

Skattebetalings- håndboken

7. utgave 2023

Utarbeidet av Skattedirektoratet

www.skatteetaten.no

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

Spørsmål om denne boken kan rettes til:

Skattedirektoratet

Materialet er vernet etter åndsverkloven.

Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarframstilling

bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med Kopinor.

Forord

Skattebetalingsloven regulerer betaling og innkreving av skatte- og avgifts-krav som innkreves av skattekontoret. Loven trådte i kraft 1. januar 2008 for merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter og 1. januar 2009 for de øvrige skatte- og avgiftskravene.

Skattebetalingshåndboken er ordnet etter paragrafene i skattebetalingsloven. Siktemålet med boken er å gi en oversikt over gjeldende rett, belyst ved teori, rettspraksis, samt Finansdepartementets og Skattedirektoratets uttalelser og praksis.

Omtalen av paragrafene innledes med en gjengivelse av bestemmelsens ordlyd og en oversikt over forarbeider og eventuelle forskrifter. Deretter følger normalt en kortfattet generell omtale av bestemmelsen. Det knyttes kommentarer til alle ledd i bestemmelsen og til andre spørsmål som erfaringsmessig oppstår i praksis.

Målgruppen for håndboken er innkrevingsmiljøet i Skatteetaten og eksterne aktører/rådgivere. Boken er ment som et bidrag til å forenkle arbeidet og til å oppnå en mest mulig ensartet forvaltningspraksis. Skattedirektoratet forutsetter at de anvisninger boken gir, blir fulgt. Vi håper at boken gir en økt forståelse av regelverket og en god beskrivelse av forvaltningspraksis.

Håndboken kommer bare i elektronisk form. I boken er det utstrakt bruk av lenker til forarbeider, lover, forskrifter og dommer mv. Vi har i størst mulig grad lenket til offentlig tilgjengelige kilder, men dommer er lenket til Lovdata Pro. Ny tekst fra sjetten til syvende utgave er markert med strek i marginen i PDF-dokumentversjonen.

Skattebetalingshåndboken er utarbeidet av Skattedirektoratet. Håndboken er ajourholdt per 31. mars 2023.

Skattedirektoratet

Oslo, april 2023

Innhold

Forord	3
Kapittel 1. Lovens virkeområde	29
1-1 § 1-1. Virkeområde	29
1-1.1 Forarbeider	30
1-1.2 Generelt om § 1-1	31
1-1.3 § 1-1 første ledd	31
1-1.4 § 1-1 annet ledd – Skatte- og avgiftskrav	31
<i>1-1.4.1 § 1-1 annet ledd bokstav a og b – Formues- og inntektsskatt mv.</i>	31
<i>1-1.4.2 § 1-1 annet ledd bokstav c til f</i>	32
<i>1-1.4.3 § 1-1 annet ledd bokstav g – Merverdiavgift</i>	32
<i>1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav h og i – Særavgifter</i>	33
<i>1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav j – Tollavgift</i>	33
<i>1-1.4.6 § 1-1 annet ledd bokstav k – Merverdiavgiftskompensasjon</i>	33
<i>1-1.4.7 § 1-1 annet ledd bokstav l – Finansskatt på lønn</i>	33
1-1.5 § 1-1 tredje ledd – Krav som loven gjelder tilsvarende for	33
<i>1-1.5.1 § 1-1 tredje ledd bokstav a – Renter, omkostninger og gebyrer</i>	34
<i>1-1.5.2 § 1-1 tredje ledd bokstav b – Tilleggsskatt og tilleggsavgift</i>	34
<i>1-1.5.3 § 1-1 tredje ledd bokstav c – Tvangsmulkt</i>	34
<i>1-1.5.4 § 1-1 tredje ledd bokstav d – Ansvarsbeløp</i>	34
1-2 § 1-2. Andre offentlige krav	35
1-2.1 Forarbeider og forskrifter	35
1-2.2 Generelt om § 1-2	35
1-3 § 1-3. Tilbakesøkningskrav	36
1-3.1 Forarbeider	36
1-3.2 Generelt om § 1-3	36
1-3.3 § 1-3 første ledd – Krav mot skyldner	36
1-3.4 § 1-3 annet ledd – Krav mot panthaver m.fl.	38
Kapittel 2. Innkrevingsmyndigheter	39
2-1 § 2-1. Skatte- og avgiftskrav mv.	39
2-1.1 Forarbeider og forskrifter	39
2-1.2 Generelt om § 2-1	39
2-1.3 § 2-1 første ledd – Innkrevingsmyndighet for krav etter skattebetalingsloven	40
2-1.4 § 2-1 annet ledd – Krav som innkreves av Tolletaten	40

2-2 § 2-2. (Opphevet)	42
2-2.1 Forarbeider.....	42
2-2.2 Generelt om § 2-2.....	42
2-3 § 2-3. (Opphevet)	43
2-3.1 Forarbeider.....	43
2-3.2 Generelt om § 2-3.....	43
Kapittel 3. Saksbehandling	44
3-1 § 3-1. Forholdet til forvaltningsloven og tvangsfullbyrdsloven	44
3-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	44
3-1.2 Generelt om § 3-1.....	44
3-1.3 § 3-1 første ledd – Forholdet til forvaltningsloven.....	46
3-1.4 Habilitet.....	54
3-1.5 § 3-1 annet ledd – Forholdet til tvangsfullbyrdsloven.....	57
3-1.6 § 3-1 tredje ledd – Særlige regler for forskuddsutskrivningen.....	58
3-2 § 3-2. Taushetsplikt	59
3-2.1 Forarbeider.....	59
3-2.2 Generelt om § 3-2.....	59
3-2.3 § 3-2 første ledd – Innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt.....	60
3-2.4 § 3-2 annet ledd – Restanselister.....	61
3-3 § 3-3. Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang, utsatt iverksetting mv.	62
3-3.1 Forarbeider.....	62
3-3.2 Generelt om § 3-3.....	62
3-3.3 § 3-3 første ledd – Særlige regler for lempning etter § 15-2.....	62
3-3.4 § 3-3 annet ledd – Særlige regler for avregningen.....	63
3-3.5 § 3-3 tredje ledd – Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-20.....	63
3-3.6 Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-50.....	64
3-3.7 § 3-3 fjerde ledd – Unntak fra forvaltningsloven § 42.....	65
3-3.8 § 3-3 femte ledd – Klage over skattekontorets vedtak.....	65
3-4 § 3-4. Innhenting av opplysninger fra folkeregistermyndigheten	66
3-4.1 Forarbeider.....	66
3-4.2 Generelt om § 3-4.....	66
3-5 § 3-5. Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser	67
3-5.1 Forarbeider.....	67
3-5.2 Generelt om § 3-5.....	67
3-5.3 første ledd – sammenstilling og profilering.....	69
3-5.4 annet ledd – automatiserte avgjørelser.....	70
3-5.5 tredje ledd – bruk av særlige kategorier av personopplysninger.....	71
3-5.6 fjerde ledd – forskriftshjemmel.....	72
3-6 § 3-6 Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer	73

3-6.1 Forarbeider.....	73
3-6.2 Generelt om bestemmelsen.....	73
Kapittel 4. Forskudd på skatt.....	74
4-1 § 4-1. Definisjoner.....	74
4-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	74
4-1.2 Generelt om § 4-1.....	75
4-1.3 § 4-1 første ledd – Definisjoner.....	75
4-1.3.1 Bokstav a – Upersonlig skattyter.....	75
4-1.3.2 Bokstav b – Personlig skattyter.....	76
4-1.3.3 Bokstav c – Arbeidsgiver.....	76
4-1.4 § 4-1 annet ledd – Solidaransvar.....	80
4-1.5 § 4-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	84
4-2 § 4-2. Utgangspunkter for forskuddsutskrivingen.....	85
4-2.1 Forarbeider og forskrifter.....	85
4-2.2 Generelt om § 4-2.....	85
4-2.3 § 4-2 første ledd – Forskudd på skatt og trygdeavgift.....	85
4-2.4 § 4-2 annet ledd – Personlige skattytere.....	86
4-2.5 § 4-2 tredje ledd – Upersonlige skattytere.....	86
4-2.6 § 4-2 fjerde ledd – Naturressursskatt for personlige skattytere.....	86
4-3 § 4-3. Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivingen.....	87
4-3.1 Forarbeider.....	87
4-3.2 Generelt om § 4-3.....	87
4-4 § 4-4. Opplysningsplikt.....	88
4-4.1 Forarbeider.....	88
4-4.2 § 4-4 – Generelt om opplysningsplikten.....	88
4-4.3 § 4-4 første ledd og annet ledd – Opplysningsplikt for skattytere og arbeidsgivere.....	88
4-4.4 § 4-4 tredje ledd – Konsekvenser av brudd på opplysningsplikten.....	89
4-5 § 4-5. Stedet for forskuddsutskrivingen.....	90
4-5.1 Forarbeider.....	90
4-5.2 § 4-5 første ledd – Stedet for forskuddsutskrivingen.....	90
4-5.3 § 4-5 annet ledd – Skattedirektoratets kompetanse.....	90
4-6 § 4-6. Særregler for forskuddstrekk og forskuddsskatt.....	91
4-6.1 Forarbeider.....	91
4-6.2 Generelt om § 4-6.....	91
4-6.3 § 4-6 første ledd – Endring av forskuddsutskrivingen.....	91
4-6.4 § 4-6 annet ledd – Differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt.....	91
4-7 § 4-7. Tilleggsforskudd.....	92
4-7.1 Forarbeider.....	92
4-7.2 Generelt om § 4-7.....	92
4-8 § 4-8. Fullmakt under krig o.l.....	95

4-8.1 Forarbeider.....	95
4-8.2 Generelt om § 4-8.....	95
Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk	97
5-1 § 5-1. Skattekort.....	97
5-1.1 Forarbeider og forskrifter	97
5-1.2 Generelt om § 5-1	98
5-1.3 § 5-1 første ledd første punktum – Skattekontoret utsteder skattekort.....	98
5-1.4 § 5-1 første ledd annet punktum – Nytt skattekort i løpet av inntektsåret.....	99
5-1.5 § 5-1 første ledd tredje punktum – Skattekort er tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiver	99
5-1.6 § 5-1 annet ledd - arbeidsgiver plikter å hente skattekortet.....	100
5-1.7 § 5-1 tredje ledd – skattetrekkmeldingen.....	100
5-1.8 § 5-1 fjerde ledd – registrering av arbeidsgivere.....	100
5-1.9 § 5-1 femte ledd.....	100
5-1.10 § 5-1 sjette ledd – Fastsettelse av trekktabeller og skjema for skattekort	100
5-1.11 § 5-1 syvende ledd – forskriftshjemmel	101
5-2 § 5-2. Fastsetting av forskuddstrekkets størrelse	102
5-2.1 Forarbeider og forskrifter	102
5-2.2 Generelt om § 5-2.....	102
5-2.3 § 5-2 første ledd – Forskuddstrekkets størrelse.....	102
5-2.4 § 5-2 annet ledd – Trekket svarer til forventet skatt og trygdeavgift	102
5-2.5 § 5-2 tredje ledd – Nærmere om beregningen av forskuddstrekket	103
5-2.6 § 5-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	103
5-3 § 5-3. Fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk	104
5-3.1 Forarbeider og forskrifter	104
5-3.2 Generelt om § 5-3	104
5-3.3 § 5-3 første ledd – Fritak for forskuddstrekk.....	104
5-3.4 § 5-3 annet ledd første punktum – Delvis fritak for forskuddstrekk	105
5-3.5 § 5-3 annet ledd annet og tredje punktum – Tilbakebetaling av for mye innbetalt forskudd	105
5-3.6 § 5-3 tredje ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk og innbetalt skatt	106
5-3.7 § 5-3 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	106
5-4 § 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 19.....	108
5-4.1 Forarbeider og forskrifter	108
5-4.2 Generelt om § 5-4.....	108
5-4.3 § 5-4 første ledd – Arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter skatteloven kapittel 19	109
5-4.4 § 5-4 annet ledd – Forskuddstrekk livsforsikring.....	110
5-4.5 § 5-4 tredje ledd – Forskriftshjemmel	111
5-4a § 5-4a. Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon.....	112

5-4a.1 Forarbeider.....	112
5-4a.2 Generelt om § 5-4a	112
5-4a.3 Første ledd – Skattetrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær.....	113
5-4a.4 § 5-4a Annet ledd – Skattetrekk i utbyttekompensasjon	113
5-4a.5 § 5-4a Tredje ledd – Beregning av skattetrekk	113
5-4a.6 § 5-4a Fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	114
5-4b § 5-4b. Plikt til å foreta skattetrekk i renter og betaling for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler	115
5-4b.1 Forarbeider.....	115
5-4b.2 Generelt om § 5-4b.....	115
5-4b.3 § 5-4b første ledd.....	115
5-4b.4 § 5-4b annet ledd	115
5-5 § 5-5. Forskuddstrekkets størrelse	116
5-5.1 Forarbeider og forskrifter	116
5-5.2 Generelt om § 5-5.....	117
5-5.3 § 5-5 første ledd – Forskuddstrekk når skattekortopplysninger mangler	117
5-5.3.1 <i>Forskuddstrekk i januar før nytt skattekort foreligger</i>	<i>118</i>
5-5.3.2 <i>Korrigerings når skattekortet er innhentet</i>	<i>118</i>
5-5.3.3 <i>Forskuddstrekk er ved en feil beregnet for høyt eller det er trukket i en godtgjørelse som ikke er trekkpliktig</i>	<i>118</i>
5-5.4 § 5-5 annet ledd – Høyere forskuddstrekk etter krav fra skattyter	119
5-5.5 § 5-5 tredje ledd – Forskuddstrekk i avkastning av sparedel av livsforsikring	119
5-5.6 § 5-5 fjerde ledd – Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjon mv. utbetalt fra Norge.....	119
5-5.7 § 5-5 femte ledd – Forskriftshjemmel	120
5-5.8 § 5-5 sjette ledd – Utskrevet skattekort til flere kommuner	120
5-5.9 § 5-5 syvende ledd – Fritak på grunn av skattetrekk i utlandet.....	120
5-6 § 5-6. Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i	121
5-6.1 Forarbeider og forskrifter	121
5-6.2 Generelt om § 5-6.....	121
5-6.3 § 5-6 første ledd – Generelt om beregningsgrunnlaget	122
5-6.4 § 5-6 første ledd bokstav a – Forskuddstrekk i lønn og andre ytelser omfattet av skatteloven § 5-10	122
5-6.4.1 <i>Lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold.....</i>	<i>122</i>
5-6.4.2 <i>Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l.....</i>	<i>123</i>
5-6.4.3 <i>Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt.....</i>	<i>123</i>
5-6.4.4 <i>Vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold.....</i>	<i>123</i>
5-6.4.5 <i>Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed.....</i>	<i>123</i>
5-6.5 § 5-6 første ledd bokstav b – Forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse osv.	123
5-6.6 § 5-6 første ledd bokstav c – Forskuddstrekk i lott og part utbetalt til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet.....	124

5-6.7 § 5-6 første ledd bokstav d – Forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring	124
5-6.8 § 5-6 første ledd bokstav e – Forskuddstrekk i pensjon mv. til personer som ikke er bosatt i riket.....	124
5-6.9 § 5-6 annet ledd – Trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse	125
5-6.10 § 5-6 tredje ledd – Forskriftshjemmel	125
5-7 § 5-7. Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i	127
5-7.1 Forarbeider og forskrifter	127
5-7.2 Generelt om § 5-7	128
5-7.3 § 5-7 første ledd bokstav a – Lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skatlegges som lønn, i ferietiden.....	128
5-7.4 § 5-7 første ledd bokstav b – Livrente, pensjon mv. for en måned før jul	128
5-7.5 § 5-7 første ledd bokstav c – Føderåd og underholdsbidrag.....	128
5-7.6 § 5-7 annet ledd	129
5-7.7 § 5-7 tredje ledd – Forskriftshjemmel	129
5-8 § 5-8. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk	130
5-8.1 Forarbeider og forskrifter	130
5-8.2 Generelt om § 5-8	130
5-8.3 § 5-8 første ledd – Kontantytelser	130
5-8.4 § 5-8 annet ledd – Naturalytelser – forskriftshjemmel	131
5-8.5 § 5-8 tredje ledd – Forskriftshjemmel	131
5-8.6 § 5-8 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	131
5-9 § 5-9. Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk.....	132
5-9.1 Forarbeider og forskrifter	132
5-9.2 Generelt om § 5-9	132
5-9.3 § 5-9 første ledd bokstav a – Fradrag for pensjonsinnskudd.....	133
5-9.4 § 5-9 første ledd bokstav b – Fradrag for fagforeningskontingent.....	133
5-9.5 § 5-9 første ledd bokstav c – Fradrag for særskilt fradrag for sjøfolk.....	134
5-9.6 § 5-9 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	134
5-10 § 5-10. Gjennomføringen av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 (kildeskatteordning).....	135
5-10.1 Forarbeider og forskrifter	135
5-10.2 Generelt om § 5-10	135
5-10.3 § 5-10 første ledd første punktum – Gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 første ledd.....	136
5-10.4 § 5-10 første ledd annet punktum – Tidspunktet for gjennomføringen av forskuddstrekket og skattetrekket	136
5-10.5 § 5-10 annet ledd – Arbeidsgivers plikt hvor skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse.....	137
5-10.6 § 5-10 tredje ledd – Forskuddstrekk i naturalytelser	137
5-10.7 § 5-10 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	138

5-10a § 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon	139
5-10a.1 Forarbeider.....	139
5-10a.2 Generelt om § 5-10a	139
5-10a.3 § 5-10a første ledd – Gjennomføringen av skattetrekket.....	139
5-10a.4 § 5-10a annet ledd – Skattetrekk i utbytte i naturalytelser	139
5-10a.5 § 5-10a tredje ledd – Forskrifter	140
5-11 § 5-11. Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk	141
5-11.1 Forarbeider og forskrifter	141
5-11.2 § 5-11 første ledd – Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk	141
5-11.3 § 5-11 annet ledd – Føringsregning av lønnsregnskap.....	143
5-11.4 § 5-11 tredje ledd – Forskriftshjemmel	143
5-12 § 5-12. Skattetrekkkonto	144
5-12.1 Forarbeider.....	144
5-12.2 § 5-12 første ledd – Eiendomsretten til trukne beløp	144
5-12.3 § 5-12 annet ledd – Alternativer til løpende innsetting på skattetrekkkonto	145
5-12.4 § 5-12 tredje ledd – Tidspunkt for betaling til skattetrekkkonto mv.	146
5-12.5 § 5-12 fjerde ledd – Bankenes plikter.....	146
5-13 § 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige	148
5-13.1 Forarbeider og forskrifter	148
5-13.2 Generelt om § 5-13	148
5-13.3 § 5-13 første ledd – Arbeidsgiverkontroll og kontroll med andre som er trekkpliktige...	149
5-13.4 § 5-13 annet ledd – Adgangen til kopiering av elektronisk lagrede opplysninger	149
5-13.5 § 5-13 annet ledd annet punktum – Forskriftshjemmel.....	150
5-13.6 § 5-13 tredje ledd – Forskriftshjemmel	150
5-13a § 5-13a. Pålegg om bokføring	151
5-13a.1 Forarbeider.....	151
5-13a.2 Generelt om § 5-13a – Pålegg om bokføring.....	151
5-13b § 5-13b. Pålegg om revisjon	152
5-13b.1 Forarbeider.....	152
5-13b.2 Generelt om § 5-13b – Pålegg om revisjon	152
5-13c § 5-13c. Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale	154
5-13c.1 Forarbeider.....	154
5-13c.2 Generelt om § 5-13c – Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale.....	154
5-14 § 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann	156
5-14.1 Forarbeider.....	156
5-14.2 Generelt om § 5-14	157
5-14.3 § 5-14 første ledd – Finansinstitusjoners mv. opplysningsplikt	157
5-14.4 § 5-14 annet ledd – Arbeidstakers og oppdragstakers opplysningsplikt	158
5-14.5 § 5-14 tredje ledd – Næringsdrivendes opplysningsplikt	158
5-14.6 § 5-14 fjerde ledd – Andre som kan kreve opplysninger	159

5-15 § 5-15. Klage over pålegg	160
5-15.1 Forarbeider.....	160
5-15.2 § 5-15 – Generelt om § 5-15.....	160
5-16 § 5-16. Tvangsmulkt	162
5-16.1 Forarbeider.....	162
5-16.2 § 5-16 første ledd – Tvangsmulkt når opplysningsplikten ikke etterkommes.....	162
5-16.3 § 5-16 annet ledd – Tvangsmulkt når pålegg om bokføring etter § 5-13a ikke etterkommes.....	163
5-16.4 § 5-16 tredje ledd – Vedtak om tvangsmulkt	163
5-16.5 § 5-16 fjerde ledd – Klage	164
5-16.6 § 5-16 femte ledd.....	164
5-17 § 5-17. Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning)	165
5-17.1 Forarbeider.....	165
5-17.2 § 5-17 – Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning).....	165
Kapittel 6. Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere	166
6-1 § 6-1. Forskuddsskatt – personlige skattytere	166
6-1.1 Forarbeider.....	166
6-1.2 Generelt om § 6-1	166
6-1.3 § 6-1 første ledd – Personlige skattytere	166
6-1.4 § 6-1 annet ledd – Tidspunktet for betaling av forskuddsskatt.....	167
6-2 § 6-2. Forskuddsskatt – upersonlige skattytere	168
6-2.1 Forarbeider.....	168
6-2.2 Generelt om § 6-2	168
6-3 § 6-3. Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere	169
6-3.1 Forarbeider og forskrifter	169
6-3.2 Generelt om § 6-3	169
6-3.3 § 6-3 første ledd – Forskuddsskattens størrelse.....	169
6-3.4 § 6-3 annet ledd – Grunnlag for utstedelse av forskuddsskatt.....	170
6-3.5 § 6-3 tredje ledd – Anmodning om høyere grunnlag for forskuddsskatt.....	170
6-3.6 § 6-3 fjerde ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivningen.....	170
6-3.7 § 6-3 femte ledd – Endring av forskuddsskatten	170
6-3.8 § 6-3 sjette ledd – Fritak fra plikten til å innbetale forskuddsskatt	171
6-4 § 6-4. Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere	172
6-4.1 Forarbeider.....	172
6-4.2 Generelt om § 6-4.....	172
6-4.3 § 6-4 første ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten i alminnelighet fastsettes ved skjønn .	172
6-4.4 § 6-4 annet ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn.....	173
6-4.5 § 6-4 tredje ledd – Forskuddsskatt av inntekt av fiske	173
6-5 § 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere	174
6-5.1 Forarbeider og forskrifter	174

