



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

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

Navn:

Silje Skarstein

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Tuangsmukt - et virkemiddel for å fremme innlevering av aksjonærregisteroppgaven		
<b>Navn på veileder *:</b>	Benn Folkvord		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	4
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

# Prosjektoppgave

## ved Handelshøyskolen BI

- Tvangsmulkt
- et virkemiddel for å fremme innlevering av aksjonærregisteroppgaven.

Eksamenskode og navn:

**MAN29141**

Utleveringsdato:

25.01.2023

Innleveringsdato:

22.05.2023

Stuedsted:

BI Oslo

# Innholdsfortegnelse

<b>INNHALDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>2</b>
1.1. AKSJONÆROPPGAVEN, GRUNNLAGSDATA TIL VIDERE BRUK .....	3
1.2 TVANGSMULKT – ET VIRKEMIDDEL .....	3
1.3.1 SKATTEFORVALTNINGSLOVEN OM TVANGSMULKT .....	7
1.3.2 RETNINGSLINJER FOR BRUK AV TVANGSMULKT .....	10
1.3.3 VEDTAK OM TVANGSMULKT .....	12
2.1.1 FORSLAG TIL DIFFERENSIERT TVANGSMULKT .....	14
2.1.2 ANTALL LØPEDAGER VURDERT OPP MOT OPPFYLLELSESGRAD.....	14
3.1 SAKSBEHANDLINGSREGLER .....	17
3.1.2 KLAGE PÅ TVANGSMULKT PÅ AKSJONÆRREGISTEROPPGAVEN.....	18
3.1.3 STRAFF MV.....	20
OPPSUMMERING.....	22
<b>REFERANSER .....</b>	<b>1</b>

## Sammendrag

Skatteforvaltningsloven (sktfvl.) trådte i kraft 1. januar 2017 og lovens bestemmelser om tvangsmulkt i §§ 14-1 og 14-2, erstattet de tidligere reglene om forsinkelsesavgift i ligningsloven. Innføringen av tvangsmulkt har vist seg å ha en positiv effekt på etterlevelsen og virker slik iht formålet om å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. I noen tilfeller har man likevel erfart at illeggelse av tvangsmulkt ikke har bidratt til å oppfylle formålet, og at belastningen for enkelte opplysningspliktige kan bli for høy.

På bakgrunn av dette foreslås det å nedjustere satsen på tvangsmulkt ilagt opplysningspliktige etter sktfvl. kapittel 7. I tillegg foreslås det å forskriftsfeste muligheten for en justering av antall løpedager ut fra formålet om å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Dette vil innebære en forskriftsfesting av gjeldende praksis. Hensikten er å tydeliggjøre en fleksibilitet og gjøre tvangsmulkten mer treffende, samt å unngå at belastningen for enkelte opplysningspliktige blir for stor.

I denne prosjektoppgaven ønsker jeg å se spesielt på tvangsmulkt på aksjonærregisteroppgaven, om dette bidrar til en økt etterlevelse hos selskapene ovenfor Skatteetaten, og om redusert sats som en er bedre løsning for selskapene sett i forhold til aksjonærens ansvar og plikter.

## Hoveddel

### *1.1. Aksjonærregisteroppgaven, grunnlagsdata til videre bruk*

Alle norske aksje- og allmennselskap, samt sparebanker med egenkapitalbevis skal sende inn aksjonærregisteroppgave (RF1086) til Altinn hvert år innen den 31. januar året etter inntektsåret. Den danner grunnlag for Aksjeoppgaven (RF1088) som Skatteetatens Aksjonærregister utarbeider, og som sendes til aksjonærene for å kunne fylle ut skattemeldingen. Blir ikke aksjonærregisteroppgaven godkjent, vil Skatteetaten mangle grunnlag for å sende ut Aksjeoppgaven. Dette betyr at skattepliktige beløp ikke blir forhåndsutfylt på aksjonærens skattemeldinger, og skattepliktig selv må beregne og føre opp alle skattepliktige beløp i skattemeldingen.

Selskapene kan sende inn Aksjonærregisteroppgaven flere ganger i løpet av året dersom det har skjedd endringer, og det er den siste innleverte meldingen som alltid er gjeldende. Nystiftede selskaper skal også sende inn oppgaven, selv om selskapet ikke er ferdig registrert i Foretaksregisteret. I tillegg skal selskaper som er avviklet i løpet av året, samt selskaper som er uten endringer også sende inn oppgaven innen fristen.

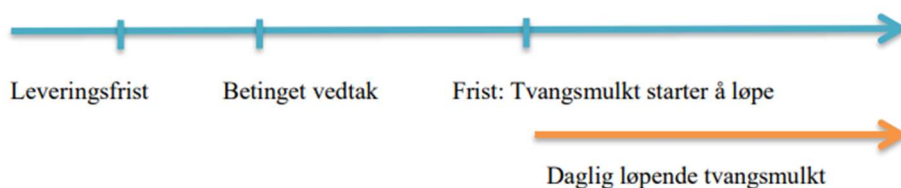
Når Euronext VPS står for innrapporteringen er selskapet fritatt for innrapportering. Selskapet registrerer de fleste finansielle instrumenter som omsettes i Norge – aksjer, obligasjoner, egenkapitalbevis, sertifikater og fond. Gjennom et nettverk av meglere, banker og forvaltningsselskaper blir disse transaksjonene registrert av kontoførere som har ansvaret for innrapporteringen. Boligselskap, NUF og enkeltmannsforetak skal heller ikke sende inn aksjonærregisteroppgaven. Utenlandske selskaper notert på Oslo Børs leverer ikke oppgave selv. Disse leveres av VPS.

### *1.2 Tvangsmulkt – et virkemiddel*

Dersom selskapet ikke leverer aksjonærregisteroppgaven i tide, kan selskapet bli illagt tvangsmulkt. En tvangsmulkt er en daglig mulkt som illegges virksomheter som ikke leverer pliktige opplysninger om egne eller andres forhold innen

fristen. Lønsmottakere og pensjonister som kan levere den forhåndsutfylte skattemeldingen kan ikke få tvangsmulkt.

Skatteetaten sender ut varsel og betinget vedtak til de som ikke har levert inn opplysninger innen fristen. Varsel og betinget vedtak kommer i samme brev, og i brevet står det ny frist for innlevering av opplysningene for å unngå tvangsmulkt.



Bestemmelsene om bokføringspålegg, klage over pålegg og tvangsmulkt er fastsatt i Skatteforvaltningsloven § 11-1 første ledd og § 14-1 første ledd, Skattebetalingsloven § 5-13a og § 5-15 første ledd. Tvangsmulkt er ikke å anse som straff etter EMK (Europeiske Menneskerettskonvensjonen), i likhet med for eksempel bokføringspålegg. Den som får et betinget vedtak om tvangsmulkt eller pålegg om bokføring anses derfor ikke som siktet.

