnelig tilleggsskatt (klar/kvalifisert sannsynlighetsovervekt) og skjerpet tilleggsskatt (bevist utover enhver rimelig tvil), jf. proposisjonen [s. 223](#). [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) legger til grunn at beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt, jf. [merknader til § 14-7 første ledd](#).

Ettersom EMK [protokoll 7 artikkel 4](#) forbyr dobbel straff for samme forhold, må skattemyndigheten velge om forholdet behandles administrativt eller politianmeldes. Se instruks [11. september 2024 nr. 2185](#) om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattemyndighetene, innkreivingsmyndighetene og folkeregistermyndighetene.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-7 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Vilkårene for illeggelse av overtredelsesgebyr er angitt som strengt objektive, det vil si uavhengig av skyld. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.3.4](#) har departementet lagt til grunn at de aktuelle tredjeparter i de fleste tilfeller vil være et foretak, ikke en fysisk person, og at det ved slike overtredelser som sanksjoneres, vil være «en sterk presumsjon» for at skattepliktige og tredjepart har opptrådt uaktsomt.

En slik presumsjon gir neppe alene grunnlag for å konstatere skyld, som er et vilkår for straff etter EMK [artikkel 6](#) nr. 2. Se også [HR-2021-797-A](#), der Høyesterett avlyste foretaksstraff på objektivt grunnlag, og motsatt [HR-2023-1212-A](#), omtalt i [note 2](#), hvor et beskjedent administrativt gebyr ble akseptert ilagt uten utvist skyld. Derimot vil ledelsen i en rapporteringspliktig virksomhet ha en plikt til å sørge for å sette seg inn i reglene og legge til rette for overholdelse av rapporteringspliktene. Dersom unnlatelsen for eksempel skyldes et hendelig uhell eller uforutsette eller uavvendelige hendelser, vil det ikke være adgang til å ilegge foretaksstraff, og heller ikke overtredelsesgebyr.

[Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) forutsetter videre at overtredelsesgebyr kan ilegges dersom manglende eller forsinket innlevering av opplysninger skyldes engasjerte medhjelpere som regnskapsfører eller revisor, idet det er et «grunnleggende prinsipp at de skattepliktige svarer for sine medhjelpers handlinger». Også dette kan stå i et spenningsforhold opp mot skyldkravet etter EMK [artikkel 6](#). Derimot kan den opplysningspliktige klart holdes ansvarlig for egne forhold, så som valg av medhjelpere, for oppfølging av medhjelpers utførelse av oppgavene og for feil eller mangelfulle opplysninger som gis til medhjelperen til bruk ved informasjonsinngivelsen til skattemyndighetene.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-7 ...kan...

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en «kan»-regel, og det må vurderes konkret om overtredelsesgebyr skal ilegges. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-7 første ledd](#) angir følgende momenter som bør vektlegges:

- overtrederens 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 forhindret overtredelsen.

Karnov Lovkommentar 4 til § 14-7 1. ledd bokstav a.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 23.03.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Der skattemyndighetene er klar over den manglende informasjonsinngivelsen, kan det være aktuelt å ilegge tvangsmulkt i stedet. Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges når det tidligere er benyttet tvangsmulkt knyttet til samme overtredelse, jf. annet ledd.

Karnov Lovkommentar 5 til § 14-7 1. ledd bokstav b.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 23.03.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Alternative sanksjoner kan være ileggelse av tvangsmulkt etter [§ 14-1](#) første ledd eller politianmeldelse.

Karnov Lovkommentar 6 til § 14-7 1. ledd bokstav c.

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 23.03.2023 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører tidligere ligningsloven [§ 10-9](#). Plikten til å føre og oppbevare personallister følger av lov [19. november 2004 nr. 73](#) om bokføring (bokføringsloven). Se også forskrift [1. desember 2004 nr. 1558](#) om bokføring (bokføringsforskriften) §§ [8-5-6](#) og [8-5-7](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 14-7 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 02.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

I [høringsnotatet](#) til ny skatteforvaltningslov la departementet opp til at skattemyndighetene kunne ilegge tvangsmulkt og overtredelsesgebyr for det samme forholdet. Dette forslaget møtte sterk motbør, som beskrevet i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.3.3](#), og kan også ha en side til forbudet mot dobbelt straff for samme forhold etter EMK [protokoll 7 artikkel 4](#). Bestemmelsen skal sikre at det samme forholdet ikke gir grunnlag for dobbelt straff.

Karnov Lovkommentar 8 til § 14-7 3. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen angir sjablonger for overtredelsesgebyrets størrelse og legger ikke opp til en skjønnsmessig utmåling. Derimot kan det utvises skjønn ved «kan»-vurderingen for ileggelse av overtredelsesgebyr og tilleggsgebyr.

Sjablongutmålingen kan ha en side til forholdsmessighetskravet etter EMK, ettersom ileggelse av et standardisert gebyr vil kunne slå uforholdsmessig hardt ut for mindre virksomheter eller mindre alvorlige overtredelser.

Karnov Lovkommentar 9 til § 14-7 4. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I motsetning til tredje ledd gir bestemmelsen ikke en sjablong, men et tak for maksimalt overtredelsesgebyr. Ved utmålingen hensyntas de samme momenter som for «kan»-skjønnnet etter [§](#)

[14-7](#) første ledd, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.4.3.5](#). I [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-7 fjerde ledd](#) er det lagt til grunn at det vil være naturlig å sette gebyret høyt og opp mot makssatsen på 50 ganger rettsgebyret i tilfeller hvor vedkommendes manglende medvirkning til kontroll har som konsekvens at kontrollundersøkelsen ikke er mulig å gjennomføre.

Karnov Lovkommentar 10 til § 14-7 5. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 16.09.2021 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er klart anvendelig dersom manglende innlevering skyldes svikt i skattemyndighetenes datasystemer, men omfatter også andre tilfeller som hendelige uhell, akutt sykdom mv. Se også [note 1](#) til [§ 14-7](#) om skyldkrav.

Karnov Lovkommentar 11 til § 14-7 7. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er pr. november 2024 ikke gitt bestemmelser om overtredelsesgebyr i skatteforvaltningsforskriften.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 14-8

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-8

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Særregelen her gjelder i tillegg til de alminnelige regler om saksbehandling i lovens [kapittel 5](#), herunder kravet om forhåndsvarsling etter [§ 5-6](#).

Tidspunktet når slik varsel skal gis, vil bero på en avveining av flere faktorer. Den skattepliktige har krav på å bli varslet rettidig og behandlet med de rettigheter som følger av EMK, herunder vernet mot selvinkriminering, fra det tidspunkt da skattekontoret har en begrunnet mistanke om at det foreligger slik opplysningssvikt at det kan være grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Samtidig bør det ikke varsles om tilleggsskatt uten at sakens faktum til en viss grad er avklart, og skattekontoret har grunnlag for å foreta de avveininger som skal gjøres etter [§ 12-1](#) annet ledd.

Varselet om ileggelse av tilleggsskatt er å anse som en straffesiktelse etter EMK [artikkel 6](#), jf. [HR-2016-01982-A](#). Dette stiller krav til varselets form og innhold. Varselet må klart angi de postene der det vurderes ileggelse av tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr og det nærmere grunnlag for det. Varselet må også orientere om retten til å forholde seg taus, jf. [§ 14-9](#). Varselet må videre angi særskilt at det vurderes å ilegge tilleggsskatt. Dersom det vurderes å ilegge skjerpet tilleggsskatt, skal dette alltid spesifiseres i varselet. Dersom det tidligere er varslet om ileggelse av ordinær tilleggsskatt, skal det varsles på ny før ileggelse av skjerpet tilleggsskatt.

Fristen kan ikke settes kortere enn tre uker. I kompliserte saker må det gis en frist tilpasset den enkelte sak, og ofte en lengre frist enn lovens minimum.

Dersom overtredelsesgebyr ilegges på stedet, noe som kan være tilfellet ved stedlig kontroll hos skattepliktige eller opplysningspliktig tredjepart etter [§ 10-4](#), eller ved kontroll av motorvogn etter [§ 10-8](#), kan varsel unnlates, jf. annet punktum.

Dersom vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr likevel ikke treffes etter at forhåndsvarsel er sendt, skal vedkommende varsles om sakens utfall, jf. [§ 5-6](#) sjette ledd.

§ 14-9. Veiledning om taushetsrett mv.

I sak om tilleggsskatt 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 tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff.

Karnov lovkommentarer: § 14-9

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-9

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen skal ivareta skattepliktiges rettigheter etter EMK [artikkel 6](#) nr. 1 om vern mot selvinkriminering. Vernet inntreder fra det tidspunkt skattyter varsles om illeggelse av tilleggsskatt, jf. [§ 14-8](#) med videre henvisninger, men inntreder forut for varselet dersom kontroll, undersøkelser eller andre tiltak medfører at skattepliktiges posisjon er vesentlig påvirket («substantially affected»). Som eksempel kan nevnes de tilfeller der forhold avdekket under kontrollen tilsier at det er sannsynlig at vilkårene for illeggelse av sanksjoner er oppfylt. I [Prop. 62 L \(2015–2016\) punkt 4.3.2](#) er anvendelsesområdet omtalt slik:

«For det andre er «siktet»-kriteriet oppfylt der den private er «substantially affected». I [Weh mot Østerrike](#), 8. april 2004 (nr. 38544/97) forutsatte EMD at «a specific suspicion» mot en privat part er tilstrekkelig, jf. avsnitt 52.»

Dersom det likevel ikke opplyses om vernet mot selvinkriminering, kan de opplysningene som innhentes, som utgangspunkt kun benyttes for skattefastsettelsen, og ikke som grunnlag for illeggelse av sanksjoner.

Omfanget av veiledningsplikten beror på en konkret vurdering av hva som er nødvendig for at den skattepliktige eller tredjeparten skal kunne ivareta sine interesser i saken, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3.2](#). Sml. ordlyden «så langt det er nødvendig».

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 14-10

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-10

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen her fraviker hovedregelen i skattebetalingsloven [§ 10-1](#) om at skatte- og avgiftskrav som er fastsatt administrativt, skal betales ved forfall og med de opprinnelig fastsatte beløp, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller bragt inn for domstolene. Det er gitt en tilsvarende regel om utsatt iverksetting av vedtak om sanksjon i form av tilleggstoll og vedtak om overtredelsesgebyr i

tollavgiftsloven [§ 12-7](#). Bestemmelsene ble innført for å styrke skattepliktiges rettsstilling i tilfelle av administrative sanksjoner som anses som straff etter EMK, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3.3](#).

Forut for vedtakelsen av disse bestemmelsene ga Finansdepartementet [11. desember 2015](#) instruks om at det ikke skulle foretas innfordring av tilleggsskatt mv. mens saken lå til behandling i klageinstansen eller for domstolene. Instruksen ble gitt virkning straks. For klager inngitt i perioden 11. desember 2015 og frem til ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven den 1. januar 2017 er det instruksens regler som skal anvendes. Behandlingsmåte og virkninger for foreldelse følger da også av instruksen og ikke av skatteforvaltningslovens regler.

Avregning og innfordring skjer ofte før utløpet av klagefrist og normalt før utløpet av søksmålsfristen. Dersom den skattepliktige klager på et vedtak om tilleggsskatt, skal utsatt innkreving innrømmes automatisk. Derimot må den skattepliktige anmode om utsatt iverksetting/innkreving av tilleggsskatten i de tilfeller vedkommende vurderer eller faktisk tar ut søksmål mot vedtaket.

Karnov Lovkommentar 2 til § 14-10 1. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Utsatt iverksetting etter bestemmelsen innebærer at betalingsplikten suspenderes, og at kravet først forfaller til betaling tre uker etter at klagen er avgjort eller etter at klagefristen er utløpt, jf. skattebetalingsloven [§ 10-51](#) annet ledd. Merk imidlertid forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven [§ 10-1](#) første ledd annet punktum. Se også [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3.3](#). Dersom den skattepliktige klager, skal det gis utsatt iverksetting uten at den skattepliktige skal være nødt til å anmode om dette, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3.3](#).

Retten til utsatt iverksetting omfatter bare beløpene for tilleggsskatt og overtredelsesgebyr, ikke den fastsatte skatten og tvangsgebyr. Om renteberegning se skattebetalingsloven [kapittel 11](#). Etter skattebetalingsloven [§ 11-1](#) er beregning av forsinkelsesrenter knyttet opp til forfallstidspunktet.

Karnov Lovkommentar 3 til § 14-10 2. ledd

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er ikke krav om inngitt stevning for å kreve utsatt iverksetting. Det er tilstrekkelig at den som vurderer å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, gir beskjed om det i tilknytning til anmodningen om utsatt iverksetting. Slik anmodning skal innvilges automatisk, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2024, 9. utg.) [merknader til § 14-10 annet ledd](#).

