



Handelshøyskolen BI

MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	25-01-2023 09:00 CET	Termin:	202310
Sluttdato:	22-05-2023 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202310 11644 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Marcela Teresa Bakken

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Egenretting i samsvar med skful.		
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	10
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Egenretting i samsvar med
skatteforvaltningsloven -

Eksamenskode og navn:
MAN2915 – Skatteprosess

Utleveringsdato:
27.01.2023

Innleveringsdato:
22.05.2023

Stuedsted:
BI Nydalen

Innhold

SAMMENDRAG	II
1. INNLEDNING	1
2. EGENRETTINGEN OG DENS 2 VILKÅR	1
2.1 FASTSETTINGSMODELLER	1
2.2 RETTINGEN GJELDER EN EGENFASTSETTING:	2
2.3 RETTINGSMELDING SOM NEVNT I 1.LEDD, MÅ HA KOMMET FREM TIL SKATTEETATEN SENEST 3 ÅR ETTER LEVERINGSFRISTEN FOR SKATTEMELDING OG MELDING OM TREKK:.....	3
3. MYNDIGHETSFASTSETTING OG EGENRETTINGENS 2 UNNTAK	6
3.1 AT GRUNNLAGET IKKE ALLEREDE ER FASTSATT AV SKATTEMYNDIGHETENE.....	6
3.2 AT SKATTEMYNDIGHETENE IKKE HAR VARSLET OM KONTROLL:.....	9
4. ADGANG TIL EGENRETTINGEN I PRAKSIS	12
4.1 SAKSBEHANDLING VED EGENRETTING	12
4.2 SKATTEPLIKTIGES PLIKT TIL Å EGENRETTE.....	14
5. EGENRETTING ELLER MYNDIGHETSFASTSETTING?	17
6. KONKLUSJON	20
REFERANSELISTE	21

Sammendrag

Tema og problemstillinger

Denne prosjektoppgaven behandler den skattepliktiges adgang til egenretting etter sktfvl.¹ § 9-4 og dens forhold til retting via sktfvl. § 12-1. Jeg vil ta for meg noen praktiske tilfeller knyttet til begrensning i egenfastsetting og forholdet mellom egenretting og sktfvl. § 12-1. Jeg kommer til å redegjøre for vilkårene for egenretting, inkludert når det er egenfastsetting og hva som kan stoppe muligheten til egenretting. I tillegg vil jeg redegjøre for egenrettingen i praksis hvor det gjennomgås praktiske spørsmål rundt egenretting og om det finnes andre alternativer for egenretting.

Aktualitet og bakgrunn

Paragrafhenvvisninger i det følgende gjelder sktfvl. der det ikke er sagt noe annet. Egenretting er et tema som er aktuelt for store deler av befolkningen da de aller fleste er skattepliktige. På dette grunnlaget har jeg valgt å spisse oppgaven mot egenretting.

Rettskildebilde og metodiske utfordringer

Opgaven tar utgangspunkt i lovtekst, men i og med at lovteksten ikke har vært i så mange år, er det ennå begrenset med både publisert praksis fra forvaltningen, domstolsavgjørelser og juridisk teori i tilknytning til bestemmelsen. Lovkommentarene som er skrevet av 2 meget anerkjente jurister på området² har stor plass i oppgaven da deres synspunkt har stor vekt i det norske skattemiljøet.

Avgrensning

Opgaven vil avgrenses til det som gjelder MVA³, samt inntekts – og formuesskatt. Andre skatter og avgifter vil kun bli nevnt der det er naturlig for sammenhengen. Jeg tar utgangspunkt i at alle skattepliktige har endringsadgang. Skattemyndighetenes endringsadgang av fastsetting behandles kun i den grad det stopper den skattepliktiges endringsadgang. Sanksjoner behandles helt kort.

¹ Lov 27.mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

² Einar Harboe og Per Helge Stoveland.

³ Merverdiavgiften.

Begreper

Skattemelding mv. etter skatteforvaltningsloven tilsvarer SA⁴ etter ligningsloven.⁵

I tillegg kalles den behandlede myndighet når skattefastsettingen blir behandlet for skattemyndighetene i stedet for ligningsmyndighetene. Den skattepliktige har erstattet begrepet skattyter. Fastsetting tilsvarer ligning etter ligningsloven.

Oppgaven vil følge begrepsbruken i skatteforvaltningsloven.

Skattegrunnlag er grunnlaget skatt skal beregnes av.⁶ Skattemyndighetene for formues – og inntektsskatt omfatter både Skattekontoret, SKD⁷, SKN⁸ og sekretariatet for SKN, jf. § 1-2 c, jf. § 2-1. Egenfastsetting vil bli brukt om de tilfellene den skattepliktige fastsetter skattegrunnlaget. Begrepet egenretting brukes i situasjonene som omhandler den skattepliktiges adgang til å foreta egenfastsetting. Oppgaven vil dreie seg om adgang til egenretting av egenfastsetting for den skattepliktige og endringsreglenes plass i systemet.

Fremstillingen videre

Oppgaven er delt inn i 6 kapitler. Det gis først i kap. 2 en oversikt over adgangen til egenretting behandles, herunder formål, vilkår og konsekvenser. I kap. 3 omhandles myndighetsfastsetting og egenrettingens unntak. I kap.4 tar vi for oss de praktiske reglene rundt egenretting og om den skattepliktige har plikt til å egenrette. Til slutt i oppgavens kap. 5 drøftes det om egenretting er en nødvendig konsekvens av egenfastsetting, samt hvilke alternativer den skattepliktige har til egenretting.

⁴ Selvangivelse.

⁵ Harboe s.196.

⁶ Prop. 38 L, s.9.

⁷ Skattedirektoratet.

⁸ Skatteklagenemnda.

1. Innledning

Hovedproblemstillingen i denne oppgaven er egenretting etter sktfvl. § 9-4 og dens begrensning, samt dens forhold til retting i samsvar med skatteforvaltningslovens kap. 12. Endringsadgangen inkluderer en forenkling både for den skattepliktige og for skattemyndighetene når det gjelder inntekts – og formuesskatten. For MVA er ikke overgangen til sktfvl. så stor på dette punktet. Bestemmelsen ser ut til å fungere greit, og vi kan anta at den vil bli mer anvendt etter hvert som den blir enda bedre kjent for enda flere skattepliktige.

Jeg har riktignok funnet ut at det er behov for avklaringer av enkelte forhold. En avgrensning mot justeringsbestemmelsene i mval.⁹ er uklar. Jeg ser at det i tillegg er uklart om lovgiver har ment å oppstille et vilkår om feil i en tidligere skattefastsetting, i tillegg til vilkår som kommer frem av bestemmelsens ordlyd. Skal skattemyndighetene for å sikre likebehandling utarbeide interne retningslinjer for rene anmodninger om opplysninger, og er det grunn til å se på praktiske tilpasninger ifm. levering av rettingsmelding for enkelte skattytere?

2. Egenrettingen og dens 2 vilkår¹⁰

2.1 Fastsettingsmodeller

Etter sktfvl. kan fastsetting skje etter 3 ulike modeller; egenfastsetting, fastsetting ved trekk og fastsetting ved vedtak. Egenfastsettingsmodellen¹¹ utgjør den klare hovedregelen. Ved den treffes det ikke vedtak av skattemyndighetene og fastsettingen skjer ved levering av skattemeldingen.¹² Dette kan skje ved «stille aksept» når forhåndsutfylt skattemelding for formues – og inntektsskatt er komplett og korrekt utfylt.¹³ Gjennom aksepten/leveringen blir opplysningsplikten oppfylt i sktfvl. § 8-1 og skattekravet blir samtidig stiftet. Etter det utfører Skatteetaten den endelige beregningen av formues – og inntektsskatten, mens MVA er det den skattepliktige selv som beregner.

