



# Forvaltningsrettslige problemstillinger

- August 2011
  - Pkt 3.3 Presisering av innsynsretten for tingrett og bobestyrer
  - Pkt 7.5 er slettet (om kompetanse ved oppreisning og fristforlengelse)
- Januar 2011
  - Pkt 7.11 Nytt om behandlingskompetanse og renteplikt
  - Pkt 3.3.4 Om forholdet til tvfbl §7-12 ved krav om innsyn fra kemner
- Juli 2010
  - hele kapitlet revidert
    - Tilføyelse pkt. 3.2 om suksisjon av partsstilling
    - Revidering av pkt 3.3.4
    - Presisering i pkt. 7.4 om oversittelse av klagefrist
    - Revidering av tekst pkt. 7.9
    - Nytt pkt. 7.11 om betalingsplikt og utsatt iverksettelse, fv§42
    - Revidering av pkt. 7.13 om søksmål
- oktober 2000
  - hele kapitlet revidert

1	Generelt .....	3
2	Forhåndsvarsling og utredningsplikt .....	3
2.1	-- Forhåndsvarsel .....	3
2.2	-- Utredningsplikt .....	4
3	Taushetsplikt .....	4
3.1	-- hovedregelen i arveavgiftsloven § 23 .....	4
3.2	-- Partsinnsyn .....	5
3.3	-- saksopplysninger til andre enn sakens parter .....	5
3.3.1	--- Ligningsmyndigheten .....	5
3.3.2	--- Overformyndieriet .....	5
3.3.3	--- Tingretten .....	6
3.3.4	--- Skatteoppkreveren (kemneren) .....	6
3.3.5	--- Namsmyndigheten .....	6
3.3.6	--- Statens innkrevingsentral .....	6
3.3.7	--- Trygdeetatens innkrevingsentral .....	6
3.3.8	--- Ektefeller .....	6
3.3.9	--- Påtalemyndigheten .....	7
3.4	-- Samtykke .....	7
3.5	-- interne dokumenter .....	7
3.6	-- avslag på begjæring om saksopplysninger .....	7
3.7	-- brudd på taushetsplikten .....	7
4	Habilitet .....	7
4.1	-- Inhabilitetsgrunner .....	7
4.1.1	--- familiære tilknytningsforhold .....	8
4.1.2	--- andre særegne forhold .....	8
4.1.3	--- truffet tidligere vedtak i saken .....	8
4.2	-- virkninger av inhabilitet .....	8

4.2.1	---	inhabilitet hos overordnede .....	8
4.3	--	avgjørelse av om inhabilitet foreligger .....	9
4.4	--	Klageadgang .....	9
4.5	--	konsekvenser av at avgjørelser treffes av inhabil tjenestemann .....	9
5		Veiledningsplikt .....	9
5.1	--	innholdet av plikten .....	9
5.2	--	konsekvenser av ikke oppfylt veiledningsplikt .....	10
6		Vedtaksbegrunnelsen .....	10
6.1	--	begrunnelsens innhold .....	11
6.1.1	---	krav til samtidighet og skriftlighet .....	11
6.1.2	---	nærmere om vedtakets innhold .....	11
6.1.3	---	fraviker meldingens tall .....	11
6.1.4	---	ved skjønnsfastsettelse .....	11
6.2	--	konsekvenser av manglende vedtaksbegrunnelse .....	12
7		Klage, omgjøring og søksmål .....	12
7.1	--	hvilke vedtak kan påklages .....	12
7.2	--	hvem kan klage .....	13
7.3	--	Klagefristen .....	13
7.4	--	oversittelse av klagefrist .....	13
7.5	--	vilkår for oppreisning/fristforlengelse .....	14
7.6	--	klagens innhold .....	14
7.7	--	avgiftsmyndighetenes kompetanse ved verdsettelsesklager .....	15
7.8	--	avgiftsmyndighetenes kompetanse som underinstans .....	15
7.9	--	saksbehandling av klager .....	16
7.10	--	Ubetinget betalingsplikt og utsatt iverksettelse jf fvl § 42 ..	16
7.11	--	omgjøring uavhengig av klage .....	17
7.12	--	Søksmål .....	17
7.12.1	---	Vernetingsregler .....	17
7.12.2	---	Søksmålsfrister .....	18
8		Sakskostnader .....	18
8.1	--	vedtaket må ha blitt endret til partens gunst .....	18
8.2	--	kostnadene må ha vært nødvendige .....	18
8.3	--	kostnadene må ha vært vesentlige .....	19
8.4	--	unntaket fra retten til å kreve dekning .....	19
8.5	--	sakskostnader må kreves dekket .....	19
8.6	--	Avgjørelsesmyndighet .....	20

# 1 Generelt

Forvaltningslovens regler kommer til anvendelse ved arveavgiftssaker, jf. forvaltningsloven § 1. Det følger av bestemmelsen at arveavgiftslovens særregler om saksbehandling i tilfelle av motstrid går foran forvaltningslovens regler.

## 2 Forhåndsvarsling og utredningsplikt

Forvaltningsloven har regler om forhåndssvarsling i § 16 og utredningsplikt i § 17.

Dersom avgiftsmyndigheten ikke overholder bestemmelsene i forvaltningsloven §§ 16 og 17, og saken av den grunn ikke blir tilstrekkelig godt opplyst, kan resultatet bli at vedtaket anses ugyldig, jf. forvaltningsloven § 41.

### 2.1 -- *Forhåndsvarsel*

Bestemmelsen om forhåndsvarsel i forvaltningsloven § 16 skal sikre at parten blir varslet om at vedtak vil bli truffet. Bestemmelsen kommer således bare til anvendelse når en part ikke er eller burde være oppmerksom på at vedtak vil bli truffet. Den som selv, eller ved fullmektig, har innsendt arve/gavemelding eller tidligere har uttalt seg i saken har ikke krav på forhåndsvarsel.