I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 30.5.9 ble reglene om bokføringspålegg (se nå § 11-1) og reglene om tvangsmulkt vurdert opp mot EMK art. 6, om kravet til rettferdig rettergang ved straffesiktelser og forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4. Det ble påpekt at dersom betinget tvangsmulkt er å regne for straff, kan EMKs forbud mot dobbeltstraff være til hinder for at det senere reises straffesak om det forhold som har resultert i tvangsmulkten.

Departementet mente at siden tvangsmulkt ikke er å anse som straff etter norsk rett, men kan bli sett på som en straff etter EMK basert på saken Engel vs Nederland. Her fastslo EMD at i vurderingen om det forelå en straffesiktelse (criminal charge), så vil den nasjonale klassifisering, lovbruddets karakter, og sanksjonens strenghet være vesentlige kriterier i en totalvurdering. Så langt vurderte departementet at ingen av disse kriteriene var oppfylt når det gjelder forslaget om betinget tvangsmulkt. Man krever ikke skyld hos den bokføringspliktige og reaksjonen er heller ikke rettet mot en avgrenset krets av

personer. Når det gjaldt sanksjonens strenghet, var Departementet enig at det kan oppstå tilfeller dersom beløpet kommer opp i et høyt beløp.

I en totalvurdering var det bl.a. av stor betydning at formålet med tvangsmulkten var et annet enn å påføre den bokføringspliktige et onde som en reaksjon mot en overtredelse. Den betingede tvangsmulkten er fremadrettet, og det må være uten betydning at mulkten kan bli opplevd som et onde av den vedtaket retter seg mot. Dessuten må det i denne sammenheng ha betydning at tvangsmulkten ilegges løpende. Den bokføringspliktige kan således stoppe tvangsmulkten ved å innrette seg slik som han eller hun har plikt til etter bokføringsregelverket.

I høringsrunden ble det påpekt at det kunne oppstå strid med EMK art. 6 hvis tvangsmulkten når opp i høye beløp. Departementet mente til slutt at slik strid ikke ville oppstå bare på dette grunnlag, og at tvangsmulkten dessuten er begrenset til kr 1 mill. Siden tvangsmulkt ikke kan anses som noen «criminal charge» etter EMK art. 6, kunne det heller ikke være i strid med forbudet mot gjentatt straffeforfølgning om man blir ilagt en betinget tvangsmulkt ved manglende utbedring av bokføringsfeil og deretter anmeldes for den samme overtredelsen av bokføringsregelverket.

Skattedirektoratet utarbeidet deretter retningslinjer om bokføringspålegg og illeggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen, 13 juni 2008. De nye reglene om å innføre en økonomisk reaksjon i form av tvangsmulkt for tilfeller hvor en næringsdrivende ikke innretter bokføringen sin i tråd med skatte- og avgiftsmyndighetenes pålegg, har til hensikt å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskaper og lignings- og avgiftsoppgaver for fremtiden. Ettersom tvangsmulkt ikke anses som straff, stenger ikke ilagt tvangsmulkt for senere anmeldelse, for eksempel ved gjentatt unnlatt levering av skattemelding.

I dag er det hjemlet i Skatteforvaltningsloven kapittel 14-1, 1. ledd: (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.»

Med dette har Skatteetaten mulighet til å ilegge tvangsmulkt for å få selskaper til å sende inn opplysninger som de er pliktet til å sende inn innen fristen. Man kan i tillegg til aksjonærregisteroppgaven, få tvangsmulkt for manglende innlevering av mva-melding, a-melding, skattemelding for næringsdrivende og aksjeselskap, særavgiftsmelding og tredjepartsopplysninger (grunnlagsdata). Man kan også få tvangsmulkt dersom selskapet ikke retter seg etter pålegg om bokføring, manglende etterlevelse av OTP eller ikke gir tilbakemelding etter en kontroll hos Skatteetaten.

I Ot.prp. nr 38 L (2015-2016) Lov om Skatteforvaltningsloven ble det igjen reist spørsmål om dette vil være i tråd med EMKs forbud mot gjentatt straffeforfølgning, samt om beløpsgrensen til tvangsmulkt var for høy. Departementets forslag omfatter derfor to straffebestemmelser. Den ene gjelder for tredjeparters opplysningssvikt, mens den andre gjelder for manglende medvirkning til kontroll. Når det gjelder tredjeparts opplysningssvikt og beløpets størrelse så vises det til at når formålet med tvangsmulkten er å framtvinge levering av pliktige opplysninger, har slike størrelser mindre betydning. Tvangsmulktens størrelse bør heller ikke knyttes til omfanget av de manglende opplysningene, da det nødvendiggjør detaljerte beregninger og kunnskap om opplysningssviktens omfang. Tvangsmulkten bør kunne ilegges raskt uten kompliserte beregninger. Ved utmålingen bør det derfor ses hen til hvor alvorlig konsekvensene av opplysningssvikten generelt er for effektiviteten i skatteforvaltningen. I tillegg bør det ha betydning hva størrelsen på tvangsmulkten bør være for å være egnet til å fremme oppfyllelse. Videre foreslår departementet å videreføre dagens adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattepliktig som har fått pålegg om bokføring, og ikke har innrettet seg etter et pålegg innen den fastsatte fristen. Reglene om pålegg om bokføring følger av lovforslaget § 11-1.

Når det gjelder manglende medvirkning til kontroll så vil tvangsmulkt ikke være noen aktuell reaksjon overfor lønnstakere og pensjonister som har adgang til å benytte leveringsfritak, jf. lovforslaget § 8-2 femte ledd. Denne gruppen kan unnlate å levere skattemelding når den mottatte meldingen er fullstendig og riktig



utfylt. Hvis skattemeldingen ikke er levert innen utløpet av leveringsfristen, anses den skattepliktige for å ha gitt de opplysningene som var forhåndsutfylt i meldingen. Derimot så skal disse illegges tilleggsskatt dersom de gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlag og beregnet skatt. Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig. Med andre ord, så dersom det foreligger en skattepliktig gevinst/utbytte, så er det ulik straffemåling om det er selskapet eller skatteyter som ikke har innrapportert dette til Skatteetaten.

### ***1.3.1 Skatteforvaltningsloven om tvangsmulkt***

Et betinget vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak i lovens forstand, jf. Skftl § 1-2 første ledd bokstav d.

I følge skftl §14-1,2 ledd 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.