⁹ Merverdiavgiftsloven.

¹⁰ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/gjeldende/ka-pittel-9-fastsetting/ID-9-5.001/>

¹¹ Selvdeklarerer.

¹² Jf. skatteforvaltningsloven § 8-1.

¹³ Jf. skatteforvaltningsloven § 8-2.

Fastsetting ved trekk innebærer at arbeids-, oppdragsgiver eller andre foretar trekk i utbetalingen til den skattepliktige¹⁴. For vedtaksmodellen¹⁵ fastsetter Skatteetaten skattegrunnlaget og beregner skatten ved at de treffer et vedtak basert på opplysninger fra den skattepliktige selv eller tredjeparter. Når den skattepliktige lar være å levere pliktig skattemelding, eller hvis myndighetenes kontroller avdekker mangler ved opplysningene i skattemeldingen¹⁶, kan myndighetene fastsette skattegrunnlaget uavhengig av hvilken fastsettingsmodell som gjelder i utgangspunktet. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om førstegangs fastsetting¹⁷ eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting.

2.2 Rettingen gjelder en egenfastsetting:

Etter sktfvl. § 9-4 (1) «kan den skattepliktige endre opplysninger» i «**tidligere leverte**» skattemeldinger og meldinger om trekk ved levering av endringsmelding. Ordlyden kan tas til følge til inntekt for at benyttelsen av bestemmelsen forutsetter at det finnes en retting. Bestemmelsen angir ikke direkte hva en retting omfatter. En naturlig språklig forståelse av retting er at den skattepliktige gjør noe som retter innholdet fra det opprinnelige skattegrunnlaget. Både ved korrigerende og supplerende opplysninger endres det opprinnelige innholdet. Riktignok er det ulikheter ift. korrigerende av den skattepliktiges egen oppgave og myndighetsutførelse. Korrigerende av myndighetsutførelse vil være stoppet pga. det er fastsatt av Skatteetaten¹⁸. Praksis etter lignl. var at den skattepliktige kunne rette tall og/eller skrivefeil uten at det ble sett som retting.¹⁹ Det taler for endring av tall og/eller skrivefeil uten at det ble ansett som endring. På den andre siden hadde lignl. ingen bestemmelser som ga den skattepliktige endringsadgang av fastsettingen, og endringen ble gjennomført av Skatteetaten. Hvis retting av tall og/eller skrivefeil ikke anses som retting etter sktfvl., blir virkeområde for egenretting meget begrenset. Det er nettopp sånne rettinger som er i kjerneområdet for egenrettingen og som sparer Skatteetaten for mye arbeid. Hvis ikke den skattepliktige kan endre tall og/eller skrive feil selv, faller store deler av

¹⁴ Skatteforvaltningshåndboka s. 358.

¹⁵ Myndighetsfastsetting.

¹⁶ Prop. 38 L, 15.2.1, S. 108

¹⁷ Når skattemelding ikke er levert.

¹⁸ Se pkt. 3.1.

¹⁹ Stoveland, note 392.

begrunnelsen for innførelsen av egenretting bort. Loven, formålet med og hensynet bak bestemmelsen tilsier at enhver ulikhet fra det opprinnelige skal anses som retting etter sktfvl. § 9-4. Det mest aktuelle å rette via egenretting er manglende opplysninger, feil tall samt regne- og skrivefeil. Forutsetningen er at den skattepliktige har egenfastsatt.

Videre er det spørsmål om endring eller supplerings før innleveringsfristen rettslig sett er en retting. Eksempelvis er at den skattepliktige før innleveringsfristen supplerer en tidligere fastsetting med inntekter fra utleievirksomhet som ikke har vært oppgitt i fastsettingen. Formue og inntekt er fastsatt ved levering av skattemeldingen.²⁰ I om. at enhver endring etter fastsettelsen regnes som endring, er den skattepliktiges endring eller supplerings før fristen rettslig sett en retting. Konsekvensen av at den skattepliktige har fastsatt skattegrunnlaget er at Skatteetaten kan starte behandling av skattemeldingen.²¹ Leverer den skattepliktige før fristen, kan altså Skatteetaten starte behandlingen av egenfastsettingen før leveringsfristens utløp. Det kan prinsipielt sett stoppe den skattepliktige fra å egenrette også før leveringsfristen har ankommet.²²

2.3 Rettingsmelding som nevnt i 1.ledd, må ha kommet frem til Skatteetaten senest 3 år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.²³

Fristen for egenretting er senest 3 år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk. Fristen avbrytes når rettingsoppgaven er mottatt hos Skatteetaten.

Frister for levering av endringsmelding (sktfvl. § 9-4 (2))²⁴:

-LP ²⁵ 30.04.25	-LP 30.04.24	-LP 30.04.23
-PN/AS/SDF/NUF ²⁶ 31.05.25	-PN/AS/SDF/NUF 31.05.24	-PN/AS/SDF/NUF 31.05.23
I	I	
For inntektsåret 2021	For inntektsåret 2020	For inntektsåret 2019

²⁰ Jf. sktfvl. § 9-4 (1).

²¹ Skatteforvaltningshåndboken.

²² F.eks. ved ferdig utfylt skattemelding.

²³ Jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 (2).

²⁴ [Endringsmelding for formues- og inntektsskatt for personlige skattepliktige - Skatteetaten](#)

²⁵ Lønsmottakere og pensjonister

²⁶ Personlig næringsdrivende, Aksjeselskap, Selskap med deltakerfastsetting (DA/ANS), Norskregistrert utenlandsk foretak.

Ordlyden i bestemmelsen oppstiller ikke et krav om at den skattepliktige må foreta endringen en viss tid innen hen oppdaget en ev. feil eller ombestemte seg. Retten til retting påvirkes dermed ikke av at den skattepliktige utsetter egenrettingen. Riktignok gjelder det bare hvis endringen er til den skattepliktiges fordel. Dersom det dreier seg om en endring til den skattepliktiges ulempe, foreligger en aktivitetsplikt etter sktfvl. § 8-1. I tillegg risikerer den skattepliktige tilleggsskatt hvis skattemyndighetene kommer den skattepliktige i forkjøpet og tar opp en endrings sak uavhengig av at hen fortsatt har endringsadgang, jf. sktfvl. § 14-3.²⁷ Hvis 3-årsfristen er utløpt kan den skattepliktige anmode om endring etter sktfvl. § 12-1, men hen kan riktignok ikke påklage hverken egenfastsetting eller egenretting siden det ikke er et vedtak.²⁸

Hovedregelen etter sktfvl. er at skattefastsettingen kan tas opp til endring av skattemyndighetene innen 5 år etter utløpet av skattleggingsperioden når det gjelder endring etter sktfvl. §§ 12-1, 12-3 eller 12-4.²⁹ Riktignok er det 2 unntak fra 5-års fristen som kan bli kortere eller lengre. Fristen kan være kortere enn 5 år pga. passivitet fra Skatteetaten.³⁰ Videre kan fristen utvides til 10 år hvis «den skattepliktige ilegges skjerp til tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffel. §§ 378 til 380».³¹

Frister for endring av skattefastsetting mv. (sktfvl. § 12-6 (1)):

31.12.2026	31.12.2025	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022
I	I	I	I	I
For i.å 2021	For i.å 2020	For i.å 2019	For i.å 2018	For i.å 2017

Den skattepliktiges endringsfrist er 3 år mens Skatteetatens endringsfrist vanligvis er 5 år. Skatteetatens frist er dermed ytterligere 2 år. En mulig begrunnelse kan være at lovgiver har tenkt at den skattepliktige har større oversikt over informasjonen enn Skatteetaten. Hen behøver dermed kortere tid til å rette. Skatteetaten behøver mulighet for å kontrollere egenrettingene. Hvis den skattepliktige anvender 3 år på å endre egenfastsettingen, må nødvendigvis

²⁷ Jf. sktfvl. § 14-3

²⁸ Dette temaet behandles mer i dybden under pkt. 4.2.