Innholdet av forhåndsvarselet må vurderes konkret, jf. ordlyden i forvaltningsloven § 16 andre ledd hvor det står at varslet "skal gjøre greie for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at parten på forsvarlig måte kan vareta sitt tarv".

Regelens formål er at parten får tilstrekkelige opplysninger til å kunne uttale seg og eventuelt forberede seg på vedtaket. Det bør vurderes å gi kopi av aktuelle dokumenter. Parten skal gis en frist til å uttale seg før vedtak fattes.

Retting av eget tiltak til skade for de avgiftspliktige, jf. arveavgiftsloven § 34, bør ikke forekomme uten at det er gitt forhåndsvarsel.

Bestemmelsen krever ikke at det skal gis varsel om hva vedtaket vil gå ut på. Dette innebærer at avgiftsmyndigheten ikke har plikt til å varsle etter forvaltningsloven § 16 når den avviker fra meldingens tall.

## **2.2 -- Utredningsplikt**

Etter forvaltningsloven § 17 skal avgiftsmyndigheten sørge for at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak fattes. Hvor grundige undersøkelser avgiftsmyndigheten skal foreta beror på en konkret vurdering, det er således vanskelig å gi noen konkrete retningslinjer. I arvesaker bør det imidlertid bl.a. alltid sørges for å innhente testamenter og skriftlige opptegetninger for fordeling.

Dersom avgiftspliktige eller andre, over telefon eller ved konferanse på kontoret, kommer med opplysninger som kan være av betydning for saken, plikter saksbehandler å lage et notat av samtalen.

## **3 Taushetsplikt**

Avgiftsmyndighetens taushetsplikt er regulert i arveavgiftsloven 23 andre ledd. Bestemmelsen utfylles av reglene om taushetsplikt i forvaltningsloven kap. III, jf. forvaltningsloven § 13 f.

### **3.1 -- hovedregelen i arveavgiftsloven § 23**

Iht. arveavgiftsloven § 23 andre ledd har avgiftsmyndighetene og de som på hans vegne får befatning med avgiftssaker taushetsplikt med hensyn til opplysninger avgiftsmyndigheten mottar om noens personlige og økonomiske forhold, med mindre de ved lov er pålagt å åpenbare det.

Som personlige forhold regnes i utgangspunkt ikke fødselsnummer, bosted, sivilstand, yrke eller adresse, jf. forvaltningsloven § 13 annet ledd. Derimot anses opplysninger om sykdom, handikap, sosialklient, trygdemottaker osv. som personlige. Selv om en opplysning ikke isolert sett rammes av taushetsplikten, kan det å gi opplysningen innebære en bekreftelse på at avgiftsmyndigheten har en arveavgiftssak. Dette vil innebære et brudd på taushetsplikten.

Økonomiske forhold må forstås å omfatte bl.a det som fremgår av forvaltningsloven § 13 første ledd nummer 2.

Etter arveavgiftsloven § 23 annet ledd kreves det klar lovhjemmel før utlevering kan tillates. Hvorvidt det i et tilfelle foreligger en lovhjemmel som pålegger avgiftsmyndigheten å åpenbare opplysninger den får kjennskap til, beror på en konkret tolkning av den enkelte lovbestemmelse.

Det er opp til den som krever opplysninger å godtgjøre at vedkommende har krav på å få opplysningene. Forespørsler om saksopplysninger skal i alminnelighet være skriftlige.

## **3.2 -- Partsinnsyn**

Den som er part i en sak har rett til å få saksopplysninger, jf. forvaltningsloven § 13 a og 18. Hvem som er part er definert i forvaltningsloven §2 e): part, person som en avgjørelse retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder.

I en gavesak (herunder utdelinger fra uskiftebo) har en mottaker kun krav på å få opplysninger om det han selv har mottatt (se nærmere om dette i Skattedirektoratets fellesskriv A 2/99 (intern publikasjon)). Giver kan selvfølgelig få opplysninger om de gaver han har ytt.

I dødsboene anses en sak etablert ved utstedelse av skifteattest. Arving i boet vil fra dette tidspunkt kunne kreve opplysninger om hvilke verdier (ikke hvilke aktiva) de andre arvingene tidligere har mottatt. Grunnen til at arvingen kan kreve disse opplysninger er at han kan gjøres solidarisk ansvarlig for medarvingens arveavgift. Da har arvingen krav på forutberegnlighet for hvor stor arveavgiften kan bli.

Legatarer har kun krav på opplysninger vedrørende sin arv. Tilsvarende med avlagsmottakere som mottar en bestemt gjenstand eller sum.

Partsstillingen kan være gjenstand for suksesjon når arvingen dør før saken han var part i er ferdigbehandlet. Gode grunner taler for at innsynsretten bør kunne være i behold også for hans arvinger i alle fall fram til utløpet av klagefristen over siste vedtak i saken. Dette fordi hans arvinger som representanter for dødsboet bør ha rett til å ivareta hans interesser ved avgiftsfastsettelsen fram til saken er avsluttet.

Partenes fullmektiger, advokater unntatt, må alltid fremlegge fullmakt, jf. forvaltningsloven § 12 siste ledd. Advokater må imidlertid skriftlig bekrefte at de innehar fullmakt fra rette vedkommende.

## **3.3 -- saksopplysninger til andre enn sakens parter**

### **3.3.1 --- Ligningsmyndigheten**

Taushetsplikten er ikke til hinder for at saksopplysninger gis ligningsmyndigheten, dvs skattekontoret, jf. forskrift av 9. desember 1969 § 3. Avgiftsmyndigheten har etter samme forskrift § 2 i visse tilfeller en plikt til å gi slike opplysninger uoppfordret til ligningsmyndighetene.

### **3.3.2 --- Overformynderiet**

Opplysninger om hva umyndige har mottatt kan gis til overformyndieret. Dette følger av forvaltningsloven § 13 b nr 1 da overformyndieret anses som partenes representant.