I 3. og 4. ledd er det et unntak fra tvangsmulkten ved at Skatteetaten kan i «særlige tilfeller» redusere eller frafalle påløpt mulkt, og at tvangsmulkt ikke påløper dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Skattemyndighetene har adgang til å gi bokføringspliktige skattepliktige og tredjeparter som har opplysningsplikt etter § 7-1 Alminnelige bestemmelser pålegg om bokføring. På denne måten kan skattemyndighetene oppnå god kvalitet på tredjepartsopplysningene.

Selskapet er ifølge Aksjeloven §4-5 og §4-7 pliktet til å ajourholde og oppbevare aksjeeierboken til sitt selskap.

For å kunne tilby en mest mulig ferdigutfylt skattemelding for skatteyter så er selskapet pliktet til å sende inn opplysninger som har betydning for skattelegging av aksjonærene. Jfr Skftl §7-7 1 ledd a) plikter selskapet å sende inn opplysninger om aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av skatteleggingsperioden som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.

I b) og c) plikter selskapet å innrapportere hvem som er eiere av aksjene, utbytteutdeling og salg av aksjer som påvirker skattelegging for den enkelte aksjonær. I tillegg så må aksjenes formuesverdi innrapporteres.

Det norske skattesystemet er basert på en høy grad av tillit til at de skattepliktige gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid. Det er ikke praktisk mulig for myndighetene å innhente all nødvendig informasjon om hver enkelt skattepliktig på eget initiativ og ved egeninnsats. Det er derfor nødvendig med opplysninger fra de skattepliktige for at myndighetene skal kunne fastsette riktig skatt.

For aksjonæren er den alminnelige opplysningsplikten i sktfl § 8-1 som er gjeldende. 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.

Skatteyder selv er pliktet til å påse at alle opplysninger på sin skattemelding er kontrollert og stemmer før innlevering til Skatteetaten. Skatteyder er pliktet til å gi beskjed til selskapet dersom de oppdager feil, siden det kun er selskapet som kan korrigere aksjonærregisteroppgaven. Til tross for at aksjonæren mottar Aksjeoppgaven sammen med Skattemeldingen, så betyr ikke dette at de forstår informasjonen som er oppgitt. Aksjegevinster kan ha et lavere skattegrunnlag grunnet ubenyttet skjermingsfradrag, som de muligens ikke får med på sin skattemelding, dersom dette ikke allerede er oppgitt på Aksjeoppgaven. Selv om skatteyder har ansvaret for å kontrollere skattemeldingen, så kreves det en kompetanse eller forståelse for hvilket beløp som skal innrapporteres av transaksjoner som skattepliktig utbytte, kjøp og salg, som ikke alle skatteytere har. På en annen side så kan skatteyder beregne sitt skjermingsfradrag ved å søke opp på Skatteetatens nettsider, men det krever forståelse om utregning av skattepliktig aksjegevinst. I tillegg kan historiske kostpriser på aksjer som ikke er oppført tidligere utebli, for eksempel på arvede aksjer som aksjonærene ikke kjenner til fra før. Dersom selskapet sender inn opplysningene så er det større sannsynlighet for at dette blir korrekt beregnet på skatteyters hånd.

Endring av aksjekapital i form av kapitalnedsettelse/utvidelse, fusjon/fisjon, ordinært utbytte og stiftelse/sletting av selskap blir registrert fortløpende i Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Derimot så blir eierskifte, tilleggsutbytte og

lån til aksjonær (som regnes som skattepliktig utbytte) ikke registrert annet sted enn på Aksjonærregisteroppgaven.

Dersom selskapet hadde hatt mulighet til å innrapportere slike transaksjoner hos Regnskapsregisteret og Skatteetaten under ett, så hadde sannsynligheten for feil vært vesentlig mindre. I et slikt tilfelle så burde det blitt pliktig til å innrapportere tilleggsubytte og eierskifte i selskapet også til Regnskapsregisteret.

Selv om det per i dag ikke er plikt til å oppdatere de samme opplysningene som i Aksjeeierboken i selskapet også hos Regnskapsregisteret, så kunne det ha vært en veldig god løsning for at også eierstrukturen til enhver tid hadde vært oppdatert. Aksjeoppgaven ville inneholdt opplysninger om hvem som eier aksjene i selskapet løpende igjennom året, og formuesverdien på aksjene hadde vært registrert på riktig aksjonær. Da vil eksterne aktører som for eksempel proff.no og banker få sine lister oppdatert kontinuerlig.

Tvangsmulkt for manglende innlevering av aksjonærregisteroppgaven følger Sktfvl. kapittel 7, §7-7 1. ledd a og b som omhandler aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, deriblant aksjekapitalens størrelse, endringer som følge av stiftelse og kapitalendringer, samt aksjonærsammensetningen. I tillegg har vi pkt c, som omhandler aksjenes formuesverdi dersom de ikke er børsnoterte.

Tvangsmulktens beløpsgrense er lovbestemt, jfr Skatteforvaltningsforskriften §14-1-1. 1. ledd basert på hvilket kapittel den omhandler i loven:

Tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter

- a. skatteforvaltningsloven kapittel 7 utgjør ett rettsgebyr per dag
- b. skatteforvaltningsloven kapittel 8 utgjør et halvt rettsgebyr per dag

og §14-1-1, 2. ledd:

Tvangsmulkt for den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring etter skatteforvaltningsloven § 11-1 utgjør ett rettsgebyr per dag.

Dersom disse opplysningene i aksjonærregisteroppgaven ikke foreligger, så utgjør tvangsmulkten ett rettsgebyr per dag for selskapet. I motsetning til skattemeldingen som har et halvt rettsgebyr dersom man jfr sktfvl. §8-2.1 ledd som skattepliktig her til landet unnlater å gi opplysninger om den skattepliktiges

formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9.

Lønsmottakere og pensjonister er fritatt tvangsmulkt, samt at de har fritak for innlevering av skattemelding. Så selv om de er ansvarlig for de opplysningene som er forhåndsutfylt på skattemeldingen, så kan de likevel velge å ikke åpne eller foreta seg noe før innlevering. I motsetning til næringsdrivende hvor tvangsmulkt vil gjelde for personlige næringsdrivende, deltakerlignende selskaper og aksjeselskaper, fordi de har innleveringsplikt for sin skattemelding.

Dette betyr at i de tilfeller aksjonæren benytter seg av stille aksept og lar skattemeldingen sendes inn automatisk, så er de fritatt for tvangsmulkt, til tross for at Aksjeoppgaven er ufullstendig. I et slikt tilfelle så er det kun ved kontroll av skattemeldingen at manglende opplysninger må innhentes av Skatteetaten ved å ta kontakt med skatteyter eller selskapet, og dersom det skulle avdekkes feil må straff som tilleggsskatt vurderes. Ingen annen oppfyllellespress kan benyttes ovenfor aksjonæren selv om det hvert år er det over 500.000 lønsmottakere og pensjonister som ikke åpner sin skattemelding og kontrollerer sine forhåndsutfylte opplysninger. Og dermed ikke oppfyller sin opplysningsplikt.