Dersom skattyter ikke tar ut stevning innen søksmålsfristen på seks måneder, forfaller kravet til betaling tre uker etter at søksmålsfristen er utløpt, jf. skattebetalingsloven [§ 10-51](#) tredje ledd.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 14-11

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-11

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen presiserer at det ikke gjelder begrensninger i domstolsprøvelsen av vedtak om administrative sanksjoner om tilleggsskatt (og skjerpet tilleggsskatt) og overtredelsesgebyr. Prøvelsen er således ikke avgrenset til en gyldighetskontroll, og domstolene kan prøve faktum, rettsanvendelse,

saksbehandling og skjønnsutøvelse fullt ut uten begrensning. Domstolene kan herunder også hensynta nye bevis, og det er ikke grunnlag for bevisavskjæring dersom skattyter påberoper seg nye dokumentbevis, vitner mv. Domstolene kan også hensynta nye påstander og nye påstandsgrunnlag, forutsatt at skattyters rettigheter til tilstrekkelig kontradiksjon ivaretas.

Den underliggende skattefastsettingen kan imidlertid ikke prøves i større utstrekning enn det domstolene ville hatt adgang til dersom den underliggende skattefastsettingen var gjenstand for behandling i en selvstendig sak, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 20.5.3.4](#). Med andre ord vil den underliggende skattefastsettingen bare være gjenstand for en alminnelig gyldighetskontroll, se [note 5](#) til [§ 15-1](#).

§ 14-12. Kompensasjon for urimelig lang saksbehandlingstid

Departementet kan gi forskrift om utmåling av kompensasjon dersom tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke er fastsatt, frafalt eller henlagt innen rimelig tid, herunder hvilken periode kompensasjon skal gis for, hvordan kompensasjon skal gis, hvordan kompensasjon skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen.

0 Tilføyd ved lov [20 des 2023 nr. 105](#) (i kraft 1 jan 2024 iflg. [res. 20 des 2023 nr. 2136](#)).

Karnov lovkommentarer: § 14-12

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-12

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Forskriftshjemmelen ble gitt i lov [20. desember 2023 nr. 105](#). Begrunnelsen gitt i [Prop. 14 L \(2023–2024\) kapittel 3](#) er at det var behov for en omlegging av domstolenes praksis for utmåling av kompensasjon for brudd på retten etter EMK [artikkel 6](#) om rettferdig rettergang innen rimelig tid.

Skatteforvaltningsforskriften [§ 14-12-1](#) begrenser kompensasjonen til halvannet rettsgebyr per påbegynte måned fra varsel om tilleggsskatt mv. er sendt, til saken er avgjort. Dette er en betydelig innstramming sammenlignet med tidligere utmålingspraksis.

Selv om tilleggsskatten utmåles som en andel av den skatt som kunne vært unndratt, og dette anses å være forholdsmessig, legger forskriften opp til en sjablongmessig beregning av kompensasjon for EMK-brudd som bare hensyntar medgått tid.

EMDs praksis etter EMK [artikkel 41](#) foreskriver både erstatning for økonomisk tap og for ikke-økonomisk tap. Økonomisk tap vil nødvendigvis utmåles ut fra sakens konkrete faktum. For ikke-økonomisk tap skal det gjøres en bredere vurdering som hensyntar praksis for tilsvarende saker, det vil si saker «that have lasted for the same number of years, for an identical number of levels of jurisdiction, with stakes of equivalent importance, much the same conduct on the part of the applicant and in respect of the same country», jf. [Scordino mot Italia \(No. 1\)](#) avsnitt 267. Sjablongreglene er ikke utformet for å sikre en kompensasjon i tråd med dette. Det er dermed ikke gitt at domstolene vil følge sjablongen. EMD kan uansett utmåle ytterligere kompensasjon i tråd med angitt praksis.

Etter skatteforvaltningsforskriften [§ 14-12-2](#) skal de nye sjablongreglene bare gjelde for EMK-brudd som skjer etter ikrafttredelse av forskriften, det vil si 2. januar 2024. Ved EMK-brudd forut for dette gjelder tidligere utmålingspraksis.

§ 14-13. 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.

0 Endret ved lov [20 des 2023 nr. 105](#) (i kraft 1 jan 2024 iflg. [res. 20 des 2023 nr. 2136](#), tidligere § 14-12).

Karnov lovkommentarer: § 14-13

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-13

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen sto tidligere i skatteforvaltningsloven [§ 14-12](#). Den sanksjonerer mislighold av tredjeparts opplysningsplikt, jf. lovens [kapittel 7](#). Den er en videreføring av ligningsloven [§ 12-1](#) og den tidligere merverdiavgiftsloven [§ 21-4](#).

Skyldkravet for straff etter første ledd er forsett, jf. hovedregelen i straffeloven [§ 21](#). Etter annet ledd er skyldkravet imidlertid grov uaktsomhet, og strafferammen er maksimalt ett år, og ikke to år som ved utvist forsett etter første ledd.

§ 14-14. Straff for unnlatt medvirkning til kontroll

Med bot eller fengsel inntil to år straffes den som unnlater å medvirke til kontroll etter [§ 10-4](#).

0 Endret ved lover [20 des 2016 nr. 120](#), [20 des 2023 nr. 105](#) (i kraft 1 jan 2024 iflg. [res. 20 des 2023 nr. 2136](#), tidligere § 14-13).

Karnov lovkommentarer: § 14-14

Karnov Lovkommentar 1 til § 14-14

Forfatter: [Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 27.11.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen sto tidligere i skatteforvaltningsloven [§ 14-13](#). Den gjelder unnlatt medvirkning til kontroll hos den skattepliktige selv, jf. henvisningen til [§ 10-4](#). Se kommentarer til [§ 10-4](#).

Bestemmelsen må forstås med de begrensninger som følger av EMK [artikkel 6](#), herunder vernet mot selvinkriminering og retten til konfidensiell advokatkorrespondanse.

Skyldkravet for straff etter bestemmelsen her forsett, jf. hovedregelen i straffeloven [§ 21](#).

Kapittel 15 Søksmål mv.

Karnov lovkommentarer: Kapittel 15 Søksmål mv.

Karnov Lovkommentar 1 til Kapittel 15 Søksmål mv.

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsene om søksmålsadgang i [kapittel 15](#) utgjør særregler fra lov [17. juni 2005 nr. 90](#) om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven), og erstatter tidligere regler i lov [13. juni 1980 nr. 24](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven) og lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Det er fastsatt særskilte overgangsbestemmelser om søksmål i skatteforvaltningsforskriften [§ 16-2-1](#). Overgangsbestemmelsene regulerer blant annet spørsmål om utøvelse av statens partsstilling.

Skattebetalingsloven [§ 17-1](#) femte ledd gir skattepliktige mulighet til å prøve (det underliggende) vedtaket om skattefastsetting ved søksmål mot vedtak om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring eller motregning.

§ 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.

0 Endret ved lov [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022). Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 59](#) (i kraft 1 jan 2026 med virkning fra skatteåret 2026).

Karnov lovkommentarer: § 15-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-1

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer den skattepliktiges adgang til å anlegge søksmål over avgjørelser og vedtak truffet av skattemyndighetene og av en klageinstans. Etter den tidligere regelen i ligningsloven [§ 11-1](#) første ledd hadde skattytere mulighet til å anlegge søksmål mot staten for rettslig prøving av en «ligningsavgjørelse». I praksis var det kun den som pliktet å svare skatt etter den materielle skattelovgivningen, som kunne gå til søksmål, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.2.1](#). Vilkåret «ligningsavgjørelse» fordret at det var et vedtak truffet av ligningsmyndighetene som gjaldt plikt til å svare skatt, forsinkelsesavgift eller tilleggsskatt. Søksmål over vedtak om merverdiavgift, særavgifter, merverdiavgiftskompensasjon og motorkjøretøyavgifter fulgte av tvisteloven, men er nå også regulert i [§ 15-1](#). Skatteforvaltningsloven [§ 15-1](#) første ledd første punktum innfører således en ny hovedregel om søksmålsadgang over avgjørelser truffet av skattemyndighetene.

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-1 ...klageadgang...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den sentrale vurderingen av hvem som kan anlegge søksmål mot en «avgjørelse» truffet av skattemyndighetene, er om vedkommende har «klageadgang» over avgjørelsen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.2.3](#). Finansdepartementet la til grunn at hensynene som gjør seg gjeldende for hvem som har klageadgang, også gjør seg gjeldende for hvilke parter som skal ha søksmålsadgang. Følgelig er søksmålsadgangen avgrenset til den eller de skattepliktige som har klageadgang over den aktuelle avgjørelsen. Hvem som har klageadgang, følger som utgangspunkt av §§ [13-1](#) og [13-2](#), og det vises til kommentarene til disse bestemmelsene. Søksmålsadgangen for slike avgjørelser må anses uttømmende regulert etter [§ 15-1](#) og vil følgelig ikke kunne suppleres av tvisteloven [§ 1-3](#) som en selvstendig hjemmel i de tilfeller vedkommende ikke anses å ha klageadgang etter [§ 13-1](#) eller [§ 13-2](#) etter øvrige særregler i skatteforvaltningsloven, jf. nå også [§ 15-1](#) annet ledd (etter lovendring med virkning fra 1. januar 2022).

Et eksempel på en sak hvor søksmålskompetansen over et endringsvedtak var omtvistet, er avgjørelsen inntatt i [Rt-2012-159](#). Saken omhandlet spørsmålet om søksmålskompetanse etter den tidligere ligningsloven [§ 11-1](#). Etter eldre rettspraksis var det klart at tredjeperson ikke hadde anledning til å gå til søksmål mot en ligning eller et vedtak, jf. blant annet [Rt-1996-596](#) (Høyesteretts kjæremålsutvalg). I [Rt-2012-159](#) hadde Skatt Øst fattet et vedtak overfor utenlandske aksjonærer, som

ila aksjonærene kildeskatt på ulovlig utdelt utbytte fra et norsk selskap (basert på skattemessig gjennomskjæring). Det «utdelende» norske selskapet ble i ligningsvedtaket holdt ansvarlig for betaling av kildeskatten. Selskapet reiste søksmål mot endringsvedtaket for den delen som gjaldt selskapets ansvar for betaling av kildeskatten. Staten hevdet at søksmålet måtte avvises dersom de utenlandske aksjonærene ikke ble trukket inn i saken, grunnet manglede søksmålsadgang for selskapet. Tingretten og lagmannsretten ga staten medhold, men i Høyesterett fikk skattyter medhold i at han kunne reise søksmål mot endringsvedtaket for den delen som gjaldt ansvaret for betaling av kildeskatt. Løsningen må formodentlig bli den samme etter [§ 15-1](#) første ledd, jf. [§ 13-1](#), hvor det fremgår at «[v]edtak om skattefastsetting kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt».

Se også [Rt-2013-858](#), hvor et selskap som inngikk i et fellesregistrert avgiftssubjekt, ble ansett å ha søksmålskompetanse, selv om endringsvedtaket var rettet mot det fellesregistrerte avgiftssubjektet og ikke de enkelte selskapene som inngikk i fellesregistreringen. Departementet uttalte i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.4.3](#) at denne kjennelsen også vil få betydning i spørsmålet om klage- og søksmålskompetanse i saker der tredjeparter gjøres ansvarlig for betaling av den skattepliktiges skatt på «andre rettslige grunnlag enn reglene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven [§ 2-2](#) tredje ledd».

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-1 ...avgjørelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den skattepliktiges søksmålsadgang etter [§ 15-1](#) første ledd krever at den skattepliktige har klageadgang og at det foreligger en «avgjørelse» fra skattemyndighetene. I praksis vil det kun være klageadgang over enkeltvedtak om skattefastsetting truffet av skattemyndighetene, jf. §§ [13-1](#) og [13-2](#), med mindre klageadgang over andre avgjørelser enn enkeltvedtak er positivt regulert i loven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.2.3](#). Hva som utgjør enkeltvedtak, følger av legaldefinisjonen i [§ 1-2](#) bokstav d, og det vises til kommentarene i denne bestemmelsen for en nærmere redegjørelse. Eksempler på andre avgjørelser enn enkeltvedtak hvor den skattepliktige har klageadgang, følger direkte av §§ [5-4](#), [5-9](#) og [6-2](#) (hvor klageadgangen er regulert ved å referere til lovens [kapittel 13](#)), eller av den særlige klagerregelen i [§ 10-13](#) over pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter reglene i [kapittel 10](#).

Søksmål over en avgjørelse følger de alminnelige vernetingsreglene i tvisteloven [kapittel 4](#). Staten har alminnelig verneting i Oslo, og en skattepliktig kan følgelig anlegge søksmålet i Oslo. Det følger imidlertid av tvisteloven [§ 4-5](#) åttende ledd at i saker mot staten kan saksøker (skattepliktige) velge å anlegge søksmål ved saksøkerens alminnelige verneting. For juridiske personer vil dette være stedet der saksøkerens virksomhet har hovedkontor slik dette registreres i Foretaksregisteret.