6-5.2 Generelt om § 6-5.....	174
6-5.3 § 6-5 første ledd – Forskuddsskattens størrelse.....	174
6-5.4 § 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskriving av forskuddsskatt.....	175
6-5.5 § 6-5 tredje ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen.....	175
6-5.6 § 6-5 fjerde ledd – Frafall eller endring av forskuddsskatt.....	175
6-5.7 § 6-5 femte ledd – Forskriftshjemmel.....	175
6-6 § 6-6. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt.....	176
6-6.1 Forarbeider.....	176
6-6.2 Generelt om § 6-6.....	176
6-6.3 § 6-6 første ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år.....	176
6-6.4 § 6-6 annet ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år for bestemte grupper skattytere.....	176
6-7 § 6-7. Tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt.....	177
6-7.1 Forarbeider.....	177
6-7.2 Generelt om § 6-7.....	177
6-7.3 § 6-7 første ledd – Personlige skattytere.....	177
6-7.4 § 6-7 annet ledd – Upersonlige skattytere.....	177
6-7.5 § 6-7 tredje ledd – Elektronisk kommunikasjon.....	177
Kapittel 7. Avregning.....	178
7-1 § 7-1. Gjennomføring av avregningen.....	178
7-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	178
7-1.2 Generelt om § 7-1.....	179
7-1.3 § 7-1 første ledd – Gjennomføring av avregningen.....	179
7-1.4 § 7-1 annet ledd – Restskatt.....	181
7-1.5 § 7-1 tredje ledd – Tilgodebeløp.....	181
7-1.6 § 7-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	183
7-1.7 Forskriften § 7-1-1 – Definisjoner.....	183
7-1.8 Forskriften § 7-1-2 – Gjennomføring av avregningen.....	183
7-1.9 Forskriften § 7-1-3 – Tilordning til riktig person.....	186
7-1.10 Forskriften § 7-1-4 – Avregning og oppgjør.....	187
7-1.11 Forskriften § 7-1-5 – Skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær (opphøvet).....	188
7-1.12 Forskriften § 7-1-6 – Avregning i konkurstilfeller.....	188
7-2 § 7-2. Ny avregning.....	190
7-2.1 Forarbeider og forskrifter.....	190
7-2.2 Generelt om § 7-2.....	190
7-2.3 § 7-2 første ledd – Ny avregning etter endring av fastsettingen.....	190
7-2.4 § 7-2 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	191
7-3 § 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.....	193
7-3.1 Forarbeider.....	193
7-3.2 Generelt om § 7-3.....	193

7-3.3 § 7-3 første ledd – Hjemmel for å godskrive små tilgodebeløp ved avregningen for det løpende inntektsår.....	193
7-3.4 § 7-3 annet ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk	194
7-4 § 7-4. Avsluttende bestemmelser	196
7-4.1 Forarbeider og forskrifter	196
7-4.2 Generelt om § 7-4.....	196
7-4.3 § 7-4 første ledd – Renter ved forsinket betaling og innfordring av utskrevet forskuddsskatt	196
7-4.4 § 7-4 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	196
7-4.5 Forskriften § 7-4-1 – Forhåndsavregning.....	197
7-4.6 Forskriften § 7-4-2 – Foreløpig avregning	197
7-4.7 Forskriften § 7-4-3 – Ansvarsbeløp innbetalt av arbeidsgiveren etter skattebetalingsloven § 16-20.....	198
7-4.8 Forskriften § 7-4-4 – Motregning av restanser ved avregningsoppgjøret	198
7-4.9 Forskriften § 7-4-5 – Renter ved avregningen.....	198
Kapittel 8. Fordeling av skatt mellom skattekreditorene	199
8-1 § 8-1. Grunnlaget for fordelingen	199
8-1.1 Forarbeider og forskrifter	199
8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8.....	200
8-1.3 § 8-1 første ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere	200
8-1.4 § 8-1 annet ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere.....	201
8-1.5 § 8-1 tredje ledd – Fordeling av fradrag for utenlandsk skatt	201
8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Fordeling av fradrag i inntektskatt for kildeskatt på renter og royalty mv.	202
8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel	202
8-1.8 § 8-1 sjette ledd – Forskriftshjemmel.....	203
8-2 § 8-2. Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere	204
8-2.1 Forarbeider og forskrifter	204
8-2.2 Generelt om § 8-2.....	204
8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt og § 8-2 annet ledd – Behandling av inntektsfradrag i Troms og Finnmark.....	204
8-2.4 § 8-2 tredje ledd – Behandling trekkbeløp fra ukjente skattytere.....	205
8-2.5 § 8-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	205
8-3 § 8-3. Foreløpig fordeling	206
8-3.1 Forarbeider og forskrifter	206
8-3.2 Generelt om § 8-3	206
8-3.3 § 8-3 første og annet ledd – Foreløpig fordeling	206
8-3.4 § 8-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel	208
8-3.5 Andre bestemmelser knyttet til fordeling	208
8-4 § 8-4. (Opphevet)	210
8-4.1 Forarbeider.....	210

8-4.2 Generelt	210
8-5 § 8-5. Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat	211
8-5.1 Forarbeider.....	211
8-5.2 Generelt om § 8-5	211
Kapittel 9. Betaling.....	212
9-1 § 9-1. Betalingsmåte.....	212
9-1.1 Forarbeider og forskrifter	212
9-1.2 Generelt om § 9-1	212
9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsmåte	213
9-1.4 § 9-1 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	213
9-2 § 9-2. Tid og sted for betaling	215
9-2.1 Forarbeider.....	215
9-2.2 Generelt om § 9-2	215
9-2.3 § 9-2 første ledd – Frigjørende betaling	215
9-2.4 § 9-2 annet ledd – Fristavbrudd.....	216
9-2.5 § 9-2 tredje ledd – Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd	217
9-3 § 9-3 Betaling av petroleumsskatt (opphevet).....	218
Kapittel 10. Forfall	219
10-1 § 10-1. Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp.....	219
10-1.1 Forarbeider.....	219
10-1.2 § 10-1 første ledd – Ubetinget betalingsplikt	219
10-1.3 § 10-1 første ledd – Utsatt iverksetting	220
10-1.4 § 10-1 annet ledd – Forbud mot pantsettelse eller overdragelse av tilgodebeløp.....	222
10-1.5 § 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt.....	222
10-2 § 10-2. Utsatt forfall.....	224
10-2.1 Forarbeider.....	224
10-2.2 Generelt om utsatt forfall.....	224
10-3 § 10-3. Proklama i dødsbo.....	225
10-3.1 Forarbeider.....	225
10-3.2 Generelt om proklama i dødsbo.....	225
10-4 § 10-4. Forskrifter	226
10-4.1 Forarbeider og forskrifter	226
10-4.2 Generelt om forskriftshjemmelen.....	226
10-4.3 Generelt om beløpsgrenser	226
10-4.4 Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav	226
10-4.5 Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse.....	228
10-4.6 Beløpsgrense for bortskrivning eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp	228
10-4.7 Avrundingsregel	229

10-10 § 10-10. Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn	230
10-10.1 Forarbeider og forskrifter	230
10-10.2 Generelt om forfall forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.....	230
10-10.3 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.....	231
10-10.4 § 10-10 annet ledd – Unntak fra terminvise forfall – forskriftshjemmel.....	232
10-10.5 Forfallsfrist for forskuddstrekk ved fiske og fangst	232
10-10.6 Utbetalinger i medhold av statsgarantiloven for lønnskrav.....	232
10-10.7 Forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av forenklede oppgjørsordninger mv.....	232
10-10.8 Grense for innrapporteringsplikt	233
10-10.9 § 10-10 tredje ledd – Skjerpet betaling – forskriftshjemmel.....	234
10-11 § 10-11. Lønnstrekk til Svalbard	235
10-11.1 Forarbeider.....	235
10-11.2 Forfall for lønnstrekk til Svalbard	235
10-12 § 10-12. Artistskatt	236
10-12.1 Forarbeider.....	236
10-12.2 Forfall for artistskatt	236
10-13 § 10-13. Skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon	237
10-13.1 Forarbeider.....	237
10-13.2 Generelt om skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon	237
10-14 § 10-14. Skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler	239
10-14.1 Forarbeider.....	239
10-14.2 Generelt om skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler.....	239
10-20 § 10-20. Forskuddsskatt	240
10-20.1 Forarbeider og forskrifter	240
10-20.2 Generelt om forfall for forskuddsskatt	240
10-20.3 § 10-20 første ledd – Forskuddsskatt for personlige skattytere.....	241
10-20.4 § 10-20 annet ledd – Fastsetting av forfallsterminene.....	241
10-20.5 § 10-20 tredje ledd – Forskuddsskatt for upersonlige skattytere.....	242
10-20.6 § 10-20 fjerde ledd – Fremskyndet forfall ved betalingsmislighold	243
10-20.7 § 10-20 femte ledd – Avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner, og forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt	244
10-20.7.1 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere.....	244
10-20.7.2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere.....	244
10-20.7.3 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere.....	245
10-20.7.4 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere.....	245
10-20.8 § 10-20 sjette ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt	245

10-21 § 10-21. Restskatt	246
10-21.1 Forarbeider og forskrifter	246
10-21.2 Generelt om forfall for restskatt	246
10-21.3 § 10-21 første og annet ledd – Forfall for restskatt for personlige skattytere	247
10-21.4 § 10-21 tredje ledd – Forfall for restskatt for upersonlige skattytere	247
10-21.5 Konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere	247
10-22 § 10-22. Petroleumsskatt	248
10-22.1 Forarbeider og forskrifter	248
10-22.2 § 10-22 første ledd – Terminskatt.....	248
10-22.3 § 10-22 annet ledd – Restskatt.....	249
10-22.4 § 10-22 tredje ledd – Forskriftshjemmel	249
10-30 § 10-30. Merverdiavgift	250
10-30.1 Forarbeider og forskrifter	250
10-30.2 § 10-30 første ledd – Forfall merverdiavgift	250
10-30.3 Generelt om meldingsplikten.....	251
10-30.4 Leverings- og forfallsfristene	252
10-30.5 § 10-30 annet ledd – Forfall for beløp nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4	253
10-30.6 § 10-30 tredje ledd – Avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner	253
10-31 § 10-31. Arveavgift	254
10-31.1 Forarbeider.....	254
10-31.2 Arveavgiften er fjernet.....	254
10-31.3 Generelt om § 10-31 – Forfall for arveavgift	254
10-31.4 § 10-31 første ledd bokstav a – Privat skifte	255
10-31.5 § 10-31 første ledd bokstav b – Offentlig skifte	255
10-31.6 § 10-31 første ledd bokstav c – Gaver m.m.....	255
10-31.7 § 10-31 annet ledd – Avgiftsplikt for gaver som først kan fastslås ved giverens død....	256
10-31.8 § 10-31 tredje ledd – Inntektsnytelser	256
10-31.9 § 10-31 fjerde ledd – Minstevilkår for forfall.....	256
10-32 § 10-32. Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet	258
10-32.1 Forarbeider.....	259
10-32.2 Arveavgiften er fjernet.....	259
10-32.3 Generelt om avdragsordningen.....	259
10-32.4 Verdssettelsen av foretaket eller foretaksandelen	260
10-32.5 Krav til virksomhet i foretaket.....	260
10-32.6 § 10-32 tredje ledd – Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak.....	261
10-32.7 Krav til givers eller arvelaters eierandel.....	262
10-32.8 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift..	263
10-32.9 § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum – Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag....	266
10-32.10 § 10-32 fjerde ledd fjerde og femte punktum – Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og i enkeltpersonforetak for hver virksomhet	266

10-32.11 Nærmere om avdragsordningen.....	266
10-40 § 10-40. Innenlands særavgifter	268
10-40.1 Forarbeider og forskrifter	268
10-40.2 Generelt om § 10-40	269
10-40.3 § 10-40 første ledd – Innenlands særavgift	269
10-40.4 § 10-40 første ledd – Unntak for årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift for registrerte virksomheter og for urettmessig bruk av merket mineralolje.....	269
10-40.5 § 10-40 annet ledd – Registrerte særavgiftspliktige	270
10-40.6 § 10-4 tredje ledd – Forskriftshjemmelen.....	272
10-41 § 10-41. Tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel	273
10-41.1 Forarbeider og forskrifter	273
10-41.2 Generelt om § 10-41	273
10-41.3 § 10-41 første ledd – Tollavgift og øvrige avgifter som oppstår ved innførsel.....	274
10-41.4 § 10-41 annet ledd – Tollkredittordningen	274
10-41.5 § 10-41 tredje ledd – Dagsoppgjørordningen	274
10-50 § 10-50. Utleggstrekk.....	275
10-50.1 Forarbeider.....	275
10-50.2 Forfall for utleggstrekk.....	275
10-51 § 10-51. Andre skatte- og avgiftskrav	277
10-51.1 Forarbeider og forskrifter	277
10-51.2 Generelt om § 10-51	278
10-51.3 Forfall for «andre skatte- og avgiftskrav»	278
10-51.4 Forfall for tilleggsatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr	279
10-52 § 10-52. Ansvarskrav	280
10-52.1 Forarbeider.....	280
10-52.2 Forfall for ansvarskrav.....	280
10-53 § 10-53. Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting	282
10-53.1 Forarbeider.....	282
10-53.2 Generelt om § 10-53	282
10-53.3 § 10-53 første ledd – Hovedregel om forfall for krav ved vedtak om endring mv. eller egenretting	282
10-53.4 § 10-53 annet ledd – Endringsvedtak etter skatteforvaltningsloven.....	284
10-53.5 § 10-53 tredje ledd – krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt merverdiavgiftskompensasjon	284
10-60 § 10-60. Tilgodebeløp.....	285
10-60.1 Forarbeider og forskrifter	285
10-60.2 Generelt om forfall for tilgodebeløp.....	286
10-60.3 § 10-60 første ledd – Frist for utbetaling av tilgodebeløp ved for mye betalt skatt eller avgift.....	286
10-60.4 § 10-60 annet ledd – Tilgodebeløp oppstått ved egenretting.....	287
10-60.5 § 10-60 tredje ledd – Tilbakebetaling som følge av avregning	287

10-60.6 § 10-60 fjerde ledd – Tilgode merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5.....	288
10-60.7 § 10-60 femte ledd – Krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift.....	288
Kapittel 11. Renter	290
11-1 § 11-1. Renter ved forsinket betaling	290
11-1.1 Forarbeider og forskrifter	290
11-1.2 Generelt om § 11-1	290
11-1.3 § 11-1 første ledd – Renteperiode, beregningsgrunnlag mv.....	291
11-1.3.1 Forsinkelsesrenter på innenlands merverdiavgiftskrav	292
11-1.3.2 Forsinkelsesrenter på skattekrav.....	293
11-1.3.3 Forsinkelsesrenter på arbeidsgiveravgiftskrav	294
11-1.3.4 Forsinkelsesrenter på arveavgiftskrav	294
11-1.3.5 Forsinkelsesrenter på innenlands særavgifter	295
11-1.3.6 Forsinkelsesrenter på krav som oppstår ved innførsel.....	295
11-1.3.7 Forsinkelsesrenter på ansvarskrav.....	296
11-1.3.8 Forsinkelsesrenter på tilleggsskatt, tilleggstoll, tvangsmulkt m.m.....	296
11-1.3.9 Renteberegning ved klage og søksmål – tilleggsskatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll.	296
11-1.4 § 11-1 annet ledd – Forhold på fordringshaverens side.....	299
11-1.5 § 11-1 tredje ledd – Fremskyndet forfall	300
11-2 § 11-2. Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv.	301
11-2.1 Forarbeider og forskrifter	301
11-2.2 Generelt om § 11-2	302
11-2.3 § 11-2 første ledd – Rente ved vedtak om endring, egenretting mv.....	304
11-2.4 § 11-2 annet ledd – Hovedregel om renteperioden.....	307
11-2.5 § 11-2 tredje ledd – Særregel ved økning av skatt etter ny avregning	308
11-2.6 Spesielt om renter ved flere etterfølgende endringsvedtak for skatt eller avgift knyttet til en termin eller et år.....	308
11-2.6.1 Flere etterfølgende endringer – økninger	308
11-2.6.2 Flere endringer – en nedsettelse etterfølges av en økning	309
11-2.7 § 11-2 fjerde ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning	310
11-2.8 § 11-2 femte ledd – Særregel om for mye utbetalt merverdiavgift til gode	311
11-2.9 Særregel om endring av merverdiavgift til gode før utbetaling etter en restitusjonskontroll.....	311
11-2.10 § 11-2 sjette ledd – For mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift.....	312
11-2.11 § 11-2 syvende ledd – Særregel for arveavgift ved førstegangsvedtak etter ordinært forfall i § 10-31.....	312
11-2.12 § 11-2 åttende ledd – Innbetalinger foretatt før endringsvedtak blir truffet.....	313
11-3 § 11-3. Rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling	314
11-3.1 Forarbeider og forskrifter	314
11-3.2 Generelt om § 11-3	314
11-3.3 § 11-3 første ledd – Hovedregelen om rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling.....	315

11-3.4 § 11-3 annet ledd – Unntak der forsinkelsen skyldes forhold på fordringshaverens side	317
11-4 § 11-4. Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter vedtak om endring mv. og egenretting	318
11-4.1 Forarbeider og forskrifter	318
11-4.2 Generelt om § 11-4	319
11-4.3 § 11-4 første ledd – Hovedregelen	319
11-4.4 Spesielt om renteberegning ved flere endringer i samme termin eller år	322
11-4.5 Unntak ved tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt for ordinær skatteavregning	323
11-4.6 Renter ved refusjon av engangsavgift ved utførsel av leiede-, leasede- og lånte motorvogner. (Gammel 11-4.6 er ny 11-4.12).....	324
11-4.7 Renter ved refusjon av særavgifter etter særavgiftsforskriften § 4-2-1. (Gammel 11-4.7 er ny 11-4.8)	324
11-4.8 § 11-4 annet ledd – Tilbakebetaling etter ny skatteavregning (Gammel 11-4.8 er ny 11-4.9).....	324
11-4.9 § 11-4 tredje ledd – Særregel om renter ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt (Gammel 11-4.9 er ny 11-4.10).....	326
11-4.10 § 11-4 fjerde ledd – Rentegodtgjørelse i andre tilfeller.....	326
11-4.11 § 11-4 femte ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning	327
11-4.12 § 11-4 sjette ledd – Refusjon av for mye betalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær	327
11-5 § 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen	328
11-5.1 Forarbeider og forskrifter	328
11-5.2 Generelt om § 11-5	329
11-5.3 § 11-5 første ledd – Rentetillegg	331
11-5.4 Unntakstilfeller – rentetillegg.....	333
<i>11-5.4.1 Unntak for rentetillegg med henvisning til skatteloven § 17-1.....</i>	333
<i>11-5.4.2 Unntak for rentetillegg etter skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd, jf. § 11-5-5.....</i>	333
<i>11-5.4.3 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav b</i>	334
<i>11-5.4.4 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav c og § 11-5-5.....</i>	334
11-5.5 § 11-5 annet og tredje ledd – Rentegodtgjørelse	334
11-5.6 Regulering av renter ved forhåndsavregning.....	337
11-5.7 Forholdet mellom renter etter § 11-5 ved ordinær skatteavregning og nytt renteoppgjør ved ny avregning etter endring	337
11-5.8 Om renter ved avregning av petroleumsskatt.....	337
11-5.9 § 11-5 fjerde ledd – Forskrifter.....	338
11-6 § 11-6. Rentesatser	339
11-6.1 Forarbeider og forskrifter	339
11-6.2 Generelt om § 11-6.....	339
11-6.3 § 11-6 første ledd – Sats for forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling	339
11-6.4 § 11-6 første ledd annet punktum – Særregel om rentesats ved avdragsordning for arveavgift knyttet til næringsvirksomhet.....	340

11-6.5 § 11-6 annet ledd første punktum – Rentesats for rente etter § 11-2.....	340
11-6.6 § 11-6 annet ledd annet punktum – Rentesats for rente etter § 11-4 og § 11-5.....	341
11-6.7 § 11-6 tredje ledd – Den til enhver tid gjeldende rentesats	341
11-7 § 11-7. Forskrifter	343
11-7.1 Forarbeider og forskrifter	343
11-7.2 § 11-7 første ledd.....	343
11-7.3 § 11-7 annet ledd	343
11-7.4 § 11-7 tredje ledd.....	345
Kapittel 12. Foreldelse	346
12-1 § 12-1. Foreldelse	346
12-1.1 Forarbeider.....	346
12-1.2 Generelt om § 12-1	346
12-1.3 § 12-1 første ledd – Foreldelseslovens betydning	347
12-1.4 § 12-1 annet ledd – Friststart for skatte- og avgiftskrav	348
12-1.5 § 12-1 tredje ledd – Friststart for ansvarskrav etter §§ 16-20 og 16-21	350
12-1.6 § 12-1 tredje ledd – Friststart for forskuddsskatt og arveavgift	351
12-1.7 § 12-1 fjerde ledd – Foreldelsesfristens lengde for arveavgift	352
12-1.8 § 12-1 femte ledd – Foreldelsesfristen for forsinkelsesrenter etter begjæring om tvangsfyllbyrdelse som fristavbrytende tiltak	352
12-1.9 Generelle bestemmelser i foreldelsesloven – fristavbrudd.....	353
<i>12-1.9.1 Erkjennelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd</i>	354
<i>12-1.9.2 Rettslige skritt m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd</i>	355
<i>12-1.9.3 Administrativ avgjørelse m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd</i>	356
<i>12-1.9.4 Tvangsfyllbyrdelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd</i>	357
<i>12-1.9.5 Konkurs, gjeldsforhandling og skifte – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd</i> ..	360
12-1.10 Tilleggsfrister.....	361
12-1.11 Foreldelse og utland.....	363
<i>12-1.11.1 Generelt</i>	363
<i>12-1.11.2 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har kjent adresse i utlandet</i>	363
<i>12-1.11.3 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har ukjent adresse i utlandet</i>	365
12-1.12 Foreldelse av annet enn kravet	367
<i>12-1.12.1 Panterett</i>	367
<i>12-1.12.2 Kausjon</i>	367
<i>12-1.12.3 Rettsvernet</i>	368
12-1.13 Foreldelse av straff	369
Kapittel 13. Motregning	371
13-1 § 13-1. Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav	371
13-1.1 Forarbeider mv.	371
13-1.2 Generelt om den alminnelige motregningsrett	371
13-1.3 Generelt om § 13-1	374

13-1.4 § 13-1 første ledd – Hovedregelen	374
13-1.5 § 13-1 annet ledd – Særregel for krav under fellesinnkrevingen	374
13-1.6 § 13-1 tredje ledd – Andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8	375
13-1.7 Motregning av andre offentlige krav etter henvisning til skattebetalingslovens regler ...	375
13-1.8 Motregning i gjeldsforhandlingsperioden og under gjeldsordningsperioden.....	376
13-1.9 Motregning ved konkurs og ved offentlig skifte av insolvent dødsbo	377
13-1.10 Avdragsordning etter skattebetalingsloven § 10-32	378
13-1.11 Spørsmål i forbindelse med ansvarlige selskaper.....	378
13-1.12 Motregning hvor skattyter har liten skatteevne	379
13-1.13 Motregning ved feilinnbetalinger	379
13-1.14 Motregning der motkravet er brakt inn for domstolene	379
13-2 § 13-2. Skyldnerens motregningsadgang.....	380
13-2.1 Forarbeider.....	380
13-2.2 Generelt om § 13-2	380
13-3 § 13-3. Beslagsfrihet.....	382
13-3.1 Forarbeider.....	382
13-3.2 Generelt om § 13-3	382
13-3.3 Nærmere om dekningslovens bestemmelser om beslagsfrihet.....	382
13-3.4 Nærmere om unntaket fra reglene om beslagsfrihet – ved «motregning mellom samme type krav».....	385
13-4 § 13-4. Gjennomføring av motregningen.....	386
13-4.1 Forarbeider.....	386
13-4.2 Generelt om § 13-4.....	386
13-5 § 13-5. Klageadgang	388
13-5.1 Forarbeider.....	388
13-5.2 Generelt om § 13-5	388
13-5.3 Motregning etter ulovfestede regler	390
13-6 § 13-6. Dekningsrekkefølge.....	391
13-6.1 Forarbeider og forskrifter	391
13-6.2 Generelt om § 13-6.....	391
13-6.3 Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt.....	391
13-6.4 Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i andre krav mot offentlige kreditorer	393
Kapittel 14. Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse	394
14-1 § 14-1. Tvangsgrunnlag for utlegg	394
14-1.1 Forarbeider.....	394
14-1.2 Generelt om § 14-1	394
14-2 § 14-2. Forholdet til tvangsfullbyrdsloven	396
14-2.1 Forarbeider.....	396