### ***1.3.2 Retningslinjer for bruk av tvangsmulkt***

Skattedirektoratet utarbeidet i år 2017 et rundskriv om retningslinjer for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Dette er nå innarbeidet i Skatteforvaltningshåndboken, Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff. Men i denne retningslinjen sto det at hovedformålet med tvangsmulkt var at «tvangsmulkt skal være "fremoverrettet", og skal ilegges for å motivere til rettidig levering av opplysningene (skape et oppfyllellespress).»

Nå står det i skatteforvaltningshåndboken at tvangsmulkt, tilleggsskatt og overtredelsesgebyr er felles administrative reaksjoner for de skattearter som omfattes av loven. Tvangsmulkt kan benyttes for å skape et oppfyllellespress, mens tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ilegges i etterkant som en sanksjon mot et lovbrudd. Bestemmelsene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er etter mønster av bestemmelsene i ligningsloven. Forskjellen fra tidligere er at det skal

være mer bruk av unnskyldningsgrunner og lavere tilleggsskattesats.

Bestemmelsen blir dermed mer lempelig enn i ligningsloven.

I tillegg så er bestemmelsen om tvangsmulkt en «kan»-bestemmelse, slik at skatteetaten må vurdere om bruken av tvangsmulkt er et godt virkemiddel eller ikke. Tvangsmulkten kan ikke iverksettes dersom den slår urimelig ut eller hvor fastholdelsen av tvangsmulkten ikke fremmer formålet med oppfyllelse. I Skattedirektoratets retningslinjer pkt. 2.5.1 heter det imidlertid at skattemyndighetene må vurdere om tvangsmulkt i den konkrete saken er et godt virkemiddel, og at tvangsmulkt ikke bør ilegges når den vil slå urimelig ut eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Tvangsmulkt ilegges i praksis maskinelt, men ifølge retningslinjene skal skattemyndighetene der det er mulig, ikke ilegge tvangsmulkt der de er kjent med at det foreligger andre forhold som fører til at tvangsmulkt ikke skal ilegges.

Tvangsmulkt kan benyttes

- når opplysningspliktige ikke gir opplysninger vedkommende plikter å gi innen de fastsatte frister
- det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis eller
- skattepliktig ikke retter seg etter pålegg om bokføring. Meldinger som skal leveres elektronisk, regnes som ikke levert dersom meldingen leveres på papir.

Dersom næringsdrivende leverer melding på papir, kan det benyttes tvangsmulkt for å fremtvinge elektronisk levering. Men aksjonærregisteroppgaven kan ifølge rettledningen fortsatt sendes inn på papir. Små aksjeselskaper med kun en aksjonær som er både daglig leder og eneste i styret vil være et eksempel på slikt. Ofte drives dette i svært liten grad, med lav omsetning og liten inntjening. I slike tilfeller kan det være stor forskjell på aktiviteten i et aksjeselskap, eksempelvis en birøkte med 50,000 i omsetning årlig i forhold til en bilforretning med 9 ansatte og en omsetning på 6 million, men uansett samme krav til innrapportering til Skatteetaten, Det finnes ikke forenklet innrapportering for små og mellomstore aksjeselskaper, slik det er for enkeltmannsforetak.

Når skattepliktige eller tredjeparter ikke gir forespurte kontrollopplysninger etter skfvl. kapittel 10 må det vurderes om tvangsmulkt i den konkrete saken vil fremme oppfyllelse av opplysningsplikten, eller om det vil ødelegge for en god dialog. Det samme gjelder i saker om internprising der virksomheten blir bedt om å gi opplysninger om konsernselskapet i utlandet (skfvl. § 8-11).

Ettersom tvangsmulkt ikke anses som straff, stenger ikke ilagt tvangsmulkt for senere anmeldelse, for eksempel ved gjentatt unnlatt levering av skattemelding. Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet.

### ***1.3.3 Vedtak om tvangsmulkt***

I Skatteforvaltningsloven §14-2, 1. ledd står det: «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- første ledd som ikke anses å være oppfylt, samt frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

For 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 skfvl § 13-2, skal varsles om vedtak. Forhåndsvarselet skal beskrive hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot kan ivareta sine interesser på en forsvarlig måte.

Unntatt fra dette forhåndsvarselet står i skfvl §5-6, tredje ledd at varselet medfører fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres. Det samme gjelder dersom vedtaket retter seg mot en som ikke har kjent adresse, eller at en ettersporing vil bruke mer ressurser enn hva som er formålstjenlig. I tillegg så kan man unnlate varsel dersom den vedtaket rettes mot allerede har hatt rimelig foranledning til å uttale seg, eller at varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig. Slike foranledninger kan være søknad eller en klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes.

Ifølge rettleddningen til RF1086 for inntektsåret 2022 gjelder følgende: Dersom Aksjonærregisteroppgaven for 2022 ikke leveres, blir selskapet ilagt daglig løpende tvangsmulkt. Hvis oppgaven for 2022 ikke leveres innen fristen, vil skatteyder motta varsel og betinget vedtak om ileggelse av tvangsmulkt etter få

dager. Med andre ord så kommer både varsel og betinget vedtak om tvangsmulkt dersom oppgaven ikke blir levert innen 14 dager.

Den henviser også til at vedtaket vil inneholde informasjon om hvilken dag mulkten løper fra. Mulkten utgjør ett rettsgebyr per dag og kan ikke overstige 15 rettsgebyr. Gjeldende satser for rettsgebyr per 1. november 2022, er kroner 1 223 per dag. Ut fra disse satsene kan tvangsmulkten maksimalt utgjøre kroner 18 345 (15 rettsgebyr). Dette er basert på gjeldende satser per 1. november 2022, men kan bli endret i 2023.

Med andre ord så har Aksjonærregisteret begrenset sitt maksimale beløp fra 50 rettsgebyr og ned til 15 rettsgebyr. Allerede dagen etter fristen for innlevering, så sendes det ut purring på aksjonærregisteroppgaven med brev ut til selskapet om ny frist og betinget varsel om illeggelse av tvangsmulkt etter 14 dager. Til tross for forhåndsutfylt Aksjonærregisteroppgave som blir sendt ut desember i inntektsåret, informasjonsskriv i januar, og purring i februar så er det likevel selskaper som ikke sender innen den nye fristen de har fått. Aksjonærregisteret mener det ikke er hensiktsmessig å praktisere så høy tvangsmulkt på denne oppgaven, når de fleste aksjeselskaper er små og mellomstore bedrifter er med kun kr 30 000 i aksjekapital. Tvangsmulkten er dermed begrenset til 15 dager og ett helt rettsgebyr. Dette er sett i sammenheng med antall dager som er maksimal tvangsmulkt for manglende innlevering av skattemelding

Skatteetaten har besluttet at ved illeggelse av tvangsmulkt for manglende levering av skattemeldingen for formue- og inntektsskatt for inntektsåret 2021, skal antall løpedager settes til 20. Maksimal tvangsmulkt blir da redusert tilsvarende, altså til kr. 12 230. Informasjonen på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no) er foreløpig ikke oppdatert med denne beslutningen.