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-1 ...skattemyndighetene...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. lovens [kapittel 2](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-1 ...prøving av avgjørelsen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den skattepliktige som har klageadgang over en avgjørelse, kan anlegge søksmål om å få prøvet hele eller kun deler av avgjørelsen truffet av skattemyndighetene. Domstolen foretar en gyldighetsprøving av avgjørelsen eller vedtaket det reises søksmål mot. Domstolene vil kunne prøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen, samt om det er feil ved saksbehandlingen til skattemyndighetene. Saksbehandlingsfeil vil bare innebære at avgjørelsen kjennes ugyldig dersom det er «grunn til å regne med» at feilen kan ha virket «bestemmende på vedtakets innhold», jf. [§ 5-10](#).

Domstolene står i utgangspunktet fritt i bevisbedømmelsen og i rettsanvendelsen. I de tilfeller bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen dels er basert på skattemyndighetenes skjønn, vil domstolene som utgangspunkt også kunne prøve de skjønnsmessige elementene så langt som de materielle reglene gir adgang til det. I saker hvor avgjørelsen er basert på «fritt skjønn» eller «fritt forvaltningsskjønn», vil domstolenes prøvingsadgang være begrenset til å prøve om vilkårene for å utøve skjønn er oppfylt, om skjønn er basert på riktig faktum, om rettsanvendelsen er riktig, om det foreligger saksbehandlingsfeil som kan ha påvirket skjønn, om skjønn er vilkårlig (altså om skjønn er tilstrekkelig bredt og saklig), og om skjønn er åpenbart urimelig. Til illustrasjon vises det til [Rt-2012-1025](#) (Norland), hvor Høyesterett konkluderte med at lov [26. mars 1999 nr. 14](#) om skatt av formue og inntekt (skatteloven) [§ 13-1](#) tredje ledd hjemlet et fritt skjønn for skattemyndighetene, og at prøvingsadgangen ikke var større enn det som følger av de alminnelige forvaltningsrettslige regler om prøvingen av fritt skjønn.

I bevisbedømmelsen vil domstolene som utgangspunkt ha full adgang til å vurdere bevisene i saken og hvilket faktum som er mest sannsynlig, basert på alminnelige bevisvurderingsregler. Om bevisbedømmelse og bevisvurderinger vises det til [kapittelnoten](#) til [kapittel 12](#), som like fullt gjelder ved domstolsprøvelsen. I denne sammenheng vises det også til en relevant fremstilling av bevisbyrde og tvilsrisiko i Anne Robberstad, *Hvem har bevisbyrden?*, Universitetsforlaget, 2021. Det er imidlertid et klart utgangspunkt at den rettslige prøvingen i domstolene skal skje på «samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene», jf. [Rt-2006-404](#) (Ivensys), jf. senere [Rt-2009-1577](#) (Stolt-Nielsen) og [Rt-2012-1025](#). Dette prinsippet innebærer at den skattepliktige som hovedregel ikke kan fremlegge nye faktiske bevis i domstolsbehandlingen som den skattepliktige «hadde særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen», jf. [Rt-2009-1577](#). Derimot vil den skattepliktige kunne påberope seg nye rettslige anførsler overfor domstolene, så lenge disse nye anførselene er basert på de faktiske opplysningene som har vært fremlagt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken, og uavhengig av om det er et stor «sprang» i anførselene, jf. [Rt-2014-760](#) (Terratec). I forbindelse med fremsettelse av nye rettslige anførsler overfor domstolene, vises det også til Borgarting lagmannsretts avgjørelse [LB-2018-156796](#) ([UTV-2020-587](#)) hvor lagmannsretten la til grunn at den ikke kunne prøve en ny (rettslig) anførsel som ikke tidligere var fremsatt overfor skattemyndighetene. Lagmannsretten la til grunn at skattyter «i realiteten påberoper nye faktiske forhold for lagmannsretten», og at anførselen dermed ikke kunne prøves. Avgjørelsen synes ikke å være i tråd med Høyesteretts avgjørelse omtalt ovenfor.

I [HR-2020-1130-A](#) ([UTV-2020-726](#)) opphevet Høyesterett en klagenemndsavgjørelse, og prøvet skattyters anførsler om skjønnsutøvelsen fullt ut og svært detaljert, idet bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen i skattefastsettelsen kan prøves fullt ut.

Karnov Lovkommentar 6 til § 15-1 ...klagesaken...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Den skattepliktige har også full søksmålsadgang mot det enkeltvedtaket som den aktuelle klageinstansen har truffet etter loven. Hvilket forvaltningsorgan som er klageinstans, følger av [§ 13-3](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 15-1 2. ledd**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Den nåværende regelen i [§ 15-1](#) annet ledd ble endret ved lov [22. desember 2021 nr. 158](#). Bestemmelsen i [§ 15-1](#) annet ledd trådte i kraft 1. januar 2022. Ordlyden i bestemmelsen fastslår uttrykkelig at tvisteloven [§ 1-3](#) ikke gjelder. Dette betyr at den alminnelige søksmålsregelen i tvisteloven [§ 1-3](#) ikke lenger gjelder for avgjørelser fattet etter skatteforvaltningsloven, i motsetning til hvordan rettsstilstanden var før 1. januar 2022. Forslaget og bakgrunnen for lovendringen er nærmere omtalt i Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 6. juni 2020 og [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2](#).

Før lovendringen fulgte det av [§ 15-1](#) annet ledd at «[h]vem som har adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser enn avgjørelser etter første ledd første punktum, følger av reglene i tvisteloven [§ 1-3](#)». Dette hadde betydning for skattyters søksmålsadgang mot skattemyndighetenes avgjørelser hvor skattyter ikke hadde noen klageadgang, for eksempel en avgjørelse om å avvise en anmodning om endring etter [§ 12-1](#). Etter lovendringen kan ikke skattyter lenger gå til søksmål mot avgjørelser som han ikke også har klageadgang over, sml. kommentarene til [§ 13-1](#). [Paragraf 15-1](#) regulerer nå uttømmende skattyteres søksmålsadgang, og søksmålsadgangen suppleres ikke lenger av tvisteloven [§ 1-3](#).

I praksis vil lovendringen ha særlig betydning for domstolskontrollen med avgjørelser hvor skattemyndighetene avviser en anmodning fra skattyter om å endre feil i tidligere skattefastsetting, jf. [§ 12-1](#). En slik anmodning om endring kan være aktuelt der skattyter oppdager feil etter utløpet av fristen for egenretting, sml. [§ 9-4](#) annet ledd. Behovet for endring kan også aktualiseres av et bokettersyn der skattekontoret varsler endring, og der skattyter ønsker en korresponderende endring som vil forhindre dobbeltbeskatning eller asymmetrisk behandling, jf. til illustrasjon [Rt-2015-982](#) (Barlaup) og [HR-2016-1982-A](#) (Norisol). I slike tilfeller må det alminnelige forbudet mot dobbeltbeskatning formentlig ivaretas i det endringsvedtaket som fattes, og det er fagetatens oppgave å påse at dobbeltbeskatning ikke finner sted, jf. [Rt-2015-982](#) avsnitt [34–35](#) med videre henvisning til [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 107](#). Se også [Rt-1978-639](#) på [s. 643](#): «Det gis her uttrykk for det prinsipp at dobbeltbeskatning ikke skal skje, heller ikke ved at samme skatteobjekt beskattes hos forskjellige skattesubjekter.»

En klage som innkommer etter ettårsfristen i [§ 13-4](#) tredje ledd, vil ikke behandles som en klage, men som en anmodning om endring etter [§ 12-1](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 19.6.3](#), og en avvisning om å ta en slik forsinket klage/anmodning til endring kan nå ikke angripes ved søksmål. Det kan heller ikke skattemyndighetenes beslutning om ikke å gi en bindende forhåndsuttalelse, da en slik beslutning ikke kan påklages, jf. [§ 6-2](#) første ledd.

Finansdepartementets begrunnelse for lovendringen i [høringsnotatet](#) av 6. juni 2020 var i hovedsak at daværende regler om søksmålsadgangen medførte en tidsmessig svært vidtgående adgang til å anlegge søksmål mot skattemyndighetenes beslutning om ikke å ta opp en sak, at avvisningsavgjørelser fra skattemyndighetene var en prosessuell avgjørelse og ikke en realitetsavgjørelse, og at det klare utgangspunktet etter skatteforvaltningslovens forarbeider var at det skulle være en sammenheng mellom klageadgangen og søksmålsadgangen, se [høringsnotatet](#) av 6. juni 2020 s. 4 og 5. Begrunnelsen ble opprettholdt da lovforslaget ble fremmet på ny i [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2.4](#).

Forslaget til lovendringen møtte mye kritikk, blant annet fra Advokatforeningen og Sivilombudet. Det ble blant annet påpekt at det var misvisende å omtale avvisningsavgjørelsene som rene prosessuelle beslutninger, siden det «for alle praktiske formål innebære[r] at skattyter heller ikke får medhold i

realiteten», jf. Advokatforeningens [høringssvar](#) av 7. september 2020 s. 3. Sivilombudet var også kritiske til lovendringen og fremholdt at de jevnlig mottok klager over avvisningsavgjørelser om endring etter [§ 12-1](#), og at de observerte «mangelfulle begrunnelser og begrunnelser hvor det kan reises tvil om vurderingene er tråd med føringene i [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#)», jf. Sivilombudsmannens [høringssvar](#) av 7. september 2020 s. 1. Flere høringsinstanser viste også til [LB-2019-140421](#), hvor det nettopp var anlagt søksmål mot skattemyndighetenes avgjørelse om ikke å ta en anmodning om endring etter [§ 12-1](#) til følge. Dommen medførte at avvisningsavgjørelsen ble opphevet som følge av mangelfull begrunnelse og uklarheter om hvorvidt skattemyndighetene hadde bygget på en riktig rettslig forståelse av momentene i [§ 12-1](#) annet ledd. Se også Marthe A. Larsen og Benjamin J. Hamnes, «[Innlegg: Kan virkelig politikerne vedta at domstolene ikke kan prøve forvaltningens beslutninger?](#)» *Dagens Næringsliv*, 6. februar 2022 (lest 29. august 2023).

Til tross for flere kritiske høringssvar opprettholdt Finansdepartementet sitt forslag om å endre [§ 15-1](#), og forslaget om lovendringen ble fremmet i [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2](#) med samme begrunnelse som i høringsnotatet.

Et spørsmål i forbindelse med lovendringen er om lovgiver kan vedta at domstolene ikke kan prøve forvaltningens beslutninger, uten at dette er forsøkt besvart i denne kommentaren. Grunnloven forutsetter domstolskontroll, og domstolene har både rett og plikt til å prøve om «det strider mot Grunnloven eller landets lover å anvende andre beslutninger truffet under utøving av offentlig myndighet», jf. Grunnloven [§ 89](#). Forholdet til Grunnloven ble så vidt ses ikke utredet i forbindelse med lovendringen. I tillegg er det et spørsmål om bestemmelsen kan gis retroaktiv effekt, altså om det er slik at en skattyter som mottok et avvisningsvedtak før 1. januar 2022 ikke kan gå til søksmål mot denne avgjørelsen dersom stevning ikke er innsendt før 1. januar 2022. Denne problemstillingen er så vidt vites ikke adressert i forarbeidene eller i høringssvarene. Imidlertid følger det av Grunnloven [§ 97](#) at ingen lov må gis tilbakevirkende kraft, og forbudet er normalt forstått slik at regler som er til ugunst for borgerne ikke må gis tilbakevirkende kraft. En begrensning av søksmålsadgangen vil klart være til de skattepliktiges ugunst, og det er følgelig tvilsomt om endringen i [§ 15-1](#) annet ledd kan gjøres gjeldende overfor avgjørelser som ble truffet før 1. januar 2022, men hvor søksmål ennå ikke var anlagt ved lovens ikrafttredelse.

§ 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 utskrivingen av eiendomsskatt. Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak som har betydning for utskrivingen av eiendomsskatt.
- (4) Den avgjørelsen retter seg mot, skal varsles om søksmålet.

0 Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 59](#) (i kraft 1 jan 2026 med virkning fra skatteåret 2026).