### 3.3.3 --- *Tingretten*

Tingretten som avgiftsmyndighet, samt oppnevnte bobestyrere, kan få opplysninger om tidligere utdelinger fra avdøde, men bare utdelinger til de som nå er arvinger i boet etter lov eller testament. Innsynsretten gjelder kun beløpenes størrelse, og ikke hva utdelingen bestod av.

### 3.3.4 --- *Skatteoppkreveren (kemneren)*

Den gamle skattebetalingsloven av 1952 § 46 nr. 1 første punktum kunne hjemle krav om utlevering av taushetsbelagte opplysninger til skatteoppkreveren (kemneren). I følge Finansdepartementet måtte skatteoppkrever/kemneren påvise at bestemmelsens vilkår var oppfylt i det konkrete tilfelle.

Denne regelen om offentlige tjenestemenns opplysningsplikt vedrørende forskuddstrekk og forskuddsskatt er ikke videreført i den nye skattebetalingsloven av 2005 § 4-4.

Skatteoppkreveren/kemneren har dermed ikke lenger hjemmel i denne bestemmelsen til å få utlevert taushetsbelagte opplysninger. Tvangsfullbyrdsloven § 7-12 gir heller ikke innsynshjemmel, med mindre forespørselen gjelder et tilgodebeløp på for mye innbetalt arveavgift.

### 3.3.5 --- *Namsmyndigheten*

Iht. gjeldsordningsloven § 2-1 tredje ledd, skal skyldneren avgi erklæring om at namsmyndighetene kan innhente nærmere angitte opplysninger. Når slik erklæring er fremlagt, kan avgiftsmyndigheten gi opplysninger av betydning for gjeldsordningssaken.

### 3.3.6 --- *Statens innkrevingsentral*

Statens innkrevingsentral anses derimot ikke å ha hjemmel til å kreve saksopplysninger fra skattefogden med hjemmel i tvangsfullbyrdsloven § 7-12.

### 3.3.7 --- *Trygdeetatens innkrevingsentral*

Trygdeetatens innkrevingsentral anses heller ikke å ha hjemmel til å kreve saksopplysninger fra skattefogden med hjemmel i bidragsinnkrevingsloven § 10 annet ledd.

### 3.3.8 --- *Ektefeller*

Ekteskapsloven § 39, som gir ektefeller adgang til å kreve opplysninger av ligningsmyndighetene, kan ikke anvendes i forhold til å kreve opplysninger fra skattefogden.

### **3.3.9 --- Påtalemyndigheten**

Taushetsplikten gjelder i utgangspunktet også i forhold til påtalemyndigheten. Det finnes imidlertid flere bestemmelser som avhengig av situasjonen kan gi avgiftsmyndigheten rett og plikt til å gi opplysninger til påtalemyndigheten. Det vises i denne forbindelse til Skattedirektoratets fellesskriv A2/2000 (intern publikasjon).

## **3.4 -- Samtykke**

Taushetsplikten vil ikke gjelde i den grad den som har krav på taushet samtykker i at opplysningene gjøres kjent, jf. forvaltningsloven § 13 a nr. 1.

## **3.5 -- interne dokumenter**

Avgiftsmyndighetens interne dokumenter i en sak (notater) er unntatt fra offentlighet, jf. forvaltningsloven § 18 andre ledd. Faktiske opplysninger i interne dokumenter vil likevel normalt være offentlige, jf. forvaltningsloven § 18 tredje ledd.

## **3.6 -- avslag på begjæring om saksopplysninger**

Et avslag på begjæring om å få opplysninger eller dokumenter er ikke et enkeltvedtak. Avgjørelsen kan likevel påklages, jf. forvaltningsloven § 21 annet ledd. Avslaget må vise til den bestemmelse som ligger til grunn for avslaget samt inneholde opplysning om klageadgang, jf. forvaltningsloven § 21 første ledd.

## **3.7 -- brudd på taushetsplikten**

Forsettelig eller grov uaktsom krenkelse av taushetsplikten kan medføre straff med hjemmel i straffeloven § 121.

# **4 Habilitet**

Regler om habilitet finnes i forvaltningsloven kapittel II.

## **4.1 -- Inhabilitetsgrunner**

Reglene om habilitet er gitt for å sikre tilliten til at ikke tjenestemannens tilknytning til sakens parter skal få betydning for sakens utfall.

#### 4.1.1 --- *familære tilknytningsforhold*

I forvaltningsloven § 6 første ledd er det gitt anvisning på hvilke familære tilknytningsforhold som direkte fører til at tjenestemannen blir inhabil. .

#### 4.1.2 --- *andre særegne forhold*

Iht. forvaltningsloven § 6 annet ledd er en tjenestemann dessuten inhabil dersom det foreligger andre særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet.

Samboerforhold til en person som er part i saken må i alminnelighet antas å skape en slik nærhet at det vil medføre inhabilitet etter denne bestemmelsen.

Vennskap/uvennskap til en part i saken vil også kunne medføre inhabilitet dersom vennskapet/uvennskapet er spesielt sterkt.

#### 4.1.3 --- *truffet tidligere vedtak i saken*

En tjenestemann som har medvirket til å fatte vedtak i en sak må i alminnelighet anses inhabil i forhold til å treffe avgjørelse i klagesak. For avgiftsmyndigheten vil imidlertid ikke denne problemstillingen være aktuell ved klager over verdsettelse, da avgiftsmyndighetens kompetanse til selv å treffe klagevedtak følger direkte av loven, jf. aal § 36.

## **4.2 -- *virksomheter av inhabilitet***

Når en tjenestemann er inhabil vil han verken kunne fatte avgjørelse i saken eller tilrettelegge grunnlaget for avgjørelsen, jf. forvaltningsloven § 6 første ledd. Hvis saken må utsettes p.g.a. at en annen person skal behandle den, kan den inhabile tjenestemann starte behandlingen og treffe foreløpig avgjørelse dersom utsettelse vil volde vesentlig ulempe eller skadevirkning, jf. forvaltningsloven § 7.