Praksisen av redusert tvangsmulkt gjelder kun skattemyndighetene som er underlagt Finansdepartementet. I motsetning til Regnskapsregisteret som er underlagt Nærings- og Fiskeridepartementet, hvor maksimal tvangsmulkt for manglende innlevering av Årsregnskapet er 50 rettsgebyr. Regnskapsregisteret velger å bruke samme virkemiddel for å få selskapene til å innlevere innen fristen, men likevel velger å opprettholde 50 rettsgebyr for de samme selskapene, selv om de er små og mellomstore bedrifter. Argumentet for at disse selskapene kun har kr 30.000 i aksjekapital er ikke overveiende grunner for at tvangsgebyret skal settes ned.

### **2.1.1 Forslag til differensiert tvangsmulkt**

I følge 2.1.2 Vedtak nr. 176, 3. desember 2020\_

*«Stortinget ber regjeringen utarbeide forslag til en ordning med differensiert tvangsmulkt, og komme tilbake med en vurdering av et slikt forslag til Stortinget på en egnet måte.» Vedtaket vart gjort ved behandlinga av Prop. 1 S (2020–2021), jf. Innst. 2 S (2020–2021).*

*Finansdepartementet arbeider, i samarbeid med Skattedirektoratet, med å vurdere ulike alternativ for å følge opp vedtaket. Saka er omtalt i Prop. 1 LS (2021–2022), kapittel 25, og departementet tek sikte på å kome tilbake til Stortinget med forslag i saka i samband med revidert nasjonalbudsjett for 2022.*

I Skattedirektoratets utredning ble det konkludert med at en løsning basert på ulike differensieringsgrunnlag for fastsettelse av tvangsmulkt at det var vanskelig å gjennomføre i praksis. Skattedirektoratet fikk i brev fra Finansdepartementet av 7. april 2021, i oppdrag å følge opp Stortingets anmodningsvedtak nr. 176 (2020–2021) tvangsmulkt. Vedtaket om ei ordning med differensiert tvangsmulkt ble dermed nedstemt. I et anmodningsvedtak i revidert budsjett 2022 om differensiert tvangsmulkt mente Skattedirektoratet og Finansdepartementet at det ville være en bedre ordning å sette ned satsene og antall løpedager med tvangsmulkt enn å differensiere etter omsetning eller lignende. Skattedirektoratet ville sende et forslag til nye regler på høring.

### **2.1.2 Antall løpedager vurdert opp mot oppfylleelsesgrad**

Skattedirektoratet foreslår videre at antall løpedager for tvangsmulkt kan reduseres for grupper av opplysningspliktige, eller for enkelte skattemeldinger. Dette tydeliggjør at skattemyndighetene har adgang til å redusere antall løpedager der de vurderer det som lite egnet å la tvangsmulkten løpe til maksimalbeløpet etter sktfvl. § 14-1 annet ledd er nådd, fordi det ikke vil bidra til at opplysningsplikten oppfylles. Det foreslås en endring i skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 fjerde ledd.

Forslag om reduksjon av satsen for tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kap. 7 og for manglende levering av pliktige opplysninger etter sktfvl. kap. 7 (tredjepartsopplysninger), er i dag på



ett rettsgebyr mot et halvt rettsgebyr for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter sktfvl. kap. 8.

Skattedirektoratet finner ikke gode grunner for å opprettholde denne satsforskjellen og foreslår derfor å redusere satsen for tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter sktfvl. kap. 7, slik at satsen vil være lik for opplysningspliktige etter sktfvl. kap. 7 og kap. 8 samt Skattedirektoratet foreslår å endre skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 første ledd.

Årsaken til at satsen til tvangsmulkten etter Skfvl kap 7 settes ytterligere ned er at analyser har vist at blant de som ikke leverer rettidig og som derfor mottar varsel om tvangsmulkt, er at de aller fleste (opptil 70%) leverer opplysningene før tvangsmulkten begynner å løpe. Når det gjelder de som ikke leverer før tvangsmulkten begynner å løpe, er erfaringen at ca. 30% leverer innen de første 10 dagene. Etter 20 løpedager har ca. 41% i denne gruppen levert, men deretter flater det ut og man ser en mindre effekt av fortsatt tvangsmulkt. Erfaringsmessig vil ca. 45% av de som ilegges tvangsmulkt ikke levere, og dermed ende opp med maksimalbeløpet etter sktfvl. § 14-1 (2) 1. Det ser ut til å være en større representasjon av mindre virksomheter, og virksomheter som er i oppstarts- eller avviklingsfasen i denne gruppen.

For å redusere den økonomiske belastningen for opplysningspliktige i tilfeller der fortsatt tvangsmulkt ikke ser ut til å medføre ønsket effekt, har skattemyndighetene allerede redusert antall løpedager for enkelte typer meldinger. Dette gjelder dermed skattemelding for formue- og inntektsskatt, skattemelding for mva og aksjonærregisteroppgaven.

Forslag til endring blir da: I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven kapittel 14 foreslås følgende endringer: § 14-1-1 første ledd skal lyde: (1) Tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og 8 utgjør et halvt rettsgebyr per dag. § 14-1-1 fjerde ledd skal lyde: (4) Tvangsmulkt løper fra den dagen som fastsettes i vedtak om tvangsmulkt og løper frem til den opplysningspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt. *Skattemyndighetene kan beslutte at tvangsmulkt skal løpe i*

*færre antall dager enn hva det ville ha gjort ved oppnådd maksimalbeløp etter skatteforvaltningsloven § 14-1 annet ledd.*

Aksjonærregisteret har i dag valgt å legge seg på samme nivå som tvangsmulkt for ikke innlevert skattemelding, som er 20 dager med halvt rettsgebyr, dvs kr 12.430, -. Men ifølge lovverket må de forholde seg til et helt rettsgebyr, og ikke et halvt rettsgebyr, slik at dersom de har like mange antall dager som med skattemeldingen, så vil dette utgjør kr 24.860 kroner.