Karnov lovkommentarer: § 15-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-2

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 11-1](#) nr. 1, nr. 3 og nr. 4 samt merverdiavgiftsloven [§ 20-2](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-2 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 15-2](#) første ledd slår fast at Finansdepartementet i visse tilfeller har adgang til å gå til søksmål mot «staten», herunder en uavhengig klagenemnd som hører til under skattemyndighetene, jf. [kapittel 2](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-2 ...nemndsvedtak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Kravet om at det må gjelde prøvingen av et «nemndsvedtak», er innført for å begrense Finansdepartementets søksmålsadgang og dermed ikke innføre en for generell søksmålsadgang for departementet, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.3.3](#). I høringsrunden fremhevet blant annet Advokatforeningen at det kan stilles spørsmål ved om departementet i det hele tatt bør ha en søksmålsadgang mot nemndsvedtak, eller om det bør være slik at departementet ikke har søksmålsadgang, og i stedet må foreta lovendringer med virkning for fremtidige disposisjoner dersom departementet er uenig med et nemndsvedtak. Selv om søksmålsadgangen etter ligningsloven [§ 11-2](#) og lov [19. juni 2009 nr. 58](#) om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) sjelden ble benyttet i praksis, fant departementet det ønskelig å videreføre søksmålsadgangen, riktignok slik at søksmålsadgang ble begrenset til prøvingen av «nemndsvedtak» og ikke en «ligningsavgjørelse» som etter ligningsloven [§ 11-2](#).

Departementet har i forarbeidene understreket at bestemmelsen i [§ 15-2](#) første ledd første punktum skal fungere som en sikkerhetsventil i «helt spesielle tilfeller», og at bestemmelsen er tenkt benyttet i saker av «prinsipiell art» og saker av «svært stor provenymessig betydning», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.3.3](#). Hva som nærmere ligger i disse karakteristikkene, vil måtte utpensles gjennom praksis på området, men først og fremst tilligger det departementets skjønn å avgjøre dette fra sak til sak.

Bestemmelsen har allerede blitt benyttet av Finansdepartementet for prøvingen av fem vedtak truffet av Skatteklagenemnda, der alle sakene gjaldt spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med avgiftsfritt salg av fast eiendom. Se [LB-2019-149886](#), jf. [TOSLO-2018-124134](#). Saken er også omtalt som «Staten mot Staten». Både tingretten og lagmannsretten kjente vedtakene fra Skatteklagenemnda ugyldig, og departementet vant frem begge gangene. Saken ble anket til Høyesterett, som i sin beslutning datert 18. mars 2021 valgte å fremme saken til behandling i Høyesterett, jf. [HR-2021-601-U](#). Se endelig avgjørelse i [HR-2021-2025-A](#).

I [HR-2018-465-U \(UTV-2018-632\)](#) kom Høyesteretts ankeutvalg til at bestemmelsen ikke ga en kommune rett til å angripe et vedtak om fastsettelse av grunnlag for naturressursskatten, fattet av sentralskattekontoret for storbedrifter. Se nærmere omtale i [note 8](#) til [§ 15-2](#).

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-2 ...fastsetting av skatt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Søksmålsadgangen gjelder for alle skattearter der en uavhengig nemnd fatter et fastsetningsvedtak.

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-2 ...feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et re...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Finansdepartementet kan kun gå til søksmål i de saker hvor de mener at nemndsvedtaket er basert på et feilaktig faktisk grunnlag, eller en uriktig oppfatning av et rettsspørsmål, jf. også [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.3.3](#). Dette betyr at departementet ikke kan anlegge søksmål mot et nemndsvedtak med anførsel om at vedtaket må oppheves helt eller delvis som følge av saksbehandlingsfeil i klagenemnda. Se også tilsvarende i [Skatteforvaltningsloven](#) (2023, 8. utg.) [merknaad til § 15-2 første ledd](#). Opphevelse av et vedtak som følge av saksbehandlingsfeil vil uansett kun føre til ny behandling av saken.

Forarbeidene omtaler ikke videre hva som ligger i «feilaktig faktisk grunnlag», herunder om klagenemndas vedtak må bygge på et feil faktum som er uomtvistelig, eller om det er tilstrekkelig for søksmålsadgangen at departementet er uenig i nemndas bevisvurdering av det mest sannsynlige faktum i saken. I avgjørelsen i [LB-2019-149886](#) var departementet og Skatteklagenemnda enige om sakens faktum i de fem vedtakene, og tvisten gjaldt kun rettsanvendelsen og tolkningen av merverdiavgiftsloven [§ 8-1](#) og dens rekkevidde.

I en sak for Borgarting lagmannsrett, [UTV-2022-874](#), hadde tre skattytere gått til søksmål mot gyldigheten av tre nemndsvedtak. Skattyterne mente at nemndsvedtakene led av en feil ved at det i faktum var lagt til grunn at virksomheten til AS hadde hatt «svarte» kostnader på ca. 1,5 millioner kroner, og at det ikke var tatt hensyn til dette faktumet i skjønnsutøvelsen. I tilsvaret til tingretten anførte staten at nemnda uriktig hadde lagt til grunn at virksomheten hadde hatt «svarte» kostnader, og staten fremla nye bevis for tingretten som skulle underbygge dette. Skattyterne begjærte bevisene avskåret, men fikk ikke medhold i tingretten.

Skattyterne anket og anførte for lagmannsretten at

«[s]tatens søksmålsadgang ved overprøving av nemndvedtak i sak om fastsetting av skatt er begrenset til tilfeller der vedtaket bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål, jf. skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd. Staten har ikke tatt ut søksmål innen søksmålsfristen i § 15-4 første ledd. Dermed er staten avskåret fra å kreve overprøving av andre deler av vedtakene enn dem som de ankende parter har krevet overprøvd».

Lagmannsretten var uenig i dette, og uttalte:

«Lagmannsretten er enig med tingretten i at spørsmålet om retten uprøvd skal legge til grunn at [virksomhet] hadde svarte kostnader på 1 557 000 kroner, er et materielt spørsmål om rammene for domstolskontrollen av vedtakene. Dette må avgjøres ved realitetsavgjørelsen av tvistegenstanden. Skatteforvaltningsloven § 15-2 om statens søksmålsadgang medfører etter lagmannsrettens syn ikke at staten er bundet av nemndas bevisvurdering i saker hvor det er skattyter som har tatt ut søksmålet.

Lagmannsretten finner at bevisene i bilag 1-8 klart er relevante når en legger til grunn statens pretensjoner om rammene for rettens prøving av Skatteklagenemndas vedtak og statens pretensjoner om de faktiske forhold.»

Karnov Lovkommentar 6 til § 15-2 ...avgjørelse truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttale...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Departementet har ikke søksmålsadgang over en «avgjørelse» truffet av en nemnd på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter [kapittel 6](#). Den skattepliktige kan imidlertid bringe inn for domstolene et vedtak om fastsetting truffet av en klagenemnd på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse etter [kapittel 6](#), jf. [§ 6-2](#) annet ledd. Den bindende forhåndsuttalelsen som sådan kan imidlertid ikke bringes inn for domstolene i en egen sak, men kun påklages etter reglene i [kapittel 13](#), jf. [§ 6-2](#) annet ledd, jf. første ledd.

Karnov Lovkommentar 7 til § 15-2 2. ledd**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer kommunens søksmålsadgang i *fordelingstvister*, altså i saker som gjelder fordelingen av beskatningskompetansen overfor enkelte skattepliktige mellom to eller flere kommuner. Søksmålet rettes mot den eller de andre kommunene som er part i tvisten, det vil i praksis si de andre kommunene som hevder å ha rett til å skattlegge den skattepliktige. Kommunenes kompetanse til å anlegge søksmål mot andre skattefastsettingsvedtak videreføres ikke, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 24.1.5](#). Det er de respektive kommunene som er parter i saken, og ikke den skattepliktige, men den skattepliktige skal likevel varsles om saken, jf. fjerde ledd. Alternativet til søksmål er at kommunene ber Skattedirektoratet avgjøre tvisten, se nærmere kommentarer til [§ 15-7](#).

Karnov Lovkommentar 8 til § 15-2 3. ledd**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen gir kommunestyret kompetanse til å anlegge søksmål mot fastsettingsvedtak som er av «betydning for utskrivningen av eiendomsskatt». I forarbeidene ønsket departementet uttrykkelig å innskrenke kommunenes søksmålsadgang, slik at de ikke lenger har en generell søksmålsadgang som etter tidligere praksis knyttet til ligningsloven [§ 11-2](#) nr. 1. Etter [§ 15-2](#) annet og tredje ledd er det kun de vedtak som er positivt angitt som kommunene kan gå til søksmål mot. I saken inntatt i [HR-2018-465-U \(UTV-2018-632\)](#) hadde Høyanger kommune tatt ut søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter om gyldigheten av vedtak om fastsetting av naturressursskatt. Naturressursskatten fastsettes av de sentrale ligningsmyndigheter, men er en kommunal skatteordning hvor kommune og fylkeskommune er skattekreditor. Høyanger kommune tok ut stevning etter ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven, mot et vedtak fattet etter ligningsloven. Høyesterett fastslo at det ikke var gitt overgangsbestemmelser, og at skatteforvaltningsloven [§ 15-2](#) derfor regulerte søksmålsadgangen for kommunen. Høyesterett viste til at bestemmelsen uttømmende regulerte hva kommunene kunne gå til søksmål mot, at departementet bevisst ønsket å innskrenke søksmålsadgangen for kommunene, og at tvisteloven [§ 1-3](#) ikke kunne supplere særregelen i [§ 15-2](#). Høyanger kommune fikk derfor ikke medhold i at de hadde søksmålsadgang mot vedtak om fastsetting av naturressursskatt.

Eiendomsskatt er en viktig inntektskilde for mange kommuner, og det vil være av særlig interesse for kommunene å kunne prøve vedtak som påvirker eiendomsskattegrunnlaget i kommunen. Ordlyden i bestemmelsen tilsier at kommunestyret kan anlegge søksmål mot alle typer vedtak som er «av betydning» for utskrivningen av eiendomsskatt, og man kan tenke seg at det er flere ulike typer fastsettingsvedtak som kan være «av betydning» for utskrivningen av eiendomsskatt. Mest praktisk er antagelig lov [6. juni 1975 nr. 29](#) om eiedomsskatt til kommunane (eiedomsskattelova) [§ 8 B-1](#), som

fastslår at eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget regnes ut fra verdien på anlegget fastsatt i ligningen (skattefastsettingen) i året før det aktuelle skatteåret. Dersom skattefastsettelsen påvirker verdien av kraftanlegget i ligningsåret før det aktuelle skatteåret, vil dette fastsettingsvedtaket være «av betydning» for kommunens utskriving av eiendomsskatt i inneværende skatteår, og det vil typisk være et vedtak som kommunestyret kan anlegge søksmål mot. Rekkevidden av søksmålsadgangen vil for øvrig måtte utpensles gjennom praksis.

Karnov Lovkommentar 9 til § 15-2 ...skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftfor...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Kommunestyret kan ved søksmål også prøve den skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget for kraftforetak når det kan påvirke utskrivingen av eiendomsskatt. Bakgrunnen for regelen er at man uten en slik bestemmelse i praksis ville innskrenket kommunestyrets søksmålsadgang sammenlignet med søksmålsadgangen som gjaldt før skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.3.3](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 15-2 4. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved søksmål fra departementet eller en kommune vil departementet eller kommunen være saksøker og ikke den skattepliktige som avgjørelsen i utgangspunktet direkte retter seg mot. Den skattepliktige vil ha interesse i sakens utfall, selv om den skattepliktige ikke tar ut et søksmål for å få prøvet avgjørelsen og dermed ikke er part i saken. Bestemmelsen oppstiller derfor en plikt for departementet eller kommunen om å varsle den skattepliktige som avgjørelsen retter seg mot. Noe av begrunnelsen for denne varslingsplikten er at det kan være aktuelt for skattepliktige å tiltre som partshjelp etter de alminnelige prosessregler i tvisteloven [§ 15-7](#), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.3.3](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 15-3

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-3

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 15-3](#) er langt på vei en kodifisering av den gjeldende praksis om utøvelse av statens partsstilling i skattesaker, som har vært basert på at Finansdepartementet regelmessig har delegert denne kompetansen til det aktuelle forvaltningsorganet i den enkelte sak eller i enkelte sakstyper. Den formelle hovedregelen var tidligere at Finansdepartementet utøvde statens partsstilling i skattesaker

ettersom det var departementet som var ansett å ha partsevne, og ikke den enkelte skattemyndighet, jf. tvisteloven §§ [2-1](#) og [2-5](#). Bestemmelsen er også en videreføring av de tidligere reglene i ligningsloven [§ 11-1](#), merverdiavgiftsloven [§ 20-1](#) og petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 3.

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-3 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen regulerer statens partsstilling i saker hvor det anlegges søksmål for prøving av avgjørelser truffet av skattemyndighetene. Dette gjelder både avgjørelser som er enkeltvedtak, og andre avgjørelser som en skattepliktig kan gå til søksmål mot, jf. [§ 15-1](#) første ledd.