Det foreligger ikke avledet inhabilitet for overordnede og sideordnede. Dersom en tjenestemann er inhabil kan avgjørelsen treffes av både overordnet og sideordnet.

#### 4.2.1 --- *inhabilitet hos overordnede*

Dersom en overordnet tjenestemann er inhabil kan heller ikke en direkte underordnet tjenestemann treffe avgjørelse i saken, jf. forvaltningsloven § 6 tredje ledd. Det er imidlertid ikke skranker for den underordnedes adgang til å tilrettelegge grunnlaget for avgjørelsen.

I tilfeller hvor avgiftsmyndighetenes øverste leder er inhabil skal det fremlegges en anmodning til Skattedirektoratet om at saken blir overført til en annen avgiftsmyndighet, jf. arveavgiftsloven § 24 tredje ledd.

### **4.3 -- avgjørelse av om inhabilitet foreligger**

Det er i utgangspunktet den enkelte tjenestemann selv som avgjør om han er inhabil. Dersom han finner grunn til det, kan saken fremlegges for nærmeste overordnede. Habilitetsspørsmålet skal fremlegges for nærmeste overordnede hvis en part krever det, og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, jf. forvaltningsloven § 8 første ledd.

God forvaltningskikk tilsier at habilitetsspørsmålet fremlegges for overordnede i alle tilfeller hvor det kan være tvil og saken ikke er bagatellmessig.

### **4.4 -- Klageadgang**

Avgjørelser om habilitetsspørsmålet er prosesuelle beslutninger. De kan derfor ikke påklages særskilt. Det må eventuelt klages over en senere realitetsavgjørelse i saken med inhabilitetsinnsigelsen som begrunnelse.

### **4.5 -- konsekvenser av at avgjørelser treffes av inhabil tjenestemann**

Dersom den som fatter en avgjørelse er inhabil, foreligger det en saksbehandlingsfeil som kan medføre at vedtaket er ugyldig, jf. forvaltningsloven § 41.

Graverende overtredelse av habilitetsreglene kan medføre sanksjoner overfor den inhabile tjenestemann.

## **5 Veiledningsplikt**

Regler om forvaltningsorganers veiledningsplikt er gitt i forvaltningsloven § 11.

### **5.1 -- innholdet av plikten**

Innenfor sitt saksområde har avgiftsmyndigheten en utstrakt veiledningsplikt. Formålet med veiledningsplikten er at parten skal være i stand til å ivareta sine interesser i den enkelte sak.

Bestemmelsen angir at veiledningsplikten skal avveies mot forvaltningsorganets situasjon.

Plikten består ikke bare i å besvare spørsmål, men forvaltningsorganet må i noen grad foreta veiledning av eget tiltak.

Partene må kunne forvente at organet gir informasjon om relevante bestemmelser for saken, typisk at det informeres om at en omfattende bruksrett vil medføre at rådigheten ikke erverves før bruksretten reduseres eller faller bort. Plikten til å informere om bestemmelser går imidlertid noe lengre enn dette. Forstår f.eks. avgiftsmyndigheten at partene vurderer frafall for deler av arven, må det gis tilstrekkelig informasjon om hva som skal til for at gyldig arvefravall skal foreligge.

Veiledningsplikten består også i å veilede parten ved utfylling av skjemaer samt være hjelpelig med å utarbeide klager og andre dokumenter når parten har behov for dette.

Veiledningsplikten går ikke så langt at forvaltningen må informere om alt som kan være av interesse for parten. Det er bare det forvaltningen må gå ut fra at vil ha betydning for parten det skal gis informasjon om.

I forhold til skattemessige konsekvenser av arv og gavetransaksjoner, bør avgiftsmyndigheten i størst mulig grad vise til ligningskontoret. Det vil imidlertid være kurant å vise til at avgiftsgrunnlaget har betydning for den skattemessige inngangsverdi.

## **5.2 -- konsekvenser av ikke oppfylt veiledningsplikt**

Veiledning vil aldri kunne fremtvinges. Den manglende veiledning eller at det er gitt misvisende opplysninger vil imidlertid kunne være en saksbehandlingsfeil som kan medføre at vedtaket kan kjennes ugyldig, jf. forvaltningsloven § 41.

## **6 Vedtaksbegrunnelsen**

Etter arveavgiftsloven § 31, skal avgiftspliktige underrettes om avgiftsvedtaket. Underretningen skal vise hvordan avgiftsgrunnlaget er fremkommet og hvordan avgiften er beregnet. Avgiftens størrelse må selvfølgelig også fremkomme, samt når og hvor avgiften skal betales og hvem som har ansvaret for betalingen. Det skal også gis informasjon om klageadgangen og om vilkårene for å kreve rettslig skjønn. Bestemmelsen utfylles av de alminnelige reglene om vedtaksbegrunnelse i forvaltningsloven §§ 23-27. For øvrige vedtak vil reglene i forvaltningsloven være de eneste anvendelige.

## **6.1 -- begrunnelsens innhold**

### **6.1.1 --- krav til samtidighet og skriftlighet**

Det følger av bestemmelsene i forvaltningsloven, at vedtaket skal være skriftlig og at begrunnelse skal gis samtidig med at vedtaket treffes. Samtidig begrunnelse kan unnlates dersom det ikke er grunn til å tro at noen part vil være misfornøyd med vedtaket. Dette vil typisk være tilfelle ved tilståelse av avgiftsfrihet etter arveavgiftsloven § 4. Parten kan likevel kreve begrunnelse, kravet må fremsettes innen utløpet av klagefristen. De øvrige reglene i forvaltningsloven er i stor grad samsvarende med arveavgiftsloven.

### **6.1.2 --- nærmere om vedtakets innhold**

Dersom kun selve avgiftsberegningen med standard forside sendes ut, vil ikke dette være en tilstrekkelig begrunnelse. Sammen med avgiftsberegningen skal det angis hvordan avgiftsgrunnlaget er fremkommet. Vedtaksbegrunnelsen bør inneholde en oppstilling over hvilke verdier på de ulike aktiva og passiva som er lagt til grunn. Det bør i størst mulig grad tilstrebes å identifisere de objekter som er overdratt eller arvet. Således forutsettes det f.eks. at eiendommer identifiseres med gnr, bnr. Kjøretøyer identifiseres ved kjennemerke osv.