14-2.2 Generelt om § 14-2.....	396
14-3 § 14-3. Forretning for utleggspant	398
14-3.1 Forarbeider.....	398
14-3.2 Generelt om § 14-3.....	398
14-3.3 § 14-3 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggspant	398
14-3.5 Hva det kan tas utleggspant i.....	399
<i>14-3.5.1 Hovedregelen.....</i>	<i>399</i>
<i>14-3.5.2 Dekningslovens regler om beslagsfrihet.....</i>	<i>402</i>
<i>14-3.5.3 Private beslagsforbud etter dekningsloven.....</i>	<i>402</i>
<i>14-3.5.4 Utleggsforbud.....</i>	<i>403</i>
<i>14-3.5.5 Nærmere gjennomgang av aktuelle utleggsobjekter</i>	<i>403</i>
14-3.6 Gjennomføringen av forretning for utleggspant.....	410
14-3.7 Angivelse av krav i utleggsforretningen.....	413
14-3.8 Klage på utleggspant	415
14-3.9 Endring og bortfall av utleggspant	418
14-4 § 14-4. Utleggstrekk.....	419
14-4.1 Forarbeider og forskrifter	419
14-4.2 Generelt om utleggstrekk.....	419
14-4.3 § 14-4 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggstrekk.....	420
14-4.4 § 14-4 annet ledd – Hvilke ytelser kan være gjenstand for utleggstrekk	420
<i>14-4.4.1 § 14-4 annet ledd bokstav a – Lønn mv.</i>	<i>420</i>
<i>14-4.4.2 § 14-4 annet ledd bokstav b – Godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.....</i>	<i>422</i>
14-4.5 Beregning av utleggstrekkets størrelse.....	423
14-5 § 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk.....	425
14-5.1 Forarbeider og forskrifter	425
14-5.2 Generelt om gjennomføring av utleggstrekk	425
14-5.3 § 14-5 første ledd første punktum – Dagpenger og sykelønn.....	425
14-5.4 § 14-5 første ledd annet punktum – Arbeidstaker krever selv inn lønnen.....	426
14-5.5 § 14-5 annet ledd – Rapportering og betaling av gjennomført utleggstrekk.....	426
14-5.6 Trekkpålæggets innhold	427
14-5.7 Trekkprioriteten.....	427
14-5.8 Overføring av utleggstrekk til en ny arbeidsgiver	428
14-5.9 Arbeidsgivers ansvar	429
14-5.10 Trekkperioden.....	429
14-5.11 Endring av utleggstrekk.....	430
14-5.12 Om registrering av utleggstrekk i Løsøreregisteret.....	430
14-5.13 Klage over utleggstrekk.....	430
14-5.14 § 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo.....	432
14-5.15 § 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	433
14-5.16 Forholdet mellom utleggstrekk og foreldelse.....	433
14-5.17 Utleggstrekk ved gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven.....	433

14-5.18 Utleggstrekk ved skyldners konkurs.....	434
14-6 § 14-6. Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift	435
14-6.1 Forarbeider.....	435
14-6.2 Generelt om § 14-6.....	435
14-6.3 § 14-6 første ledd – Begrensning i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift.....	435
14-6.4 § 14-6 annet ledd – Naturressursskatt.....	436
14-6.5 § 14-6 tredje ledd – Ny skatteberegning.....	436
14-6.7 § 14-6 fjerde ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16.....	436
14-10 § 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter vareførselsloven	437
14-10.1 Forarbeider.....	437
14-10.2 Generelt om tvangssalg etter vareførselsloven.....	437
14-10.3 § 14-10 første ledd – Tvangssalg skal skje gjennom namsmyndighetene.....	438
14-10.4 § 14-10 annet ledd – Skattekontorets plikt til å varsle om at tvangssalg vil bli gjennomført.....	438
14-10.5 § 14-10 tredje ledd – Skattekontorets adgang til å angi om varene skal selges for fri disponering eller ikke.....	439
14-10.6 § 14-10 fjerde ledd – Avslutningen av tvangssalget, dekningsrekkefølgen.....	440
14-10.7 § 14-10 femte ledd – Overskytende beløp.....	440
14-10.8 § 14-10 sjette ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser.....	441
14-11 § 14-11. Stansning av kjøretøy	442
14-11.1 Forarbeider og forskrifter	442
14-11.2 Generelt om § 14-11	442
14-11.3 § 14-11 første ledd – Anvendelsesområdet	443
14-11.4 § 14-11 annet ledd – Nektelse av på- og omregistrering.....	443
14-11.5 § 14-11 tredje ledd – Avskilting.....	443
14-11.6 § 14-11 fjerde ledd – Regler om godtroerverv	444
14-11.7 § 14-11 femte ledd – Avskiltingsprosedyrer	444
14-20 § 14-20. Tollkreditt og dagsoppgjørordningen.....	446
14-20.1 Forarbeider og forskrifter	446
14-20.2 Generelt om § 14-20 – Tollkreditt og dagsoppgjør.....	446
14-20.3 § 14-20 første ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av tollkreditt	447
14-20.4 § 14-20 annet ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av dagsoppgjør.....	450
14-20.5 § 14-20 tredje ledd – Vilkår om sikkerhetsstillelse for tollkreditt og dagsoppgjør.....	451
14-20.6 Tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør.....	453
14-20.7 Kredittvurdering	454
14-20.8 § 14-20 fjerde ledd – Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt	456
14-20.9 § 14-20 femte ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser	456
14-21 § 14-21. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene	458
14-21.1 Forarbeider og forskrifter	458
14-21.2 Generelt om § 14-21	458
14-21.3 Kort om registrering av den avgiftspliktige.....	459

14-21.4 § 14-21 første ledd – Sikkerhet for skyldig engangsavgift.....	459
14-21.5 § 14-21 annet ledd – Sikkerhet for avgiftspliktige etter særavgiftsloven.....	460
14-21.6 Kort om adgangen til å nekte eller trekke tilbake tillatelse	461
Kapittel 15. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning.....	463
15-1 § 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren	463
15-1.1 Forarbeider.....	463
15-1.2 Generelt om § 15-1	463
15-1.3 Avgrensninger	464
15-1.4 § 15-1 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til skyldner.....	465
15-1.5 Avgjørelseskompetansen	465
15-1.6 Saksbehandling.....	466
15-2 § 15-2. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor	467
15-2.1 Forarbeider.....	467
15-2.2 Generelt om § 15-2.....	467
15-2.3 Avgrensninger	468
15-2.4 § 15-2 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor.....	469
15-2.5 § 15-2 annet ledd - Lempning av krav med forfall mer enn ti år tilbake i tid	469
15-2.6 § 15-2 tredje ledd – Adgang til å sette vilkår for betalingsordninger.....	469
15-2.7 Avgjørelseskompetansen	470
15-2.8 Saksbehandling.....	470
15-3 § 15-3. Betalingsutsettelse for formuesskatt	471
15-3.1 Forarbeider og forskrifter	471
15-3.2 Generelt om § 15-3.....	471
15-4 § 15-4. Betalingsutsettelse i økonomiske krisesituasjoner	473
15-4.1 Forarbeider og forskrifter	473
15-4.2 Generelt om § 15-4.....	473
15-4.3 Betalingsutsettelse ved betalingsproblemer som følge av Covid-19-utbruddet	473
Kapittel 16. Ansvarsregler	475
16-1 § 16-1. Tvangsinnfordring av ansvarskrav	475
16-1.1 Forarbeider.....	475
16-1.2 § 16-1 første ledd – Reglens anvendelsesområde.....	475
16-1.3 § 16-1 annet ledd – Innkreving av ansvarskrav	476
16-1.4 § 16-1 tredje ledd – Regressadgang.....	477
16-10 § 16-10. Foreldres ansvar	478
16-10.1 Forarbeider.....	478
16-10.2 Generelt om § 16-10.....	478
16-11 § 16-11. Selskapers ansvar	480
16-11.1 Forarbeider.....	480

16-11.2 § 16-11 første ledd – Ansvar for deltakernes formues- og inntektsskatt og trygdeavgift	480
16-11.3 § 16-11 annet ledd – Ansvar for skatt fastsatt for personer bosatt og selskap og innretning hjemmehørende i utlandet	481
16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar (Opphevet)	483
16-12.1 Forarbeider.....	483
16-12.2 Generelt om § 16-12.....	483
16-13 § 16-13. Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar	484
16-13.1 Forarbeider.....	484
16-13.2 Generelt om § 16-13.....	484
16-13.3 § 16-13 første ledd – Skifteforvalteres ansvar.....	484
16-13.4 § 16-13 annet ledd – Ansvar for medlem av styre og ledelse.....	486
16-13.5 § 16-13 tredje ledd – Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere .	488
16-14 § 16-14. Arvingers ansvar	489
16-14.1 Forarbeider.....	489
16-14.2 § 16-14 første punktum – Selvskiftende arvingers ansvar	489
16-14.3 § 16-14 annet punktum – Ansvar for gjenlevende ektefelle.....	490
16-20 § 16-20. Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) og utleggstrekk	491
16-20.1 Forarbeider.....	491
16-20.2 Generelt om § 16-20.....	491
16-20.3 § 16-20 første ledd – Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) og utleggstrekk	492
16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv. ...	494
16-20.6 § 16-20 tredje ledd – Foreldelse av ansvarskrav	494
16-21 § 16-21. Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer.....	497
16-21.1 Forarbeider.....	497
16-21.2 Generelt om § 16-21	497
16-21.3 § 16-21 første ledd – Ansvar for selskap.....	497
16-21.4 § 16-21 annet ledd – Ansvar for forvalter	498
16-21.5 § 16-21 tredje ledd – Foreldelse av ansvarskrav	498
16-22 § 16-22. Ansvar for skatt på renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler.....	499
16-22.1 Forarbeider.....	499
16-22.2 Generelt om § 16-22.....	499
16-22.3 § 16-22 første – Ansvar for selskap.....	499
16-22.4 § 16-22 annet ledd – Foreldelse av ansvarskravet.....	500
16-30 § 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering	501
16-30.1 Forarbeider og forskrifter	501
16-30.2 Generelt om § 16-30.....	501
16-31 § 16-31. Ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere.....	503

16-31.1 Forarbeider.....	503
16-31.2 Generelt om § 16-31	503
16-31.3 § 16-31 første ledd – Arvingers solidaransvar.....	504
16-31.4 § 16-31 annet ledd – Ansvar for giver ved gaver og utdeling fra uskiftebo.....	505
16-31.4.1 Annet ledd første punktum – Gaver	505
16-31.4.2 Annet ledd annet punktum – Utdeling fra uskiftebo	506
16-31.5 § 16-31 tredje ledd – Ansvar for personer som regnes å ha ervervet midlene	506
16-31.6 § 16-31 fjerde ledd – Unntak for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32	506
16-40 § 16-40. Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter.....	507
16-40.1 Forarbeider.....	507
16-40.2 Generelt om § 16-40.....	507
16-40.3 § 16-40 – Nærmere om ansvarskravet.....	507
16-41 § 16-41. Ansvar for bruker av motorkjøretøy	508
16-41.1 Forarbeider.....	508
16-41.2 § 16-41 – Generelt og om ansvarskravet.....	508
16-42 § 16-42. Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester	509
16-42.1 Forarbeider og forskrifter	509
16-42.2 Generelt om § 16-42.....	509
16-50 § 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver.....	511
16-50.1 Forarbeider og forskrifter	511
16-50.2 Generelt om § 16-50.....	511
16-50.3 Vilkårene for ansvar etter § 16-50 sammenholdt med forskriften.....	511
16-50.4 Saksbehandlingsregler.....	513
Kapittel 17. Rettergang.....	515
17-1 § 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker.....	515
17-1.1 Forarbeider og forskrifter	515
17-1.2 Generelt om § 17-1	516
17-1.3 § 17-1 første ledd – Partsstillingen i innfordringssaker.....	516
17-1.4 Nærmere om partshandlinger som utøves på statens vegne.....	517
17-1.5 § 17-1 annet ledd – Partsstillingen ved overføring av tvist til søksmåls former	518
17-1.6 § 17-1 tredje ledd – Departementets instruksjonsmyndighet	521
17-1.7 § 17-1 fjerde ledd – Delvis fastholdelse av kravet	522
17-1.8 § 17-1 femte ledd – Frist for prøving av vedtak	523
17-1.9 § 17-1 sjette ledd – Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene.....	527
17-2 § 17-2. Prosessordningen i andre saker	528
17-2.1 Forarbeider.....	528
17-2.2 § 17-2 første ledd – Rettslig prøving av andre saker enn innfordringssaker.....	528
17-2.3 § 17-2 annet ledd – Særregel for saker om rente ved endring.....	530

Kapittel 18. Straff	532
18-1 § 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk	532
18-1.1 Forarbeider.....	532
18-1.2 Generelt om lovens kapittel 18	532
18-1.3 Generelt om § 18-1	532
18-1.4 § 18-1 første ledd – Brudd på forskuddstrekk- og skattetrekkpliktene	533
18-1.5 § 18-1 annet ledd – Unnlatt straff ved innbetaling	540
18-2 § 18-2. Straff ved brudd på opplysningsplikten mv.	541
18-2.1 Forarbeider.....	541
18-2.2 § 18-2 første ledd – Brudd på opplysningsplikten.....	541
18-2.3 § 18-2 annet ledd – Anvendelse av straff for andre overtredelser av skattebetalingsloven.....	543
18-2.4 § 18-2 tredje ledd – Unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse	545
18-3 § 18-3. Forfølgning av straffbart forhold (Opphevet)	547
18-3.1 Forarbeider.....	547
18-3.2 § 18-3 Forfølgning av straffbart forhold.....	547
18-3.3 Skillet mellom forbrytelser og forseelser	547
18-3.4 Forsøk	547
Kapittel 19. Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover	549
19-1 § 19-1. Ikrafttredelse	549
19-1.1 Forarbeider og forskrifter	549
19-1.2 Generelt om § 19-1	549
19-2 § 19-2. Overgangsbestemmelser	551
19-2.1 Forarbeider og forskrifter	551
19-2.2 Generelt om § 19-2.....	551
19-3 § 19-3. Endringer i andre lover	552
19-3.1 Generelt om § 19-3	552

Kapittel 1. Lovens virkeområde

1-1 § 1-1. Virkeområde

(1) Loven gjelder betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav.

(2) Med skatte- og avgiftskrav menes:

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter [skatte_loven](#) (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter [folketrygd_loven](#) kapittel 23, herunder forskuddstrekk, skattetrekk etter §§ 5-4, 5-4 a og 5-4 b, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter [skatteforvaltnings_loven](#) § 12-4
- b) skatt på formue og inntekt etter [lov 29. november 1996 nr. 68](#) om skatt til Svalbard (svalbardskatt). For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder særregler i [svalbardskatte_loven](#) § 5-2.
- c) skatt på inntekt etter [lov 13. desember 1996 nr. 87](#) om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatt)
- d) skatt på formue og inntekt etter [lov 13. juni 1975 nr. 35](#) om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleums-skatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov
- e) arbeidsgiveravgift etter [folketrygd_loven](#) kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter [skatteforvaltnings_loven](#) § 12-4
- f) arveavgift etter [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver
- g) merverdiavgift etter [merverdiavgifts_loven](#)
- h) særavgifter omfattet av [lov 19. mai 1933 nr. 11](#) om særavgifter
- i) særavgifter omfattet av [lov 19. juni 1959 nr. 2](#) om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- j) tollavgift omfattet av [tollavgifts_loven](#)
- k) kompensasjon for merverdiavgift etter [lov 12. desember 2003 nr. 108](#) om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- l) finansskatt på lønn etter [folketrygd_loven](#) kapittel 23.

(3) Med mindre annet er særskilt bestemt gjelder reglene om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for:

- a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov, [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver, [tollavgifts_loven](#), [vareførsels_loven](#), [skatteforvaltnings_loven](#) og [kassastemlova](#) § 8,

- b) tilleggsatt i medhold av [skatteforvaltningsloven](#), tilleggsavgift fastsatt i medhold av [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver og tilleggsavgift fastsatt i medhold av [tollavgiftsloven](#),
- c) tvangsmulkt etter § 5-16, [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver § 43, [tollavgiftsloven](#) § 12-1, [vareførselsloven](#) § 12-1, [skatteforvaltningsloven](#) § 14-1 og [kassasystemlova](#) § 7.

1-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 7 og kap. 27 s. 164–166 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 14.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 153. (Tatt inn henvisning til summarisk fellesoppgjør i annet ledd bokstav a og d, samt tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven tatt inn i tredje ledd bokstav c.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 29. (Oppretting og oppdatering av lovtekst – forsinkelsesavgift etter tredje ledd bokstav b.)
- [Ot.prp. nr. 95 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivninga mv. kap. 11. (Oppretting av feil og klargjøring av lovtekst, endring av annet ledd bokstav i.)
- [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) s. 85. (Endring av henvisningen til merverdiavgiftsloven i annet ledd bokstav f.)
- [Prp. nr. 126 LS \(2009–2010\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftsreglane m.v. (Henvisning til ny mva-lov i tredje ledd bokstav c) [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#)
- [Prop. 1 LS \(2013–2014\)](#) s. 332, [Innst. 4 L \(2013–2014\)](#) s. 50 og Finansdepartementets brev til Stortingets presidentskap, datert 11. november 2013 (Vedlegg til [Innst. 4 L \(2013–2014\)](#)). Tredje ledd bokstav c utvidet til å omfatte tvangsmulkt etter særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og tolloven)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga s. 118 (Henvisninger til kassasystemlovas regler om gebyr og overtredelsesgebyr i tredje ledd bokstav a og c)
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) s. 274 og [Innst. 4 L \(2015–2016\)](#) s. 37 (Presisering i tredje ledd bokstav a om at omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av denne lov er omfattet)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 292 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 4 og 54 (Endringer som følge av ny skatteforvaltningslov, herunder nytt annet ledd bokstav k om merverdiavgiftskompensasjon, henvisninger til kassasystemlova i tredje ledd bokstav a og c, og henvisning til skattebetalingsloven § 16-51 i tredje ledd bokstav d)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) kap. 6 (Ny § 1-1 andre ledd bokstav l om finansskatt på lønn)
- [Prop. 1 LS \(2017–2018\)](#) s. 237 og [Innst. 4 L \(2017–2018\)](#) s. 31 (Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51).

- [Prop.1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021 kap. 6 og [Innst.4 L \(2020–2021\)](#) kap. 6 (Henvisning til § 5-4 b er lagt til i § 1-1 andre ledd bokstav a som følge av innføringen av kildeskatt på renter og royalty mv.)
- [Prop. 237 L \(2020-21\)](#) Lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) og lov om tollavgift (tollavgiftsloven) s. 109-110 og 185-186 og [Innst. 173 L \(2021–2022\)](#) s. 42.

1-1.2 Generelt om § 1-1

Bestemmelsen angir skattebetalingslovens generelle virkeområde og hvilke krav loven gjelder for. Skattebetalingsloven gjelder i utgangspunktet alle de skatte- og avgiftskrav som hører under Finansdepartementets ansvarsområde, og hvor innkrevingsansvaret tilligger skattekontorene. Dette er krav som Stortinget, med hjemmel i Grunnloven § 75 a, vedtar hver høst i forbindelse med neste års statsbudsjett.

Av krav som ikke er omfattet av loven, kan nevnes eiendomsskatt, kommunale avgifter og gebyrer som f.eks. vann- og kloakkavgifter og feicavgift. Innkrevingen av disse skatte- og avgiftstypene reguleres ikke av loven da det er kommunene som har eiendomsretten til disse, og fordi skattebetalingslovens bestemmelser på mange områder ikke er treffende. Det forekommer imidlertid mange henvisninger til skattebetalingsloven fra de nevnte avgifters hjemmelslover.

Statens innkrevingsentral (SI) har innkrevingsansvaret for en rekke offentlige krav som hører under andre fagdepartementer enn Finansdepartementet. Heller ikke disse kravene reguleres av skattebetalingsloven, men av SI-loven og særlige regler i tvangsfullbyrdsloven. SI ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten. Når SI innkrever skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1, skjer det etter reglene i skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven § 2-1 første ledd annet punktum.

Dokumentavgiften er heller ikke omfattet av skattebetalingsloven ettersom innkrevingsansvaret er lagt til Statens Kartverk, som administrativt ikke hører under Finansdepartementet.

1-1.3 § 1-1 første ledd

Bestemmelsen slår fast at loven gjelder betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav.

1-1.4 § 1-1 annet ledd – Skatte- og avgiftskrav

Annet ledd regulerer hvilke krav som skal regnes som skatte- og avgiftskrav etter loven. Bestemmelsen er uttømmende.

1-1.4.1 § 1-1 annet ledd bokstav a og b – Formues- og inntektsskatt mv.

Annet ledd bokstav a gjelder for det første skatt på formue, inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven. Uttrykket «formues- og inntektsskatt» brukes senere i loven og i håndboken som kortbegrep for formues- og inntektsskatt etter skatteloven, og omfatter da også tonnasjeskatt. Bestemmelsen omfatter videre trygdeavgift etter folketrygdloven kap. 23. Denne henvisningen innebærer at trygdeavgift betales og innkreves sammen med formues- og inntektsskatt. Fra juni 2018 er skattetrekk etter §§ 5-4 og 5-4 a (kildeskatteordningen) et skatte-

og avgiftskrav. Endringen tok til å gjelde med virkning fra inntektsåret 2019. Fra 1. juli 2021 er også skattetrekk etter § 5-4 b (kildeskatteordningen for renter og royalty) et skatte- og avgiftskrav. Endringen tok til å gjelde for alle betalinger som omfattes av de vedtatte kildeskattereglene og som innvinnes etter ikrafttredelsestidspunktet.

Det fremgår av annet ledd bokstav b at skattebetalingsloven gjelder for formues- og inntektsskatt til **Svalbard**. Fra 1. januar 2017 gjelder som utgangspunkt hele skattebetalingsloven for svalbardskatten. Dette gjelder både skatt fastsatt ved lønnstrekk og skatt fastsatt på ordinært vis etter svalbardskatteloven §§ 3-1 og 3-2. Det skal likevel ikke trekkes og betales forskuddstrekk etter skattebetalingsloven kap. 5 av inntekter til Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd. I stedet har svalbardskatteloven egne bestemmelser om lønnstrekk av ytelser som normalt er gjenstand for forskuddstrekk, jf. svalbardskatteloven § 5-2, jf. § 3-1.

Bokstav b omfatter også inntektsskatt betalt av personer bosatt på **Jan Mayen**. Etter Jan Mayen-skatteloven § 1 skal personer som oppholder seg på Jan Mayen betale skatt av inntekt vunnet ved arbeid etter bestemmelsene om lønnstrekk i svalbardskatteloven. Jan Mayen er i motsetning til Svalbard, ikke et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt, og plikten til å betale skatt følger derfor av skatteloven kap. 2. Jan Mayen-skatteloven regulerer kun på hvilken måte skatten skal betales. I forarbeidene har departementet lagt til grunn at det ikke er nødvendig å nevne særskilt i loven at den også omfatter inntektsskatt betalt av personer på Jan Mayen, jf. [Ot.prp.nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 164.

Ifølge [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) s. 153 er passusen om **summerisk fellesoppgjør** inntatt som en begrepsmessig presisering for å unngå tvil om skattebetalingslovens rekkevidde.

1-1.4.2 § 1-1 annet ledd bokstav c til f

Ifølge bokstav c omfatter loven **artistskatt** fastsatt med hjemmel i artistskatteloven. Bestemmelsen erstattet i sin tid enkelte regler som tidligere fremgikk av artistskatteloven.