Med en aksjekapital på kr 30.000 for et lite eller mellomstor bedrift (som er omtrent 90% av norske selskaper), så utgjør dette omtrent hele aksjekapitalen. Det er vurdert færre antall dager som 10 dager, for da blir dette kr 12.430 som er samme beløpsstørrelse som for forsinket skattemelding. Men 10 dager er da til gjengjeld for begrenset tidsperspektiv til at selskapene klarer å få levert oppgaven, så av den grunn har Aksjonærregisteret endt opp med 15 dager, og kr 18.645 som maksbeløp for tvangsmulkt.

Selv om hovedandelen av aksjeselskap i Norge er små og mellomstore bedrifter, så utgjør en tvangsmulkt på kr 18.645 vesentlig forskjell for et aksjeselskap om aksjekapitalen i selskapet er kr 30 000 eller 1 million. Så på den ene siden så er det rettferdig at maksbeløpet for tvangsmulkt er lik for alle selskaper, men på den andre siden så utgjør dette vesentlig mindre andel av aksjekapitalen for en stor bedrift. Så selv om analyser viser at dette gjelder stort sett nyetablerte selskaper og selskaper under avvikling, samt at tvangsmulkt i stor grad skal være likt for alle, så utgjør det en forskjell basert på selskapets aksjekapital.

Grunnloven §98 viser til likhetsprinsippet med at «alle er like for loven, og ingen må utsettes for usaklig eller uforholdsmessig forskjellsbehandling». Med dette kan ikke forvaltningsorganer utøve sin skjønnsmessige avgjørelsesmyndighet ved å treffe ellers lovlige vedtak som innebærer usaklig forskjellsbehandling av en borger.

Dersom tvangsmulkten heller hadde vært basert på andre forhold enn antall dager og rettsgebyr, for eksempel på selskapets omsetning, så ville det forholdsmessig vært mer rettferdig gebyr ovenfor selskapene. Siden dette er basert deres inntjening. og ikke en fast sats som i dag.

I tillegg så er aksjonærer som er lønsmottakere og pensjonister fritatt for tvangsmulkt i motsetning til selskapene, selv om begge er pålagt ansvar for innrapportering av de samme opplysningene. I slike tilfeller hadde det vært mulig å pålegge aksjonæren tvangsmulkt dersom Aksjeoppgaven hadde hatt feil eller mangler. I et slikt tilfelle hadde aksjonæren hadde et større press på seg til å ta kontakt med selskapet for å få levert inn rett opplysninger til Skatteetaten.

### ***3.1 Saksbehandlingsregler***

I Skatteforvaltningsloven §14-2, 1. ledd, står det «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.»

Men i Skatteforvaltningshåndboken §14-2, 1. ledd, så gjør denne bestemmelsen unntak fra § 5-6 første ledd om at det skal gis forhåndsvarsel før et enkeltvedtak treffes, men skattemyndigheten kan likevel varsle dersom det anses hensiktsmessig. Det skal sendes melding om vedtak i henhold til § 5-8 Melding om enkeltvedtak, og meldingen skal inneholde både hvilke plikter som ikke er oppfylt, frist for oppfyllelse og informasjon om størrelsen på mulkten. Dersom opplysningene ikke er gitt innen den fristen som er satt i vedtaket, begynner tvangsmulkten å løpe umiddelbart. Det treffes ikke et nytt vedtak fra skattemyndighetenes side, og vedtaket er dermed et såkalt betinget vedtak.

Fristen i vedtaket må være så lang at den ansvarlige har en reell mulighet til å oppfylle pliktene før tvangsmulkten begynner å løpe. Ettersom vedtak om tvangsmulkt som i realiteten gir en ny frist for å oppfylle opplysningsplikten eller innrette seg etter et vedtak, angir ikke loven noen minste frist og fristen kan i praksis være forholdsvis kort.

I Rettledningen til Aksjonærregisteroppgaven for inntektsåret 2022 står det: «Skatteetaten sender ut varsel og betinget vedtak til de som ikke leverer pliktige opplysninger innen frist. Varsel og betinget vedtak kommer i samme brev. I brevet står det hva som er ny frist for å levere opplysningene for å unngå tvangsmulkt. Dersom Aksjonærregisteroppgaven for 2022 ikke leveres, blir selskapet ilagt daglig løpende tvangsmulkt. Hvis oppgaven for 2022 ikke leveres

innen fristen, vil dere motta varsel og betinget vedtak om ileggelse av tvangsmulkt etter få dager. Vedtaket vil inneholde informasjon om hvilken dag mulkten løper fra.

I dette tilfelle så har lovens «kan»-bestemmelse blitt til en «skal»-bestemmelse i håndboken for at skatteyter skal være varslet om mulig tvangsmulkt.

Forvaltningsloven § 16 stiller krav om at adressaten for et enkeltvedtak (parten) skal varsles i forkant, og gis mulighet til å uttale seg innen en angitt frist.

Forhåndsvarsel er spesielt viktig ved enkeltvedtak som medfører plikter eller sanksjoner for en person eller virksomhet. Forhåndsvarsling av hele prosessen vil føre til en mer effektiv saksgang der man unngår unødvendig tidstap ved fortløpende varsling mellom sanksjonsvedtakene. I forhold til legalitetsprinsippet i forvaltningen må enkeltvedtak ha hjemmel i lov eller forskrift, og det må vises til de aktuelle bestemmelsene i vedtaket. Dette er spesielt viktig hvis enkeltvedtaket medfører plikter eller byrder for parten som tvangsmulkt. Med en «skal»-bestemmelse er det både en mulighet for å innrette seg, samt uttale seg om vedtaket innen en gitt frist uten at saksbehandlingstiden blir for lang.

### ***3.1.2 Klage på tvangsmulkt på aksjonærregisteroppgaven***

Dersom man har mottatt tvangsmulkt fra Skatteetaten har man rett til å klage, og jfr Sktfl. §14-1, 3 ledd så kan Skattemyndighetene i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt mulkt.

Skatteforvaltningsloven kap 13 inneholder bestemmelser om klage over enkeltvedtak. Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti. I de tilfeller skattemyndighetene har truffet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som traff vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken. Retten til klagebehandling forutsetter i utgangspunktet at det er klaget innen fristen, samt at krav til form og innhold er overholdt.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at «den vedtaket retter seg mot» kan klage. I tillegg kan den som er «endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt» klage over vedtak om skattefastsetting. Selskapet kan sende inn klage på vedtak om tvangsmulkt, ikke aksjonærene.

Når et aksjeselskap derimot er slettet, foreligger det ikke lenger rettssubjekt som fastsettingen retter seg mot. Tidligere aksjonærer har ikke klagerett i egenskap av å være "den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt". Det formelle skjæringstidspunktet er når selskapet er slettet i Foretaksregisteret, se aksjeloven § 16-10 og foretaksregisterloven § 4-1. Klagen faller ikke bort hvor den er sendt før slettingen. Klagefristen er som hovedregel seks uker.