Det vil imidlertid kunne gjøres unntak for "null-boer" (dvs. boer der det ikke skal betales arveavgift) uten fast eiendom eller andre formuesgoder der avgiftsgrunnlaget vil kunne være bestemmende for den skattemessige inngangsverdi. For disse boene vil selve avgiftsberegningen med standard forside være tilstrekkelig begrunnelse.

Vedtaksbegrunnelsen må også vise til de reglene som er av betydning for avgiftsfastsettelsen. I den grad det anses nødvendig for forståelsen av vedtaket bør reglene forklares.

Vedtaksstandardene vil i alminnelighet gi tilstrekkelig informasjon om betalingsbetingelser, renter og klageadgang.

### **6.1.3 --- fraviker meldingens tall**

Dersom avgiftsmyndigheten fraviker meldingens tall, må endringen alltid grunngis. Det skal også vises til hjemmel for å foreta endringen. Dersom arvingene i meldingen har ført opp ikke børsnoterte aksjer med den verdi de fikk ved salg til utenforstående, må avgiftsmyndigheten i tillegg til å vise til den materielle hjemmelen, også vise til hjemmelen for å foreta endring. Det vises her da til verdsettelsesprinsippene i § 11 A samt § 23 som gir avgiftsmyndigheten et selvstendig ansvar for fastsettelse av avgiftsgrunnlaget.

### **6.1.4 --- ved skjønnsfastsettelse**

Ved skjønnsfastsettelse av verdier skal vedtaksbegrunnelsen inneholde hjemmelen for å skjønnsfastsette verdien, samt en oppstilling over de momenter som har vært vesentlige ved skjønnsutøvelsen.

## **6.2 -- konsekvenser av manglende vedtaksbegrunnelse**

Manglende vedtaksbegrunnelse vil ikke direkte kunne påvirke vedtakets innhold, slik at ugyldighet vanskelig kan oppstå ved mangler i begrunnelsen alene. En manglende begrunnelse kan imidlertid indikere at avgiftsmyndigheten ikke har foretatt de nødvendige vurderinger i saken, noe som i sin tur kan lede til ugyldighet, jf. forvaltningsloven § 41.

## **7 Klage, omgjøring og søksmål**

Den som mener det er fattet en uriktig forvaltningsavgjørelse kan angripe avgjørelsen på flere måter. Saken kan påklages til overordnet forvaltningsorgan, bringes inn for Sivilombudsmannen eller bringes inn for domstolene. Iht. instruks for Sivilombudsmannen skal ombudsmannen som regel ikke behandle klager før adgangen til å klage til overordnet forvaltningsorgan er utnyttet.

I forhold til reglene om klage og omgjøring må det sondres mellom avgiftsvedtak og øvrige vedtak. For avgiftsvedtak gjelder bestemmelsene i arveavgiftsloven §§ 34-36. Bestemmelsene utfylles av reglene i forvaltningsloven kap. VI. For øvrige vedtak (herunder bruksrettsvedtak) gjelder reglene i forvaltningsloven kap. VI fullt ut. Arveavgiftsloven og forvaltningsloven har ikke helt sammenfallende regler mht. hvem som kan klage, klagefrister, oppreisning og fristforlangelse samt personell kompetanse.

### **7.1 -- hvilke vedtak kan påklages**

Gjenstand for klage er først og fremst enkeltvedtak (avgiftsvedtak, avvisningsvedtak, vedtak vedrørende saksomkostninger), jf. forvaltningsloven § 28, se arveavgiftsloven § 35. Også visse avgjørelser som ikke anses som enkeltvedtak kan påklages. Mest aktuelt for avgiftsmyndigheten er avgjørelser hvor det nektes dokumentinnsyn, jf. forvaltningsloven § 21. Klageadgangen må i slike tilfeller følge av særbestemmelser.

Det er viktig å være oppmerksom på at det iht. forvaltningsloven § 28 første ledd annet punktum kun foreligger ett klagetrinn, dvs. at Skattedirektoratets klageavgjørelse ikke kan påklages videre til Finansdepartementet. Ved verdsettelsesklager er det avgiftsmyndigheten selv som behandler klagen, og i de tilfeller der Skattedirektoratet er førsteinstans er det Finansdepartementet som

er klageinstans. Dersom avgiftsmyndigheten mottar en klage over Skattedirektoratets avgjørelse i klagesak eller egen avgjørelse av verdsettelsesklage, skal klagen avvises. I avvisningsbrevet må det vises til at klageadgangen er uttømt. Det bør også vises til at saken kan bringes inn for Sivilombudsmannen eller domstolene.

## **7.2 -- hvem kan klage**

Avgiftsvedtak kan påklages av enhver som er ansvarlig for avgiften, jf. arveavgiftsloven § 35 første ledd første punktum. Også solidaransvarlige etter arveavgiftsloven § 32, vil kunne påklage avgiftsvedtak.

Øvrige vedtak kan påklages av partene og andre som har rettslig klageinteresse i saken, jf. forvaltningsloven § 28 første ledd. Dersom avgiftsmyndigheten mottar klage fra en som ikke har klageadgang, eventuelt at fullmaktsforhold ikke blir tilstrekkelig dokumentert, skal det fattes et avvisningsvedtak.

## **7.3 -- Klagefristen**

For avgiftsvedtak er klagefristen 6 uker. Fristen løper fra avsendelsestidspunktet for vedtaket, jf. arveavgiftsloven § 35 første ledd tredje punktum. For øvrige vedtak er klagefristen 3 uker. Vær oppmerksom på at fristen for disse vedtakene løper fra den dag underretning om vedtaket er kommet frem til mottaker, jf. forvaltningsloven § 29 første ledd første punktum.