I praksis vil det som oftest være skattekontoret eller Oljeskattekontoret som er skattemyndighetene som fatter avgjørelser som den skattepliktige kan klage over eller anlegge søksmål for å få prøvd, jf. [kapittel 2](#), og som utøver statens partsstilling. Dette skyldes at også ved søksmål mot avgjørelser truffet av en nemnd, vil det være skattekontorene som utøver statens partsstilling, jf. første ledd annet punktum. Dersom Skattedirektoratet har behandlet en klagesak, og den skattepliktige tar ut søksmål mot denne avgjørelsen, vil det imidlertid være Skattedirektoratet som utøver statens partsstilling ettersom Skattedirektoratet ikke er å anse som en «nemnd», sml. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.4.3](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-3 ...skattekontoret...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i første ledd annet punktum om at «skattekontoret» utøver partsstillingen ved søksmål mot avgjørelser truffet av en nemnd, må forstås slik at ved søksmål over avgjørelser truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. [§ 13-3](#) fjerde ledd, jf. [§ 2-2](#), er det Oljeskattekontoret som utøver statens partsstilling og ikke skattekontoret. Dette har støtte i at det er eksplisitt uttrykt i [§ 2-2](#) at det er Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt som er myndigheter for «skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven [§ 5](#)». Videre har dette støtte i forarbeidene, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.4.3](#), som uttaler at bestemmelsen i [§ 15-3](#) første ledd annet punktum blant annet skal videreføre regelen i petroleumsskatteloven [§ 6](#). Etter petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 1 bokstav e hadde Oljeskattekontoret «samme rettigheter og plikter som skattekontoret», og det har formodningen mot seg at meningen skal være at Oljeskattekontoret ikke utøver statens partsstilling ved søksmål mot avgjørelser truffet av Klagenemnda for petroleumsskatt, når dette ikke er eksplisitt omtalt i forarbeidene. Se her også Per Helge Stoveland, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-2, Norsk Lovkommentar, Gyldendal Rettsdata. Se videre Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-2, Juridika, som tar til orde for at det ville vært rasjonelt om sekretariatet for Skatteklagenemnda hadde utøvd partsstillingen i saker truffet av Skatteklagenemnda.

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-3 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i annet ledd innebærer at departementet kan overføre utøvelsen av statens partsstilling til et annet forvaltningsorgan enn det som vil følge av hovedregelen i første ledd. Departementet antar at dette kan være aktuelt i saker som reiser viktige prinsipielle spørsmål, så som saker om EØS-regelverket, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.4.3](#).

Ved innføring av reglene antok departementet at en egen hjemmel om instruksjonsmyndighet over skatteforvaltningsorganene, slik som tidligere fremgikk eksplisitt av enkeltbestemmelser, ikke lenger er nødvendig, og at disse tidligere hjemlene uansett ikke gikk lenger enn det som følger av departementets alminnelige instruksjonsmyndighet overfor forvaltningen. Følgelig kan departementet instruere skatteforvaltningsorganene ved utøvelsen av statens partsstilling. Departementet har delegert denne instruksjonsmyndigheten til Skattedirektoratet, og denne myndigheten er blant annet grunnlaget for «[Rettsaksinstruksen](#)», som skattemyndighetene forholder seg til ved utøvelse av statens partsstilling i søksmål.

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-3 3. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ved søksmål etter [§ 15-2](#) første ledd vil det være staten ved Finansdepartementet som anlegger søksmål mot Skatteklagenemnda som saksøkt, og det er disse som vil være part i saken. Se også [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 15-3 tredje ledd](#). Som lagt til grunn i Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-3, Juridika, er det ingen formelle hindringer for at nemnda kan gi prosessfullmakt til det skattekontoret som i første instans behandlet saken. Derimot vil det åpenbart kunne oppstå spørsmål om interessekonflikt og habilitet, og det kan være bedre i samsvar med Skatteklagenemndas uavhengige stilling, jf. [§ 2-9](#), at nemnda selv eller sekretariatet utøver partsstillingen for Skatteklagenemnda.

§ 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 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.
- (3) Søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Sivilombudet. 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 et forsettlig forhold fra den skattepliktiges side.

0 Endret ved lover [22 des 2021 nr. 158](#) (ikr. 1 jan 2022), [22 juni 2022 nr. 75](#), [20 des 2022 nr. 115](#). Endres ved lov [20 juni 2025 nr. 59](#) (i kraft 1 jan 2026 med virkning fra skatteåret 2026).

Karnov lovkommentarer: § 15-4

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-4

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om søksmålsfrister etter [§ 15-4](#) er særregler på skatteforvaltningsområdet. Bestemmelsen er langt på vei en videreføring av tidligere regler om søksmålsfrister som man hadde i ligningsloven [§ 11-1](#) nr. 4, merverdiavgiftsloven [§ 20-1](#) tredje ledd og petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 3, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Imidlertid er bestemmelsen ny for enkeltvedtak om særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Videre gjelder bestemmelsen uavhengig av om det er den skattepliktige som går til søksmål, eller om det er staten som gjør det. For staten representerer regelen således en utvidelse av søksmålsfristen fra (tidligere) fire måneder til seks måneder, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#)

[punkt 21.5.3](#). Den tidligere regelen i ligningsloven gjaldt riktignok søksmål over en «ligningsavgjørelse», mens den særlige søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) første ledd gjelder alle avgjørelser truffet av skattemyndighetene hvor den skattepliktige eller en annen har søksmålsadgang, sml. [§ 15-1](#).

Søksmålsfristen her er ikke til hinder for at skattyter fremmer innsigelser mot skattevedtaket i tilknytning til innfordringen, jf. skattebetalingsloven [§ 17-1](#) femte ledd annet punktum. Slik prøving kan kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over, og kan overføres til søksmålsform. Se blant annet [Rt-2012-1188](#), [Rt-2009-86](#) og [Rt-1998-1481](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-4 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen i [§ 15-4](#) første ledd ble endret med virkning fra 1. januar 2022 ved lov [22. desember 2021 nr. 158](#), samtidig med endringen av bestemmelsen om søksmålsadgang i [§ 15-1](#). Forarbeidene til lovendringen fremgår av Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 8. juni 2020 og [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2](#).

Ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven fastslo [§ 15-4](#) første ledd at for «enkeltvedtak om skattefastsetting» var søksmålsfristen seks måneder. For andre avgjørelser enn slike enkeltvedtak måtte fristen for å reise søksmål vurderes etter tvisteloven [§ 1-3](#), jf. tidligere [§ 15-4](#) tredje ledd. Finansdepartementet uttalte at bakgrunnen for lovendringen var å gjøre «reglene om hvilke frister som gjelder for å reise søksmål om skattesaker» klarere enn de var, jf. [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2.4](#). Bestemmelsen ble derfor endret slik at det gjelder en generell søksmålsfrist på seks måneder for alle avgjørelser truffet av skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven, og endringen har bare betydning for når et søksmål senest kan anlegges.

Lovendringen vil nok ha størst praktisk betydning for avgjørelser som ikke er enkeltvedtak om skattefastsettingen, og hvor søksmålsfristen tidligere ble vurdert etter tvisteloven [§ 1-3](#). Dette vil eksempelvis være skattemyndighetenes avslag på skattyters krav om innsyn, jf. [§ 5-5](#) åttende ledd, jf. at skattyter har søksmålsadgang mot slike avgjørelser, jf. [§ 15-1](#), jf. [§ 13-1](#), jf. [§ 5-4](#) åttende ledd.

Etter tidligere regelsett gjaldt søksmålsfristen på seks måneder også i saker hvor det var krav om erstatning eller tilbakebetaling av for mye ilagt skatt, når dette erstatnings- eller tilbakebetalingskravet var begrunnet i at et ligningsvedtak var ugyldig eller lovstridig. Departementet la til grunn i forarbeidene at tilsvarende skal gjelde etter skatteforvaltningsloven, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Dette innebærer, som tidligere, at dersom erstatnings- eller tilbakebetalingskravet er begrunnet i andre ansvarsbetingende forhold enn at ligningsvedtaket er ugyldig eller lovstridig, vil ikke søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) første ledd komme til anvendelse, jf. [HR-2006-1796-A](#). Finansdepartementet har i forarbeidene til lovendringen som trådte i kraft 1. januar 2022, ikke gitt uttrykk for en annen forståelse. Med andre ord må det legges til grunn at det ovenstående fortsatt er gjeldende rett.

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-4 ...ble sendt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden fastslår at søksmålsfristens utgangspunkt (starttidspunkt) regnes fra den dagen da enkeltvedtaket ble sendt til skattyteren, og ikke fra den dagen da vedtaket formelt ble truffet av skattekontoret, Oljeskattekontoret eller den aktuelle klageinstansen. I utgangspunktet foreslo departementet at søksmålsfristens utgangspunkt skulle regnes fra vedtaket var «kommet frem» til den

skattepliktige. I høringsrunden innvendte Skattedirektoratet at denne løsningen kunne skape unødvendige konflikter, og at fristen i stedet burde settes slik at hensynet til notoritet blir bedre ivarettatt, for eksempel ved at fristen starter fra datoen da vedtaket formelt ble truffet. Departementet sa seg enig i at regelen burde justeres slik at notoritetshensynet blir bedre ivarettatt, men endte likevel med en regel som tar utgangspunkt i når vedtaket blir sendt, og ikke når det blir truffet. Det kan stilles spørsmål ved om det lovfestede alternativet er mindre konfliktskapende enn det opprinnelige forslaget i høringsnotatet, og om notoritetshensynet er bedre ivarettatt enn om vilkåret «kommet frem» var benyttet. Et tilfelle hvor det var spørsmål om søksmålsfristen var overholdt, og om det kunne gis oppfriskning, er tingrettsavgjørelsen [UTV-2018-114](#) (Oslo tingrett). Der var det også spørsmål om fra hvilket tidspunkt søksmålsfristen begynte å løpe overfor en skattyter som hadde ulik registrering i postadresse og bostedsadresse. Det var ikke grunnlag for oppfriskning i saken. Et annet tilfelle hvor oppfriskning ble nektet, er saken inntatt i [UTV-2017-1205](#) (Oslo tingrett).

For flere eksempler på saker som gjelder tvist om søksmålsfristen i forbindelse med [§ 15-4](#), vises det blant annet til Oslo tingrett i [UTV-2021-1269](#) (spørsmål om fristen måtte gjelde fra tidspunktet endringsvedtakene eller beregningsvedtakene som beregnet inntekten for de aktuelle inntektsårene (2013–2017) forelå), Oslo tingrett i [TOSL-2023-54370](#) (spørsmål om hvorvidt det var søksmålsfristreglene på vedtakstidspunktet (før lovendring i 2022) eller søksmålstidspunktet (etter lovendringen i 2022) som skulle komme til anvendelse), Agder lagmannsrett i [UTV-2022-539](#) (spørsmål om skattyter kunne reise innsigelser mot endringsvedtaket/kravet som grunnlag for konkursåpning selv om søksmål ikke var tatt ut mot endringsvedtaket innenfor fristen i [§ 15-4](#)) og Oslo tingrett i [UTV-2023-944](#) (spørsmål om fristoversittelse og oppfriskning).

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-4 ...kan gis oppfriskning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter tidligere praksis skulle søksmålet avvises av domstolen uten realitetsbehandling av saken dersom den skattepliktige oversatt søksmålsfristen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.1](#). Dette vil også være utgangspunktet etter skatteforvaltningsloven. Etter [§ 15-4](#) første ledd annet punktum kan det imidlertid gis oppfriskning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ [16-12](#) til [16-14](#). Oppfriskning innebærer at en skattepliktig som i utgangspunktet har oversittet søksmålsfristen, *likevel* gis anledning til å inngi søksmål slik at saken kan realitetsbehandles av domstolen. Kravene for oppfriskning er strenge, og det er først og fremst vilkårene i tvisteloven [§ 16-12](#) annet og tredje ledd som vil være avgjørende for om den skattepliktige skal gis oppfriskning. Den skattepliktige må inngi begjæring om oppfriskning innenfor fristene i tvisteloven [§ 16-13](#), og det er den domstol som den materielle skattesaken vil høre under, som også behandler og avgjør begjæringen om oppfriskning.

Det må kunne legges til grunn at staten også kan gi samtykke til behandling av saken selv om søksmålsfristen er utløpt, jf. [Rt-2010-1500](#) (som riktignok gjaldt sak om skattebetalingsloven) og Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-4, Juridika. Dette er konsistent med utgangspunktet om partenes frie rådighet over tvistegjenstanden i sivile saker, der staten kan la være å påberope seg en innsigelse om fristoversittelse.

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-4 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen i [§ 15-4](#) annet ledd trådte i kraft 1. januar 2022 og ble endret ved lov [22. desember 2021 nr. 158](#). Forarbeidene til lovendringen er Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 8. juni 2020 og [Prop. 1 LS \(2021–2022\) punkt 12.2](#). Endringen har sammenheng med klageadgangen i [kapittel 13](#).