§14-1, 3. ledd gir skattemyndighetene adgang til å frafalle eller ettergi påløpt tvangsmulkt i «særlige tilfeller». Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt vil normalt skje av hensyn til den ansvarlige. Hensynet til den ansvarlige må veies mot behovet for ikke å undergrave tvangsmulktinstituttets effekt. Det skal foretas en helhetsvurdering. I tidligere Retningslinje for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr var det eksempler på tilfeller man kunne få fritak for tvangsmulkt, og dette er nå nedfelt i Skatteforvaltningshåndboken §14-1, 3 ledd. Et eksempel på dette er at påløpt tvangsmulkt kan frafalles automatisk for nyregistrerte selskaper som ved sin aller første aksjonærregisteroppgave.

Noe av årsaken til dette kan være at aksjonæren er uerfaren og ikke kjent med at man skal sende inn Aksjonærregisteroppgaven stiftelsesåret, uansett om det er drift er ikke. Dessuten så er RF1086 verken ferdigutfylt eller ligger klar i Innboksen til selskapet på Altinn. Dette er noe selskapet selv må hente frem i skjema databasen, og Skatteetatens nettsider finner man både eksempler og filmer om at hvordan gjøres. Men det varsles ikke i forkant, ei heller ikke pures fra Skatteetaten om at skjemaet skal sendes inn stiftelsesåret. Til stadighet så tror selskapet at disse opplysningene allerede er registrert hos Skatteetaten da de stiftet selskapet i Foretaksregisteret, sammen med stiftelsesdokument og generalforsamlingsprotokoll.

I motsetning dersom en skatteyter kjøper aksjene til en aksjonær i et allerede eksisterende selskap, så har ikke denne nye aksjonæren samme automatiske fritak på tvangsmulkt etter retningslinjene i Skatteforvaltningshåndboken, hvis vedkommende glemmer å sende inn Aksjonærregisteroppgaven for selskapet. I dette tilfellet så må flere forhold vektlegges under «særlige grunner» for at tvangsmulkten skal frafalles.

Under «Særlige tilfeller» så legger Skattedirektoratet legger til grunn at tvangsmulkten som hovedregel skal frafalles hvis

- det viser seg at subjektet ikke var opplysningspliktig
- opplysningsplikten ble ikke overholdt pga. uforutsette og akutte forhold hos den opplysningspliktige selv eller medhjelper/fullmektig, for eksempel alvorlig sykdom, skade eller død. Se nærmere omtale nedenfor under «særlig om sykdom»
- opplysninger er levert, og opplysningspliktige tidligere har opptrådt **aktsomt og lojalt**. Det tas utgangspunkt i subjektets leveringshistorikk for den aktuelle meldingen

Ved en fusjon er det ifølge Skatteforvalningshåndboken det overtakende selskapet som overta det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser etter aksjeloven, jf. aksjeloven § 13-2. Dette innebærer at selskapet ved fusjonsavtalen anses å ha påtatt seg ansvaret for det overdragende selskapets forpliktelser fra det tidspunkt fusjonen trer i kraft ved registrering i Foretaksregisteret, også har ansvar for et uoppgjort misligholdsoppgjør eller et uoppgjort skatteoppgjør.

Dette innebærer at overtakende selskap blir ansvarlig for tvangsmulkt som er ilagt uavhengig av om kravet er etablert før eller etter fusjonstidspunktet. Ved fisjon gjelder i utgangspunktet det samme som for fusjon, jf. aksjeloven § 14-2. Det skal følge av fisjonsplanen hvilke av de overdragende selskapenes eiendeler, rettigheter og forpliktelser som skal overføres og hvilke som skal beholdes. Skattedirektoratet legger til grunn at det er den som ikke har overholdt sin plikt som er ansvarlig for tvangsmulkten.

For Aksjonærregisteret så betyr dette at det i en fusjon er det overdragende selskapet har ansvaret for innlevering av aksjonærregisteroppgaven. Og at det ved en fisjon ikke er et solidarisk ansvar som er overveiende, men heller det selskapet som ikke har overholdt sin plikt med å opptre aktsomt og lojalt ovenfor skattemyndighetene.

### **3.1.3 Straff mv.**

Ifølge Skatteforvaltningshåndboken 2023 §14-1, 3 ledd så skal Tvangsmulkten gå til reduksjon i eventuell senere ilagt tilleggsskatt man har fått for manglende

innlevering av skattemelding for aksjeselskapet. Reduksjon eller frafall av tvangsmulkten medfører ingen ny (opp)justering av tilleggsskatten etter § 14-5 femte ledd. Der skattegrunnlaget er myndighetsfastsatt fordi skattepliktig ikke har levert melding, og den skattepliktige senere leverer melding som legges til grunn, skal eventuell ilagt tilleggsskatt beregnes av det nye lavere grunnlaget, se § 14-5 Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt. Dette gir imidlertid ikke grunnlag for reduksjon av tvangsmulkten.

Dersom ilagt tilleggsskatt bortfaller under klagebehandling på grunn av **unnskyldelige forhold**, jf. § 14-3 annet ledd, medfører det ikke automatisk reduksjon eller frafall av tvangsmulkt. De samme forhold kan imidlertid gjøre seg gjeldende på begge områder. Overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7 kan ikke ilegges i tillegg til tvangsmulkt.

For en lønsmottaker eller pensjonist så påløper det ingen tvangsmulkt, og kan kun bli ilagt tilleggsskatt dersom det gjennom en kontroll hos skatteetaten blir oppdaget skattepliktig inntekt som skulle ha vært innrapportert. Men det er i dag ikke krav til verken regnskapsfører eller revisor for små og mellomstore bedrifter, slik at det er dermed økt fare for feil på Aksjeoppgaven.

Utdeling av utbytte som for eksempel tilleggsutbytte, ulovlig utbytte, skjevdeling av utbytte kan bli avdekket i en kontroll dersom selskapet har bokført dette på rett post i næringsoppgaven. Salg av aksjer som ikke blir innrapportert av selskapet eller av skatteyter selv, kan medføre feil eller manglende aksjegevinstertap som for eksempel feil eller manglende skjermingsfradrag.

Manglende innrapportering kan medføre at skatteyter mister et skattemessig fradrag for tap. Ved feil opplysning om hvem som er aksjonær, kan medføre at feil skatteyter betaler formuesskatt på aksjer som den ikke eier. For skatteyter kan dette være en straff i seg selv.