Det er tilstrekkelig at klagen er poststemplet innen klagefristen, jf. forvaltningsloven § 30.

Dersom parten har bedt om begrunnelse for vedtaket og avgiftsmyndigheten finner at vedtaket er mangelfullt begrunnet, avbrytes klagefristen. Ny 6 ukers klagefrist begynner å løpe fra det tidspunktet begrunnelsen har kommet frem til parten, jf. arveavgiftsloven § 35 første ledd.

## **7.4 -- oversittelse av klagefrist**

Hvor det er gått mer enn ett år fra vedtaket ble truffet kan saken ikke lenger behandles som klagesak, jf. forvaltningsloven § 31 siste ledd. Dette gjelder uavhengig av vedtakstype. Avgiftsmyndigheten kan imidlertid omgjøre vedtaket av eget tiltak, jf. forvaltningsloven § 35. Dersom avgiftsmyndigheten ikke finner grunnlag for å omgjøre, skal det fattes et avvisningsvedtak. Det fattes avvisningsvedtak fordi vilkårene for oppreisning ikke foreligger. Beslutningen om ikke å omgjøre er ikke et enkeltvedtak og kan ikke påklages.

Dersom klage fremsettes etter utløp av klagefristen, men innen ett år fra vedtaket ble truffet, skal oppreisning vurderes. Kompetanse til

å gi oppreisning tilligger Skattedirektoratet når det er avgiftsvedtak som påklages og klagen gjelder lovanvendelse, faktum eller saksbehandling, jf. aal. §35 første ledd. Det er avgiftsmyndigheten som må innhente de opplysninger som er nødvendige til bruk for Skattedirektoratets vurdering av om oppreisning kan gis, og som må forberede saken iht. vilkåret i aal. §35 "når det finnes rimelig" og de retningslinjer som forvaltningsloven §31 første ledd a og b gir anvisning på. Skattekontoret har kompetanse til å fatte avvisningsvedtak dersom det anser at vilkårene for å gi oppreisning ikke er til stede.

## **7.5 -- vilkår for oppreisning/fristforlengelse**

Verken fristforlengelse eller oppreisning skal være kurant, jf. arveavgiftsloven § 35 første ledd siste punktum og forvaltningsloven §§ 29 siste ledd og 31.

Etter arveavgiftsloven § 35 er det et vilkår for oppreisning at dette finnes rimelig. Ved vurderingen kan man i stor grad bygge på de momenter som følger av forvaltningsloven § 31.

De særlige grunner til fristforlengelse og oppreisning som nevnt i forvaltningsloven §§ 29 og 31, kan f. eks være sykdom, fravær, parten har ikke blitt informert om klagefrist, øvrige forhold ved avgiftsmyndighetenes saksbehandling samt at klagen er av prinsipiell interesse.

I henhold til delegasjonsvedtak av 6. juli 2011 er det skattekontoret som har kompetanse til å gi oppreisning eller fristforlengelse.

## **7.6 -- klagens innhold**

Reglene om klagens innhold fremgår av forvaltningsloven § 32. Klagen skal være skriftlig og undertegnet av klager. Muntlige klager som nevnt i forvaltningsloven §§ 14 og 15 er lite praktiske i forhold til avgiftsmyndigheten. Klagen skal identifisere det vedtak som påklages samt nevne den endring som ønskes. Klagen bør begrunnes. Dette er imidlertid ikke et krav.

En klage som ikke fyller vilkårene etter forvaltningsloven § 32 skal ikke avvises. Klager skal gis adgang til å rette feilene, jf. forvaltningsloven § 32 siste ledd. I alminnelighet bør det gis en 14 dagers frist.

I praksis stilles det ikke strenge krav til hva som skal anses som en klage. Det er ikke nødvendig at man bruker ordet "klage". Dersom et brev er utformet på en slik måte at man antar at den avgiftspliktige ønsker en endring, bør brevet anses som en klage.

## **7.7 -- avgiftsmyndighetenes kompetanse ved verdsettelsesklager**

Ved klager over verdsettelsen av de avgiftspliktige midler er avgiftsmyndigheten selv klageinstans, jf. arveavgiftsloven § 36.

Når avgiftsmyndigheten skal ta stilling til en klage over verdsettelsen, vil bestemmelsen i forvaltningsloven § 34 tredje ledd normalt føre til at det ikke er adgang til å endre ansettelsen til ugunst for klageren, med mindre den avgiftspliktige har forsømt sin opplysningsplikt eller forsettlig eller uaktsomt har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om forhold som kan ha betydning for verdsettelsen.

Foreligger det klage fra flere avgiftspliktige, slik at den ene klager over at verdien er satt for høyt og en annen over at verdien er satt for lavt, har avgiftsmyndigheten adgang til å endre verdsettelsen slik at den imøtekommer den ene av klagerne, selv om endringen er til ugunst for den andre klageren, jf. forvaltningsloven § 34 tredje ledd siste punktum og Finansdepartementets rundskriv av 20. oktober 1969 vedrørende arveavgiftsloven § 36.

## **7.8 -- avgiftsmyndighetens kompetanse som underinstans**

Når et avgiftsvedtak påklages mht lovanvendelse, faktum eller saksbehandling er avgiftsmyndigheten underinstans. Det samme gjelder ved klage over øvrige vedtak.

Dersom avgiftsmyndigheten som underinstans finner klagen begrunnet kan den endre eller oppheve sitt tidligere vedtak, jf. forvaltningsloven 33 annet ledd. Vær oppmerksom på at hvert klagetema må ses for seg. Dersom det klages over to forhold og avgiftsmyndigheten finner å kunne foreta en omgjøring vedrørende ett av disse forhold, må det andre forholdet (den andre klagen) oversendes Skattedirektoratet, eventuelt at det inntas en utvidet begrunnelse i det endrede vedtaket.