Ifølge bokstav d gjelder loven for **petroleumsskatt** etter petroleumsskatteloven. Skattebetalingsloven medfører ingen endring i reglene om utskrivning av forhåndsskatt og avregning av petroleumsskatt. Disse reglene vil fortsatt følge av petroleumsskatteloven med tilhørende forskrifter, mens skattebetalingsloven kun regulerer betaling og innkreving av petroleumsskatt.

Ifølge bokstav e gjelder loven for **arbeidsgiveravgift** etter folketrygdloven kap. 23.

Ifølge bokstav f omfattes **arveavgift** etter arveavgiftsloven. Arveavgiftsloven ble opphevet ved lov 13. desember 2013 nr. 110 med virkning for gaver som gis og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere.

1-1.4.3 § 1-1 annet ledd bokstav g – Merverdiavgift

Ifølge bokstav g gjelder loven for **merverdiavgift** etter merverdiavgiftsloven.

1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav h og i – Særavgifter

Etter bokstav h og i gjelder loven for **særavgifter**. Skattebetalingsloven gjelder således alle særavgiftene unntatt dokumentavgift. Særavgifter brukes som en fellesbetegnelse på en rekke ulike avgifter. Som eksempel kan nevnes avgift på sukker, avgift på alkohol, forbruksavgift på elektrisk kraft i medhold av særavgiftsloven samt engangsavgift for motorvogner og vektårsavgift i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Hvilke avgifter som defineres som særavgifter følger ikke direkte av særavgiftslovgivningen, men av Stortingets årlige avgiftsvedtak. I [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 165 er det vist til at det synes uhensiktsmessig å nevne de enkelte særavgiftene særskilt i § 1-1 på grunn av mengden og behovet for oppdatering av loven.

1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav j – Tollavgift

Ifølge bokstav j gjelder loven også for **tollavgift** omfattet av tollavgiftsloven. Inn- og utførselsprosedyrer, tollforvaltningen og adgangen til å etterberegne toll og ilegge tilleggstoll fremgikk tidligere av tolloven. Fra 1. januar 2023 reguleres inn- og utførselsprosedyrer av vareførselsloven, mens de materielle reglene om plikten til å beregne tollavgift ved innførsel, og forvaltningsregler for fastsetting av avgiften reguleres av tollavgiftsloven. Nytt regelverk bruker begrepet «tollavgift» i stedet for «toll». Tolltariffen har bestemmelser om tollsatser for ulike varetyper.

1-1.4.6 § 1-1 annet ledd bokstav k – Merverdiavgiftskompensasjon

I forbindelse med ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven, ble § 1-1 annet ledd utvidet med en ny bokstav k, som omfatter **merverdiavgiftskompensasjon** etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Dette medfører at krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt merverdiavgiftskompensasjon kan innkreves etter skattebetalingslovens bestemmelser.

1-1.4.7 § 1-1 annet ledd bokstav l – Finansskatt på lønn

Fra 1. januar 2017 ble det innført en ny **finansskatt på lønn** med virkning fra inntektsåret 2017. Dette er en skatt på finansielle tjenesteyting gjennom skattlegging av lønn. Hensikten med finansskatten er å korrigere for manglende merverdiavgift på finansielle tjenester.

1-1.5 § 1-1 tredje ledd – Krav som loven gjelder tilsvarende for

Ifølge tredje ledd gjelder lovens regler om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for en del andre krav, dersom ikke annet er bestemt.

Bestemmelsen omfatter krav som oppstår i tilknytning til de skatte- og avgiftskrav som følger av annet ledd, eller som har nær sammenheng med slike krav uten at de kan kalles skatte- og avgiftskrav i egentlig forstand. Bestemmelsen innebærer at også slike krav kan tvangsinnfordres etter reglene i kap. 14, og nedsettes etter reglene i kap. 15. Enkelte steder i loven er det gitt særlige regler for slike krav, f.eks. i §§ 10-51 om forfall og 12-1 femte ledd om foreldelse.

1-1.5.1 § 1-1 tredje ledd bokstav a – Renter, omkostninger og gebyrer

Det følger av bokstav a at loven gjelder for **renter** etter kap. 11 i loven og for **omkostninger og gebyrer** fastsatt i medhold av loven. Loven gjelder også omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av arveavgiftsloven, tollavgiftsloven, vareførselsloven, skatteforvaltningsloven og kassasystemlova § 8. Eksempler på slike omkostninger og gebyrer er bl.a. saksomkostninger i forbindelse med rettslig skjønn etter arveavgiftsloven § 42, gebyr etter skatteforvaltningsloven § 6-3, overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7, ekspedisjonsgebyr etter vareførselsloven § 7-9 eller overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven § 12-2.

1-1.5.2 § 1-1 tredje ledd bokstav b – Tilleggsskatt og tilleggsavgift

Etter bokstav b gjelder loven **tilleggsskatt** fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven, **tilleggsavgift** fastsatt i medhold av arveavgiftsloven og tilleggsavgift fastsatt i medhold av tollavgiftsloven.

1-1.5.3 § 1-1 tredje ledd bokstav c – Tvangsmulkt

Det følger av bokstav c at loven gjelder for **tvangsmulkt** etter henholdsvis § 5-16, arveavgiftsloven § 43, tollavgiftsloven § 12-1, vareførselsloven § 12-1, skatteforvaltningsloven § 14-1 og kassasystemlova § 7.

1-1.5.4 § 1-1 tredje ledd bokstav d – Ansvarsbeløp

Tidligere bokstav d ble opphevet ved lov 23. juni 2020 nr. 105. Endringen trådte i kraft straks. Ifølge bokstav d gjaldt loven også for ansvarsbeløp etter § 16-51. Bestemmelsen i § 16-51 ble opphevet ved lov 19. desember 2017 nr. 123 (ikr. 1. januar 2018). Når det gjelder den nærmere bakgrunnen for endringen vises det til omtalen under kap. 16 samt Prop.1 LS (2017–2018) s. 237.

1-2 § 1-2. Andre offentlige krav

Departementet kan i forskrift bestemme at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten når kravet har tvangsgrunnlag.

1-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 7 og 27 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 7.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 1-2-1 – 1-2-3.

1-2.2 Generelt om § 1-2

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi forskrift om at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten når kravet har tvangsgrunnlag.

Ifølge skattebetalingsforskriften § 1-2-1 skal loven gjelde for avgifter som er nevnt i følgende forskrifter når de skal kreves opp ved innførsel eller utførsel av varer:

- [Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253](#) om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport
- [Forskrift 20. desember 2012 nr. 1417](#) om forskningsavgift på landbruksprodukter

Når det gjelder sakskostnader, erstatnings- og regresskrav ved inntreden tilkjent staten ved dom eller i avtale på skatteetatens område, bestemmes det i forskriften § 1-2-2 at lovens kapittel 13 og 14 gjelder for disse kravene. For erstatnings- og regresskrav ved inntreden gjelder også lovens § 15-2. Endelig følger det av skattebetalingsforskriften § 1-2-3 at skattebetalingsloven skal gjelde for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven § 10 og § 11.

1-3 § 1-3. Tilbakesøkingsskrav

(1) Når det ved forhøyelse av et skatte- og avgiftsskrav eller ved enhver retting av et gjennomført oppgjør oppstår krav på tilbakebetaling av et beløp som tidligere er utbetalt skyldneren, skal beløpet, herunder rentegodtgjørelse, anses som et skatte- og avgiftsskrav. Innkreivingsmyndighetene kan innkreive beløpet uavhengig av om mottakeren har vært i god tro. Reglene om forfall i § 10-53 gjelder tilsvarende.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende når kravet rettes mot pantlover eller den som har fått seg overdratt fordringen. Kravet kan også rettes mot skattyter etter reglene i første ledd.

1-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreivning av skatte- og avgiftsskrav (skattebetalingsloven) kap. 7 og kap. 27 s. 164–166 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 7.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftssopplegget 2007, lovendringer s. 117 flg. (Nytt annet ledd.)

1-3.2 Generelt om § 1-3

Bestemmelsen regulerer krav om tilbakebetaling av beløp som tidligere er utbetalt skyldneren når tilbakebetalingskravet er oppstått som følge av en forhøyelse av skatte- og avgiftsskrav, eller som følge av en retting av et gjennomført oppgjør. Slike beløp, herunder rentegodtgjørelse, er ifølge § 1-3 første ledd tilbakesøkingsskrav som ikke skal betraktes som ordinære sivilrettslige pengekrav, men som skatte- og avgiftsskrav. Bestemmelsen medfører bl.a. at slike krav er tvangsgrunnlag for utlegg etter § 14-1, at det foreligger utvidet motregningsadgang for kravene etter § 13-1, og at kravene har prioritet etter dekningsloven § 2-8 første ledd bokstav e.

Ifølge bestemmelsen kan innkreivingsmyndighetene dessuten innkreive tilbakesøkingsskrav uavhengig av om mottakeren har vært i god tro. Bestemmelsen medfører at den alminnelige lære om **condictio indebiti** ikke kommer til anvendelse. Læren om *condictio indebiti* refererer seg til den ulovfestede retten til å kreve tilbakebetaling når betaling har skjedd på grunn av en villfarelse om betalingspliktens eksistens eller omfang. Læren forutsetter en helhetsvurdering der oppgjørshensynet og korreksjonshensynet avveies mot rimelighet og de konkrete omstendigheter i den enkelte sak. At den ene eller annen part skjønnte eller burde ha skjønnt at det forelå en feil, vil være et moment i vedkommende parts disfavør.

1-3.3 § 1-3 første ledd – Krav mot skyldner

Ifølge første ledd skal krav på tidligere utbetalte beløp av årsaker som nevnt i § 1-3 anses som skatte- og avgiftsskrav. Dette innebærer blant annet at det etter kap. 13 foreligger en utvidet motregningsadgang for skattemyndighetene i tilgodebeløp på skatt og avgift som skyldneren har, samt at tilbakesøkingsskravet er tvangsgrunnlag for utlegg. Innkreivingsmyndighetene kan dermed tvangsinnfordre et tilbakesøkingsskrav ved utleggspant eller utleggstrekk, jf. kap. 14.

Innkrevingsmyndighetene kan videre innkreve beløpene uavhengig av skyldnerens onde eller gode tro. Dette innebærer at de alminnelige ulovfestede reglene om *condictio indebiti* ikke får anvendelse i disse tilfellene.

Bestemmelsen vil bl.a. komme til anvendelse ved skatteavregningen. For skattytere som betaler forskudd på skatt, blir det foretatt et avregningsoppgjør etter at skatten er fastsatt. De skattytere som har betalt for mye i forskudd, får tilbakebetalt det overskytende beløpet, jf. § 7-1 tredje ledd. Blir den fastsatte skatten senere endret, skal det foretas en ny avregning. Blir den fastsatte skatten som følge av den nye avregningen forhøyet, kan det innebære at en skattyter som fikk tilgodebeløp, helt eller delvis må tilbakebetale dette til det offentlige.

Et annet eksempel er der en merverdiavgiftspliktig får utbetalt et overskytende beløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5, og en senere korrigerende av terminen viser at beløpet skulle vært lavere eller at den merverdiavgiftspliktige ikke skulle fått utbetalt noe.

Bestemmelsen er en kan-regel. Ved vurderingen av om beløpet skal kreves tilbake må innkrevingsmyndighetene utøve et skjønn, der det bl.a. tas hensyn til om det vil være åpenbart urimelig å gjøre tilbakesøkningskravet gjeldende. Det er bare der det oppstår et tilbakebetalingskrav for det offentlige ved en forhøyelse, eller ved en retting av et tidligere oppgjør at bestemmelsen kommer til anvendelse. Bestemmelsen gjelder uavhengig av årsaken til forhøyelsen eller rettingen. Regelen vil ikke omfatte de tilfellene der det har skjedd en ren feilutbetaling, f.eks. ved utbetaling av et tilgodebeløp to ganger, eller til feil person. For slike krav bør det legges til grunn at de skal kreves inn som et alminnelig pengekrav, hvilket vil si at tvangsgrunnlag må skaffes, normalt ved dom. Den videre innfordringen foretas av den ordinære namsmannen, også der vedkommende innkrevingsmyndighet har særnamskompetanse for skatte- og avgiftskrav. I disse tilfellene vil læren om *condictio indebiti* være avgjørende for om beløpet kan kreves tilbake.

Skatte- og avgiftskrav, inkludert eventuelle gebyrer og renter etter skattebetalingsloven § 11-5, som utgjør under kr 100, kan ikke kreves tilbakebetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1. Denne hovedregelen gjelder likevel ikke for sjømenn som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd, hvor beløpsgrensen er kr 2 000. Krav på innførselsavgifter som omfattes av skattebetalingsloven § 10-41 har en beløpsgrense på kr 50, unntatt for alkoholholdig drikk og tobakk hvor det ikke gjelder noen nedre beløpsgrense. Krav på vektårsavgift med døgn-sats etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger, jf. [forskrift 29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift § 7, har ingen nedre beløpsgrense. Engangsavgift på motorvogn har en beløpsgrense på kr 200 og tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift med redusert sats, har en beløpsgrense på kr 50. Beløpsgrensen gjelder pr. termin, avgiftsspesifikasjon eller deklarasjon. Med henvisning til skattebetalingsforskriften § 10-4-2 kan det ikke fremmes tilbakebetalingskrav på renter under kr 50.

I henhold til første ledds siste punktum gjelder forfallsreglene i § 10-53 tilsvarende for tilbakesøkningskrav, hvilket innebærer at tilbakebetalingskravet forfaller tre uker etter at vedtak er sendt ut. Dersom kravet skyldes endringsoppgaver den skatte- eller avgiftspliktige selv har sendt inn, forfaller kravet

tre uker etter at de nye opplysningene har kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene. Se nærmere om forfallsreglene i kommentarene til § 10-53.

1-3.4 § 1-3 annet ledd – Krav mot panthaver m.fl.

Ifølge § 1-3 annet ledd gjelder første ledd tilsvarende når kravet rettes mot panthaver eller den som har fått seg overdratt fordringen.

Som det fremgår av skattebetalingsloven § 10-1 annet ledd kan krav på tilbakebetaling av skatt i utgangspunktet ikke pantsettes eller overdras. Fra dette utgangspunkt er det så i § 10-1 tredje ledd gjort unntak for utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd. Ifølge [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) s. 117 er unntaket bl.a. begrunnet i at en adgang til pantsettelse og overdragelse av slike utbetalinger kan bidra til å fremme formålet med utbetalingsordningen, herunder å få til en større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon, samt bidra til å øke konkurransen på sokkelen gjennom å likebehandle nye og eksisterende aktører.

Bestemmelsen i § 1-3 annet ledd kommer kun til anvendelse i den grad det er gjort unntak fra forbudet i § 10-1 annet ledd, slik tilfellet er for utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd. Ved slik pantsettelse eller overdragelse fremgår det av § 1-3 annet ledd at § 1-3 første ledd gjelder tilsvarende når krav på tilbakebetaling gjøres gjeldende overfor panthaver, eller den som har fått seg overdratt fordringen. Tilbakesøkningskravet skal dermed «anses som et skatte- og avgiftskrav», og innkrevingsmyndighetene kan innkreve beløpet uavhengig av om panthaver, eller den som har fått fordringen overdratt til seg, har vært i god tro.

Bestemmelsen bygger på det grunnleggende prinsipp at en panthaver, eller den som har fått overdratt en fordring, ikke kan erverve større rettigheter enn opprinnelig debitor for kravet.

Som nevnt over under punkt 1.3.3, er bestemmelsen en kan-regel. Finansdepartementet har i en uttalelse av 03.11.17 gitt noen føringer for hvordan dette skjønnet skal utøves i relasjon til panthaver. Uttalelsen omtaler bl.a. hvilken betydning det har at en panthaver ikke har hatt en «berikelse», f.eks. fordi deler av en urettmessige leterefusjon som panthaver har fått utbetalt til seg er blitt frigitt direkte til skattyter uten at beløpet er brukt til å dekke skattyters (pantsetters) lån.

Paragraf 1-3 annet ledd annet punktum slår fast at kravet også kan rettes mot skattyter. Bestemmelsen medfører at innkrevingsmyndighetene kan velge å forholde seg til skattyter, selv om utbetaling har skjedd til en panthaver eller en som har fått fordringen overdratt til seg. Innkrevingsmyndighetene har med andre ord en valgmulighet.

Kapittel 2.

Innkrevingsmyndigheter

2-1 § 2-1. Skatte- og avgiftskrav mv.

(1) Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som nevnt i denne loven eller forskrift gitt i medhold av loven. Departementet kan bestemme at Statens innkrevingsentral skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret i denne loven.

(2) Departementet kan i forskrift bestemme at Tolletaten skal innkreve nærmere bestemte krav etter første ledd, likevel slik at kapittel 14 ikke gjelder for Tolletaten.

2-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 167 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 8.
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) s. 81–83 og 140 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 11–12 og s. 22 (Omstrukturering av kapittel 2 som følge av at særavgiftsforvaltningen ble overført fra Tolletaten til Skatteetaten)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) (Finansskatt på lønn og krav på trygdeavgift)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakarar
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#) s. 17-18 (Adgang til å beslutte at SI skal utøve myndighet tillagt skattekontoret etter loven)
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) pkt. 14.6.3 og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 2-1.

2-1.2 Generelt om § 2-1

Skattebetalingsloven kap. 2 er endret flere ganger de siste årene som følge av overføring av oppgaver til Skatteetaten. Fra 1. november 2020 er de oppgaver etter loven som tidligere var tillagt kommunale skatteoppkrevere overført til skattekontoret. For beskrivelse av regelverket som gjaldt fram til nevnte dato, vises det til tidligere utgaver av Skattebetalingshåndboken.

Begrepet skattekontor som felles betegnelse på Skatteetatens kontorer under Skattedirektoratet er et resultat av reorganiseringen av skatteetaten (ROS) som ble iverksatt 1. januar 2008 (se [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) pkt. 3.5.2). En

av grunntankene bak ROS var at skattekontorene i utgangspunktet skal ha landsdekkende kompetanse innenfor skatte- og avgiftsområdet og at skattemyndighetene selv skulle foreta en hensiktsmessig fordeling av denne kompetansen. Prinsippet om landsdekkende myndighet var et bærende prinsipp for den nye organiseringen av Skatteetaten som ble iverksatt 1. januar 2019.

2-1.3 § 2-1 første ledd – Innkreivingsmyndighet for krav etter skattebetalingsloven

Fra 1. november 2020 er skattekontoret innkreivingsmyndighet for alle krav som er nevnt i loven eller i forskrift gitt i medhold av loven, med unntak for krav som det etter andre ledd er bestemt skal innkreives av Tolletaten. Hvilke krav som loven gjelder for, fremgår av kapittel 1.

Statens innkreivingsentral (SI) ble fra 2015 en del av Skatteetaten. Det fremgår av lov av 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkreivingsentral (SI-loven) § 1 første ledd første punktum at SI innkreiver de krav den i lov eller av departementet er pålagt å innkreive. Departementets myndighet etter bestemmelsen er delegert videre til Skattedirektoratet i forskrift av 11. september 2015 nr. 1045 om delegering av myndighet etter lov om Statens innkreivingsentral. En nærmere oversikt over hvilke krav SI krever inn fremgår av forskrift av 1. juni 2013 nr. 565 til SI-loven (SI-forskriften) § 1.

Etter § 2-1 første ledd annet punktum kan departementet bestemme at SI skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret i skattebetalingsloven. I slike tilfeller vil SI ha samme innkreivingsmyndighet som et skattekontor. Når SI innkreiver skatte- og avgiftskrav, skal det skje etter reglene i skattebetalingsloven. Dette betyr at SI i disse sakene utleder særnamskompetansen fra skattebetalingsloven §§ 14-3 og 14-4.

Når SI innkreiver andre krav, vil de følge SI-loven og de særlige reglene i tvangsfullbyrdsloven som gjelder for SI. Dette vil føre til enkelte forskjeller. SI har f.eks. en egen hjemmel i tvangsfullbyrdsloven § 2-14 annet ledd til å gjennomføre tvangsdekning av enkle krav som SI selv har stiftet utleggspant i. Dette betyr at SI ikke trenger å sende inn en tvangsdekningsbegjæring til den ordinære namsmannen ved f.eks. realisering av utleggspant i innstående på en bankkonto. Denne hjemmelen kan de imidlertid ikke bruke når de innkreiver skatte- og avgiftskrav. SI må i disse tilfellene bruke den ordinære namsmannen.

2-1.4 § 2-1 annet ledd – Krav som innkreives av Tolletaten

Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel ble tidligere krevd inn av Tolletaten. Den 1. januar 2016 overtok Skatteetaten ansvaret for innkreivingen av alle disse kravene. Fra samme tidspunkt overtok Skatteetaten også ansvaret for fastsettingen av særavgifter for registrerte særavgiftspliktige. Ansvaret for fastsettingen av særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige og innførselsmerverdiavgift ble overført til Skatteetaten 1. januar 2017.

Som følge av at Skatteetaten overtok ansvaret for innkreivingen ble det også presisert i loven at oppgaven med innkreivingen av slike krav skal utføres av skattekontoret.

Innenlands særavgifter betales av **registrerte særavgiftspliktige virksomheter**. Registreringspliktig er bl.a. produsenter av særavgiftspliktige

varer, jf. særavgiftsforskriften § 5-1. Virksomheter som importerer særavgiftspliktige varer samt noen andre virksomheter, kan også registreres som særavgiftspliktig virksomhet etter søknad, jf. særavgiftsforskriften § 5-2.

Tollavgift og andre avgifter som oppstår ved innførsel av varer kan betales over **tollkreditt** for virksomheter eller som dagsoppgjør for speditører.

Etter § 2-1 annet ledd kan departementet i forskrift bestemme at Tolletaten skal innkreve nærmere bestemte krav. Slike bestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1.

I skattebetalingsforskriften § 2-1 fremgår det at Tolletaten er innkreivingsmyndighet for omkostninger og gebyr fastsatt i medhold av tollavgiftsloven og vareførselsloven. Blir ikke disse kravene betalt til forfall, er det likevel skattekontoret som tvangsinnfordrer kravene. Når det gjelder overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven § 12-2 og vareførselsloven § 12-2 så er skattekontoret innkreivingsmyndighet og håndterer hele innkreivingsprosessen.

Ved lovendringen i 2020 ble tidligere § 2-2 andre ledd første punktum – hjemmelen for departementets adgang til å gi regler om at skatte- og avgiftskrav skal betales til andre enn skattekontoret – flyttet til kapittel 9, da bestemmelsen om hvem som skal være betalingsmottaker hørte tematisk bedre hjemme sammen med bestemmelsene om betaling, jf. Prop. 1 LS (2019–2020) s. 20. Det følger nå av skattebetalingsforskriften 9-1-2 første ledd første punktum at betaling av tollavgift og andre avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørordningen, skal betales til Tolletaten. Dette gjelder typisk privatpersoner som fortoller varer på grensen. Tolletaten mottar i disse tilfellene pengene «på vegne av Skatteetaten». Pengene som innkreves skal overføres til regnskapet i Skatteetaten. Det følger av bestemmelsen annet punktum at betaling av dagsoppgjør kan skje til Tolletaten. Dette skjer kun unntaksvis. Det vanlige er at betaling skjer direkte til Skatteetaten. Pengene som innkreves av Tolletaten må også i disse tilfellene overføres til Skatteetatens regnskap.