## *Oppsummering*

Aksjonærregisteroppgaven gir Skatteetaten grunnlag til å produsere og sende ut en forhåndsutfylt Aksjeoppgave til aksjonærene. Den danner også grunnlag for forhåndsutfylte skattepliktige beløp i skattemeldingen. Med dette kravet til innlevering av opplysninger fra selskapet, så innebærer dette også mulighet for å bli ilagt tvangsmulkt dersom selskapet glemmer dette. Ansvar for innrapportering ligger på selskapsnivå, og ikke på aksjonærnivå, men skatteyter er pliktet til å kontrollere beløpene på sin skattemelding før innlevering.

Som et ledd for å få inn flere oppgaver til rett tid, så valgte Skatteetaten å innføre dette også på tredjepartsopplysninger. Selv om tvangsmulkt er innført, så viser det seg at ikke alle selskaper som leverer inn Aksjonærregisteroppgaven likevel. Konsekvensen er at aksjonæren får feil skattemessig beløp på sin skattemelding. Dette kunne ha vært unngått dersom selskapet fikk innrapportert alle sine opplysninger samtidig som de meldte ifra kapitalendringer til Regnskapsregisteret. Med andre ord så kunne enda flere feil blitt oppdaget tidligere, dersom dette ble gjort løpende gjennom året samtidig som selskapet innrapporterer til Regnskapsregisteret. Det er likevel en mulighet for å unngå/unndra å innrapportere utbytte og endringer av eierstruktur uten at dette blir oppdaget. Små og mellomstore bedrifter har ikke krav til revisor eller regnskapsfører, og det er kun ved en tilfeldig kontroll hos Skatteetaten som kan avdekke transaksjoner som ikke er innrapportert på forhånd. Selv om aksjonæren er vel vitende om at utbytte har blitt utdelt, eller aksjene solgt, så er det midlertidig høye krav til kompetanse for at dette skal bli innrapportert rett på aksjonærens hånd.

I tillegg kan midlertidig maksgrensen for tvangsmulkt kan virke for lav sett i forhold til manglende innrapportering av Årsregnskap, for det viser det seg med undersøkelser at tvangsmulkt likevel bidrar til økt innlevering til Aksjonærregisteret. Satsen er uansett så lav at det vil ikke stride mot EMK, og det at satsen nå skal ytterligere ned vil medføres til at økte kontroller hos Skatteetaten påberopes, som igjen er ressurskrevende. En differensiert tvangsmulkt basert på fjorårets omsetning hadde vært et kraftigere pressmiddel for manglende innlevering og hadde økt etterlevelsen. I tillegg så burde også lønsmottakere og pensjonister bli ilagt tvangsmulkt for manglende/ufullstendige opplysninger på Aksjeoppgaven.



## Referanser

Altinn. (u.d.). *Altinn.no*. Hentet fra aksjonærregisteret:

<https://www.altinn.no/starte-og-drive/skatt-og-avgift/skatt/aksjonarregisteret/>

A-opplysningsloven. (u.d.). *Tvangsmulkt for A-ordningen, §10*.

leksikon, S. n. (u.d.). *snl*. Hentet fra snl.no: [https://snl.no/l%C3%B8pende\\_mulkt](https://snl.no/l%C3%B8pende_mulkt)

NHO. (2017). *NHO*. Hentet fra NHO.no: <https://www.nho.no/tema/skatter-og-avgifter/artikler/tvangsmulkt---urimelig-og-uforholdsmessig/>

Norge, S. (2020, 12 1). *Budsjettavtalen*. Hentet fra Din bedrift:

<https://dinbedrift.no/budsjettavtalen-smb-norge-fikk-gehor-for-differensiert-tvangsmulkt/>

Regjeringen. (2007-2008). Otprop nr 1. (s. pkt 30.5.9). Finansdepartementet.

Regjeringen. (2015-2016). St prop nr 38L . Regjeringen.no.

Regjeringen. (u.d.). *Regjeringa.no*. Hentet fra Differensiert arbeidsgiveravgift:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/regional--og-distriktpolitikk/differensiert-arbeidsgiveravgift/id2353986/>

Regjeringen. (u.d.). *Regjeringen.no*. Hentet fra Meld. St. 4 (2021–2022):

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-4-20212022/id2875628/?ch=4>

Revisorforeningen. (2022, 06 29). *revisorforeningen.no*. Hentet fra

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/har-reduert-maksimalbelopet-for-tvangsmulkt/>

Revisorforeningen. (u.d.). *Revisorforeningen.no*. Hentet fra Skatteendringer i revidert budsjett 2022:

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/skatteendringer-i-revidert-budsjett-2022/>

Skattedirektoratet. (2019, desember). *Skattedirektoratets retningslinje for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr*. Hentet fra Skatteetaten.no:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/rundskriv-retningslinjer-og-andre-rettskilder/rundskriv/retningslinje-for-bruk-av-tvangsmulkt-og-overtredelsesgebyr/>

Skattedirektoratet. (u.d.). *Skatteetaten.no*. Hentet fra Høringsnotat Forslag om endringer i utmåling av tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven §14-1-1:

<https://www.skatteetaten.no/contentassets/7dd30d3dbc1c4f3a932ec1b2fa511483/2023-2-horingsnotat.pdf>

Skatteetaten. (u.d.). *Skatteetaten*. Hentet fra [Skatteetaten.no/bedrift og organisasjon/starte og drive/frister-gebyrer-og-tilleggsskatt/tvangsmulkt:](https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/frister-gebyrer-og-tilleggsskatt/tvangsmulkt/)  
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/frister-gebyrer-og-tilleggsskatt/tvangsmulkt/>

Skatteetaten. (u.d.). *Skatteetaten.no*. Hentet fra Overtredelsesgebyr:  
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/frister-gebyrer-og-tilleggsskatt/overtredelsesgebyr/>

Skatteetaten. (u.d.). *Skatteetaten.no*. Hentet fra Skatteforvaltningshåndboken:  
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/>

Skatteforvaltningsloven. (u.d.). *Klage på Tvangsmulkt, Forvaltningslovens Kapittel 13, VI for a-ordningen (til og med 2018-06)*.

Skatteforvaltningsloven. (u.d.). *Kapittel 14, §14-1 og §14-2*.

Sticos. (u.d.). Bokføringspålegg, tvangsmulkt og straff etter bokføringsloven.

Stortinget. (u.d.). *Stortinget.no*. Hentet fra Skriftlige-sporsmal-og-svar/:  
<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=83695>

utg., S. 7. (u.d.). Kapittel 14 Administrative reaksjoner og straff. I *Skatteforvaltningshåndboken*.

VPS, E. (u.d.). *euronextvps.no*. Hentet fra <https://www.euronextvps.no/no/skatt/>