Før lovendringen var det slik at hvis skattyter ikke overholdt klagefristen på seks uker, jf. [§ 13-4](#) første ledd, kunne skattekontoret gi oppfriskning og likevel ta klagen under behandling etter en nærmere vurdering, jf. [§ 13-4](#) tredje ledd første punktum. For de tilfeller hvor skattekontoret ga oppfriskning, ville klagen tas til ny realitetsbehandling og det nye vedtaket som ble truffet av klageorganet, kunne skattyter gå til søksmål mot innen en ny frist på seks måneder. Hvis skattekontoret derimot ikke ga oppfriskning og avviste klagen mer enn seks måneder etter at det påklagde vedtaket ble sendt den skattepliktige, ville søksmålsfristen for det påklagde vedtaket være utløpt. Skattyter ville da bare ha klageadgang og søksmålsadgang mot avvisningsvedtaket, og klageorganet og domstolene ville da bare kunne ta stilling til avvisningsvedtaket og ikke det underliggende (påklagde) vedtaket.

Ifølge Finansdepartementet var den tidligere ordningen uheldig, jf. Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 8. juni 2020 s. 7 (se også [Prop. 1 LS \(2021–2022\) s. 223](#)):

«Løsningen kan innebære at den skattepliktige, eller andre med søksmålskompetanse, blir stående uten mulighet for å prøve det materielle vedtaket for en domstol. Dette kan medføre at den skattepliktige reiser søksmål på et unødig tidlig tidspunkt, før klagesaken er behandlet, for å avbryte søksmålsfristen. Dette vil være en unødvendig belastning for domstolene og vil påføre de skattepliktige unødvendige kostnader.»

I tillegg kunne de tidligere reglene virke forskjellsbeholdende, ettersom skattytere med rådgivere ville ha bedre kjennskap til regelverket enn skattepliktige uten rådgivere.

Den nye regelen i [§ 15-4](#) annet ledd innebærer at ved avvisning av klage der avvisningsspørsmålet behandles etter [§ 13-4](#) tredje ledd første punktum, vil søksmålsfristen for det påklagede vedtaket løpe fra det tidspunktet avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen for det påklagede vedtaket allerede var utløpt da klagen ble sendt. Ifølge forarbeidene vil denne regelendringen «[sikre] at søksmålsreglene ikke virker prosesskapende, og [den] vil styrke de skattepliktiges rettssikkerhet. Den skattepliktige vil med den nye regelen kunne benytte den forvaltningsrettslige klageadgangen fullt ut, uten fare for at søksmålsretten går tapt», jf. Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 8. juni 2020 s. 7.

I praksis vil det si at dersom skattyter for eksempel leverer en klage fem måneder etter at han mottok det påklagede vedtaket, og skattekontoret avviser å gi oppfriskning på et tidspunkt hvor det er gått seks og en halv måned etter at skattyter mottok det påklagede vedtaket, vil søksmålsfristen mot det påklagede vedtaket først begynne å løpe når skattyter har mottatt avvisningsvedtaket hvor oppfriskning ikke innrømmes. Dette gir en betydelig enklere, klarere og mer gunstig regel for de skattepliktige. Før lovendringen ville imidlertid skattyter ha mistet sin søksmålsadgang mot det påklagede vedtaket i et slikt eksempel, noe som er uheldig.

Karnov Lovkommentar 6 til § 15-4 ...avbrytes...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Hvis den skattepliktige klager enkeltvedtaket inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen (fra 1. juli 2021: Sivilombudet) vil søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) første ledd *avbrytes*. Det er altså ikke slik at den opprinnelige søksmålsfristen «settes på pause» i perioden saken er til behandling hos Sivilombudet. Fristavbruddet forutsetter imidlertid at søksmålsfristen som følger av [§ 15-4](#) første ledd ikke var utløpt da saken ble brakt inn (klaget inn) for Sivilombudet. Videre er det en forutsetning for at søksmålsfristen regnet etter første ledd skal avbrytes at spørsmålet som klages inn for Sivilombudet, er «nært knyttet til spørsmålet det er aktuelt å gå til søksmål om», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Departementet har ikke utdypet dette vurderingstemaet nærmere i forarbeidene, og temaet er

heller ikke berørt i finanskomiteens innstilling til Stortinget, jf. [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#). Hva som dermed ligger i forutsetningen «nært knyttet til» vil måtte utpensles i praksis, og tidligere avgjørelser fra Sivilombudet (og tidligere Sivilombudsmannen) kan kanskje gi noe veiledning rundt temaet.

Bakgrunnen for regelen i [§ 15-4](#) annet ledd er at departementet ønsket å styrke de skattepliktiges rettssikkerhet, og legge til rette for at de skattepliktige kunne bringe saker inn for Sivilombudet uten å risikere at søksmålsfristen ble oversittet, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Etter de tidligere reglene ble ikke søksmålsfristen avbrutt, og skattepliktige kunne derfor risikere at en klage til Sivilombudet medførte at søksmålsadgang gikk tapt fordi den endelige søksmålsfristen ble oversittet. Dette var uheldig og ble derfor endret med regelen i [§ 15-4](#) annet ledd. Ved klage til Sivilombudet vil ny søksmålsfrist beregnes etter regelen i annet ledd annet punktum.

Karnov Lovkommentar 7 til § 15-4 ...klages inn...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen fastsetter ingen frist for når det omtvistede spørsmålet må klages inn for Sivilombudet, men det er naturlig å forstå regelen slik at klage til Sivilombudet må være inngitt innen søksmålsfristen i første ledd, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-4, Juridika.

Karnov Lovkommentar 8 til § 15-4 ...melding om avsluttet behandling...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se sivilombudsloven [§ 13](#). At behandlingen er avsluttet, forutsetter at saken enten avvises av Sivilombudet, eller at Sivilombudet kommer med en uttalelse i saken (altså at Sivilombudet foretar en realitetsbehandling av saken), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Dersom den skattepliktige mottar melding om avvisning av klagen, løper det altså en ny søksmålsfrist på seks måneder. Sivilombudet kan avvise saken av formelle grunner, eller fordi Sivilombudet ikke finner noen kritikkverdige forhold hos skattemyndighetene.

Av Sivilombudets [årsmelding for 2022](#) fremgår det at 71 prosent av sakene som ble innklaget, ble avsluttet uten kritikk eller besluttet ikke å undersøke videre, jf. s. 23. Avsluttede saker overfor skatteetaten var totalt 102 saker i 2022, hvorav 47 saker ble realitetsbehandlet, og 2 saker endte med kritikk, jf. s. 25.

Karnov Lovkommentar 9 til § 15-4 ...kommet fram...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

I motsetning til regelen i første ledd regnes søksmålsfristen i dette tilfellet fra dagen melding om avsluttet behandling av saken hos Sivilombudet er *kommet frem* til den skattepliktige. Notoritets hensynet, som ble benyttet som begrunnelse for regelen i [§ 15-4](#) første ledd, kunne tilsi at fristen ble regnet fra dagen meldingen om avsluttet behandling ble sendt den skattepliktige. Det er i utgangspunktet de samme praktiske hensynene som gjør seg gjeldende ved beregning av søksmålsfristens utgangspunkt etter første ledd som etter annet ledd, men departementet valgte altså ulike løsninger.

Karnov Lovkommentar 10 til § 15-4 ...varslet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er uklart ut fra forarbeidene hvilket organ som plikter å varsle den skattepliktige, det vil si om det er Sivilombudet som skal varsle den skattepliktige ved mottak av skattemyndighetenes svar, eller om det er skattemyndighetene som skal varsle den skattepliktige ved innsendelse av svarbrevet. Formodentlig ligger plikten til å varsle den skattepliktige hos Sivilombudet, ettersom det er hos dette organet saken ligger til behandling når Sivilombudet sender ut sin anmodning, sml. også sivilombudsloven §§ [12](#) og [13](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 15-4 ...anmodning om fornyet behandling...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette alternativet forutsetter at Sivilombudet har foretatt en realitetsbehandling av den skattepliktiges klage, og at behandlingen har resultert i en anbefaling fra Sivilombudet om at skattemyndighetene tar saken opp til ny vurdering, sml. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-4, Juridika. En ny søksmålsfrist løper derfor fra det tidspunktet den skattepliktige har blitt varslet om skattemyndighetenes svar på denne anbefalingen fra Sivilombudet, noe som er rimelig, ettersom det ikke er gitt hva skattemyndighetene vil gjøre i sin fornyede behandling, og det er ikke naturlig at den skattepliktige skal risikere å oversitte søksmålsfristen i påvente av skattekontorets konklusjoner i slike tilfeller.

Karnov Lovkommentar 12 til § 15-4 ...ikke fører til realitetsavgjørelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 15-4](#) annet ledd tredje punktum er inntatt som en sikkerhetsventil for å unngå tilfeller hvor den skattepliktige «åpenbart» klager saken inn for Sivilombudet utelukkende for å oppnå en forlenget søksmålsfrist over det aktuelle enkeltvedtaket (ved at en ny søksmålsfrist på seks måneder beregnes etter annet ledd annet punktum), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.5.3](#). Hva som ligger i vilkåret «ikke fører til realitetsavgjørelse», kan være litt uklart, men formodentlig må det først og fremst være de rene avvisningsavgjørelsene som medfører at det ikke foreligger noen realitetsavgjørelse.

Karnov Lovkommentar 13 til § 15-4 ...og...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at vilkårene i [§ 15-4](#) annet ledd tredje punktum er kumulative, og det er også et krav om årsakssammenheng.

Karnov Lovkommentar 14 til § 15-4 ...forsettlig forhold...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax
[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bakgrunnen for at klagen ikke fører til en realitetsavgjørelse hos Sivilombudet, må skyldes forsettlig forhold hos den skattepliktige. Kravet om «forsettlig forhold» innebærer at tilfeller av uaktsomhet hos

den skattepliktige ikke er tilstrekkelig til at søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) første ledd skal fortsette å løpe ved klage til Sivilombudet. Hva som nærmere ligger i «forsettlig forhold», er ikke omtalt eller eksemplifisert i forarbeidene eller Finansdepartementets [høringsnotat](#) av 21. november 2014. I praksis kan det formodentlig foreligge forsettlig forhold hvor den skattepliktige bevisst ikke etterkommer forespørsler fra Sivilombudet om ytterligere informasjon og opplysninger, eller hvor den skattepliktiges redegjørelse/klage til Sivilombudet er såpass mangelfull at den ikke gir grunnlag for å vurdere saken overhodet, jf. også sivilombudsloven [§ 10](#) tredje ledd.

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 15-5

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-5

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er basert på regelen i lov [10. februar 1967](#) om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) [§ 27 b](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-5 ...forvaltningsorganet...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden sikter til skattemyndighetene i første instans, med andre ord «Skattekontoret» og «Oljeskattekontoret», jf. [§ 2-7](#).

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-5 ...enkeltvedtak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. [§ 1-2](#) bokstav d.

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-5 ...kan bestemme...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er en kan-regel, og det tilligger skattemyndighetenes skjønn å avgjøre i den enkelte sak hvorvidt det skal stilles vilkår om at klageadgangen må være benyttet før den skattepliktige kan reise søksmål mot vedtaket. I høringsrunden var det flere aktører som var negative til lovforslaget som resulterte i bestemmelsen i [§ 15-5](#) første ledd. Det ble blant annet fremholdt at rettssikkerhetshensyn talte mot innføringen av regelen, at det i mange saker kunne være svært praktisk å ta enkeltvedtaket

for domstolen uten å benytte klageadgangen, og at det kunne være urimelig at skattemyndighetene skulle kunne sette vilkår om at klageadgangen måtte benyttes før søksmål kunne reise i saker med store skattebeløp og hvor skattyter kunne risikere konkurs, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.6.2](#). Dette siste poenget sikter formodentlig til at skattytere som mottar et endringsvedtak, har en ubetinget plikt til å betale den etterberegnete skatten innen tre uker etter at endringsvedtaket ble fattet, uavhengig av om vedtaket blir påklaget, jf. lov [17. juni 2005 nr. 67](#) om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) [§ 10-53](#), jf. [§ 10-1](#).