²⁹ Jf. sktfvl. § 12-6 (1), 1.setning.

³⁰ Håndbok s. 135, Stoveland, note 549.

³¹ Jf. sktfvl. § 12-6 (2), 1.setning.

Skatteetatens frist være lenger sånn at de kan kontrollere. Den skattepliktiges endringsfrist stemmer også med den alminnelige foreldelsesfrist, jf. fl.³² § 2. Det er fornuftig at fristene for skattepliktiges egenretting og den alminnelige foreldelsesfrist stemmer pga. like frister gjør regelverket mer oversiktlig for den skattepliktige. I tillegg er egenretting ikke betinget av at det foreligger feil sånn som Skatteetatens retting. Det taler for at fristene for den skattepliktige og skattemyndighetene skal være ulike. Det må settes en grense for hvor lenge den skattepliktige kan ombestemme seg.

I tillegg kan argumentene om god harmoni i regelverket med tilsvarende frister også gå i retning av at den skattepliktiges frist bør stemme med fristene for Skatteetaten. Det kan være vanskelige saker og også utfordrende for den skattepliktige å få tak i korrekt informasjon, men lovverket kan heller ikke legge til rette for at den skattepliktige skal kunne spekulere og dermed endre rett før fristens utløp og sånn stoppe Skatteetaten fra å rette.

Den skattepliktige har varslings- og opplysningsplikt etter sktfvl. § 8-1.³³

Bestemmelsen oppstiller ingen frist for når plikten utløper. Ordlyden henviser til at plikten ikke faller bort når adgangen til egenretting løper ut. Iht. ordlyden har hen for å si det slik en meldingsplikt til Skatteetaten hvis rettingen vil være til ugunst for vedkommende. Det fremgår ikke direkte av loven at denne plikten er tidsbegrenset. Riktignok er den tidsbegrenset ved at Skatteetaten ikke kan endre skattefastsettingen etter at fristene i sktfvl. § 12-6 er utløpt. Den skattepliktige har for å si et slik en plikt til å sørge for at egenfastsettingen rettes i en lengre periode enn han selv kan egenrette. Det kan begrunnes med at egenretting av egenfastsetting ikke er betinget av at det finnes uriktighet mens Skatteetaten adgang til å rette er betinget av at det finnes uriktighet.

Fristulikhetene forsterkes ved at skattyter må ha utført rettingene innen fristens utløp, mens Skatteetaten kun må ha tatt opp saken innen fristen. Fristen i seg selv innebærer ikke at Skatteetaten må ha rettet selve fastsettingen. I realiteten kan det føre til at den skattepliktige ikke får endelig fastsettelse fra Skatteetaten før det er gått flere år etter 5- eller 10-årsfristen, så lenge saken har vært «tatt opp» innenfor

³² Lov om foreldelse av fordringer av 18.05.79 nr. 18.

³³ Se pkt. 4.2.

disse fristene. Fristen er da langt lenger for Skatteetaten enn for den skattepliktige enn den i praksis virker. Riktignok har EMK bestemmelser om plikt til en viss fremdrift i straffesaker.³⁴ Tidsfristen gjelder kun ved skjerpert tilleggsskatt og brudd på straffebestemmelser. Dette regnes som straff og krever at Skatteetaten holder seg innenfor kravene i EMK. Selv om Skatteetatens frist er 10 år, er det ikke gitt at de kan rette selv om de er innenfor fristen hvis den er tatt opp kort tid før fristens utløp. Dette vil ikke drøftes nærmere her da det er utenfor oppgavens problemstilling. Det taler for at fristen skal være kortere for den skattepliktige enn for Skatteetaten da det er naturlig at egenrettinger kontrolleres.

3. Myndighetsfastsetting og egenrettingens 2 unntak

*3.1 At grunnlaget ikke allerede er fastsatt av skattemyndighetene.*³⁵

Iht. prop.³⁶ er det 2 tilfeller hvor Skatteetaten fastsetter. Tilfellet nr. 1 er hvor Skatteetaten oppdager feil i egenfastsettingen og fastsetter på nytt. Tilfellet nr. 2 er hvis den skattepliktige hadde plikt til å fastsette, men ikke gjorde det,³⁷ f.eks. næringsdrivende som plikter å levere skattemelding for næringsdrivende. Det kan riktignok også oppstilles et tilfelle nr. 3 når Skatteetaten har fastsatt enkeltposter i skattemeldingen.

Den skatte- eller trekkpliktige kan ikke rette de delene av grunnlaget som er fastsatt av skattemyndighetene. «Grunnlaget» må i denne sammenheng tolkes til å gjelde det som konkret inngår i grunnlaget for beskatningen og som skattemyndighetene har fastsatt. Både tidligere ligningsvedtak etter lignl., og der hvor grunnlaget tidligere er fastsatt av skattemyndighetene³⁸ etter sktfvl. § 12-1³⁹ eller sktfvl. § 12-10⁴⁰ vil være omfattet.⁴¹

Bestemmelsens ordlyd gir ikke uttrykk for om skattemyndighetenes fastsettelse stopper adgangen til egenretting for deler av eller hele grunnlaget. I

³⁴ EMK art. 6 nr. 1. EMK gjelder som norsk lov og skal ved motstrid gå foran, jf. Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk lov (menneskerettsloven) 21.05.1999 nr. 30.

³⁵ Jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 (1), 3.setn.

³⁶ Prop. 38 L, 15.2.5.1, S. 114.

³⁷ l.c.

³⁸ Skatteforvaltningshåndboken (2023) § 9-4 (1), *Endringsmelding*

³⁹ Endring av skattefastsettingen mv.

⁴⁰ Endring av skattefastsettingen over trekkpliktige.

⁴¹ Skatteforvaltningshåndboken (2023) § 9-4 (1), *Endringsmelding*.

lovkommentarene⁴² hevdes det at stopp av egenretting kun gjelder delene skattemyndighetene har fastsatt. Harboes⁴³ syn er tilsvarende og dette støtter også den nyeste saksbehandlingsløsningen hos Skatteetaten, SMIA⁴⁴. Det samme gjelder for varsling om at fastsettingen er under kontroll. Den skattepliktige kan dermed endre delene av grunnlaget som hen selv har fastsatt.

Skattemyndighetenes fastsetting stopper kun egenretting for delene de har fastsatt. Har skattemyndighetene fastsatt hele grunnlaget, har den skattepliktige ingen endringsadgang.