I forhold der avgiftsmyndigheten vurderer helt eller delvis å ta til følge en klage eller endre et vedtak av eget tiltak og dette er til skade for en annen part, f.eks fordelings saker, har som nevnt avgiftsmyndigheten kompetanse til dette. Endring av eget tiltak kan normalt bare skje inntil 3 år etter det opprinnelige vedtak er sendt. Endring vil ofte komme svært overraskende på den andre parten. Det skal derfor gis et forhåndsvarsel slik at den andre parten får rett til å uttale seg, jf. forvaltningsloven §§ 33 tredje ledd. I slike tilfeller bør avgiftsmyndigheten fatte avgjørelsen selv, for at ikke den andre parten skal miste en reell to-instans-behandling.

## **7.9 -- saksbehandling av klager**

Dersom det må sies å foreligge en motpart til klager, f. eks ved fordelingsklager, bør som ovenfor nevnt motparten gjøres kjent med klagen. Det er da rimelig at motparten også får kopi av oversendelsesbrevet.

Dersom avgiftsmyndigheten ikke finner å kunne ta klagen helt eller delvis til følge, skal saken, med mindre det er klage over verdsettelsen jf. arveavgiftsloven § 36, oversendes Skattedirektoratet til avgjørelse.

Når det synes åpenbart at klagen ikke vil føre frem, kan det være hensiktsmessig å gi en utvidet begrunnelse før klagen eventuelt oversendes Skattedirektoratet. Det bør settes en rimelig frist, normalt på tre uker, med hensyn til å gi tilbakemelding vedrørende om klagen opprettholdes. En hensiktsmessig formulering vil være: "Dersom De etter dette ønsker å fastholde klagen av [dato] må de sende underretning til dette kontoret innen tre uker fra dags dato. Hvis klagen fastholdes vil saken bli oversendt Skattedirektoratet for behandling".

Dersom avgiftsmyndigheten ikke mottar slik underretning innen fristen, må det sendes et brev om at klagen anses trukket. Klager har da en oppfordring til å si i fra dersom han likevel ønsker klagen opprettholdt. Dersom klager i slikt tilfelle forholder seg passiv, vil denne passiviteten binde han. Dersom han senere ombestemmer seg, vil han ikke få klagen prøvet. Ettersom instituttet med utvidet begrunnelse ikke følger av loven, er det imidlertid naturlig at avgiftsmyndigheten her utviser noe fleksibilitet.

Dersom det klages over verdsettelse og samtidig forhold som skal behandles av Skattedirektoratet (lovanvendelse, faktum, saksbehandling), vil det normalt være hensiktsmessig å avvente behandling av verdiklagen til Skattedirektoratets avgjørelse foreligger.

## **7.10 -- Ubetinget betalingsplikt og utsatt iverksettelse jf fvl § 42**

Skattebetalingsloven § 10-1 første ledd fastslår en ubetinget betalingsplikt av skatte- eller avgiftskrav, selv om fastsettelsen er påklaget eller vedtaket brakt inn for domstolene.

Bestemmelsen erstatter arveavgiftsloven § 33 tredje ledd.

Betalingsplikten kan imidlertid begrenses der det foreligger åpenbare regnefeil, eller avgiftsmyndighetene har gitt konkrete lovnader om utsatt betalingsplikt. Se forøvrig skattebetalingshåndboken kap 10 pkt 10-1 for nærmere redegjørelse.

Videre er det for arveavgiftskrav adgang til å innvilge utsatt iverksettelse av vedtaket jf forvaltningsloven § 42. Sakene behandles av innkrevingsavdelingen i samarbeid med fastsetting.

Loven åpner adgang til å beslutte utsatt iverksettelse av vedtaket allerede fra det tidspunkt det er truffet og klagefristen løper. Det er ikke krav om at klage først må være inngitt og Skattekontoret kan treffe beslutning av eget tiltak. En anmodning fra avgiftspliktige skal behandles og avgjøres snarest mulig. Avgjørelsen er underlagt forvaltningens frie skjønn og det må tas hensyn til betydningen av at vedtaket iverksettes straks, den reelle begrunnelsen og partens behov, mulige økonomiske tap og det antatte utfallet av klagesaken.

Det kan settes vilkår for utsettelsen.

Avslag på anmodningen skal begrunnes.

Beslutningen er ikke et enkeltvedtak og det foreligger derfor ikke klageadgang. Skattedirektoratet kan imidlertid omgjøre skattekontorets beslutning og det anbefales at saken forelegges for direktoratet i tvilstilfeller.

Skattedirektoratet understreker at fvl § 42 er en snever unntaksregel som kun skal brukes i saker hvor det er åpenbart at vedtaket må endres eller hvor betalingsplikten vil få store økonomiske konsekvenser for avgiftspliktige.

## **7.11 -- omgjøring uavhengig av klage**

Arveavgiftsloven § 34 og forvaltningsloven § 35 gir avgiftsmyndigheten adgang til å omgjøre et vedtak uavhengig av om det er påklaget. Vær oppmerksom på at arveavgiftsloven § 34 pålegger avgiftsmyndigheten en plikt til å rette innen de fastsatte frister. Hvor en endring er tilstrekkelig begrunnet bør avgiftsmyndigheten alltid endre til de avgiftspliktiges gunst, uavhengig av hvor lang tid som er gått fra det første vedtak, med mindre vedtaket er til skade for andre parter.

## **7.12 -- Søksmål**

### **7.12.1 --- Vernetingsregler**

Søksmål om gyldigheten av et avgiftsvedtak må rettes mot staten, jf. tvistelovens §1-5, og det blir et spørsmål om hvor saken geografisk sett skal anlegges., jfr Rettssaksinstruksen (Internt dokument)

For tilfelle hvor avgiftspliktige ikke vil påklage vedtaket, men ønsker å gå direkte til sak, gjelder hovedregelen i tvistelovens §4-4(4) : Staten har alminnelig verneting i Oslo.

Tvisteloven § 4-5(8) angir et unntak fra ovennevnte hovedregel: Søksmål kan reises i den rettskrets hvor saksøkeren har sitt alminnelige verneting. Etter tvisteloven § 4-4 har fysiske personer alminnelig verneting der de har bopel.