Skattedirektoratet uttalte seg også kritisk til lovforslaget, og mente at «det derfor bør foretas en mer prinsipiell vurdering av dette spørsmålet før det gis en bestemmelse om dette i loven», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.6.2](#). Departementet kom likevel etter en samlet vurdering til at lovforslaget ble opprettholdt, og viste til flere forhold som kunne begrunne dette, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.6.3](#). Skattedirektoratet har i *Skatteforvaltningshåndboken* lagt til grunn at adgangen til å stille vilkår for å reise søksmål kun skal benyttes «unntaksvis», unntatt særavgiftsområdet, hvor tidligere praksis med å stille vilkår videreføres, jf. *Skatteforvaltningshåndboken* (2023, 8. utg.) [merknad til § 15-5 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-5 ...gyldigheten av vedtaket...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter forvaltningsloven [§ 27 b](#) kan forvaltningsorganet som har truffet vedtaket, stille vilkår om adgangen til å reise søksmål om «gyldigheten av forvaltningsvedtak» eller «krav om erstatning som følge av vedtaket». Dette skiller seg fra skatteforvaltningsloven [§ 15-5](#) første ledd, hvor det bare kan stilles vilkår for å reise søksmål om «gyldigheten av vedtaket» og ikke eventuelle krav om erstatning som følge av vedtaket. Sml. [note 2](#) til [§ 15-4](#), hvor det fremgår at departementet la til grunn i forarbeidene at søksmålsfristen på seks måneder også gjelder i saker om krav om erstatning eller tilbakebetaling av for mye ilagt skatt når dette er begrunnet i at vedtaket er ugyldig eller lovstridig. Strengt fortolket betyr dette at skattemyndighetene kan sette vilkår om at klageadgangen må benyttes før det kan reises søksmål om gyldigheten av et endringsvedtak, samtidig som et slikt vilkår ikke kan stilles før den skattepliktige reiser søksmål om erstatning begrunnet i det samme vedtakets ugyldighet eller lovsstridighet. Hvorvidt denne forskjellen er tilsiktet fra departementet, er ikke omtalt i høringsnotatet eller forarbeidene.

Karnov Lovkommentar 6 til § 15-5 ...klagen er avgjort...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Klagen må være endelig avgjort av den aktuelle klageinstansen før den skattepliktige eventuelt kan reise søksmål. Søksmålet vil i så fall reises mot endringsvedtaket truffet i klageinstansen og er ikke lenger et søksmål mot det underliggende endringsvedtaket truffet av skattemyndighetene i første instans.

Karnov Lovkommentar 7 til § 15-5 ...Søksmål...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter [§ 15-5](#) annet ledd vil det være søksmål mot det opprinnelige vedtaket truffet i førsteinstans, og det er altså dette som gjøres til gjenstand for rettslig prøving (siden det nettopp ikke foreligger noe vedtak fra klageinstansen).

Karnov Lovkommentar 8 til § 15-5 ...i alle tilfeller...**Forfattere:**[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, SkaarberglawVersjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen er plassert i [§ 15-5](#) om adgangen til å stille vilkår for å reise søksmål. Den har bakgrunn i lignende bestemmelser i forvaltningsloven [§ 27 b](#), som tidligere gjaldt for saker om merverdiavgift og særavgifter, med en parallell til tidligere bestemmelse i petroleumsskatteloven [§ 6](#) nr. 3. Begge disse bestemmelsene omhandler tilfeller der det er et vilkår for søksmål at klagemuligheten er uttømt. Til sammenligning var ligningslovens hovedregel at søksmål kunne reises på ethvert trinn i den administrative behandlingen, innenfor gjeldende søksmålsfrister.

Ordlyden tilsier at skattyter alltid og ubetinget har søksmålsadgang når det er gått ett år fra klage ble inngitt, også i tilfellet der søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) er utløpt. En slik løsning vil ivareta saksøkers mulighet til å få en rettslig prøving av innsigelser mot en skattefastsettelse som skattyter mener er uriktig, og fremstår som rimelig all den tid innfordringen ikke stilles i bero ved klage på skattefastsettelsen. Denne forståelsen er lagt til grunn i Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-5, Juridika, som uttaler at:

«Dette [adgangen til å reise søksmål når det er gått ett år fra klage første gang ble fremsatt] synes å være situasjonen selv om det ikke er oppstilt noe krav om utnyttelse av klagerett som vilkår for søksmålsadgang.»

Både ordlyden «i alle tilfeller» tolket isolert sett og lest i sammenheng med [§ 15-5](#) annet ledd er tilstrekkelig generell til at man kan tenke seg at i de tilfeller hvor det ikke er stilt vilkår etter [§ 15-5](#) første ledd, men klageinstansen har en sendrektig behandling, vil skattyter ha adgang til å reise søksmål når det er gått ett år fra klagen første gang ble fremsatt.

En annen tolkning kan være at [§ 15-5](#) annet ledd utelukkende er anvendelig i de tilfeller der det er stillet vilkår etter [§ 15-1](#) første ledd. En slik forståelse er konsistent med plasseringen i loven som et unntak fra første ledd, og med tilsvarende bestemmelse i forvaltningsloven [§ 27 b](#), som tidligere gjaldt for merverdiavgift og særavgifter. Omtalen i [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.6.3](#) tyder på at departementet tok sikte på å utforme en ny felles regel, med utgangspunkt i forvaltningslovens bestemmelser, for det tilfellet at det var stillet vilkår om at klageadgangen var utnyttet. I disse tilfellene blir søksmålsadgangen som utgangspunktet suspendert, og bestemmelsen kan fungere som en sikkerhetsventil dersom klagebehandlingen trekker ut i tid. Hensynet til skattyter kan også vurderes noe ulikt avhengig av om klager selv velger å inngi en administrativ klage, og de tilfeller administrativ klage er et vilkår for søksmålsadgang.

[Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 15-5 annet ledd](#) omtaler bestemmelsen som en sikkerhet for at skattyters rett på en behandling innen rimelig tid etter EMK [artikkel 6](#) nr. 1 ivaretas, slik at vilkår om uttømt klageadgang ikke gir en uforholdsmessig søksmålsbegrensning. Det kan stilles spørsmål om ikke dette hensynet gjør seg tilsvarende gjeldende ved sen klagebehandling også der skattyter selv har valgt å klage, og der søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) utløper mens klagen er til behandling.

Dersom det ikke er stilt vilkår om uttømt klagemulighet, kan en skattyter som har inngitt klage, fritt ta ut søksmål om det påklagede vedtaket innenfor seks månedersfristen i [§ 15-4](#) første ledd. I dagens situasjon, med svært lang saksbehandlingstid i klageinstansen, kan skattyter ønske å gå direkte til domstolen for å få en samlet sett raskere løsning av saken, forutsatt at saken er tilstrekkelig godt opplyst bevismessig forut for vedtaket.

Løsningen i Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-5, Juridika har i utgangspunktet gode grunner for seg av hensyn til ordlydens gjennomslag, skattyters rettssikkerhet og hensynet til en avklaring innen rimelig tid, men hvordan bestemmelsen skal forstås, er i praksis ikke gitt. Det er vanskelig å se at staten i en rettstvist om gyldigheten av en skattefastsettelse skal ha noen tungtveiende grunn til å insistere på å avvente en klagesaksbehandling som trekker svært langt ut i tid, og særlig i saker der det uansett ligger an til en etterfølgende domstolsbehandling.

For saker som er påklaget etter den daværende petroleumsskattelov [§ 6](#) nr. 3, er det særskilte overgangsregler fastsatt i skatteforvaltningsforskriften [§ 16-2-1](#) tredje ledd. Etter forskriften kan søksmål uten hinder av seksmånedersfristen reises dersom klagen ikke er avgjort innen ett år etter utløpet av klagefristen. Overgangsregelen må ses i sammenheng med at det etter petroleumsskatteloven og overgangsreglene bare kan kreves domstolsprøvelse av klagevedtak.

Karnov Lovkommentar 9 til § 15-5 ...klage...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [note 6](#) til [§ 15-5](#). Ordlyden «klage» bør her anses å referere til den klage som er fremsatt som følge av de vilkår som stilles etter bestemmelsens første ledd, men løsningen er ikke gitt, sml. [note 7](#) til [§ 15-5](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 15-5 ...forsømmelse fra klagerens side...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Det er et vilkår at skattyteren ikke kan klandres for at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger innen ett år fra klagen første gang ble fremsatt, og at adgangen til å reise søksmål dermed aktualiseres. Forsømmelser som kan tenkes fra skattyters side, og som vil påvirke saksbehandlingstiden i klageinstansen, kan for eksempel være manglende oppfølging av forespørsel om å innsende ytterligere opplysninger og lignende. Departementet har i forarbeidene ikke omtalt nærmere hva som skal være konsekvensen av forsømmelse fra skattyter i relasjon til [§ 15-5](#) annet ledd. Det må være helt klart at adgangen til å reise søksmål etter særregelen i annet ledd ikke bortfaller i sin helhet, noe som vil være i strid med EMK [artikkel 6](#) nr. 1. En naturlig slutning av vilkåret vil være at tidsperioden hvor søksmålsfristen suspenderes (opprinnelig ett år), utskytes like lenge som forsømmelsen fra skattyter har hindret fremdrift i klageinstansen behandling av saken. Reelle hensyn taler også for en slik forståelse.

Karnov Lovkommentar 11 til § 15-5 ...utløper søksmålsfristen etter § 15-4 ikke før klageinstansen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Bakgrunnen for bestemmelsen i [§ 15-5](#) annet ledd annet punktum var at Skattedirektoratet i høringsrunden reiste spørsmål om hvordan søksmålsfristen etter [§ 15-4](#) første ledd skal beregnes i de tilfellene hvor det reises søksmål som følge av at klagesaken ikke er avgjort innen ett år etter at klagen ble framsatt. For å hindre noen uklarheter på dette punktet valgte departementet å «lovfeste at søksmålsfristen ikke utløper før klageinstansen har fattet avgjørelse i saken», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.6.3](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 15-6**Karnov Lovkommentar 1 til § 15-6****Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Bestemmelsen i [§ 15-6](#) første og annet ledd viderefører de tidligere reglene i ligningsloven [§ 11-1](#) nr. 5 og merverdiavgiftsloven [§ 20-1](#) annet ledd. Tidligere hadde man ikke slike regler som gjaldt for særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven eller merverdiavgiftskompensasjonsloven. Ettersom skatteforvaltningsloven gjelder for alle skattearter, jf. [§ 1-1](#), er bestemmelsen derfor ny på området for særavgifter, motorkjøretøy- og båtavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.

Regelen i [§ 15-6](#) tredje ledd er en videreføring av den tidligere regelen i ligningsloven [§ 11-1](#) nr. 3.

For en nærmere omtale av rettskraftvirkning og endring av andre inntektsår enn omfattet av dommen se [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 15-6 første ledd](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-6 ...betale en del...**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at det kun er i de tilfeller hvor den skattepliktige, etter domstolens vurdering, plikter å betale en del av (og ikke hele) den fastsatte skatten, at domstolen plikter å angi i domsslutningen hvordan ny fastsetting skal utføres. Tilsvarende gjelder hvor den skattepliktige kun får medhold i en del av et tilbakebetalingskrav. Der domstolen er enig i at fastsettelsen i endringsvedtaket er gyldig, eller gir den skattepliktige medhold i at hele fastsettelsen er ugyldig og/eller at tilbakebetalingskravet er berettiget i sin helhet, vil det ikke være behov for å angi noe i domsslutningen om hvordan ny fastsetting skal utføres.

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-6 ...tilbake en del...**Forfattere:**

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [note 2](#). De to alternativene som er listet opp i bestemmelsen, «betale en del av den fastsatte skatten» og «ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav», skyldes nok det forhold at skatteforvaltningsloven skal gjelde for alle skattearter. For inntektsskatt vil et tilbakebetalingskrav sjelden være aktuelt og heller gå inn i en mer sammensatt situasjon om hvordan skattyteren skal bli «godskrevet sin reduserte skatteforpliktelse», men et tilbakebetalingskrav vil være mer aktuelt for merverdiavgift og særavgifter, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-6, Juridika.

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-6 ...tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpe...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Når domstolen har tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet for skattefastsettingen, skal domstolen angi det konkrete beløpet i domsslutningen, jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.7.3](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 15-6 ...skal...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden tilsier at domstolen har en plikt til å angi i domsslutningen hvordan ny fastsetting skal utføres, uavhengig av om noen av partene nedlegger konkret påstand om dette. Denne ordlyden var også benyttet i ligningsloven [§ 11-1](#) nr. 5, og det har dermed ikke skjedd noen ordlydsmessig endring fra den tidligere regelen. I forarbeidene uttalte departementet imidlertid at man ønsket å «videreføre bestemmelsene om at det i domsslutningen *kan* angis hvordan skattefastsettingen blir å utføre» (vår kursivering), jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.7.3](#). Hvorvidt man mente at domstolen skal ha en valgtrett eller en plikt til å angi i domsslutningen hvordan ny fastsetting skal utføres, er således uklart, og det vil uansett variere hvor presis en slik anvisning kan være.