I kommentarutgaven til loven⁴⁵ viser forfatterne til at lovens ordlyd er tvetydig. Det siktes enten til enhver retting av skattegrunnlaget eller til de deler av grunnlaget som myndighetene har fastsatt. Det siste alternativet samsvarer best med vilkåret om at Skatteetaten ikke allerede har varslet kontroll av bestemte områder, men det poengteres at det først og fremst bare finnes ett skattegrunnlag.

Jeg er enig i denne konklusjonen. Det ville ikke gi mening hvis en skulle legge til grunn at loven viser til enhver retting av skattegrunnlaget, men det kan være vanskelig i praksis å ta stilling til hva som inngår. I noen tilfeller kan Skatteetatens retting føre til at den skattepliktige ønsker å gjøre om på andre forhold ved fastsettingen som er avledet av rettingen. Eksempelvis at Skatteetaten har nektet fradrag for en kostnad for et selskap i underskuddsposisjon, sånn at selskapet kommer i overskuddsposisjon. Det er da aktuelt for selskapet å yte et konsernbidrag til et annet selskap i konsernet som har underskudd.⁴⁶

Konsernbidraget blir da skattepliktig for mottakerselskapet.⁴⁷ Dette må anses som et annet grunnlag enn det som er fastsatt av Skatteetaten sånn at det er endringsadgang for selskapet. Andre eksempler kan være at Skatteetaten reduserer underskuddet ved å rett utgifter til reparasjon og vedlikehold i Næringsoppgaven, da de andre postene som bidrar til underskuddet fortsatt kan egenrettes. Eller f.eks. når det er varslet om kontroll av en særavgift, så er adgangen til egenretting fortsatt i behold når det gjelder andre avgifter.

⁴² Stoveland, note 396

⁴³ Harboe, s.245

⁴⁴ Skattemelding Intern Arbeidsflate.

⁴⁵ Harboe (2017) s.254

⁴⁶ Sktl. § 10-2

⁴⁷ Jf. sktl. § 10-3

Adgangen til egenretting gjelder side om side med Skatteetatens endringsadgang til skattepliktiges fastsetting ved kontroll. Skattepliktige vil kunne få korrigert feil, selv om adgangen til egenretting er stoppet pga. tidsfristen ikke er overholdt. Dette kan skje ved at Skatteetaten gjøres oppmerksom på feilen og retter imh. av sktfvl. § 12-1, men det er derimot ikke mulig å få rettet en skattefastsetting som ikke er feil imh. av sktfvl. § 12-1. Dette vil kunne være til hinder for at en anmodning om retting av et forhold som ikke kan karakteriseres som feil, vil kunne følges opp av Skatteetaten. Hvorvidt dette egentlig er en praktisk utfordring, kommer an på om feil må betraktes som et vilkår for egenretting. Sktfvl. § 12-1 har som vilkår "uriktig", noe 9-4 ikke har, som da f.eks. innebærer at hvis selskapet oppdager en feil 5 år tilbake, kan selskapet selv rette innenfor 3 års fristen, mens når det kommer til de 2 øvrige årene forutsetter dette at selskapets nye egenretting skal rette opp en uriktig skattefastsettelse. F.eks. vil armlengdeprinsippet innebære at internprisen ligger innenfor et intervall, og hvis selskapets nye standpunkt har en endret internpris, men også den ligger innenfor armlengdes-intervallet, vil selskapet kunne foreta egenretting innenfor 3 års fristen, men for de 2 andre årene er det ikke gitt at den nye internprisen kan legges til grunn, da den opprinnelige internprisen ikke er uriktig. Begge anses som armlengdes pris dvs. ligger innenfor armlengdeprinsippet.

Den skattepliktiges plikt til å varsle om feil er ikke begrenset til fristen for egenretting, men det ligger ingen automatikk i at en skattepliktiges påpekning av feil skal lede til et endringsvedtak. Før fastsettingen tas opp til endring etter sktfvl. § 12-1 (1), skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til bl.a. den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.⁴⁸ Er feilen unnskyldelig, skal tidsforløpet frem til feilen ble oppdaget av den skattepliktige tillegges stor vekt. Selv om konklusjonen skulle være at det er riktig å treffe et endringsvedtak, forutsetningsvis i skattyterens disfavør, vil den skattepliktige som selv varsler om feil, vanligvis ikke være kandidat for tilleggsskatt.⁴⁹

⁴⁸ Jf. sktfvl. § 12-1 (2) som gir anvisning på den samme vurderingen som ligningsloven § 9-5 nr. 7 tidligere ga anvisning på.

⁴⁹ Se sktfvl. § 14-4 d)

3.2 At skattemyndighetene ikke har varslet om kontroll:

Dette innebærer at endringsadgangen er stoppet for det området av skattegrunnlaget som varselet gjelder. Det er ellers bare det konkrete forhold som er myndighetsfastsatt eller varslet kontrollert som er stengt for egenretting.

Det er lagt til grunn at det må dreie seg om et konkret varsel for å stoppe adgangen til egenretting.⁵⁰ Dette fører til at det er ulikt fra en konkret anmodning om opplysninger og en anmodning der Skatteetaten viser til sktfvl. § 10-1. Sistnevnte vil innebære et pålegg om å gi opplysninger, og vil føre til at egenretting er utelukket for det som omfattes av varselet. Varsel om kontroll etter sktfvl. §§ 10-4 jf. 10-11 og 5-6 vil ha tilsvarende konsekvenser for skattepliktiges adgang til egenretting.

Unntaket er begrenset til å gjelde områder som er varslet. Det kommer da an på hvordan varselet er utformet. Dersom det er en generell kontroll vil dette redusere endringsadgangen, mens et varsel om en spesifikt avgrenset kontroll, ikke vil berøre adgangen til egenretting for øvrige områder av skattefastsettingen. Skjæringstidspunktet vil være når varselet har kommet frem til den skattepliktige. Dvs. at hvis skattepliktige ikke er kjent med at varsel er utferdiget eller sendt, vil dette ikke stoppe benyttelsen av sktfvl. § 9-4.

Hvis Skatteetaten avslutter saken uten å foreta rettinger, vil adgangen til egenretting etter sktfvl. § 9-4 beholdes. Endringsadgangen vil antakelig normalt sett gjelde fra skattepliktige mottar informasjon om at saken er avsluttet fra skattemyndighetenes side. Fristen vil riktignok ikke bli forlenget sånn at den tiden som går med til myndighetenes arbeid med saken vil måtte anses som tapt for skattepliktige.

Hva kreves for at skattemyndighetene har varslet om kontroll?

Skattemyndighetene varsler om kontroll for å vurdere om de skal rette egenfastsettingen. Ordlyden i sktfvl. § 9-4 er «skattemyndighetene». En naturlig forståelse av ordlyden er at det bare omfatter skattemyndighetene etter loven. Skatteetatens innkrevingsavdeling regnes ikke som «skattemyndighet»⁵¹ etter

⁵⁰ Skatteforvaltningshåndboken (2023) § 9-4 (1), *Endringsmelding*

⁵¹ Jf. sktfvl. § 2-1

sktfvl. og deres kontrollvirksomhet får ikke betydning for adgangen til egenretting. Innkreving sitt varsel om kontroll regnes ikke som varsel om kontroll etter sktfvl. § 9-4, og egenretting er ikke stoppet ved varsel om kontroll fra innkreving. Det må med det samme nevnes at Stortinget vedtok å overføre skatteoppkrever funksjonen fra kommunene til Skatteetaten fra 01.01.20 slik at disse pr i dag har vært i Skatteetaten i litt over 2 år.