2-2 § 2-2. (Opphevet)

2-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 167 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 14–16.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 39 flg., s. 196 og s. 198. (Begrepsendringer – fra skattefogdkontoret til skattekontoret.)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) s. 81–83 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 11–12 og s. 22 (Omstrukturering av kapittel 2 som følge av at avgiftsforvaltningen ble overført fra Tolletaten til Skatteetaten).
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) s. 335-336 og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#) s. 17–18
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) pkt. 14.6.3 og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

2-2.2 Generelt om § 2-2

Bestemmelsen regulerte tidligere kun skattekontorets myndighet til å være betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for alle krav etter skattebetalingsloven § 1-1 annet og tredje ledd, såfremt det ikke var bestemt at skatteoppkreveren var innkreivingsmyndighet for kravene. Etter at de kommunale skatteoppkreverne ble gjort til en del av Skatteetaten fra 1. november 2020, er det ikke lenger behov for et slikt skille mellom skattekontorets og skatteoppkrevernes myndighet.

I bestemmelsens andre ledd var departementet gitt myndighet til å fastsette forskrift om at krav etter tidligere første ledd skulle betales til andre enn skattekontoret og at tollregionen skulle innkreve nærmere bestemte krav etter første ledd. Den delen av forskriftshjemmelen som regulerte adgangen til å gi regler om at Tolletaten skal innkreve nærmere bestemte krav er nå flyttet til § 2-1 andre ledd.

2-3 § 2-3. (Opphevet)

2-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s 169 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 15 (Til lovens tidligere § 2-8, flyttet til § 2-3 fra 1. januar 2016)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) s. 82–83 og 140 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 11–12 og 22–23 (Omstrukturering av kapittel 2 som følge av at avgiftsforvaltningen ble overført fra Tolletaten til Skatteetaten).
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) pkt. 14.6.3 og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

2-3.2 Generelt om § 2-3

Bestemmelsen ga tidligere departementet hjemmel til å instruere og delegere myndighet til skatteoppkreveren. Lovhjemmelen var nødvendig for at departementet (staten) skulle kunne pålegge plikter og delegere myndighet til (den kommunale) skatteoppkreveren. Etter at de kommunale skatteoppkreverne ble gjort til en del av Skatteetaten fra 1. november 2020, er det ikke lenger behov for en slik lovfesting av departementets instruksjons- og delegasjonsmyndighet.

Kapittel 3. Saksbehandling

3-1 § 3-1. Forholdet til forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven

(1) [Forvaltningsloven](#) gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i denne loven.

(2) Forholdet til [tvangsfullbyrdelsesloven](#) er regulert i §§ 13-5, 14-2, 14-5 og 14-10.

(3) For forskuddsutskrivningen er det gitt særlige saksbehandlingsregler i § 4-3.

3-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 9 og kap. 27 s. 169 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 16–21.

3-1.2 Generelt om § 3-1

Bestemmelsen regulerer forholdet mellom skattebetalingsloven og henholdsvis forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven.

Saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder i utgangspunktet for all offentlig myndighetsutøvelse. Innenfor skatte- og avgiftsforvaltningen er det likevel særlige forhold som tilsier at det gjøres unntak fra de generelle saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven. Unntakene er nok i praksis flere enn det man umiddelbart kan få inntrykk av i skattebetalingsloven. Skatteforvaltningsloven, som trådte i kraft 1. januar 2017, gir felles forvaltningsregler ved fastsetting av skatte- og avgiftskrav og erstatter saksbehandlingsregler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og særavgiftsregelverket. For en nærmere omtale av skatteforvaltningsloven vises det til [Skatteforvaltningshåndboken](#).

Saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven gjelder ikke på skattebetalingsområdet. Unntak gjelder for reglene om utsatt iverksetting av tilleggs-skatt mv. i skatteforvaltningsloven § 14-10. Taushetspliktsreglene i skatteforvaltningsloven gjelder dessuten tilsvarende for innkrevingen av inntekts- og formuesskatt, merverdiavgift og særavgifter, jf. skattebetalingsloven § 3-2 som sier at regler om taushetsplikt som gjelder ved fastsetting av de enkelte skatte- og avgiftskrav, gjelder tilsvarende ved innkreving av slike krav. For krav på tollavgift samt tvangsmulkt og overtredelsesgebyr ilagt av Tolletaten, gjelder taushetspliktsreglene i tollavgiftsloven § 8-1 og vareførselsloven § 7-10. På innkrevingområdet gjelder fortsatt forvaltningsloven, men med de særlige begrensningene som skattebetalingsloven oppstiller.

Det følger av forvaltningsloven § 3 at lovens kapittel IV om saksforberedelse, kapittel V om vedtaket og kapittel VI om klage og omgjøring bare får anvendelse i saker som gjelder **enkeltvedtak**. Disse tre kapitlene inneholder de viktigste reglene med rettssikkerhetsgarantier for private parter under behandlingen av en forvaltningssak. Dette gjelder f.eks. reglene om utrednings- og informasjonsplikt, forhåndsvarsel, partsoffentlighet, begrunnelse og klage. Selv om det er relativt få sakstyper innkrevingsmyndighetene har befattning med som er enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 bokstav b, er det likevel noen sentrale. Dette gjelder blant annet vedtak knyttet til lempning, vedtak om godskrivingsnekt av forskuddstrekk, vedtak knyttet til stansing og vedtak knyttet til de ulike kredittordningene.

Beslutning om å **ilegge ansvar etter kap. 16** er også et enkeltvedtak etter forvaltningsloven. Beslutningen vil være bestemmende for pliktene til dem som ansvarliggjøres, jf. forvaltningsloven § 2 bokstav b. Dette betyr at før ansvarskravet kan kreves inn må det sendes forhåndsvarsel og det må fattes vedtak med begrunnelse hvor de konkrete vilkårene for ansvaret er vurdert. Vedtaket om ansvarliggjøring kan påklages til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har tidligere uttalt at **renteberegningen** ikke kan anses som enkeltvedtak fordi den ikke utgjør en avgjørelse i forvaltningslovens forstand. Etter en fornyet vurdering har direktoratet kommet frem til at ileggelse av renter likevel må anses som enkeltvedtak som kan påklages etter reglene i forvaltningsloven. Begrunnelsen for direktoratets endrede syn er at selv om renteberegningen er en kalkulasjon, vil enhver rentebeslutning også inneholde noe mer enn bare den rene kalkulasjonen hvor man også tar stilling til hvilket forfall som gjelder, renteperioden og rentehjemmel. Av denne grunn mener vi at renteberegning er en avgjørelse etter forvaltningsloven og dermed et enkeltvedtak. I henhold til forvaltningsloven § 1 kommer loven til anvendelse for «den virksomhet som drives av forvaltningsorganer». Sett i sammenheng med definisjonen av «vedtak» i § 2 siktes det nærmere bestemt til forvaltningsorganers «**utøving av offentlig myndighet**». Det foreligger offentlig myndighetsutøvelse når den begunstigende eller forpliktende avgjørelsen bygger på den offentligrettslige myndighet organet har, eller er blitt tildelt, gjennom regelverket/gyldig kompetansegrunnlag. Det tilsier at skattekontorets kompetanse og myndighet i skattebetalingsloven, som utgangspunkt, representerer utøving av offentlig myndighet.

Forståelsen av innholdet i begrepet «**enkeltvedtak**» er sentral for en nærmere angivelse av forvaltningslovens praktiske betydning på skattebetalingslovens område. Dette fordi **prosessledende beslutninger** ikke defineres som enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2, og forvaltningslovens regler som gjelder enkeltvedtak kommer dermed ikke til anvendelse på denne typen beslutninger. Beslutning om iverksettelse av tvangsinnfordring er ikke et enkeltvedtak. En slik beslutning anses ikke som en selvstendig bindende realitetsavgjørelse, men som et ledd i en prosess som ender opp i et tvangsinnfordringstiltak. Skattekontorene utøver sin kreditorrolle i medhold av skattebetalingsloven. Når skattekontoret beslutter å iverksette innfordringstiltak, er det en del av kreditorrollen, og ikke utøvelse av offentlig myndighet. Eksempel på dette er fremsettelse av konkursbegjæringer og behandling av søknader om garanti for fortsatt bobehandling i konkurs.

Dette er praktisk viktige avgrensninger av forvaltningslovens anvendelsesområde i relasjon til skattekontorenes virksomhet. Som eksempel kan nevnes beslutning om å inndrive et krav ved utleggspant, der det ikke vil være forvaltningsrettslig klageadgang, men vedkommende debitor vil kunne angripe tvangsinnfordringstiltaket med de rettsmidlene som tvangsfullbyrdelsesloven gir, slik som klage etter tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-16 og 7-26. Denne forståelsen må kunne legges til grunn når det gjelder andre beslutninger om tvangsinnfordring hvor debitorens interesser er ivaretatt i rettspleielovene, for eksempel beslutning om å starte innfordring av kravet ved å sende påkrav i henhold til tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18.

Tilsvarende er også lagt til grunn i en uttalelse fra Finansdepartementet av 13. januar 2010. Det fremgår her at forvaltningslovens regler om saksbehandling ikke er ment å skulle komme til anvendelse ved skatteoppkreverens (nå skattekontorets) gjennomføring av tvangsfullbyrdelse. Departementet viser til at dette uttrykkelig fremkommer av forarbeidene, hvor det i [Ot. prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 43 er uttalt at: «Departementet foreslår at det for ordens skyld inntas en henvisning i den nye skattebetalingsloven § 3-1 til § 14-2, slik at det ikke kan reises tvil om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder ved tvangsfullbyrdelse».

En **beslutning om å foreta bokettersyn** vil heller ikke være et enkeltvedtak i den utstrekning den må anses som forberedelse av en fremtidig fastsettelse av et skatte- eller avgiftskrav. Dette må også ses i sammenheng med at begrepet «enkelvedtak» retter seg mot «bestemmende» realitetsavgjørelser og ikke mot ikke-bindende innstillinger, forslag og uttalelser. På tilsvarende måte vil det ikke anses som et enkeltvedtak å sende en anmeldelse til politiet om et straffbart forhold.

Etter skattebetalingsloven gjelder, med unntak for enkelte særbestemmelser, forvaltningslovens regler på innkrevingsområdet for alle de skatte- og avgiftskrav som følger av §§ 1-1, 1-2 og 1-3.

3-1.3 § 3-1 første ledd – Forholdet til forvaltningsloven

Bestemmelsens første ledd fastslår at forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i loven.

Skattebetalingsloven inneholder selv enkelte saksbehandlingsregler, f.eks. § 5-15 om klage over pålegg og § 13-5 om klageadgang ved motregning. I tilfeller hvor skattebetalingsloven selv regulerer saksbehandlingen, går disse reglene foran reglene i forvaltningsloven, jf. første ledd hvor det fremgår at forvaltningsloven gjelder «med de særlige bestemmelser som er gitt i denne loven». Der hvor saksbehandling ikke er uttrykkelig regulert i skattebetalingsloven, kommer de alminnelige reglene i forvaltningsloven til anvendelse.

Forvaltningsloven statuerer i stor grad generelle prinsipper for god forvaltningsskikk. Lovgiver mente derfor det var naturlig at forvaltningsloven dannet utgangspunktet for innkrevingsmyndighetenes saksbehandling, slik den gjør for annen offentlig myndighetsutøvelse.

Fra et rettsikkerhetssynspunkt er det dessuten viktig at forvaltningslovens saksbehandlingsregler følges på innkrevingsområdet med sikte på å oppnå korrekte resultater, som utad innehar den nødvendige legitimitet. Lovgiver var derfor av den oppfatning at også reglene om enkeltvedtak i forvaltningsloven

skal gjelde for innkrevingsmyndighetene så langt de passer. Reglene for enkeltvedtak etter forvaltningsloven kap. IV til VI gjelder derfor på innkrevingsområdet, men med til dels viktige unntak, jf. § 3-3 og omtalen av enkeltvedtak ovenfor. I det følgende gis en kort oversikt over enkelte relevante forvaltningsrettslige bestemmelser og deres virkeområde på innkrevingsområdet. For inngående redegjørelse av bestemmelsenes generelle anvendelsesområde, og de bestemmelsene som ikke er omtalt i denne håndboken, vises det til den ordinære faglitteraturen på forvaltningsområdet.

Skattebetalingsloven har ikke egne regler om **veiledningsplikt** og forvaltningsloven § 11 om forvaltningens alminnelige veiledningsplikt gjelder. For innkrevingsmyndighetene gjelder veiledningsplikten primært betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Lignende bestemmelser finnes også i særlovgivningen, f.eks. skatteforvaltningsloven § 5-1. I forbindelse med veiledningsplikten vises det særlig til [forvaltningslovforskriften](#), fastsatt ved kgl.res. 15. desember 2006 nr. 1456. Forskriftens kap. 2 redegjør særlig for veiledningsplikten. Kjernen i veiledningsplikten er å veilede om gjeldende regelverk og praksis. Overfor en skatte- eller avgiftspliktig som henvender seg til innkrevingsmyndighetene med anmodning om å få ettergitt krav, vil det for eksempel inngå i veiledningsplikten å forklare hvilke alternative grunnlag man kan søke om lempning på, hvilke vilkår som må være oppfylt, og hvilke omstendigheter som må foreligge for å nå fram med en søknad på de ulike grunnlagene. Videre må det informeres om hvilke krav til dokumentasjon som gjelder.

Veiledningen kan videre skje både skriftlig og muntlig basert på ønsket og behovet til den som skal veiledes. Forvaltningsorganet har i utgangspunktet ingen plikt til å fylle ut skjemaer, søknader og lignende, men bør ved særlig behov også yte denne typen bistand overfor skatte- og avgiftspliktige. Dette kan være særlig aktuelt overfor vanskeligstilte skyldnere eller personer som mangler tilstrekkelig norskkunnskaper. Omfanget av veiledningsplikten må likevel tilpasses det enkelte forvaltningsorgans situasjon og kapasitet. Dersom innkrevingsmyndigheten mottar skriftlige henvendelser hvor man ikke er rette vedkommende, vil det også inngå i veiledningsplikten å videresende henvendelsen til rette vedkommende, samt underrette avsender om dette.

Av forvaltningsloven § 11 a, som stiller **krav til saksbehandlingstiden**, fremgår det at en sak skal forberedes og avgjøres uten «**ugrunnet opphold**». Denne formuleringen er typisk skjønnsmessig og viser både til tiden og årsaken for et eventuelt opphold i saksbehandlingen. Av hensyn til rettssikkerheten er det et bevisst valg fra lovgivers side ikke å angi hvor raskt en sak bør behandles, da forsvarlig saksbehandling og avveiningen mot effektivitetshensynet vil variere fra sak til sak.

Dersom det vil ta uforholdsmessig lang tid å besvare en henvendelse, skal det sendes **foreløpig svar** med angivelse av saksbehandlingstid og begrunnelse for at henvendelsen ikke kan behandles innen rimelig tid. I saker som gjelder enkeltvedtak skal det gis foreløpig svar dersom en henvendelse ikke kan besvares i løpet av en måned etter at den er mottatt.

Dette gjelder ikke bare henvendelser i brev form, men også henvendelser pr. e-post og telefon, og i samtaler, hvor man ikke kan gi svar direkte. Hensikten med foreløpige svar er i første rekke å orientere den skatte- og avgiftsplik-

tige om at henvendelsen er kommet frem og opplyse om forventet behandlingstid.

Reglene om **taushetsplikt** følger av forvaltningsloven §§ 13 til 13 g. Ettersom taushetsplikten reguleres særskilt i skattebetalingsloven § 3-2, følger utfyllende bemerkning til dette temaet i 3-2.2 flg.

Regelen om **forhåndsvarsel** etter forvaltningsloven § 16 vil i utgangspunktet gjelde for innkrevingsmyndighetene. Hensynet bak denne bestemmelsen er at parten skal kunne ivareta sine interesser og ha anledning til å uttale seg ved å få forhåndsvarsel og en frist til å kunne komme med sine synspunkter i saken. Et forhåndsvarsel skal normalt gis skriftlig, men kan i noen tilfeller gis muntlig dersom det haster. Innholdsmessig må varselet opplyse parten om hva saken dreier seg om i tilstrekkelig god tid før vedtak fattes, og gi vedkommende en rimelig frist til å komme med sin uttalelse i saken.

Denne bestemmelsen er ikke like praktisk innenfor alle områdene til skatte- og avgiftsforvaltningen. I stor grad vil regelen suppleres av bestemmelser om varsler etter tvangsfullbyrdelsesloven. Videre følger det flere sentrale unntak fra bestemmelsens utgangspunkt i tredje ledd, der blant annet fare for at ikke vedtaket kan gjennomføres medfører at forhåndsvarsel kan utelates. Dette kan ha praktisk betydning når det gjelder innkrevingsmyndighetenes kreditorrolle og hensynet til aktiv innfordring. Kravet til forhåndsvarsel begrenses også i de sakene hvor parten selv har kommet med en søknad eller på annen måte har fått anledning til å uttale seg i saken.

I skattebetalingsloven § 3-3 annet ledd er det gjort **unntak fra forhåndsvarsel** etter forvaltningsloven § 16 for ordinær avregning, men likevel slik at praksis med forhåndsvarsel i forbindelse med godskrivingsnekt er videreført. For en nærmere begrunnelse for dette unntaket vises det til 3-3.4. Videre er det i skattebetalingsforskriften §§ 14-20-3 første ledd og 14-20-12 første ledd gjort unntak fra forhåndsvarsel ved tilbakekallelse av hhv. tollkreditt og dagsoppgjør.

Etter forvaltningsloven følger det en **utrednings- og informasjonsplikt**, jf. § 17. Regelen må likevel ses i sammenheng med den masseproduksjon av vedtak som for enkelte sakstyper foretas av skattemyndighetene, der grunnlaget for vedtaket i stor grad er basert på skatte- og avgiftspliktiges egne innsendte opplysninger.

Partsoffentlighet, eller **partsinnsynsrett**, er regulert i forvaltningsloven § 18 med de begrensninger som følger av §§ 18 a til 18 d vedrørende blant annet interne dokumenter og § 19 om innskrenket adgang til visse slags opplysninger. En part, jf. forvaltningsloven § 2 bokstav e, har i stor grad rett til å gjøre seg kjent med den dokumentasjon og de faktiske opplysninger en avgjørelse bygger på. Reglene gjelder også ved klagebehandling. Reglene må ses i sammenheng med offentleglova hvor det av § 3 fremgår at «alle kan kreve innsyn i saksdokument, journalar og liknande register», med mindre annet følger av lov eller forskrift med hjemmel i lov.

Forvaltningslovens bestemmelser regulerer partens krav på innsyn i saksdokumentene. Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsynsretten, har skattekontorene en plikt til å vurdere merinnsyn etter forvaltningsloven § 18 annet ledd. Innsyn bør gis når det ikke ellers er hindringer eller saklig grunn

til å nekte dette. De ytre rammene for partenes rett til innsyn vil da være de bestemmelsene som regulerer skattekontorenes taushetsplikt.

En spesiell regel om at partsinnsyn gir en rett til innsyn i taushetsbelagte opplysninger, følger av skattebetalingsforskriften § 16-50-6. Virkeområdet for regelen er nærmere omtalt i [16-50.4](#).

Partsbegrepet er sentralt for forståelsen av hvem som kan kreve rett etter forvaltningsloven § 18. Den vedtaket retter seg mot, vil være part. Dette vil for eksempel gjelde personer som får sine avregninger endret som følge av et vedtak om godskrivingsnekt, eller som får avslag på en søknad om lempning. Partsbegrepet favner også videre til de personer som saken ellers direkte gjelder. Dette vil for eksempel gjelde de som kan holdes solidarisk ansvarlig i medhold av bestemmelser i skattebetalingsloven kapittel 16 eller skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd.

Forvaltningsloven oppstiller i §§ 18a til 18d en del unntak fra den rett parten har til å gjøre seg kjent med sakens dokumenter.

De nærmere regler for hvordan innsyn skal gis, følger av forvaltningsloven § 20. Her fremgår det at det er forvaltningsorganet, som ut fra hensynet til forsvarlig saksbehandling, bestemmer hvordan dokumentene skal gjøres tilgjengelig for parten.

Et avslag på krav om innsyn skal gis skriftlig. Videre følger det av forvaltningsloven § 21 at det i avslaget skal vises til den bestemmelse som ligger til grunn for avslaget, med nøyaktig angivelse av ledd og bokstav i vedkommende bestemmelse. Avslaget skal også opplyse om retten til å klage etter § 21 annet ledd, samt klagefrist. For vedtak truffet av skattekontoret er Skattedirektoratet klageinstans.

Etter forvaltningsloven § 23 skal **vedtak være skriftlig** om det ikke av praktiske grunner er særlig byrdefullt. Etter forvaltningsloven § 24 skal enkeltvedtak begrunnes og i § 25 er det gitt regler om hva begrunnelsen skal inneholde. Disse reglene gjelder for alle enkeltvedtak fattet av innkrevingsmyndighetene med unntak for vedtak truffet under avregningen, jf. skattebetalingsloven § 3-3 annet ledd. Nærmere om unntaket, se [3-3.4](#)

I **vedtaksbegrunnelsen** skal det vises til de regelsett avgjørelsen bygger på, enten det er lovhjemmel, forskrift, rettspraksis, SKD-melding, etatens øvrige retningslinjer eller ulovfestet rett. Videre skal de faktiske forhold vedtaket bygger på gjengis slik at mottaker av vedtaket enkelt kan kontrollere at avgjørelsen bygger på korrekte fakta. Begrunnelsen for vedtak som helt eller delvis bygger på forvaltningsrettslig skjønn skal også vise til hvilke hensyn i saken som har blitt tillagt avgjørende vekt. Søker har krav på å få prøvet om de vilkår lovgiver har stilt, er oppfylt, se [Sivilombudsmannens årsmelding for 2003](#) s. 217. Sett i sammenheng med forvaltningsloven §§ 24 og 25, samt god forvaltningsskikk, tilsier dette at alle vilkårene skal gjennomgås i begrunnelsen, også de som er oppfylte. Det er ikke nødvendig å grunnngi vedtaket dersom det er en søknad som innvilges og det ikke er grunn til å tro at noen part vil være misfornøyd. Det bør likevel tilstrebes at også positive vedtak begrunnes fordi det ikke alltid er like lett å se om vedkommende har fått medhold fullt ut. I de tilfeller der man fullt ut innvilger søknad om ettergivelse av hensyn til skyldneren, etter skattebetalingsloven § 15-1, er det av denne grunn ikke nødvendig å begrunne vedtaket overfor søker. Det gjelder likevel ikke

dersom det gjelder en klagesak hvor overordnet myndighet tar klagen til følge og omgjør vedtaket. I slike tilfeller skal vedtaket begrunnes fullt ut.

Etter forvaltningsloven § 27 skal skatte- eller avgiftspliktige gis **underretning om vedtaket**. Underretningen skal skje så snart som mulig etter at vedtaket er truffet. Underretningen skal være skriftlig og den skal inneholde opplysninger om klageadgang, klagefrist, hvem som er klageinstans og nærmere fremgangsmåte ved en eventuell klage. I tilfeller der vedtaket kan tenkes gjennomført til skade for parten før klagesaken er avgjort, skal det gjøres oppmerksom på muligheten til å be om utsatt iverksetting, jf. forvaltningsloven § 42. Se nærmere om anvendelsen av forvaltningsloven § 42 ved innkreving av skatte- og avgiftskrav i [3-3.7](#) og [10-1.2](#).