Krav om skjønn etter arveavgiftsloven §37 må fremsettes for tingretten i den rettskrets hvor gjenstanden for skjønnet befinner seg.

### 7.12.2 --- *Søksmålsfrister*

Det gjelder ingen prosessuelle frister for anleggelse av søksmål. Av materielle frister gjelder de alminnelige foreldelsesregler. For krav om rettslig skjønn gjelder en frist på seks uker etter at underretning om avgiftsmyndighetens avgjørelse er sendt, jf. arveavgiftsloven §37.

## **8 Sakskostnader**

Etter forvaltningsloven § 36 første ledd skal en part, når et vedtak endres til dennes gunst, få dekket vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder med mindre endringen skyldes partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

### **8.1 -- *vedtaket må ha blitt endret til partens gunst***

Det er en forutsetning for å få dekket sakskostnader at et tidligere vedtak er blitt endret. Kostnadene må derfor normalt være pådratt i tiden etter det første vedtaket. Endringen kan komme både som følge av klage og uavhengig av klage. Såvel endring pga. ugyldighet som endring etter en ny skjønnsmessig vurdering omfattes. En part vil også kunne pådra seg kostnader for å endre skattekontorets sakskostnadsvedtak, typisk ved at Skattedirektoratet i klageomgangen opphever eller endrer vedtaket slik at parten likevel tilkjennes dekning eller dekning for større kostnader.

Justisdepartementets lovavdeling har gitt uttrykk for at "endres til gunst" skal avgrenses mot de rene opphevelser. Dette vil bety at selv om avgiftspliktiges argumenter skulle vinne frem i klageinstansen slik at vedtaket blir opphevet, skal ikke sakskostnader tilkjennes dersom resultatet av den nye behandling medfører samme eller større betalingsplikt for avgiftspliktige.

### **8.2 -- *kostnadene må ha vært nødvendige***

Det er bare utgifter som er nødvendige som skal dekkes. Det kreves ikke at utgiftene rent objektivt sett har vært nødvendige, men at parten hadde grunn til å tro at de var det.

Momenter det etter praksis skal legges vekt på er sakens vanskelighetsgrad, feilens art, om vedtaket berører sentrale interesser for parten og om parten selv forgjeves har forsøkt å få vedtaket endret.

I rene verdiklager, hvor det ikke reises problemstillinger av juridisk art, anses det sjelden nødvendig med advokatbistand. En kort henvendelse til avgiftsmyndigheten vil være nok til at det blir innhentet takst. Det forutsettes at klagere i alminnelighet er i stand til å rette en slik henvendelse til avgiftsmyndigheten.

### **8.3 -- kostnadene må ha vært vesentlige**

Det er bare vesentlige kostnader som kan kreves dekket. Utgifter som det kan være anledning til å kreve dekket er utgifter til advokat eller annen sakkyndig bistand, gebyrer og egne reiser. Småbeløp til porto, kopiering osv. vil ikke anses som vesentlige.

I forhold til tilsvarende bestemmelse i ligningsloven § 9-11, har Finansdepartementet uttalt at det går en grense ved samlede utgifter på ca. kr. 3000. Denne grensen vil også være veiledende ved endringsvedtak i arveavgiftssaker.

Det må foreligge en virkelig omkostning for at det skal kunne kreves dekning etter forvaltningsloven § 36. Det kan ikke kreves dekning for tapt arbeidsfortjeneste eller godtgjørelse for eget arbeid i saken. Dersom en advokat er part i saken, kan han således ikke kreve godtgjørelse for eget arbeid.

### **8.4 -- unntaket fra retten til å kreve dekning**

Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, skal sakskostnader som utgangspunkt dekkes. Det er imidlertid inntatt en reservasjon om at erstatning kan nektes når særlige forhold taler mot.

Hvor avgiftspliktige selv er skyld i at det første vedtaket ble feil, typisk ved at det er gitt feil eller ufullstendige opplysninger, bør saksomkostninger i alminnelighet ikke dekkes.

### **8.5 -- sakskostnader må kreves dekket**

Sakskostnader må kreves. Kravet må i utgangspunktet fremsettes innen tre uker etter at underretning om det endrede vedtak har kommet frem til parten, jf. forvaltningsloven § 36 tredje ledd.

Når et vedtak er blitt endret til den avgiftspliktiges gunst, skal avgiftsmyndigheten gjøre oppmerksom på adgangen til å kreve dekning av sakskostnader, med mindre det er usannsynlig at avgiftspliktige har hatt vesentlige sakskostninger eller det må antas at han eller hans fullmektig kjenner retten, jf. forvaltningsloven § 36 siste ledd.

## **8.6 -- Avgjørelsesmyndighet**

Krav om dekning av sakskostnader skal avgjøres av klageinstansen, men av underinstansen dersom denne har truffet nytt vedtak i saken, jfr forvaltningsloven § 36 tredje ledd.

Det er således avgiftsmyndigheten selv som avgjør om sakskostninger skal dekkes når den selv har endret det tidligere vedtaket. Dette vil også være tilfelle når Skattedirektoratet har opphevet det opprinnelige vedtak slik at nytt vedtak må fattes av avgiftsmyndigheten.

Det følger av dette at avgiftsmyndigheten vil være første instans ved behandlingen av krav om dekning av sakskostninger. Det er bare i de saker hvor Skattedirektoratets vedtak får direkte virkning for de avgiftspliktige at søknaden skal behandles av Skattedirektoratet som første instans. Som eksempel på dette kan nevnes Skattedirektoratets omgjøring av avgiftsmyndighetens vedtak om å nekte dokumentinnsyn.

Hvor avgiftsmyndigheten tar stilling til søknad om dekning av sakskostninger fattes et enkeltvedtak som kan påklages til Skattedirektoratet etter reglene i forvaltningsloven kap VI, jf. forvaltningsloven § 36 tredje ledd.