For å vurdere hva som ligger i varslingskravet, behandler jeg først sktfvl. § 5-6 som gjelder skattemyndighetenes varslingsplikt. Etter sktfvl. § 5-6 (1) skal skattemyndighetene varsle den vedtaket retter seg mot før det treffes et enkeltvedtak. Da fastsettingen fra skattemyndighetene vil være et enkeltvedtak kreves det varsling før fastsettingen. I forhåndsvarselet skal det gjøres «rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses nødvendig for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser».⁵² Ordlyden kan tas til inntekt for at varsel må vurderes konkret i hver sak. Lovkommentarene⁵³ trekker i samme retning som ordlyden. Videre kan ordlyden tolkes som at kravet innebærer at den skattepliktige kan imøtegå påstandene i varselet. Hensyn bak et varsel er bl.a. at den skattepliktige skal få mulighet til å uttale seg før vedtaket treffes. Retten til uttalelse skal være reell.⁵⁴ I dette ligger at den skattepliktige både gis faktisk mulighet og nok tid til å imøtekomme varselet.⁵⁵ Hvis skattemyndighetene sender et brev med informasjon om at saken er tatt opp og det vurderes retting, vil vanligvis kravet om forhåndsvarsling etter sktfvl. § 5-6 være oppfylt. Varsel om bokettersyn er også nok. Ved de nevnte tilfellene kan den skattepliktige vanligvis ivareta sine interesser på en forsvarlig måte. Når kravet om forhåndsvarsling er oppfylt, følger det av ordlyden i sktfvl. § 9-4 (1) at egenretting er stoppet.

Kan en telefonsamtale hvor Skatteetaten spør om mer informasjon regnes som varsel? Hvis det etterspørres konkrete enkeltposter, kan kravet til varsel være oppfylt. På den andre siden vil en samtale hvor det kun etterspørres generell informasjon, kunne virke meget lite formelt. Dessuten vil det ikke være veldig

⁵² Jf. sktfvl. § 5-6 (2)

⁵³ Stoveland, note 156, 1. avsnitt, Harboe s.100

⁵⁴ Jf. prop.

⁵⁵ Prop. 38 L, 11.7.2, s.69

mer ressurskrevende å klargjøre overfor den skattepliktige at det faktisk foreligger et varsel. Det kan gjøres eksempelvis ved brev eller i samtale, men det taler for at det ikke skal være nok for at kravet om varsel er oppfylt. Det kan også være bedre for den skattepliktiges rettssikkerhet hvis han får varselet skriftlig. For en skattepliktig som ikke har kompetanse på området, kan det være vanskelig å huske hvilken informasjon hen har fått når hen eksempelvis skal bringe budskapet videre til en 3.person som skal bistå den skattepliktige. Skriftlig varsel skaper i tillegg presisering om hva som har blitt etterspurt, når, hvorfor og fra hvem. Det vil i tillegg være viktig bevis ved en ev. senere rettslig konflikt.

Det er ingen hjemler som krever at varselet spesifikt angir hvilke endringer som vurderes. Riktignok kan den skattepliktige egenrette for deler som ikke er varslet om at det er under kontroll.⁵⁶ Ønsker skattemyndighetene å stoppe egenretting i sin helhet, må det derfor varsles om at hele fastsettingen er under kontroll. Egenretting oppfordrer den skattepliktige selv til å sørge for at riktige opplysninger kommer frem og denne saksbehandlingen er dermed veldig ressursbesparende for skattemyndighetene. Derfor kan stopping av hele adgangen til egenretting fremstå som lite ønskelig.

Under sanntidskontroller varsles ikke kontroll. Det ligger i selve begrepet sanntidskontroll at kontrollen ikke er varslet. Det oppfyller dermed ikke kravet til varsel om kontroll etter sktfvl. § 9-4, men når den skattepliktige får beskjed om å rette opp i a-meldingen, kan det anses som at det er varslet at fastsettingen er under kontroll sånn at adgangen til egenretting faller bort. Varsles det om kontroll, kan det være kontrollhensikten ikke oppnås. En faktisk kontroll er noe mer enn varsel om kontroll. At den skattepliktige skal kunne egenrette når kontrollen er iverksatt, men miste endringsadgangen når de varsler om kontroll, gir ikke en god sammenheng i reglene. Når varsel om kontroll stopper egenretting, er det ikke grunn til at faktisk kontroll ikke skal ha samme rettsvirkninger. Konklusjonen er at innholdet i kravet om kontroll er situasjonsbetinget. Den skattepliktige må i alle tilfeller få anledning til å «forsvarlig ivareta sine interesser».

⁵⁶ Stoveland, note 396

4. Adgang til egenrettingen i praksis

4.1 Saksbehandling ved egenretting

I sktfvl. fastslås det at sktfvf. benyttes.⁵⁷ Næringsdrivende må levere skattemeldingen for den skattepliktige inntekt og formue elektronisk.⁵⁸ Ordlyden kan tolkes som at pensjonister og lønsmottakere ikke må levere elektronisk skattemelding. Harboe er av samme oppfatning.⁵⁹ Det er mulig å levere elektronisk rettingsmelding. Skatteetaten oppfordrer til å levere elektronisk ved at den skattepliktige får et tidligere skatteoppgjør. Det kommer frem av sktfvl. § 9-4 (1), 1.pkt. at en endring skjer ved levering av endringsmelding. Det er gitt nærmere regler for rettingsmeldinger i sktfvf. § 9-4.⁶⁰ Sktfvf. § 9-4-1 fastslår at sktfvl. kap. 8 gjelder for rettingsmeldinger. De nærmere regler for dette kommer frem av sktfvf. kap. 8. Dette betyr bl.a. at skattepliktige ved en retting skal levere ny skattemelding med alle vedlegg. Hvis skattepliktige har revisor skal denne signere næringsoppgaven og melding for selskaper som har mottatt eller gitt konsernbidrag i perioden.⁶¹ Etter ordlyden må næringsdrivende levere også rettingsmeldingen elektronisk. Pensjonister og lønsmottakere kan dermed fritt velge om rettingsmeldingen skal leveres på papir eller elektronisk.

Det er ingen av Skatteetatens kontrollrutiner med hensyn til fastsetting av skattegrunnlag og beregning av ny skatt som er offentliggjort. Det er Skatteetaten som bestemmer hvordan de vil prioritere benyttelsen av kontrollrutiner. Den skattepliktige kan dermed egenrette uten at det automatisk medfører at Skatteetaten utfører kontroll. Riktignok er det sannsynlig at Skatteetaten har innført kontrollrutiner som de ikke ønsker skal være kjente. Utplukking til kontroll er først og fremst automatisk. Det kan legges inn filtre som sorterer ut eksempelvis bransjer, beløp eller om de tidligere har levert egenrettinger. Det kan gjennomføres kontroll hvis forminskningen er over et visst beløp eller om en spesiell type skattepliktige forminsker skatteplikten via egenretting. Det kan også variere fra år til år hvilke kontrollrutiner som legges inn, men den skattepliktige

⁵⁷ Jf. skatteforvaltningsloven § 8-15.

⁵⁸ Jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2.

⁵⁹ Harboe, s.195

⁶⁰ Jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 (3).