I skattebetalingsloven § 3-3 første ledd er det gitt **unntak fra kravet om begrunnelse** for saker om lempning av innfordringshensyn, jf. § 15-2. **Avslag på søknad om lempning av hensyn til det offentlige som kreditor** begrunnes som regel med at staten trolig vil få dekket en større andel av skatte- eller avgiftskravet ved fortsatt innfordring. I spesielle tilfeller vil åpenhet om fremtidig innfordringsstrategi i en konkret sak kunne svekke muligheten for dekning i fremtiden, fordi skyldneren gis anledning til å tilpasse sine økonomiske transaksjoner for å unngå innkreving. I slike saker har departementet uttalt at det bør være adgang til å kun redegjøre for hvilke regler og faktiske forhold som ligger til grunn for avslaget uten å gå inn på noen nærmere begrunnelse, se [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 45.

Det er også gjort unntak fra kravet om begrunnelse for **vedtak som treffes under avregningen**. Det er fordi ordinær avregning i stor grad er masseforvaltningsavgjørelser der forvaltningslovens saksbehandlingsregler ikke er praktisk gjennomførbare. Unntaket gjelder ikke godskrivingsnekt. Unntakene omtales nærmere i [3-3.4](#).

I forvaltningsloven kap. VI oppstilles reglene om **klage** og omgjøring. Etter forvaltningsloven § 28 kan et enkeltvedtak påklages av en part eller annen med rettslig klageinteresse i saken, til det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet vedtaket. For vedtak truffet av skattekontoret vil Skattedirektoratet være klageinstans.

Klageadgangens praktiske rekkevidde må ses i sammenheng med skattebetalingsloven § 3-3 første ledd siste punktum som viser til § 15-2. Av dette følger det en klageadgang for vedtak om lempning av hensyn til skyldner. Vedtak om lempning av hensyn til det offentlige som kreditor gis ikke klageadgang. Se nærmere om dette i [3-3.3](#).

Unntak gjelder dessuten for forskuddsutskrivningen, hvor det er saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven som gjelder, så langt de passer. Endelig fremgår det av § 3-3 tredje ledd at reglene om klage og omgjøring ikke gjelder for vedtak om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk etter § 16-20.

Forvaltningsloven §§ 29 til 34 oppstiller diverse prosessuelle bestemmelser for klageadgangen, herunder klagefrist, unntak fra denne, klagens form og innhold, saksforberedelse i klagesaken og klageinstansens kompetanse.

Forvaltningsloven § 35 regulerer forvaltningsorganers adgang til å omgjøre vedtak uten forutgående klage. Den mest praktiske omgjøringssituasjonen er regulert i bokstav a), som åpner for **omgjøring** dersom endringen

ikke er til skade for noen som vedtaket retter seg mot eller direkte tilgodeser. I bokstav c) er det åpnet for omgjøring av vedtak som må anses ugyldig. Vedtak om lempning etter § 15-2 kan være eksempel på typer vedtak som kan omgjøres i medhold av denne bestemmelsen. Det tenkes da på tilfeller hvor vedtaket er truffet på uriktig faktisk grunnlag som en følge av at søker har holdt tilbake opplysninger, eller gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av vesentlig betydning for den innfordringsmessige vurderingen.

Skattedirektoratet har fått spørsmål om hvorvidt en beslutning om **godskrivingsnekt** blir å anse som en omgjøring av den godskriving som skjedde ved den opprinnelige avregningen, med den konsekvens at nekting kun kan skje dersom vilkårene i forvaltningsloven § 35 er oppfylt. Videre ble det reist spørsmål om hvordan en skal betrakte et tilfelle der skattekontoret først nekter godskriving, deretter får ny informasjon som gjør at godskriving blir foretatt, for senere å motta ytterligere opplysninger som gjør at det igjen er aktuelt med godskrivingsnekt.

Når det gjelder det første spørsmålet er vår oppfatning at adgangen til å nekte godskriving ikke er avhengig av at vilkårene i forvaltningsloven § 35 første til tredje ledd er oppfylt. Regelverket rundt nekting av godskriving må anses for å være kompetanseregler som må kunne brukes slik behovet tilsier det. Regelverket oppstiller heller ikke noen tidsmessige begrensninger mht. å treffe vedtak om å nekte godskriving. Det legges derfor til grunn at de begrensninger som oppstilles i forvaltningsloven § 35 første til tredje ledd ikke gjelder, se også femte ledd i § 35 som sier at begrensningene ikke gjelder «dersom endringsadgangen følger av annen lov» eller av vedtaket selv mv.

Det andre tilfellet, hvor en ønsker å nekte godskriving for annen gang i samme sak, vil det etter vår oppfatning være rimelig å la begrensningene som oppstilles i forvaltningsloven § 35 komme til anvendelse. Alternativet med omgjøringsadgang etter bokstav c) – hvor vedtaket må anses ugyldig – antas å være det relevante i et slikt tilfelle.

Forvaltningsloven § 36 gir en part som har fått endret et vedtak til sin gunst, krav på å få dekket «vesentlige» kostnader som har vært «nødvendige» for å få endret vedtaket. Unntak gjelder dersom endringen skyldes «partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det». Det må foretas en konkret vurdering av alle **krav om sakskostnader**.

Bestemmelsen forutsetter at det foreligger et enkeltvedtak som har blitt endret til gunst for en part. Videre vil krav på dekning kun være aktuelt for skatte- eller avgiftspliktige der profesjonell bistand fra en tredjeperson, f.eks. en advokat, har fremstått som nødvendig. Avgjørelsen om og i hvilken utstrekning en part skal tilkjennes påløpte sakskomkostninger beror etter dette på en konkret helhetsvurdering av hvorvidt utgiftene kan sies å være vesentlige og nødvendige. Dessuten vil feilens art, sakens størrelse og kompleksitet vektlegges.

Ved vurdering av om utgiftene var nødvendige, må det ses hen til om den skatte- eller avgiftspliktige selv har utvist en viss aktivitet, herunder bør det normalt kreves at skattyter muntlig eller skriftlig har forsøkt å fremsette sine innsigelser overfor det organ som opprinnelig fattet vedtaket, uten at dette har ført fram. Innsigelsen eller klagen ble med andre ord først tatt til følge etter

engasjement av profesjonell hjelp i saken. Nødvendighetskriteriet skal ta utgangspunkt i partens oppfatning av hva som har vært nødvendig. I en mindre komplisert sak vil det uansett være naturlig å forvente at de fleste skatte- eller avgiftspliktige selv kontakter forvaltningen før det engasjeres bistand. For eksempel bør det forventes at en part selv søker å oppklare åpenbare feil i forutsetninger for et vedtak, før advokat kontaktes. I nødvendighetskriteriet ligger det dessuten et vilkår om at sakskostnadene må søkes å begrenses til hva som har fremstått rimelig innenfor et noenlunde nøkternt skjønn.

Av vesentlighetskriteriet følger det en viss begrensning av dekningsretten etter forvaltningsloven § 36. Mindre utgifter, f.eks. til porto, kopiering og telefonbruk, kan ikke kreves refundert etter bestemmelsen. Arbeid den skatte- eller avgiftspliktige selv har gjort i saken kan, som den klare hovedregel, heller ikke forventes å bli kompensert. Fakturerte utgifter til advokat, reiseutgifter og gebyrer kan kreves dekket dersom vilkårene ellers er oppfylt. Det er imidlertid bare kostnader knyttet til saken som kan kreves dekket. Bestemmelsen er ingen generell erstatningsregel for økonomisk tap.

Når det gjelder sakskostnader på innkrevingsområdet har praksis vært streng, særlig ved lempning av hensyn til det offentlige som kreditor da slik lempning ikke er en rettighet i ordinær forstand. Som tidligere nevnt er dessuten klageadgangen for lempningssakene begrenset til å gjelde vedtak om lempning av hensyn til skyldner. Sakskostnader vedrørende lempning av hensyn til det offentlige som kreditor blir trolig bare relevant i omgjøringssakene.

Avgjørelsen om saksomkostningsspørsmålet kan påklages etter reglene i forvaltningsloven kap. VI, jf. § 36 tredje ledd fjerde punktum.

For saker og avgjørelser i forbindelse med tvangsfullbyrdelse vil det være tvangsfullbyrdsloven som regulerer ansvaret for sakskostnader. Finansdepartementet har i en uttalelse av 13. januar 2010 konkludert med at forvaltningslovens regler om dekning av sakskostnader ikke kommer til anvendelse ved klage over skatteoppkrevers (nå skattekontorets) vedtak i forbindelse med tvangsinnfordring. Sakskostnader i forbindelse med klage over skattekontorets vedtak vil kunne bli dekket i den grad tvangsfullbyrdsloven gir adgang til det. En tilsvarende forståelse må legges til grunn i forbindelse med tvangsfullbyrdelse av øvrige skatte- og avgiftskrav.

Etter forvaltningsloven § 42 kan underinstansen, klageinstansen eller annet overordnet organ beslutte at et vedtak ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. En avgjørelse om utsatt iverksettelse skal gis, er underlagt forvaltningens frie skjønn. Videre kan de nevnte organene utsette iverksettelse av vedtaket inntil det foreligger en endelig dom, dersom parten eller en annen med rettslig klageinteresse akter å gå til søksmål eller har reist søksmål for å få prøvd vedtaket for domstolen. Hensynet bak regelen er rettssikkerhetshensyn; for klageren vil det ofte være av avgjørende betydning at vedtaket ikke gjennomføres før det er avgjort om klagen fører fram. **Utsatt iverksettelse** med hensyn til betalingen skal behandles av innkrevingsmyndigheten. Ved vurderingen skal det legges vekt på sannsynligheten for at et vedtak om betaling vil bli endret. Det er derfor nødvendig med en dialog med fastsettingssiden. En søknad om utsatt iverksettelse skal behandles så raskt som mulig, og et avslag på en slik anmodning om utsatt iverksettelse skal begrunnes.

En beslutning om å avslå en søknad om utsatt iverksettelse er ikke et enkeltvedtak. Beslutninger om å avslå anmodninger om utsatt iverksettelse kan derfor ikke påklages.

Se nærmere om anvendelsen av forvaltningsloven § 42 ved innkreving av skatte- og avgiftskrav i [3-3.7](#) og [10-1.2](#).

Det følger av skatteforvaltningsloven § 14-10, tollavgiftsloven § 12-7 og vareførselsloven § 12-2 at **vedtak om tilleggsatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort**. Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene følger det av nevnte bestemmelser at vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven gir en ubetinget rett til utsatt iverksettelse av vedtak om tilleggsatt mv. Utsatt iverksettelse ved prøving av vedtakets gyldighet for domstolene krever riktignok at skattepliktig, tollavgiftspliktig, deklarasjonspliktig eller tredjepart, anmoder om utsatt iverksettelse, men skattekontoret skal ikke foreta en prøving tilsvarende den som gjøres ved anmodning om utsatt iverksettelse etter forvaltningsloven § 42.

I **instruks av 11. desember 2015** besluttet Finansdepartementet at innkrevingen av tilleggsatt, tilleggsavgift, tilleggstill og overtredelsesgebyr **utsettes** der skyldneren har påklaget kravet eller brakt saken inn for domstolen. Innkrevingen skal først starte når det foreligger en klageavgjørelse eller endelig rettsavgjørelse. I instruksen bestemte Finansdepartementet at endringene skulle gjelde for alle vedtak fattet fra og med 11. desember 2015 da instruksen ble gitt. Etter dialog mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet ble det den 17. juni 2016 besluttet at innkrevingspraksisen også skulle legges om i saker der vedtak var fattet før 11. desember 2015. Den midlertidige ordningen er nå avløst av reglene i skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven.

Vareførselsloven § 12-2 fjerde og femte ledd gjelder bare for overtredelsesgebyr som er ilagt med hjemmel i bestemmelsen. Det gjelder ikke en tilsvarende rett til utsatt iverksettelse for **overtredelsesgebyr ved manglende deklarerings** av kontanter og andre betalingsmidler, jf. vareførselsloven § 12-3. Tollmyndighetene kan i medhold av vareførselsloven § 11-1 tilbakeholde udeklarte betalingsmidler og likestilte betalingsmidler til sikring av gebyr som kan ilegges i medhold av vareførselsloven § 12-3. Tilbakehold finner sted før vedtak om overtredelsesgebyret blir fattet og en rett til utsatt iverksettelse ville undergravid den sikringsrett som er nedfelt i loven. Gebyret var av samme grunn heller ikke omfattet av Finansdepartementets instruks av 11. desember 2015.

Det fremgår av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at «forvaltningsloven gjelder med de **særlige bestemmelser som er gitt i denne loven**». I denne formuleringen ligger det en begrensning i forvaltningslovens rekkevidde for innkrevingsmyndighetene. Paragrafene 3-3, 4-3, 5-15 og 13-5 er alle eksempler på slike «særlige bestemmelser» om saksbehandlingen.

Paragraf 3-3 oppstiller unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang og utsatt iverksettelse mv. Bestemmelsen er omtalt i [3-3](#).

Paragraf 4-3 fastslår at forvaltningsloven ikke skal gjelde for utskrivning av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter kap. 4 til 6. For forskuddsutskrivingen skal skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelde tilsvarende så langt de passer.

Paragraf 5-15 som omhandler klage over pålegg om å gi opplysninger etter § 5-14, fastslår at en klage må fremsettes «straks når den som pålegget angår er til stede og ellers innen tre dager». Her oppstilles med andre ord en klagefrist som avviker fra forvaltningslovens regler.

En annen klageregel som avviker fra forvaltningsloven finnes i § 13-5, hvor det fremgår at motregning etter § 13-1 kan påklages etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16. Klagefristen i disse sakene er satt til én måned.

Avvikende regler knyttet til forhåndsvarsel følger på sin side av skattebetalingsforskriften §§ 14-20-3 første ledd og 14-20-12 første ledd som omhandler tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør.

3-1.4 Habilitet

Skattebetalingsloven § 3-1 gjør ikke unntak fra forvaltningsloven kapittel II. Bestemmelsene i forvaltningsloven §§ 6 til 10 om ugildhet (inhabilitet) gjelder derfor for innkrevingsmyndighetene.

For ansatte i Skatteetaten gjelder bistillingsinstruksen som skal forhindre at tilsatte i etaten innehar roller som kan bidra til svekket tillit til tjenestemennenes upartiskhet. Innholdet i kravet til habilitet kommer best til uttrykk i forvaltningsloven § 6 annet ledd. En person er inhabil når det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet. Tillitshensynet lar det være avgjørende hvordan en utenforstående tredjepart uten kjennskap til saken eller til tjenestemannen vil oppfatte situasjonen.

Det er flere **hensyn som begrunner reglene om habilitet**. For det første skal kravet til habilitet sikre at tjenestemannen ikke opptre partisk i forberedelsen eller avgjørelsen av en sak. Reglene skal forhindre at det blir tatt usaklige hensyn i saksbehandlingen. For det andre er en viktig begrunnelse for habilitetsreglene, at folk har tillit til at tjenestemannen opptre upartisk. I et større bilde har dette betydning for forvaltningens legitimitet i befolkningen og dens evne til å løse de oppgaver som forvaltningen er satt til å utføre. For det tredje skal habilitetsreglene gi den enkelte tjenestemannen et vern, ved at han har en rett og plikt til å vike sete i de tilfeller som loven gir anvisning på. I henhold til § 6 fjerde ledd gjelder ikke habilitetsreglene dersom det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt og verken offentlige eller private interesser tilsier noe annet.

Habilitetsreglene i forvaltningsloven gjelder for både tilretteleggelsen av en avgjørelse og når avgjørelsen treffes. Begrepet «**avgjørelse**» er ikke definert i loven, men det er på det rene at det er meget videre enn begrepet «vedtak». Man må legge mer vekt på om det er behov for habilitetsregler på området, enn på språklige vurderinger av ordet avgjørelse. Blant annet må habilitetsreglene gjelde også der man unnlater å foreta seg noe med en sak. Hvis en tilsatt ved innkrevingsmyndigheten skulle la være å iverksette innfordringstiltak eller berostille en sak mot for eksempel en nærstående, er denne handlingen en avgjørelse omfattet av habilitetsreglene. Det samme vil gjelde hvor

skattekontoret, etter en vurdering av nye kredittopplysninger, beslutter å ikke stille krav om (økt) garanti for virksomheter med f.eks. tollkreditt.

Inhabiliteringsgrunnene følger av forvaltningsloven § 6 første og annet ledd. Første ledd gir en uttømmende liste over absolutte inhabiliteringsgrunner, mens annet ledd gir en generell og skjønnsmessig inhabiliteringsregel. Reglene i første og annet ledd er begge selvstendige grunnlag for å statuere inhabilitet, men det er nær sammenheng mellom reglene.

En tjenestemann kan også bli ansett inhabil selv om tilfellet ikke passer under forvaltningslovens ordlyd, for eksempel der det ikke gjelder en konkret sak, men utøvelse av en funksjon. Man må anvende forvaltningsloven analogisk, og knytte dette opp til forvaltningsrettslige prinsipper og krav til forsvarlig saksbehandling.

Forvaltningsloven § 6 første ledd er en regel om **automatisk inhabilitet**, og lister uttømmende opp hvilke forhold eller tilknytninger som er omfattet. Bestemmelsen bygger på domstoloven § 106, men personkretsen i forvaltningsloven er ikke like omfattende, blant annet omfattes ikke søskenbarn av forvaltningsloven § 6 første ledd. Når man er part i saken, eller saken gjelder nærmere bestemte slektninger eller nærstående m.fl., er man uten videre inhabil både til å tilrettelegge saken og til å treffe avgjørelse, og man behøver ikke foreta en nærmere vurdering. Man er også inhabil der man er leder eller styremedlem i et selskap mv. I praksis skal ikke dette skje da bistillingsinstruksen, som er et viktig supplement til inhabiliteringsreglene, begrenser adgangen til å ha slike posisjoner for ansatte hos innkrevingsmyndighetene.

I forvaltningsloven § 6 annet ledd er det en **generell inhabiliteringsregel** som gir uttrykk for grunnkravet om at en tjenestemann må holde seg unna behandlingen av en sak, når det foreligger omstendigheter som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet hos dem som ikke kjenner saken eller personen. Det avgjørende er ikke hvordan han ser på seg selv, men hvordan omverdenen ser saken. Man må foreta en konkret helhetsvurdering av saken før det kan avgjøres om det foreligger inhabilitet.

Regelen gjelder der det foreligger **særegne forhold** som ikke er nevnt i første ledd, jf. ordlyden «andre særegne forhold». Det kan gjelde personlige, familiemessige, økonomiske eller ideelle tilknytninger. Det kan for eksempel være vennskap og uvennskap, eller gjelde konkurransemessige forhold. Det kan også være et nært forhold til slektninger som ikke er omfattet i første ledd.

Samboere er et praktisk viktig eksempel på et særegent forhold som kan være **egnet til å svekke tilliten** til upartiskheten. Ekteskap er en absolutt inhabiliteringsgrunn, og de samme hensyn som begrunner inhabilitet for ektefeller, gjelder for samboere. De absolutte inhabiliteringsgrunnene gir noen rammer for forvaltningens skjønnsutøvelse når den skal vurdere om et forhold er egnet til å svekke tilliten til tjenestemannens upartiskhet. Der tjenestemannen er i en situasjon som ligger tett opp til de situasjoner som omfattes av første ledd, vil det lettere kunne konstateres inhabilitet etter annet ledd. Forekomsten av slike tilgrensende forhold eller tilknytninger gir i det minste en klar grunn til å foreta en nærmere vurdering av habiliteten til tjenestemannen. Samtidig skal ikke enhver tilgrensende situasjon lede til inhabilitet etter den generelle inhabiliteringsregelen. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfelle. Det skal i denne

sammenheng tas hensyn til de grensene lovgiver har trukket for de absolutte inhabilitetsgrunnene i første ledd. Det må derfor noe mer til enn et slektskap for å begrunne inhabilitet, for eksempel et nært personlig forhold.

Kravet om særegne forhold er et vilkår for at inhabilitet etter annet ledd skal komme på tale. I vurderingen skal man bl.a. legge vekt på om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen som han har nær personlig tilknytning til. Dette omfatter forhold som kan føre til en særlig begunstigelse av tjenestemannen, men også forhold som kan være til skade. Det må særlig tas hensyn til hvor direkte interesse det er tale om, hvor stor økonomisk og praktisk betydning avgjørelsen vil kunne ha for tjenestemannen, hvilken reell betydning det kan ha for sakens utfall at vedkommende fratrer, og i hvilken grad det er tale om en særinteresse.

Det er ikke bare fordeler og ulemper som er spesielt nevnt som kan føre til inhabilitet. Andre typer interesser kan også komme inn – for eksempel der vedkommende i særlig grad har engasjert seg i en sak uten at det er tale om fordeler eller ulemper for ham eller henne selv, eller hans eller hennes nærme-
ste.

Man skal i vurderingen av eventuell inhabilitet etter annet ledd legge vekt på om innsigelsen er reist av en part. Årsaken er å unngå at en part ikke skal kunne mistenke at han vil få upartisk behandling. Dette gjelder likevel bare i spesielle tilfeller og en part skal ikke kunne «velge» tjenestemann ved en innsigelse om inhabilitet. Spørsmålet om inhabilitet er i alle tilfeller om det foreligger forhold som er egnet til å svekke tilliten til tjenstemannens upartiskhet.

Når en overordnet er inhabil, kan heller ikke underordnede treffe avgjørelse i saken, jf. § 6 tredje ledd. Regelen om **avledet habilitet** gjelder bare for kompetansen til å treffe avgjørelser og den underordnede kan fortsatt tilrettelegge grunnlaget for avgjørelsen. Regelen gjelder kun for direkte underordnede av den inhabile. Dersom organet er delt i flere underenheter og lederen for en enhet er inhabil, vil inhabiliteten ikke smitte over på underordnede i en annen enhet.

I forbindelse med vedtakelsen av skattebetalingsloven vurderte departementet om det var behov for å gjøre visse **unntak fra habilitetsreglene** og da særlig regelen om avledet inhabilitet i § 6 tredje ledd. Innkrevingsmyndighetene vil kunne ha rutinemessige innkrevingsoppdrag også mot overordnede ansatte i organet, eller mot deres nærstående. Den overordnede vil da uten videre være inhabil til å foreta seg noe på organets vegne i saken. Spørsmålet blir hvor langt dette bør gjøre alle underordnede inhabile, med den følge at det må oppnevnes stedfortreder etter forvaltningsloven § 9. Departementet antok at så lenge det dreier seg om ordinære, frivillige betalingsoppgjør uten tvist eller alvorlige misligholdreaksjoner, vil en underordnet hos den aktuelle innkrevingsmyndigheten være habil ut fra en fortolkning av forvaltningslovens eget unntak i § 6 fjerde ledd. Etter bestemmelsen gjelder ikke habilitetsreglene dersom det er åpenbart at tjenestemannens tilknytning til saken eller partene ikke vil kunne påvirke hans standpunkt og verken offentlige eller private interesser tilsier noe annet.

Habilitet må vurderes i hvert enkelt tilfelle hvor det kan komme på spissen ut fra parts- og nærhetsbegrepene i forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav a

til e og annet ledd med den mer skjønnsmessige formuleringen «når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». Momenter ved avgjørelsen av habilitet i den enkelte sak, er relasjonens nærhet og hvor lang tid som har gått siden den eventuelt opphørte. Den ansattes følelse av habilitet bør uansett tillegges avgjørende vekt i disse sakene.

Etter forvaltningsloven § 8 avgjør tjenestemannen selv om han er inhabil. Avgjørelsen kan overprøves av overordnede og en ansatt bør spørre sine overordnede dersom vedkommende mener at det kan være tvil om habiliteten. En slik avklaring i forkant kan uansett være nyttig for å forebygge kritikk og for å unngå at det i ettertid reises tvil om gyldigheten av en avgjørelse.

Spørsmålet om inhabilitet skal forelegges for den ansattes nærmeste overordnede. Dette innebærer at det blir dennes ansvar å vurdere om det er nødvendig å forelegge saken for annen overordnet eller å få sakkyndig veiledning.