Domstolens anvisning må ligge innenfor partens påstander, jf. tvisteloven [§ 11-2](#) første ledd, som fastslår at domsavgjørelsen «må ligge innenfor rammen av de påstander partene har nedlagt». I Høyesteretts dom [HR-2020-1130-A \(UTV-2020-726\)](#) hadde skattyter nedlagt påstand om at det skulle angis hvordan ny fastsetting skulle utføres. For en nærmere redegjørelse om tvisteloven [§ 11-2](#) første ledd, se eksempelvis, Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning*, 3. utg., Universitetsforlaget, 2017 s. 953 flg.

Karnov Lovkommentar 6 til § 15-6 ...domsslutningen...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Domsslutningen er rettens konklusjon basert på de premissene som domstolen har redegjort for. Et eksempel på at domstolen har benyttet sin kompetanse etter [§ 15-6](#) første ledd, er Høyesteretts avgjørelse [HR-2020-1130-A \(UTV-2020-726\)](#), hvor domsslutningens punkt 1 lyder:

«Kjennelse fra Klagenemnda for petroleumsskatt 12. desember 2016 oppheves. *Ved ny ligning skal det ikke fastsettes inntekt for A/S Norske Shell fra øvrige selskaper i Shell-konsernet for den andelen av kostnader til forskning og utvikling som bæres av selskapets partnere i utvinningstillatelser.*» (min kursivering).

Karnov Lovkommentar 7 til § 15-6 ...hvordan...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Når retten ikke har grunnlag for å fastslå det riktige beløpet som fastsettingen skal korrigeres for, eller størrelsen på tilbakebetalingskravet, skal *fremgangsmetoden* (materiell veiledning) for hvordan ny fastsetting skal gjennomføres, angis. Se eksempelet i [note 6](#) til illustrasjon.

For et eksempel på føringene for ny skattefastsetting som kan gis av domstolen, vises det til Borgaring lagmannsretts avgjørelse i [LB-2022-94551](#), hvor lagmannsretten også uttalte:

«Hvorvidt det skal gis slik dom, og hva en eventuell føring går ut på, vil i praksis bero på om saken ligger slik an at domstolen kan gi slik føring uten dermed å opptre som ligningsmyndighet i første instans.»

Karnov Lovkommentar 8 til § 15-6 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Dette vil først og fremst være aktuelt i de tilfeller hvor domstolen kjenner vedtaket ugyldig som følge av saksbehandlingsfeil, jf. [kapittel 5](#), eller på grunn av inhabilitet, jf. [kapittel 4](#). Ved slike forhold vil saken henvises til ny behandling hos vedkommende skattemyndighet.

«Vedkommende skattemyndighet» skal forstås som «den skattemyndighet som først behandlet saken, uavhengig av om saken senere har vært behandlet i en nemnd», jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) (2023, 8. utg.) [merknad til § 15-6 annet ledd](#). Dette tilsier at dersom et nemndsvedtak kjennes ugyldig på grunn av for eksempel saksbehandlingsfeil, skal saken behandles på nytt hos nemnda (som forberedes av sekretariatet) og ikke av skattemyndigheten i førsteinstans.

Karnov Lovkommentar 9 til § 15-6 ...Endelig rettsavgjørelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Avgjørelsen om skattefastsettingen er bindende for alle skattekreditorer når rettsavgjørelsen er rettskraftig. Hva rettskraft innebærer, er nærmere regulert i tvisteloven [§ 19-15](#).

Karnov Lovkommentar 10 til § 15-6 ...alle skattekreditorer...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Regelen har sin begrunnelse i at det kun er staten som har partsstilling i alle skattesaker, og at kommunene, selv om de ikke har partsstilling, kan være skattekreditor. Bestemmelsen får derfor betydning kun for skatt som «ikke utelukkende er statlig», jf. [Prop. 38 L \(2015–2016\) punkt 21.7.3](#).

§ 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.

Karnov lovkommentarer: § 15-7

Karnov Lovkommentar 1 til § 15-7

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter [§ 15-2](#) annet ledd kan kommunestyret i en kommune anlegge søksmål mot en annen kommune i en fordelingstvist over hva som er rett skattedsted for enkelte skattepliktige. [Paragraf 15-7](#) angir at to kommuner som er uenige om en skattepliktigs skattedsted, kan kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Bestemmelsen angir altså en mer praktisk tilnærming for å løse tvisten enn ved domstolsbehandling, og viderefører ligningsloven [§ 11-3](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 15-7 ...i fellesskap...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Denne bestemmelsen er en form for frivillig voldgiftsordning, sml. [Ot.prp. nr. 29 \(1978–79\) s. 126](#), og det er derfor krav om at alle de involverte kommunene er enige om at Skattedirektoratet avgjør tvisten. Dersom det ikke foreligger enighet, vil alternativet være for saksøkerkommunen å anlegge søksmål etter [§ 15-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 3 til § 15-7 ...bindende virkning...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Avgjørelsen som treffes i saken av Skattedirektoratet, vil ikke kunne bringes inn for domstolene ved søksmål etter [§ 15-2](#) annet ledd.

Karnov Lovkommentar 4 til § 15-7 ...for så vidt...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hammes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden innebærer at avgjørelsen fra Skattedirektoratet skal grunngis kun så langt det kan antas at begrunnelsen i den konkrete tvisten kan ha betydning i andre saker. Dette kan gjelde for det tilfelle at de samme kommunene kan havne i lignende tvister i fremtiden, eller dersom lignende tvister kan oppstå mellom andre kommuner. Dersom dette ikke er tilfelle, taler ordlyden for at kravet til begrunnelse og begrunnelsens innhold i utgangspunktet er beskjedent.

Reglene om taushetsplikt i [kapittel 3](#) antas ikke å være til hinder for publisering av avgjørelsen, gitt at sensitive og taushetsbelagte forhold anonymiseres i tilstrekkelig grad, jf. Einar Harboe, kommentarene til skatteforvaltningsloven § 15-7, Juridika.

Kapittel 16 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

§ 16-1. Ikrafttredelse

Loven trer i kraft fra den tid¹ Kongen bestemmer.

Fra samme tidspunkt oppheves [lov 13. juni 1980 nr. 24](#) om ligningsforvaltning (ligningsloven).

¹ Fra 1 jan 2017 iflg. [res. 27 mai 2016 nr. 531](#).

Karnov lovkommentarer: § 16-1

Karnov Lovkommentar 1 til § 16-1

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Loven trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 1. januar 2017. Samtidig ble ligningsloven og de aktuelle bestemmelsene i merverdiavgiftsloven opphevet.

Karnov Lovkommentar 2 til § 16-1 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ligningsloven gjelder ikke lenger, men merk at bestemmelsen om endringsadgang i ligningsloven [§ 9-6](#) fortsatt er praktisk viktig, jf. overgangsbestemmelsen i [§ 16-2](#).

§ 16-2. Overgangsbestemmelser

(1) [§ 12-6](#) gjelder for skattefastsettinger som tas opp til endring etter tidspunktet for lovens ikrafttredelse. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsettinger 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.

0 Endret ved [lov 21 juni 2017 nr. 86](#).

Karnov lovkommentarer: § 16-2

Karnov Lovkommentar 1 til § 16-2 1. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Det følger av [§ 12-6](#) at endringsfristen for en skattefastsetting i utgangspunktet er fem år etter det aktuelle inntektsåret. Skattemyndighetene kan likevel ikke endre fastsettinger for inntektsårene 2012–2014 til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke ville ha vært adgang til å endre fastsettingen etter de tidligere fristreglene i ligningsloven [§ 9-6](#).

Karnov Lovkommentar 2 til § 16-2 ...ikrafttredelse...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Loven trådte i kraft 1. januar 2017.

Karnov Lovkommentar 3 til § 16-2 ...2012 til 2014...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3 bokstav a var endringsfristen to år etter inntektsåret dersom endringen var til «ugunst» for den skattepliktige, forutsatt at den skattepliktige ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hva som utgjør «uriktige» og «ufullstendige opplysninger», er behandlet i en lang rekke rettspraksis etter ligningsloven, og det vises blant annet til [HR-1999-41-B](#) (Baker Hughes), [HR-1992-195-B](#) (Loffland) og [HR-1997-34-A](#) (Heerema).

Overgangsperioden ble formodentlig satt slik at forholdet mellom den nye femårsfristen i [§ 12-6](#) og den tidligere ti- og toårsfristen i ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 1 og nr. 3 ble samordnet slik at fastsettelser etter ligningsloven ikke fikk en utskutt endringsfrist, men dette er ikke omtalt nærmere i forarbeidene. Loven trådte i kraft 1. januar 2017 og etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3 kunne skattemyndighetene endre skattefastsettingen for inntektsåret 2015 i løpet av 2017 innenfor toårsfristen i ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3. For inntektsåret 2016 ville toårsfristen etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3 utløpe i 2018. Lovendringen medførte for inntektsåret 2015 og 2016 en utvidelse av endringsadgangen sammenlignet med den praktiske toårsregelen som gjaldt i ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3. For inntektsårene 2012–2014 var toårsfristen etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3 utløpt ved skatteforvaltningslovens ikrafttredelse den 1. januar 2017, og skattefastsettelsen for disse årene kan bare endres dersom tiårsfristen etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 1 kommer til anvendelse.

Hvorfor overgangsperioden ble satt til perioden 2012–2014, er ikke nærmere begrunnet i forarbeidene. I relasjon til Grunnloven [§ 97](#) om forbudet mot tilbakevirkende kraft er det nok ikke helt uproblematisk at inntektsårene 2015 og 2016 ikke var omfattet av overgangsperioden. For skattytere som hadde gitt riktige og fullstendige opplysninger for årene 2015 og 2016, fikk man altså en forlenget endringsadgang i forhold til hva som gjaldt etter ligningsloven [§ 9-6](#) nr. 3, og dette vil nok måtte anses som en regelendring som er til ulempe for skattyterne i relasjon til Grunnloven [§ 97](#). Dette har imidlertid, etter forfatternes kunnskap, ikke blitt problematisert verken i forarbeidene eller i innstillingen til loven.

Karnov Lovkommentar 4 til § 16-2 ...fristreglene i ligningsloven...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Jf. ligningsloven [§ 9-6](#).

Karnov Lovkommentar 5 til § 16-2 2. ledd

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 05.06.2024 [[lenke til kommentaren](#)]

Overgangsbestemmelsen ble endret ved lov [21. juni 2017 nr. 86](#) (endringslov til skatteforvaltningsloven), blant annet av hensyn til EMK. Se nærmere redegjørelse i [Prop. 130 LS \(2016–2017\) s. 39](#).

Karnov Lovkommentar 6 til § 16-2 ...§§ 14-3 til 14-7 får...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om tilleggsskatt i [§ 14-3](#), skjerpet tilleggsskatt i [§ 14-6](#) og overtredelsesgebyr i [§ 14-7](#).

Karnov Lovkommentar 7 til § 16-2 ...opplysningssvikten...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Man sikter her til opplysningssvikten i [§ 14-3](#) første ledd (hvor den skattepliktige gir «uriktig eller ufullstendig opplysning» eller «unnlater å gi pliktig opplysning») og brudd på de pliktene som er referert i [§ 14-7](#) første ledd. Skjerpet tilleggsskatt etter [§ 14-6](#) ilegges dersom opplysningssvikten i [§ 14-3](#) første ledd er forsettlig eller grovt uaktsom.

Karnov Lovkommentar 8 til § 16-2 ...samme gjelder...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Reglene om tilleggsskatt i [§ 14-3](#), skjerpet tilleggsskatt i [§ 14-6](#) og overtredelsesgebyr etter [§ 14-7](#) får også anvendelse i de sakene hvor vedtak om illeggelse av slike administrative sanksjoner treffes etter lovens ikrafttredelse (1. januar 2017), forutsatt at opplysningssvikten som gir den aktuelle sanksjonsbestemmelsen anvendelse er begått *før* lovens ikrafttredelse.

Karnov Lovkommentar 9 til § 16-2 ...vedtak...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Ordlyden må forstås slik at den sikter til det enkeltvedtaket hvor tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ilegges den skattepliktige.

Karnov Lovkommentar 10 til § 16-2 ...opplysningssvikten...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Se [note 7](#) til [§ 16-2](#).

Karnov Lovkommentar 11 til § 16-2 ...samlet tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr hadde blitt hø...

Forfattere:

[Benjamin Jacobsen Hamnes](#), Senior Manager/advokat, Telenor ASA, Group Tax

[Hanne Skaarberg Holen](#), Advokat/Partner, Skaarberglaw

Versjon: 28.03.2022 [[lenke til kommentaren](#)]

Dersom samlet tilleggsskatt og overtredelsesgebyr hadde blitt *lavere* etter reglene i ligningsloven, vil ikke overgangsregelen i [§ 16-2](#) annet ledd annet punktum komme til anvendelse.

§ 16-3. Endringer i andre lover

Fra det tidspunkt loven trer i kraft, gjøres følgende endringer i andre lover: — — —

0 Endret ved [lov 20 des 2016 nr. 120](#).