⁶¹ Jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6.

løper en risiko hvis hen tar sjansen på å rette i tillit til at Skattemyndighetene ikke kontrollerer. Fanges det opp og feil avdekkes, kan han bli ilagt tilleggsskatt.⁶²

Det er ikke bestemte frister for når nytt skatteoppgjør eksistere. At beregning av ny skatt er en automatisert prosess, taler for at beregningen bør kunne gjøres raskt. På den andre siden er det logisk at ny skatteberegning må kunne gjennomføres på en hensiktsmessig måte. En hensiktsmessig måte kan eksempelvis være at det gjennomføres nye skatteberegninger i puljer, på samme måte som skatteoppgjøret gjennomføres. Det kan være naturlig at jo nærmere endringen ligger i tid, jo fortere går beregningen. Tidligere var det ulike dataprogram for de ulike inntektsårene. Pga. skattesats og fribeløp varierer fra år til år, samlet en opprettingene før en kjørte dem gjennom datasystemet. Det er logisk at jo lenger bak i tid rettingene er, jo færre er det som ønsker å rette. Derfor kunne det ta tid før en hadde mange nok til å kjøre en pulje gjennom systemet. Det er et argument for at det er vanskelig å fastsette en nøyaktig frist pga. fristen kan være ulik avhengig av hvor langt bak i tid rettingen ligger.

Videre kan det bli spørsmål om Skatteetaten kan holde igjen utbetalingen til den skattepliktige når hen reduserer den skattepliktige formue og/eller inntekt. Ettersom det er en automatisk og maskinell prosess hvor det foretas en ny skatteberegning når den skattepliktige har endret egenfastsettingen, skal pengene gå til utbetaling uten at utbetalingen må godkjennes hos Skatteetaten. Skatteetaten kan i realiteten ikke holde tilbake utbetalingen. Det gjelder også hvis den skattepliktige har forminsket den skattepliktige inntekt og skal reise ut av landet. Har den skattepliktige fått en skatteforminsking via egenretting som er uberettiget, kan det være fare for at Skatteetaten ikke klarer å kreve inn feilutbetalingen. Det kan lett være en ulempe for Skatteetaten, og det er ikke ønskelig hverken for andre skattepliktige eller Skatteetaten at dette forekommer. På denne måten kan noen spekulere i at ingen oppdager at de har forminsket for mye før de har fått utbetalingen og reist ut av landet sånn at det er vanskelig å få tilbakebetalt det urettmessige beløpet. På den andre siden kan det lett avskjæres av Skatteetaten før utbetaling.

⁶² Jf. sktfvl. § 14-3 (1).

Skatteetaten må for å si det slik fange opp rettinger til gunst for den skattepliktige. Det hadde vært meget ressurskrevende hvis alle rettinger til gunst for den skattepliktige og utbetalinger til vedkommende- måtte gjennom kontroll. En sånn kontroll ville hatt likhetstrekk med klagesystem, men manglende kontroll kan også innebære en risiko. Skatteetaten har valgt å ta denne risikoen sånn at den skattepliktige kan rette og forvente at utbetalingen skjer uten nærmere kontroll. Rettingsmeldinger går dermed i utgangspunktet rett inn i systemet uten annet enn maskinelle og automatiske kontroller som ikke er kjente for andre enn Skatteetaten.

4.2 Skattepliktiges plikt til å egenrette

Det følger av sktfvl. § 9-4 (1) at «skattepliktige kan⁶³ endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger for formues – og inntektsskatt (...)».⁶⁴ En naturlig språklig forståelse av ordlyden er at den skattepliktige kan velge om hen vil endre fastsettingen. Det er ikke et krav at fastsettingen er uriktig. Endring kan skje pga. den skattepliktige har ombestemt seg ved at hen eksempelvis oppfatter reglene annerledes eller pga. hen ønsker å øke sine avskrivninger.⁶⁵ Ordlyden kan tas til inntekt for at opplysningene som gis både skal være korrekte og at det ikke mangler noen opplysninger. Ved tolkningen av bestemmelsen skal aktsomhet – og lojalitetsplikten ikke ha selvstendig betydning ift. riktige og fullstendige opplysninger.⁶⁶

Etter lignl. var det ikke et generelt krav om fullstendige og korrekte opplysninger, men ved spørsmål om tilleggsskatt, samt 2- eller 10-årsfristen var gjeldende, var det et krav at den skattepliktige ikke hadde gitt feil eller ikke fullstendige opplysninger.⁶⁷ Den skattepliktige måtte for å si det slik ha opprådt aktsomt og lojalt. Ettersom ordlyden i lignl. ikke er identisk med ordlyden i sktfvl. § 8-1, er det ikke gitt at begrepene gjelder akkurat det samme. I tillegg gjelder det i utgangspunktet en annen hendelse etter lignl. enn etter sktfvl. Riktignok legges det til grunn i prop. at den generelle opplysningsplikten etter sktfvl. § 8-1 kun er

⁶³ Min understreking

⁶⁴ Se pkt. 3.1

⁶⁵ Se også Harboe, s.244

⁶⁶ Prop. 38 L, 14.2.4, s.92

⁶⁷ Lignl. § 9-6 nr. 3.

en kodifisering av gjeldende rett etter lignl.⁶⁸ Det uttales dessuten at feil og ikke fullstendige opplysninger etter lignl. skal tilsvare den generelle opplysningsplikten etter sktfvl. § 8-1 med krav om riktige og fullstendige opplysninger.⁶⁹ Videre er det et generelt lovtolkningsprinsipp at uttrykk i en lov i realiteten skal tolkes likt i alle sammenhenger. Det kan derfor være relevant å trekke inn rettspraksis og forståelse av tidligere bestemmelser. Ved tolkningen av feil og ikke fullstendige opplysninger i lignl. er Rt. 1992.1588 Loffland den sentrale dommen. Dommen er lagt til grunn i praktiseringen og forståelsen av uttrykket og er den mest sentrale på området.⁷⁰ Både prop. og lovkommentar tar utgangspunkt i denne dommen.⁷¹ Prop. bygger videre på Loffland-dommen og legger til grunn den samme vurderingen.⁷² Det er videre mye som taler for at dommen er en viktig tolkningskilde ved forståelsen av sktfvl. § 8-1.

Videre må den skattepliktige varsle Skatteetaten om ev. feil.⁷³ En naturlig språkforståelse av «*ev. feil*» tilsier at den skattepliktige skal varsle om det hen mener er feil i skattemeldingen. Harboe⁷⁴ beskriver varslingsplikten som en «*selvstendig plikt*». Ordlyden taler for at den skattepliktige kun må varsle slik at Skatteetaten får ansvaret for å endre. Riktignok kan Skatteetaten pålegge den skattepliktige selv å rette uriktigheten ved benyttelse av sanksjoner. Etter dette må det gjennomføres en konkret vurdering for hver hendelse og den skattepliktige har et stort ansvar for å gi riktige opplysninger.

Forhøyelsen i den skattepliktige inntekt vil føre til forhøyet skatt. For at den skattepliktige skal opptre lojalt og aktsomt, må hen opplyse om forhøyelsen. Da har han gitt fullstendig og korrekte opplysninger og innrapportert ev. feil. Det er gunstigere for den skattepliktige å varsle sånn feil i stedet for å få tilleggs skatt pga. Skatteetaten mener hen har prøvd å lure seg rundt reglene. En forhøyelse i den skattepliktige inntekt som fører til at høyere skatt er omfattet av sktfvl. § 8-1.⁷⁵ Bestemmelsene om tilleggs skatt og tvangsmulkt kan også appellere til at

⁶⁸ Prop. 38 L, 14.2.4., s.92-93.

⁶⁹ I.c.