Når en tjenestemann er inhabil skal det om nødvendig oppnevnes en stedfortreder for vedkommende, jf. forvaltningsloven § 9. Hvor overordnet tjenestemann er inhabil, kan saken overføres for behandling hos sideordnet avdeling innenfor samme myndighet. I Skatteetaten vil mange enheter ha samme type faglige kompetanse. Dersom en leder (gruppeleder, seksjonssjef/avdelingsleder) for en enhet er inhabil, kan saken forberedes der og oversendes en annen enhet innenfor samme funksjonsområde for avgjørelse.

3-1.5 § 3-1 annet ledd – Forholdet til tvangsfullbyrdsloven

Forholdet til tvangsfullbyrdsloven er regulert i skattebetalingsloven § 3-1 annet ledd med videre henvisning til §§ 13-5, 14-2, 14-5, 14-10. Bestemmelsen supplerer forvaltningsloven § 4 ved å fastslå at tvangsfullbyrdslovens bestemmelser kommer til anvendelse for skattekontorenes tvangsinnfordring gjennom utøvelse av særnamsmyndighet og motregning.

Skattebetalingsloven § 13-5 slår blant annet fast at reglene om klage i tvangsfullbyrdsloven § 5-16 kommer til anvendelse for avgjørelser om **motregning**.

Skattebetalingsloven § 14-2 slår fast at tvangsfullbyrdsloven, med enkelte unntak, gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av **utleggsforretninger**. Unntakene listes opp i § 14-2 annet punktum, der det fremgår at tvangsfullbyrdsloven §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8 ikke får anvendelse for innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Paragrafene 5-1 til 5-5 inneholder blant annet regler om prosessdyktighet, hva en begjæring om tvangsfullbyrdelse skal inneholde og regler om foreløpig prøving av begjæringen. Paragrafene 7-1 til 7-8 gjelder begjæring om utlegg. Disse bestemmelsene er ikke anvendelige for skattekontorene ved utøvelse av særnamsmyndigheten.

Skattebetalingsloven § 14-5 regulerer indirekte forholdet til tvangsfullbyrdsloven i den forstand at den, sammen med skattebetalingsforskriften §§ 14-5-1 flg., supplerer saksbehandlingsreglene i tvangsfullbyrdsloven. For trekkpliktige som ikke har plikt til å ha skattetrekkskonto er § 14-5 annet ledd første punktum ikke aktuell. I disse tilfeller skal oppgjør skje etter skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-22 første ledd.

Skattebetalingsloven § 14-10 slår fast at **tvangssalg av varer etter vareførselsloven**, skal finne sted gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdsloven kap. 8 så langt de passer.

Se også kommentarene til §§ 13-5, 14-2, 14-5 og 14-10 spesielt, og kap. 14 som i utstrakt grad behandler det generelle forholdet til tvangsfullbyrdsloven.

3-1.6 § 3-1 tredje ledd – Særlige regler for forskuddsutskrivningen

Etter skattebetalingsloven § 3-1 tredje ledd, jf. § 4-3 er det gitt særlige regler for forskuddsutskrivningen. Forvaltningsloven gjelder ikke for utskrivningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter kap. 4 til 6. Forskuddsutskrivningen skal følge saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven, så langt de passer.

Nærmere om saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivningen, se [4-3.2](#).

3-2 § 3-2. Taushetsplikt

(1) De regler om taushetsplikt som gjelder ved fastsetting av de enkelte skatte- og avgiftskrav, gjelder ved innkreving av slike krav tilsvarende for enhver som har verv, stilling eller oppdrag knyttet til denne loven.

(2) Restanselister eller utdrag av slike lister skal ikke på noen måte gjøres offentlig tilgjengelig.

3-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 43 og kap. 27 s. 169 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 16 flg.

3-2.2 Generelt om § 3-2

Skatte- og avgiftspliktige er pålagt å gi en rekke opplysninger til Skatteetaten og Tolletaten. Det er viktig at disse kan gi opplysningene i trygg forvisning om at de ikke vil bli offentliggjort eller på annen måte videreformidlet til uvedkommende. Denne vissheten kan igjen bidra til at de skatte- og avgiftspliktige gir korrekte opplysninger. Taushetsplikten utgjør et unntak fra utgangspunktet om at saksdokumenter i forvaltningen skal være tilgjengelige for allment innsyn.

Enhver tjenestemann i skatte- og avgiftsforvaltningen har i utgangspunktet taushetsplikt om det vedkommende får kjennskap til vedrørende noens økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. På skatte- og avgiftsområdet er det gitt regler om taushetsplikt i skatteforvaltningsloven § 3-1, tollavgiftsloven § 8-1, vareførselsloven § 7-10 og arveavgiftsloven § 23 annet ledd.

De samme hensyn som begrunner taushetspliktsreglene i skatte- og avgiftslovgivningen begrunner også taushetspliktsreglene i forvaltningsloven. Etter forvaltningsloven omfatter taushetsplikten «noens personlige forhold», jf. § 13 første ledd. I motsetning til skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven, vareførselsloven og arveavgiftsloven nevner ikke forvaltningsloven spesifikt at økonomiske forhold omfattes av reglene om taushetsplikt. Det kommer klart fram i forarbeidene til forvaltningsloven at også denne type opplysninger beskyttes av taushetsplikten, for så vidt gjelder enkeltpersoner. Det er derimot tvil knyttet til i hvilken utstrekning opplysninger om juridiske personers økonomiske forhold faller inn under taushetsplikten. Taushetsplikten etter forvaltningsloven er derfor ikke like omfattende som taushetsplikten etter skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven, vareførselsloven og arveavgiftsloven, hvor det fremgår direkte at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold.

Å gi forvaltningslovens regler om taushetsplikt anvendelse for innkrevingsmyndighetene kunne dermed i enkelte tilfeller ha medført en forskjell mellom innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt og taushetsplikten til den myndigheten som fastsetter det aktuelle kravet. For å unngå eventuelle uheldige utslag ved en slik forskjell, valgte departementet å knytte innkrevingsmyndighetens taushetsplikt direkte opp til taushetspliktsreglene som gjelder for det organet som fastsetter kravet.

3-2.3 § 3-2 første ledd – Innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt

Bestemmelsens første ledd regulerer innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt. Er kravet fastsatt med hjemmel i en lov hvor det er gitt regler om taushetsplikt for fastsettingsorganet, er innkrevingsmyndighetene underlagt den samme taushetsplikten ved innkrevingen av kravet. Dette innebærer at skattekontorets taushetsplikt ved innkreving av skatter og avgifter følger av skatteforvaltningsloven § 3-1, mens den ved innkreving av tollavgift følger av tollavgiftsloven § 8-1. Krever skattekontoret inn krav etter vareførselsloven følger taushetsplikten av lovens § 7-10 og ved innkreving av arveavgift vil taushetsplikten følge av arveavgiftsloven § 23 annet ledd.

For avgjørelser som gjelder krav eller saker hvor grunnlaget for kravet er fastsatt i skattebetalingsloven, for eksempel vedtak om å gjøre ansvar gjeldende etter § 16-20, vil forvaltningslovens taushetspliktsregler i utgangspunktet komme til anvendelse, jf. § 3-1 første ledd. Taushetsplikten etter forvaltningsloven er som nevnt ovenfor ikke like omfattende som etter skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven, fordi det er tvilsomt om begrepet «noens personlige forhold» i forvaltningsloven § 13 første ledd omfatter juridiske personers økonomiske forhold. Departementet var i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) side 44 inne på at dette kunne gi uheldige utslag, men fant det ikke nødvendig å foreslå en omlegging i form av harmonisering av de ulike taushetspliktsbestemmelsene.

Hensynet til harmonisering bør være en faktor ved tolkningen av regelverket. Skattedirektoratet legger til grunn at saksbehandler er underlagt den samme omfattende taushetsplikt ved innkreving av ansvarskrav etter kapittel 16 som ved innkreving av de øvrige krav som skattekontoret er innkrevingsmyndighet for.

Taushetsplikten er ikke absolutt. Hensynet til den enkelte skatte- og avgiftsmyndighets egne interne saksbehandling gjør det nødvendig at også andre personer innen etaten gjøres kjent med alle relevante opplysninger. Disse anses ikke som «uvedkommende» etter skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd og tollavgiftsloven § 8-1 første ledd eller vareførselsloven § 7-10 første ledd.

Unntak fra taushetsplikten følger av skatteforvaltningsloven § 3-3, tollavgiftsloven § 8-1 annet ledd flg. og § 8-2, samt vareførselsloven § 7-10 annet ledd flg. og § 7-11.

Når det reises **ansvarskrav** etter § 16-50 mot en kjøper, for skatt og merverdiavgift som en næringsdrivende har unndratt, er det en særregel om partsinnsyn i skattebetalingsforskriften § 16-50-6. Bakgrunnen for denne særregelen er at kjøper er avhengig av innsyn i de opplysninger som danner grunnlag for ansvarskravet for å kunne ivareta sin rett til kontradiksjon. Kjøper gis derfor rett til innsyn i saksdokumenter som angår den næringsdrivende. Taushetsplikten går i slike tilfeller over på den som mottar opplysningene. For utfyllende behandling, se [16-50.4](#).

Skattedirektoratet har i en klagesak avgjort at en **solidarskyldner** ikke har rett til innsyn i Skatteetatens innkreving mot de andre solidarskyldnerne. Direktoratet anser at hver innfordrings sak mot en solidarskyldner er en egen sak, og at det derfor ikke kan gis partsinnsyn etter forvaltningsloven § 18. Taushetsplikten begrenser også retten til innsyn etter offentleglova § 3, da

innsyn i innkrevingsaken ville gitt tilgang til opplysninger om skyldnerens økonomiske situasjon, noe som regnes som «personlige forhold», og som omfattes av taushetsplikten.

For en nærmere omtale av reglene om taushetsplikt som følger av skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven vises det til [Skatteforvaltningshåndboken](#) kapittel 3 om taushetsplikt, samt [Tollavgiftshåndboken](#) og [Vareførselshåndboken](#) kapitler om taushetsplikt, hhv. kapittel 8.1 og 7.10.

3-2.4 § 3-2 annet ledd – Restanselister

Det gjelder et generelt forbud mot offentliggjøring av restanselister eller utdrag av disse. Forbudet gjelder alle skatte- og avgiftskrav.

Dette omfatter både utlegging av skatterestanselister til offentlig gjennomsyn og offentliggjøring av disse lister i massemedia eller på internett.

Begrunnelsen for regelen er at det ikke fremgår direkte av forvaltningsloven at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold, i motsetning til taushetspliktsbestemmelsene i skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven.. Det ville ellers vært usikkert hvorvidt opplysninger om navngitte skyldneres restanser også ville vært omfattet av taushetsplikten etter forvaltningsloven.

I praksis vil bestemmelsen likevel ikke ha betydning på de områdene hvor taushetsplikten følger av skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven og vareførselsloven, da denne type opplysninger allerede omfattes av taushetsplikten etter disse lovene.

I begrepet «Restanselister eller utdrag av slike lister» kan det ligge en rekke elementer. Det kan være alt fra statistikk over tiltaksbruk og totale restanser, samt restanseutvikling innen fylke, kommune eller region, til angivelse av restanser med navngitte skyldnere. Reelle hensyn tilsier at det i hovedsak bare er restanselister som tilkjennegir skyldnere som er vernet for offentligheten etter § 3-2 annet ledd, enten dette gjøres med navn, organisasjonsnummer, personnummer eller på annen måte. Vernet bør også strekke seg til lister som ikke navngir enkeltpersoner eller virksomheter, men som likevel er egnet til å identifisere en skyldner. For eksempel kan et slikt hensyn gjøre seg gjeldende i en kommune med få innbyggere. Både stor rikdom og fattigdom blir mer synlig og kjent i slike lokalsamfunn, hvorpå anonymisering av restanselister ikke alltid vil være tilstrekkelig for å ivareta taushetsplikten.

3-3 § 3-3. Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang, utsatt iverksetting mv.

(1) Begrunnelse for vedtak etter § 15-2 kan begrenses til å omfatte opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 25 første og annet ledd dersom begrunnelse etter forvaltningsloven § 25 tredje ledd antas å kunne svekke muligheten for fremtidig dekning av skatte- og avgiftskravet. Vedtak etter § 15-2 kan ikke påklages.

(2) Forvaltningsloven §§ 16, 24 og 25 gjelder ikke for vedtak som treffes under avregningen.

(3) Forvaltningsloven kapittel IV til VI om enkeltvedtak gjelder ikke for vedtak etter § 16-20.

(4) Forvaltningsloven § 42 gjelder ikke for vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorvogn.

(5) Klage over skattekontorets vedtak fremsettes for skattekontoret.

3-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 43 og s. 169 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 9.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) s. 198 (Nytt femte ledd).
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) s. 328. (Endring i første ledd siste punktum som følge av avviklingen av ordningen med skatteutvalg)

3-3.2 Generelt om § 3-3

Bestemmelsen presiserer enkelte unntak som gjelder fra utgangspunktet i § 3-1 om at reglene i forvaltningsloven kommer til anvendelse ved behandling av skatte- og avgiftskrav. For øvrig vises det til kommentarene til § 3-1 første ledd for sammenhengen mellom hovedreglene og unntakene.

3-3.3 § 3-3 første ledd – Særlige regler for lempning etter § 15-2

Første ledd oppstiller enkelte særregler for behandlingen av saker om lempning etter § 15-2. For å unngå at muligheten for fremtidig dekning svekkes, kan begrunnelsen for et avslag på søknad om lempning av innfordringshensyn etter § 15-2 begrenses til bare å omfatte opplysninger om de regler og faktiske forhold som vedtaket bygger på, jf. forvaltningsloven § 25 første og annet ledd. Bestemmelsen gir unntak fra en mer utfyllende begrunnelse om hvilke vurderinger som er gjort og de forhold som er tillagt avgjørende vekt ved skjønnsutøvelsen, slik forvaltningsloven § 25 tredje ledd angir.

Videre oppstiller bestemmelsen unntak fra forvaltningslovens regler om klageadgang da det fremgår at vedtak «etter § 15-2 kan ikke påklages». I motsetning til lempning av rimelighetshensyn, som skjer av hensyn til skyldneren, skjer lempning på innfordringsmessig grunnlag av hensyn til det offentlige som kreditor. Dette innebærer at skyldnerens rettssikkerhet i liten grad reduseres selv om det ikke gis adgang til å klage over slike vedtak. Kort oppsum-

mert er det altså kun klageadgang i saker etter skattebetalingsloven § 15-1 om lempning av hensyn til skyldneren.

3-3.4 § 3-3 annet ledd – Særlige regler for avregningen

Bestemmelsen slår fast at forvaltningslovens bestemmelser om forhåndsvarsling og begrunnelse i §§ 16, 24 og 25 ikke gjelder for vedtak som innkrevingsmyndighetene treffer under avregningen.

Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i fastsatt skatt er standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt. Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivningen, skattyterens innbetalinger og den fastsatte skatten. På grunnlag av disse tallstørrelsene, fremkommer beløpet som skattyteren skylder eller har til gode. Avregningens spesielle karakter og hensynet til effektiv ressursutnyttelse hos innkrevingsmyndighetene tilsier at enkelte av forvaltningslovens bestemmelser ikke kommer til anvendelse.

Avregningen skjer på grunnlag av skattefastsettingen, som bygger på skattyters skattemelding. Det vil innebære en stor belastning for innkrevingsmyndighetene dersom alle skattytere skal varsles før avregningen. Det er derfor gjort unntak fra forvaltningsloven § 16 om forhåndsvarsling. Skattyterne er kjent med at avregning vil skje, og hensynet til skattyterne vil i liten grad bli skadelidende selv om forhåndsvarsel utelates.

For avregningen er det også unntak fra forvaltningsloven § 24 om når enkeltvedtak skal grunngis og § 25 om begrunnelsens innhold.

Begrunnelsen består av en oppstilling over tallstørrelsene som inngår i avregningen.

I forbindelse med avregningen kan det oppstå spørsmål om **godskrivingsnekt**, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a) tredje punktum. Et vedtak om godskrivingsnekt krever særlige vurderinger. Hensynet til masseforvaltningen gjør seg ikke gjeldende for slike avgjørelser. Siden godskrivingsnekt kan ha stor betydning for skattyters rettigheter og vedtaket baserer seg på skjønsmessige vurderinger, har skattyter en særlig interesse i å bli varslet i forkant av avgjørelsen, og i å få en begrunnelse for vedtaket om å nekte godskrivning. Vanligvis vil saker om godskrivingsnekt bygge på en gjennomført arbeidsgiverkontroll og tilhørende bokettersynsrapporter. Rutiner for gjennomføring av arbeidsgiverkontroll med utsending av bokettersynsrapporten med tilsvarsfrist, bidrar til at de som saken gjelder får nødvendig informasjon til å kunne ivareta sine interesser. Likevel tilsier alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper og krav til forsvarlig saksbehandling at man varsler før vedtak om godskrivingsnekt. De samme prinsippene tilsier også at denne typen vedtak begrunnes.

Det er ikke gitt unntak for forvaltningslovens regler om klage. Det betyr at skattyter har klageadgang på slike avgjørelser etter forvaltningsloven § 28. En forutsetning for å vurdere riktigheten av vedtaket er at vedtaket begrunnes med de faktiske og rettslige vurderingene som er gjort i saken.

3-3.5 § 3-3 tredje ledd – Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-20

I skattebetalingsloven § 3-3 tredje ledd er det gitt unntak fra forvaltningslovens regler om enkeltvedtak for vedtak om trekkansvar etter skattebetalingsloven § 16-20. Det innebærer at for eksempel forvaltningslovens regler om

forhåndsvarsel, begrunnelse og klage som utgangspunkt ikke gjelder for denne typen vedtak. Forvaltningsloven gjaldt heller ikke tidligere for vedtak om trekkansvar, men det har alltid vært et krav at innkreivingsmyndigheten skal utøve sin myndighet i henhold til god forvaltningsskikk. Det innebærer krav til forsvarlig saksbehandling. Skattedirektoratet fastholder derfor at reglene skal praktiseres i tråd med disse kravene, men slik at det bør skilles mellom de ulike grunnlagene for trekkansvar når det gjelder forhåndsvarsel og begrunnelse.

Der trekkansvaret er basert på egendeclarerte a-meldinger, men unnlatt eller forsinket betaling, er det god grunn til at det ikke gis forhåndsvarsel, begrunnelse eller klageadgang. Selv om meldingene er egendeclarerte vil det riktig nok kunne tenkes at en arbeidsgiver vil klage på grunnlaget for trekket. Det vil vedkommende imidlertid få anledning til dersom han sender en endringsmelding som synliggjør hva som ønskes overprøvd mht. til deklarasjonen i opprinnelig a-melding. Fra 1.1.2021 skal også gjennomført utleggstrekk for krav på skatt og arbeidsgiveravgift mv. rapporteres i a-meldingen, se nærmere i 14-5.5. Utleggstrekk for andre kravtyper, for eksempel merverdiavgift eller særavgifter fremgår imidlertid ikke av a-meldingen.

Dersom et trekkansvar ikke baserer seg på egendeclarerte meldinger, vil arbeidsgiver ha en større interesse i å vurdere grunnlaget for vedtaket. God forvaltningsskikk og hensynet til en forsvarlig saksbehandling tilsier at trekkansvaret i slike tilfeller forhåndsvarsles. Videre må skattekontoret vurdere og ta stilling til de innsigelser som kommer inn. Dersom arbeidsgiver har innsigelser mot ansvaret, vil dette uansett være noe skattekontoret må ta stilling til ved en senere tvangsinnfordring. Hensynet til å få et mest mulig riktig grunnlag gjør derfor at skattekontoret må ta stilling til eventuelle innsigelser før man går videre med tvangsinnfordring av kravet. At skattekontoret skal ta stilling til eventuelle innsigelser innebærer imidlertid ikke at det foreligger noen formell klagerett med Skattedirektoratet som klageinstans.

Et spørsmål som har vært reist overfor Skattedirektoratet er om det foreligger klageadgang for **vedtak om solidaransvar** i henhold til skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, eller om også disse vedtakene er omfattet av unntaket i skattebetalingsloven § 3-3 tredje ledd. Vedtak om solidaransvar er et selvstendige enkeltvedtak hvor forvaltningsloven kommer til anvendelse, jf. hovedregelen i skattebetalingsloven § 3-1 første ledd. For en nærmere omtale av vedtak om solidaransvar se 4-1.4.

3-3.6 Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-50

Forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder i utgangspunktet i saker etter skattebetalingsloven § 16-50, der det reises ansvarskrav mot en kjøper for den skatt og merverdiavgift som en næringsdrivende har unndratt.

På grunn av nærheten til endringssaken mot den næringsdrivende, som er en ordinær skatte- og avgiftssak, er det fastsatt enkelte særlige saksbehandlingsregler i skattebetalingsforskriften § 16-50-6. Dette behandles mer utfyllende i 16-50.4.

3-3.7 § 3-3 fjerde ledd – Unntak fra forvaltningsloven § 42

Bestemmelsen slår fast at forvaltningsloven § 42 om utsatt iverksettelse av vedtak ikke gjelder for vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorkjøretøy. Etter forvaltningsloven § 42 kan underinstansen, klageinstansen eller annet overordnet organ beslutte at et vedtak ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Videre kan et organ som nevnt utsette iverksettelse av vedtaket inntil det foreligger en endelig dom, dersom parten eller en annen med rettslig klageinteresse akter å gå til søksmål eller har reist søksmål for å få prøvd vedtaket for domstolen.

Bakgrunnen for unntaket i § 3-3 fjerde ledd er at vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorvogn i utpreget grad er masseforvaltning. Formuleringen «vedtak som treffes under avregningen» forstås her som en henvisning til vedtak om innkreving av skattekrav, tilsvarende slik rettsstilstanden var på skatteområdet tidligere. I forarbeidene uttales det at tidligere rett skal videreføres i ny skattebetalingslov, slik at kravene skal betales ved forfall uten adgang til å søke om utsatt iverksettelse. Det å innføre en adgang til å søke om utsatt iverksettelse av skattekrav og vedtak om årsavgift for motorvogn vil i betydelig grad redusere effektiviteten ved innkrevingen. Slike søknader vil i tillegg komme samtidig med at kravene sendes ut, et tidspunkt hvor skattekontoret har svært mange arbeidsoppgaver. Et krav om at alle søknader om utsatt iverksettelse skal behandles straks og avslag begrunnes, ville derfor gå utover andre arbeidsoppgaver.

Utgangspunktet er at alle krav skal betales ved forfall og med de beløp som er opprinnelig fastsatt, jf. skattebetalingsloven § 10-1. Dette gjelder selv om kravene er påklaget eller brakt inn for domstolene. Loven angir kun unntak fra forvaltningsloven § 42 for vedtak som treffes under avregningen og for vedtak om årsavgift for motorvogn. Det legges derfor til grunn at søknad om utsatt iverksettelse etter forvaltningsloven § 42 gjelder for øvrige vedtak. Det gjelder også spesielle regler om utsatt iverksettelse av tilleggsskatt, tilleggstill og overtredelsesgebyr, se ovenfor i 3-1.3. For mer om forholdet til skattebetalingsloven § 10-1, se 10-1.2.

3-3.8 § 3-3 femte ledd – Klage over skattekontorets vedtak

I bestemmelsen slås det fast at en klage over skattekontorets vedtak skal fremsettes for skattekontoret. Dette er i tråd med den alminnelige regelen i forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav a.