⁷⁰ Høyesterett legger Loffland-dommen til grunn i eksempelvis Rt.1997.860 Rt.2012.1648 og HR-2016-01179-A, samt en rekke andre dommer.

⁷¹ Prop. 38 L, 14.2.4, S.93, samt Stoveland, note 285 og 288.

⁷² Prop. 38 L, 20.4.2.2, S.213.

⁷³ Jf. sktfvl. § 8-1, 2.setning.

⁷⁴ Harboe, s. 193-194.

⁷⁵ Harboe, s.244.

den skattepliktige må rette egenfastsettingen ved forhøyelse i den skattepliktige inntekt.⁷⁶ En annen situasjon er at en student er klart innenfor frikort. Han blir oppmerksom på at det er feil i skattemeldingen. Endringen fører til økt inntekt, men hen vil fortsatt være under grensen for frikort og skattefrihet. I prinsippet har studenten plikt til å endre, men hen kan ikke ilegges sanksjoner hvis hen ikke har gjort det. En reduksjon i inntekten vil vanligvis føre til forminskning i skatten og et redusert fastsetningsgrunnlag. Etter sktfvl. § 8-1 skal den skattepliktige sørge for at skattegrunnlaget er korrekt. For høyt fastsetningsgrunnlag er en uriktighet i skattegrunnlaget. Ordlyden kan dermed appellere til at den skattepliktige må opplyse om reduksjon slik at skatten blir redusert. Det taler for at han har plikt til å egenrette.

På den andre siden er det ingen hjemmel for sanksjoner hvis en skattepliktige ikke varsler om nedsettelse i den skattepliktige inntekt.⁷⁷ Eksempelvis kan tilfellet være at den skattepliktige oppdager uriktighet som fører til nedsatt skattepliktig inntekt etter fastsettingen. Uriktigheten er meget liten og ressursene med å rette skattemeldingen er større enn nedsettelsen hen får i skatt. Det kan være pga. den skattepliktige er usikker på hvordan hen retter eller må finne frem bevis på at hen kan utføre rettelsen. Tiden hen bruker på gjennomføringen kan være mer verdifull for vedkommende som arbeidstid. I tillegg kan det være kostnader med å få tak i bevis. Det at ressursene ved endringen er høyere enn selve nedsettelsen taler for at den skattepliktige bør ha et valg i disse tilfellene. Hvis den skattepliktige ikke retter, vil det bare gå utover vedkommende i om. at hen må betale for mye skatt. Hen vil tvert imot ha betalt inn for mye skatt og for samfunnet som helhet vil det være ressursbesparende at hen ikke retter. Juridisk litteratur samt reelle hensyn som ressursbesparelse taler for at den skattepliktige ikke har plikt til egenbretting i disse tilfellene. Når hen ikke kan ilegges sanksjoner, er det heller i realiteten ingen konsekvenser for vedkommende hvis hen ikke egenretter, men dersom Skatteetaten tar opp en annen del av fastsettingen, kan de tillegge dette valget vekt. Ved vurderingen av om den skattepliktige har gitt «*korrekte og fullstendige opplysninger*» er det et bevismoment om hen har vært aktsom og lojal. Det kan tale mot at den skattepliktige har opptrådt aktsomt og lojalt. Da vil det også ha betydning hvor stor nedsettelsen er.

⁷⁶ Sktfvl. §§ 14-1 (1) og 14-3 (1).

⁷⁷ Harboe, s.243.

Videre er spørsmålet om den skattepliktige har plikt til å egenrette noe som ikke har betydning for vedkommende selv. F.eks. ser den skattepliktige at det er en uriktighet i oppgaven over formue i et SDF.⁷⁸ Feilen har ingen betydning for den skattepliktige selv pga. hen kun har negativ formue. Feilen har betydning for en annen deltaker pga. hen har den skattepliktige formue. Det kan da spørres om den skattepliktige har plikt til å rette. Jeg kjenner ikke til noen rettskilder som direkte behandler denne problemstillingen. Et argument mot retting i disse tilfellene er at den skattepliktige ikke har innsyn i andres skatteopplysninger. Derfor vil den aktuelle skattepliktige vanligvis ikke ha forutsetninger for å vite om endringen har betydning for enn annen skattepliktig. En sånn plikt kan lede til en form for angiveri av andre. Det er sannsynligvis et utfall som Skatteetaten og samfunnet ikke ønsker, og det skal mye til før en ønsker at medskattepliktige skal ha den rollen.

Det kan stilles spørsmål ved om retting av egenfastsetting i noen tilfeller vil kunne stride mot selvinkrimineringsvernet eller vernet mot inkriminering av nærstående. Vernet innebærer at enhver skattepliktig er fritatt for vitneplikt i straffesaker som gjelder seg selv og nærstående etter loven. Dette er et omfattende tema som ikke vil bli behandlet i denne oppgaven, og faller utenfor oppgavens tema. Manglende egenretting i dette tilfellet vil heller ikke føre til at den skattepliktige får skattemessige fordeler som er et vilkår for tilleggsatt.⁷⁹ Skatteetaten kan ikke fremtvinge opplysninger til bruk for kontroll av andre enn den skattepliktige. Den skattepliktige har ikke plikt til å egenrette opplysninger som kun har betydning for andre.

5. Egenretting eller myndighetsfastsetting?

Er egenretting en nødvendig konsekvens av egenfastsetting eller kunne en innført andre alternativer? Alternativer for egenretting kan være endringsanmodning eller klage på egenfastsetting/retting, utenom manglende egenfastsetting, myndighetsfastsetting, varsel om kontroll eller at 3-års fristen rett og slett har utløpt. Det kan anføres at retting kunne vært regulert under klage etter § 13-1. Det

⁷⁸ Selskap med deltakerfastsetting.

⁷⁹ Sktfvl. § 14-3 (1)

kunne ført til samme resultat. Da klagefristen er 6 uker mens fristen for egenretting er 3 år, er det veldig stor forskjell på fristene. Den skattepliktige kan dermed ha mulighet for å rette egenfastsettingen i lang tid etter at klagefristen har utløpt. Det kan tale for at det er nødvendig med endringsadgang selv om det er mulig å klage.

Hadde det vært mulig å regulere adgangen til egenretting i kap. 12 så Skatteetaten hadde blitt pålagt å rette hvis skattepliktige fremmet krav om retting innen 3 år? Det vil skille seg fra nåværende kap. 12 hvor den skattepliktige ikke har ubetinget rett til retting, men det er betinget av feilaktig fastsetting i tillegg til andre vilkår. Forskjellen fra den skattepliktiges adgang til egenretting etter sktfvl. § 9-4, vil da være at i sistnevnte tilfelle vil den skattepliktige rette selv i stedet for at skattemyndighetene foretar rettingen.

Dette taler for at egenretting ikke er en nødvendig konsekvens av egenfastsetting. I tillegg kontrolleres ikke alle egenrettingene. Det skal maskinelt og automatisk gjennomføres en ny skatteberegning. Når egenrettingen ikke kontrolleres, kan noen skattepliktige bli fristet til å ta risikoen på å foreta egenrettinger som ikke er korrekte. Det er riktignok ikke holdepunkter for å anta at sjansen for dette er større enn for at det leveres skattemeldinger med feil innhold.

Men hva om skattepliktige skulle ønske å egenrette f.eks. oppjustering av aksjeutbytte eller oppjustering av gevinst ved salg av aksjer, som i utgangspunktet beregnes automatisk ut ifra Aksjeutbytte og Gevinst ved salg av aksjer? Vil det da være åpnet for klageadgangen etter sktfvl. § 13-1 siden den skattepliktige ikke har endringsadgang etter sktfvl. § 9-4?

På den andre siden kan fristen for egenretting ha utløpt mens klagefristen er i behold. Det kan skje hvis fristen for egenretting er utløpt, men ikke fristen for skattemyndighetene til å endre egenfastsettingen. Den skattepliktige kan inntil 6 uker etter at fastsettelsen er truffet, klage over vedtaket selv om fristen for egenretting er utløpt. Det er den skattepliktige som har egenfastsatt. Hvis adgangen til egenretting var regulert gjennom klage, ville den skattepliktige ha klaget over noe hen selv har fastsatt. Det kan virke unaturlig i om. at det er den skattepliktiges egen handling. Vanligvis klager den skattepliktige over vedtak som

skattemyndighetene har truffet bare hvis hen er uenig med vedtaket. Det er kanskje ikke så mange tilfeller hen er uenig i det hen selv har foretatt. Det kan tale for at egenretting burde opprettholdes som følge av formell betraktning.

Videre kan egenretting være meget ressursbesparende ift. klage om anmodning om retting. Det er i utgangspunktet lettere at den skattepliktige enkelt kan rette hvis hen oppdager feil eller at noe endrer seg. Det er pga. hen vanligvis kjenner sine økonomiske forhold bedre enn Skatteetaten. Samfunnet slipper ressursbruken ved at Skatteetaten må ta stilling til om de skal endre eller ikke basert på en anmodning om retting eller en klage. Eksempelvis hvis et stort selskap går konkurs. Selskapet har gjort lønnskjøring og sender lønnen til utbetaling. Deretter rapporterer selskapet at det er betalt. Lønnsutbetalingen blir deretter stoppet, eksempelvis av banken og med en gang etterpå går selskapet konkurs.

Lønnstakerne vil ikke ha fått lønningen, men det vil være rapportert at de har fått den. Det er ressursbesparende hvis de ansatte selv kan endre sånn at fastsettingen blir riktig. Dreier det seg om flere tusen ansatte, vil det spare Skatteetaten for mye jobb. Når det er meget ressursbesparende, kan det tale for at egenrettingen burde være en mulighet for den skattepliktige.

Et annet mer generelt forhold kan drøftes er hva som reelt sett ligger i skattepliktigs egenfastsettelse kontra skattemyndighetens kontroll. I praksis så skjer jo innleveringen av skattemeldingen elektronisk, og som kjent, ligger det i disse systemene en rekke begrensninger eller krav for skattepliktige til å gjøre slik skattemyndighetene mener. Dette er jo ikke «kontroll» slik dette er forutsatt i skatteforvaltningsloven, men i praksis innebærer dette at skattemyndighetene langt på vei – gjennom automatiserte og elektroniske prosesser – foretar en (form for) kontroll av skattyteres skattefastsettelse. Konklusjonen er nok at dette i relasjon til skatteforvaltningsloven ikke kan anses som kontroll, men heller er ett utslag av skattemyndighetens veiledningsplikt, dvs. kreves det fradrag for reiseutgifter til og fra jobb, må dette skje gjennom utfylling og besvaring av visse poster, hvor denne prosessen da er ett utslag av veiledningsplikten, men samtidig så oppnår skattemyndighetene en viss kontroll knyttet til f.eks. reisefradraget.

Uansett kan det være at skattemyndighetene tillater egenretting selv om den skattepliktige ikke har rett til det. Det er ikke nødvendigvis viktig å stoppe egenretting pga. egenretting er meget ressursbesparende for skattemyndighetene.

Hvis skattemyndighetene er enige i egenrettingen, trenger de ikke gjøre noe. Det kan også tenkes at den skattepliktige lærer mer når han får egenrette og ev. gjør mindre feil neste gang hen egenfastsetter. I tillegg er det mulig skattepliktige får frem opplysninger som kanskje ikke Skatteetaten får frem. Det viktigste er dermed at det eksisterer sanksjoner som gir skattepliktige incentiv til både å egenfastsette og – rette sånn at fastsettingen blir riktig. Sanksjonene må dermed ikke være der for å stoppe endringsadgangen. Den skattepliktige får mulighet til å egenrette selv om sanksjoner er tredd i kraft. Det taler for at egenretting er en nødvendig konsekvens av egenfastsetting.

6. Konklusjon

Sktfvl. § 9-4 gir skattepliktige selv muligheten til å rette opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger. Endringsadgangen er konsekvensen av at skattepliktige selv fastsetter skattegrunnlaget for bl.a. inntekts – og formuesskatt og MVA. Det er ulike vilkår som må være oppfylt. I tillegg til at skattepliktige selv har fastsatt det opprinnelige skattegrunnlaget, må endringsmelding ha kommet frem til skattemyndighetene senest 3 år etter leveringsfristen for skattemelding. Skal det videre innfortolkes et vilkår om at endringen skyldes at det er en feil som må rettes? Sannsynligvis kan det ikke oppstilles et slikt vilkår. Det er dessuten opplysninger i tidligere skattemeldinger som kan rettes, med unntak for grunnlag som er fastsatt av skattemyndighetene og områder der det er varslet om kontroll. Skattepliktige har både plikt og rett til å utføre endring sånn at skattegrunnlaget er korrekt, som følge av opplysningsplikten som er nedfelt i loven. En retting utføres ved levering av rettingsmelding, og konsekvensen er at enten skattemyndighetene fatter vedtak som ikke er i tråd med skattepliktiges endring, eller at det utføres en utbetaling av et ev. tilgodebeløp og en ny beregning av skatteoppjøret⁸⁰.

⁸⁰ For MVA er det skattepliktige selv som beregner.

Referanseliste

Litteratur (bøker/tidsskriftartikkel/opplag)

Folkvord, Benn m.fl. *Norsk bedriftsskatterett*, 11.utg., Oslo: Gyldendal, 2018.

Zimmer, Fredrik i samarbeid med Advokatfirma BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt: Skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7.utgave, 2.opplag 2021.

Harboe, Einar og Bugge, Marianne Brockmann. *Skatteforvaltningsloven. Kommentartutgave*. Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

Stoveland, Per Helge, Kommentar til loven i rettsdata, skrevet 09.01.2017.

Eilertsen, Egil Stefan og Harboe, Einar. «Egenendring i samsvar med skatteforvaltningsloven.» Regnskap og Revisjon nr. 3 (2018) s. 30-31

Farstad, Snorre, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgangen til egenfastsettingsmodell», *Skatterett, tidsskrift for skatt og avgift*, nr. 4 2015 s. 339-373.

Skatteforvaltningshåndboken, 8.utgave 2023⁸¹

Skatte-ABC 2023

Lover og forskrifter

1980 Lov 13.juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

1999 Lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

2005 Lov 17.juni 2005 nr. 67 om betaling om innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

⁸¹ Da det er uklart om det er Skatteforvaltningshåndboken 2023 eller 2022 som er publisert som 8.utgave, refereres det til den digitale versjonen av 2023-utgaven i oppgaven.

2009 Lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

2016 Lov 27.mai 2016 nr. 14 skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsloven)

2016 Forskrift 23.november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven⁸²

Forarbeider

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Innst. 231 L (2015-2016), Innstilling fra finanskomiteen om Lov om skatteforvaltning

Annet

<https://www.skatteetaten.no/skjema/endringsmelding/>

<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/skattemelding/>

⁸² Skatteforvaltningsforskriften