3-4 § 3-4. Innhenting av opplysninger fra folkeregistermyndigheten

Innkrevingsmyndighetene kan kreve at folkeregistermyndigheten uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal gi de opplysningene som er nødvendige for innkrevingsmyndighetenes arbeid etter denne loven.

3-4.1 Forarbeider

- [Prop. 164 L \(2015–2016\)](#) Lov om folkeregistrering (folkeregisterloven) s. 66.

3-4.2 Generelt om § 3-4

Bestemmelsen innebærer at innkrevingsmyndighetene kan kreve at folkeregistermyndighetene uten hinder av taushetsplikt gir de opplysninger som er nødvendige for innkrevingsmyndighetens arbeid etter loven.

Tidligere fulgte utleveringen av taushetsbelagte opplysninger til offentlige myndigheter av forskrift om folkeregistrering § 9-3, jf. tidligere folkeregisterlov §§ 14 og 13. Med ny [lov om folkeregistrering](#) som trådte i kraft 1. oktober 2017 ble det innført nye regler for utlevering av taushetsbelagte opplysninger. I ny lov om folkeregistrering har man gått bort fra skillet mellom utlevering til offentlige og private aktører. I stedet er skillet mellom ikke-taushetsbelagte opplysninger og taushetsbelagte opplysninger avgjørende for de nye bestemmelsene om utlevering av opplysninger.

Folkeregisterloven § 10-2 bestemmer at taushetsbelagte opplysninger kan utleveres til offentlige myndigheter som har hjemmel i lov til å innhente opplysninger fra Folkeregisteret uten hinder av taushetsplikt. Skattebetalingsloven § 3-4 sikrer at innkrevingsmyndighetene kan innhente opplysninger som er underlagt taushetsplikt fra Folkeregisteret.

3-5 § 3-5. Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser

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

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

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

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

3-5.1 Forarbeider

– [Prop.L 1 LS \(2021–2022\)](#) s. 224-235 (kap. 12.3) og [Innst.4 L \(2021–2022\)](#) s. 19 (kap. 9.3).

3-5.2 Generelt om § 3-5

Formålet med bestemmelsen er å klargjøre innkrevingsmyndighetenes rettslige adgang til å foreta visse former for behandling av personopplysninger. Bestemmelsen tydeliggjør innkrevingsmyndighetens adgang til å sammenstille personopplysninger som innkrevingsmyndighetene allerede har innhentet fra andre myndigheter, fra offentlige registre eller direkte fra de registrerte. Den regulerer videre adgangen til å benytte personprofiler til analyse for å målrette og effektivisere kontroll-, eller veiledningsvirksomheten. Bestemmelsen åpner i tillegg for at innkrevingsmyndighetene kan treffe automatiserte avgjørelser gjennom en helautomatisert prosess uten menneskelig innblanding.

Reguleringen har sammenheng med EUs personvernforordning som gjelder som norsk rett etter personopplysningsloven § 1. Forordningen har regler om behandling av personopplysninger. For at innkrevingsmyndighetene skal kunne behandle personopplysninger, må det foreligge et rettslig behandlingsgrunnlag. Det foreligger flere rettsgrunnlag i personvernforordningens artikkel 6 som kan være aktuelle for innkrevingsmyndighetenes adgang til å behandle personopplysninger. De mest sentrale finnes i artikkel 6 nr. 1 bokstav e).

Det følger av personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e at behandling av personopplysninger er lovlig dersom behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Etter artikkel 6 nr. 3 bokstav b må grunnlaget for slik behandling fastsettes i medlemsstatenes nasjonale rett.

Det rettslige grunnlaget kan fastsettes i tråd med landets lovgivningstradisjon, men slik at kravet til hjemmelens «kvalitet», herunder om den krever behandling i Stortinget eller ikke, skjerpes med graden av inngrepet på personvernet som behandlingen medfører.

Behandling av personopplysninger til andre formål enn formålene som begrunnet den opprinnelige innhenting kan foretas på bakgrunn av det samme rettslige grunnlaget som hjemlet innhenting. Behandling for nye formål som er uforenlige med formålene for innhenting krever et særskilt rettsgrunnlag i nasjonal rett.

Innsamling og lagring av personopplysninger anses som inngrep i retten til privatliv. Sammenstilling av personopplysninger til nye og forenlige formål vil ofte anses som en fortsettelse av et tidligere gjennomført inngrep – den opprinnelige innhenting – som ikke krever et nytt lovgrunnlag.

Sammenstilling av personopplysninger til nye, men uforenlige formål, vil kunne anses som et nytt og separat inngrep som krever et eget rettsgrunnlag i nasjonalrett i samsvar med legalitetsprinsippet i Grunnloven §§ 102 og 113 og EMK artikkel 8, jf. blant annet EU-domstolens dom i sak C-817/19, avsnitt 96 samt EMDs, *Amann v. Switzerland*, no. 27798/95, §§ 69-70, og EMDs *Weber og Saravia mot Tyskland*, 54934/00, § 79.

En tilsvarende regulering er gitt for de tre forvaltningsområdene til Skatteetaten – fastsetting, innkreving og folkeregistrering. Reguleringen fremgår av skatteforvaltningsloven § 5-11, folkeregisterloven § 9-4, bidragsinnkrevingsloven § 22b og SI-loven § 6a.

Tvangsfullbyrdelsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger, jf. skattebetalingsloven § 14-2. Personopplysningsloven og forordningen gjelder ikke for saker som behandles eller avgjøres i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven, jf. personopplysningsloven § 2 annet ledd bokstav b. Dette innebærer i utgangspunktet at behandling av personopplysninger som inngår eller skal inngå i en ordinær utleggssak er unntatt fra personopplysningsloven og forordningen.

Begrunnelsen for unntaket i personopplysningsloven § 2 er blant annet å ivareta behovet for å opprettholde visse organers uavhengighet, særlig domstolene, som ikke kan underlegges Datatilsynets sanksjonsmyndighet i saker som innebærer utøvelse av domsmyndighet. Videre vil enkelte rettigheter i personvernforordningen ikke passe for saker som går under rettspleielovene.

Informasjon om fysiske personer nyter også et vern etter både EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102, jf. foran. Skattedirektoratet antar derfor at prinsippene og de grunnleggende krav i personvernforordningen, inkludert kravet om et formålsrettet rettslig behandlingsgrunnlag, som uansett følger av legalitetsprinsippet, vil gjelde for særnamsmennenes behandling av personopplysninger. Om skattekontoret utøver myndighet som kreditor eller som særnamsmyndighet, er derfor uten særlig betydning for personvernregelverkets anvendelse.

Bestemmelsen fritar ikke Skatteetaten fra plikten til å gjennomføre personvernkonsekvensvurdering etter personvernforordningen artikkel 35.

3-5.3 første ledd – sammenstilling og profilering

Innkrevingsmyndighetene kan etter første ledd sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Den kan videre benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven.

Bestemmelsen gir ikke selvstendig rettslig grunnlag for å innhente nye opplysninger for gjennomføring av ulike oppgaver, og er heller ikke en selvstendig hjemmel for innhenting av nye opplysninger fra de registrerte eller fra andre myndigheter for å gjennomføre selve sammenstillingen som sådan. Den gir kun adgang til å sammenstille personopplysninger som allerede er registrert og lagret hos innkrevingsmyndighetene.

Det er et vilkår i loven at sammenstillingen foretas for å oppnå nye og sekundære formål slik som kontroll, analyse og produksjon av statistikk. De nye formålene kan være forenlige eller uforenlige med formålene bak innhentingen. Bestemmelsen har ikke betydning for innkrevingsmyndighetens adgang til å dele opplysninger mellom de tre forvaltningsområdene eller med de andre innkrevingsmyndighetene etter bidragsinnkrevingsloven eller SI-loven.

Med sammenstilling menes det å koble sammen opplysninger om den enkelte fra flere kilder. Sammenstilling omfatter også det å koble sammen opplysninger om grupper av personer. Eksempler på sammenstilling er når opplysninger fra fastsetting, folkeregisteret, enhetsregisteret, konkursregisteret, mv. sammenstilles for å rette et skattekrav til en person, eller for å kunne predikere sannsynligheten for at en handling knyttet til vedkommendes betaling av kravet vil treffe.

Profilering er definert som enhver form for automatisert behandling av personopplysninger som innebærer å bruke opplysningene for å vurdere visse personlige aspekter knyttet til en fysisk person. Dette gjelder særlig for å analysere eller forutsi aspekter som gjelder en fysisk persons arbeidsprestasjoner, økonomiske situasjon, helse, personlige preferanser, interesser, pålitelighet, atferd, plassering eller bevegelser. For eksempel benytter skattekontoret profilering ved innkreving av restskatt hvor det skjer en systematisering av bakgrunnsopplysninger for å kunne legge til rette for et tilpasset innkrevingsløp for den enkelte debitor. Profileringen avgjør hvilken veiledning og oppfølging som skal gis den enkelte debitor ved innkreving av restskatten.

Grunnvilkårene for sammenstilling og profilering er de samme. Innkrevingsmyndighetene skal kunne sammenstille innhentede opplysninger når det er nødvendig for å gjennomføre lovpålagte oppgaver, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Fordi profilering anses som mer inngripende enn sammenstilling, er det et tilleggsvilkår for profileringen at det er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelsen av loven.

Når profilering vil anses for å være nødvendig (**nødvendighetskriteriet**) er nærmere omtalt i Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 12.3.6.

Kravet til nødvendighet innebærer blant annet at det ikke kan brukes flere opplysninger enn det som trengs for å oppnå formålet. Videre må opplysningene ha saklig sammenheng med formålet eller formålene som søkes oppnådd ved behandlingen. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene kan være nyttige. Opplysningene må enten alene, eller sett i sammenheng med andre opplysninger, ha betydning i arbeidet eller for å utøve myndighet.

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

Nødvendighetskravet får ikke bare betydning i vurderingen av hvilke opplysninger som kan inngå i en sammenstilling eller profilering, men også i vurderingen av hvilken behandlingsaktivitet innkrevingsmyndighetene kan gjennomføre. Profilering kan for eksempel benyttes til utplukk av hvem som har behov for særskilt veiledning.

Innkrevingsmyndighetene vil for eksempel kunne sammenstille og bruke skyldnerprofiler som omfatter antakelser om skyldnernes fremtidige evne til å betale et skattekrav. På samme måte vil profileringen kunne brukes til å blant annet velge hvilke innkrevings tiltak myndighetene skal foreta.

Innkrevingsmyndighetene har også adgang etter gjeldende rett til å sammenstille data og personopplysninger til nye formål utenom denne reguleringen, så lenge de nye formålene er forenlige med rettsgrunnlaget og formålene som begrunnet den opprinnelige innhenting. Eksempelvis vil innkreving av et skattekrav nødvendiggjøre både innhenting av opplysninger fra Folkeregisteret og fra skattemyndighetene, og sammenstilling av disse opplysningene i ett dokument som skyldner kan bli kjent med.

3-5.4 annet ledd – automatiserte avgjørelser

Innkrevingsmyndighetene kan etter annet ledd treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling.

Det fremkommer ikke direkte av ordlyden at prosessene kan omfatte bruk av personprofiler, men dette er forutsatt i forarbeidene.

Avgjørelser etter denne bestemmelsen må forstås på bakgrunn av personvernforordningens artikkel 22, og vil omfatte både enkeltvedtak, men også andre typer beslutninger når disse i vesentlig grad påvirker ens rettsstilling. Et eksempel på sistnevnte kan være avgjørelser over hvem blant flere personer i en gruppe som trekkes ut for mer intensiv innkrevingsoppfølging, inkl. tvangsinnkreving, basert på gruppen og personens egenskaper, tidligere atferd og andre relevante kriterier. Kriteriene må være treffende, egnede, relevante og i samsvar med annen lovgivning, eks. likestillings- og diskrimineringsloven, for å kunne tas i bruk.

Behandlingen må sikre partens krav til forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

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

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

Automatiserte avgjørelser som ikke anses som vedtak kan påklages til Datatilsynet for vurdering av om behandlingen er i tråd med personopplysningsloven.

For å sikre retten til manuell overprøving for avgjørelser hvor det ikke foreligger klagerett (utenfor vedtaks-begrepet), fremgår denne rettigheten direkte av loven. Dette vil omfatte avgjørelser som i vesentlig grad påvirker en person, selv om de ikke skal være bestemmende for vedkommende rettigheter.

3-5.5 tredje ledd – bruk av særlige kategorier av personopplysninger

Innkrevingsmyndighetene kan etter tredje ledd også benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.

Personopplysningene det her er snakk om vil etter artikkel 9 være opplysninger om rasemessig eller etnisk opprinnelse, politisk oppfatning, religion, filosofisk overbevisning eller fagforeningsmedlemskap, samt genetiske opplysninger og biometriske opplysninger med det formål å entydig identifisere en fysisk person, helseopplysninger eller opplysninger om en fysisk persons seksuelle forhold eller seksuelle orientering. Artikkel 10 omfatter personopplysninger om straffedommer og lovovertridelser eller tilknyttede sikkerhetstiltak.

Den ytre rammen for hvilke opplysninger innkrevingsmyndigheten kan benytte ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser følger som nevnt over av innkrevingsmyndighetens hjemler for innhenting av opplysninger og de materielle reglene som gir behandlingsgrunnlag, for eksempel dekningsloven § 2-7 eller skattebetalingsloven §§ 15-1 eller 15-2.

De fleste opplysningene innkrevingsmyndighetene behandler er økonomiske opplysninger som ikke omfattes av personvernforordningen artikkel 9 eller 10. Innkrevingsmyndigheten behandler likevel enkelte opplysninger som faller inn under artiklene. Helseopplysninger og opplysninger om fagforeningsmedlemskap vil for eksempel bli behandlet i forbindelse med søknad om lempning når skyldneren ber om særskilt avsetning til dekning av fagforeningskontingent eller medisinske utgifter. Ved søknad om lempning av hensyn til skyldneren etter skattebetalingsloven § 15-1 vil det i de fleste tilfeller være

behov for å dokumentere sykdom som grunnlag for lempning. Ved innkreving av for eksempel overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven, tollavgiftsloven eller vareførselsloven behandler innkreivingsmyndigheten opplysninger om lovovertrædelser etter artikkel 10.

3-5.6 fjerde ledd – forskriftshjemmel

Departementet kan etter fjerde ledd gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om. Slik forskrift er per i dag ikke gitt.

Formålet med hjemmelen er å skape rettssikkerhet og forutberegnelighet rundt enkelte behandlingsformer som kan være særlig inngripende slik at den enkelte lettere kan forutsi sin rettsstilling.

3-6 § 3-6 Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer

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

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

3-6.1 Forarbeider

- [Prop. 1 LS \(2018–2019\) s. 304](#)
- [Prop.1 LS \(2021–2022\) s. 300](#) (Paragrafnummer endret fra § 3-5 til § 3-6)

3-6.2 Generelt om bestemmelsen

Formålet med bestemmelsen er å klargjøre at Skatteetaten har rettslig adgang til å bruke personopplysninger til utviklings- og testformål. Den gjør det også klart for de registrerte hva etaten kan bruke personopplysningene deres til. Hovedregelen er at innkrevingsmyndighetenes utviklings- og testvirksomhet skal skje med anonyme eller fiktive opplysninger, men bestemmelsen gjør unntak der det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

Departementet kan etter annet ledd gi nærmere regler om behandling av personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer i forskrift. Slik forskrift er per i dag ikke gitt.

Kapittel 4. Forskudd på skatt

4-1 § 4-1. Definisjoner

(1) I denne loven menes med:

- a) **upersonlig skattyter:** Norsk og utenlandsk selskap og innretning som er selvstendig skattesubjekt, konkurs- og administrasjonsbo for slikt subjekt, staten, fylkeskommunene og kommunene.
- b) **personlig skattyter:** Enhver skattyter, herunder konkurs- og administrasjonsbo for slike skattytere, som ikke faller inn under bokstav a. Dødsbo likestilles med personlig skattyter ved anvendelsen av bestemmelsene i kapittel 4 til 6.
- c) **arbeidsgiver:** Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk i.

(2) Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter denne lov oppfylles. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter [utlendingsloven](#) §§ 23 tredje ledd og 24 annet ledd. De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne loven. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skattekontoret.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen, herunder om hvem som skal anses som arbeidsgiver.

4-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 6, kap. 10 og kap. 27 s. 170 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007– lovendringer pkt. 23.4 s. 153. (Utleggstrekk tatt inn i første ledd bokstav c.)
- [Ot.prp. nr. 84 \(1981–1982\)](#) Skattlegging av leid arbeidskraft m.m. i forbindelse med oppdrag i Norge eller på kontinentalsokkelen.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga, kapittel 4 Enklare regler for utlandske arbeidstakere.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) kap. 4.

4-1.2 Generelt om § 4-1

Bestemmelsens første ledd gir en definisjon på hva som ligger i de sentrale begrepene upersonlig skattyter, personlig skattyter og arbeidsgiver.

Upersonlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntektsåret, jf. § 6-2, mens **personlig skattyter** benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i inntektsåret, jf. § 6-1. I skatteloven brukes begrepet personlig skattyter hovedsakelig som betegnelse på skattepliktige fysiske personer, mens begrepet upersonlig skattyter hovedsakelig betegner skattepliktige juridiske personer. I skatteforvaltningsloven er begrepet «skattyter» erstattet med «skattepliktig», men tilsvarende endring er ikke gjennomført i skattebetalingslovens bestemmelser. Det er ikke noen innholdsmessig forskjell mellom begrepene.

Arbeidsgiver er i loven angitt som den som selv eller ved fullmektig utbetaler trekkpliktige ytelser. Den som er ansett som arbeidsgiver i henhold til skattebetalingslovens legaldefinisjon er pålagt en rekke plikter knyttet til forskuddstrekkordningen for personlige skattytere. Dette gjelder først og fremst plikten til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-4, plikten til å sende oppgjør og føre regnskap mv. etter § 5-11, plikten til å foreta utleggstrekk etter § 14-5, opplysningsplikten etter § 4-4 annet ledd, det økonomiske ansvaret for forskuddstrekk og utleggstrekk etter § 16-20, samt straffansvaret etter §§ 18-1 og 18-2. Den som er arbeidsgiver har også andre plikter blant annet etter skatteloven, skatteforvaltningsloven og folketrygdloven.

Paragraf 4-1 annet ledd omhandler solidaransvar for oppdragsgiver og oppdragstaker når arbeidstakere stilles til disposisjon for andre, dvs. ved arbeidsutleie. Partene kan i slike tilfeller avtale at bare én av dem skal utføre arbeidsgiverpliktene. Når alle nødvendige opplysninger om partenes forutsetninger gis til myndighetene, vil det normalt ikke være behov for å holde både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvarlige, og skattekontoret kan fritta en av partene for forpliktelsene.

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet myndighet til å gi utfyllende bestemmelser etter paragrafen, herunder hvem som skal anses som arbeidsgiver. Ved forskriftsendring 13. mai 2013 ble myndigheten til å gi utfyllende bestemmelser etter skattebetalingsloven kapittel 4 delegert til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 4.

4-1.3 § 4-1 første ledd – Definisjoner

Bestemmelsen definerer hva som ligger i de sentrale begrepene upersonlig skattyter, personlig skattyter og arbeidsgiver.

4-1.3.1 Bokstav a – Upersonlig skattyter

Upersonlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntektsåret.

Bestemmelsen definerer upersonlig skattyter som norsk og utenlandsk selskap og innretning som er selvstendig skattesubjekt, konkurs- og administrasjonsbo for slikt subjekt samt staten, fylkeskommunene og kommunene.

Med selskap menes aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Både norske selskaper og selskaper hjemmehørende i utlandet er omfattet av begrepet.

Også innretninger som er selvstendige skattesubjekt, regnes som upersonlige skattytere. Hvilke innretninger som er selvstendige skattesubjekter følger av skatteloven § 2-2 bokstav b til h, dvs. sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak, selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital, statsforetak, interkommunalt selskap, stiftelser og allmenningsskasser. Med «allmenningsskasse» forstås ikke allmenningen selv, men de midler som er opptjent ved driften av en allmenning og som forvaltes av et allmenningsstyre.

Konkurs- og administrasjonsbo i selskaper og innretninger som nevnt ovenfor, faller også inn under begrepet upersonlig skattyter. Se i denne sammenheng Eidsivating lagmannsretts dom av 20. februar 1987 (Utv 1987–386) hvor det er lagt til grunn at «insolvens er en forutsetning for å ligne et administrasjonsbo som eget skattesubjekt».

Endelig er staten, fylkeskommunene og kommunene upersonlige skattytere.

4-1.3.2 Bokstav b – Personlig skattyter

Personlig skattyter defineres i loven som enhver skattyter, herunder konkurs- og administrasjonsbo for slike skattytere, som ikke faller inn under § 4-1 første ledd bokstav a. Dødsbo likestilles med personlig skattyter ved anvendelsen av bestemmelsene i kap. 4 til 6.

Kretsen av personlige skattytere er negativt avgrenset og omfatter alle skattytere som ikke er upersonlige skattytere. Det er først og fremst fysiske personer som er omfattet av begrepet personlig skattyter. Videre omfattes konkurs- og administrasjonsbo i de tilfeller hvor skyldner er forskuddspliktig.

Når det gjelder dødsbo, fremstår det som lite naturlig å karakterisere slike som personlige skattytere, selv om forskudd på skatt og trygdeavgift for slike bo utskrives og beregnes etter de regler som gjelder for personlige skattytere. I § 4-1 første ledd bokstav b annet punktum fremgår det direkte at dødsbo likestilles med personlig skattyter, samt at bestemmelsene i kap. 4 om forskudd på skatt, kap. 5 om forskuddstrekk og kap. 6 om forskuddsskatt, gjelder tilsvarende for disse.

4-1.3.3 Bokstav c – Arbeidsgiver

Arbeidsgiver defineres i bestemmelsen som «den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk i». Skattetrekket etter § 5-4 ble tilføyd bestemmelsen som en følge av kildekatteordningen for utenlandske arbeidstakere. Arbeidsgivere som bare gjennomfører slikt skattetrekk, vil også omfattes av definisjonen. Endringen gjelder med virkning for inntektsåret 2019. Se mer om ordningen i 5-4.

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 3 b, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 170. Begrepet arbeidsgiver i skattebetalingsloven er videre enn det man vanligvis forstår med begrepet i dagligtale og er direkte knyttet opp til utbetalinger av trekkpliktige ytelser, uten hensyn til hva som formelt er avtalt i tjeneste- eller kontraktsforhold eller hvorvidt utbetale-

ren er næringsdrivende eller privatperson. Hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i fremgår av skattebetalingsloven § 5-6. Også i de tilfeller der det gis trekkpliktige naturalytelser, vil den som gir ytelsen være arbeidsgiver etter skattebetalingsloven. For en nærmere omtale av hva som er trekkpliktige ytelser vises det til omtalen av § 5-6 i 5-6.

I Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse av 2. mars 1995 inntatt i [Rt. 1995 s. 584](#) var spørsmålet om en bank som kreditor kunne bli ansett som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven av 1952 § 3 b. Spørsmålet var om banken, ved å etterkomme selskapets anmodning om å utbetale lønn, kunne sies å ha opptrådt på vegne av det aktuelle selskap. Vanligvis opptrer en bank kun på vegne av en konto innehaver ved at den teknisk foretar utbetalinger. I denne saken var situasjonen annerledes fordi den aktuelle konto var sperret for uttak, bankens engasjement var sagt opp og all pant var tiltrådt. Bedriften hadde i realiteten ingen mulighet til å fortsette driften uten kapitaltilførsel og det måtte banken være innforstått med. Det arbeid som ble utført, og betalt lønn for, var i bankens interesse som pantøver. Banken sikret derfor sine egne interesser ved å foreta lønnsutbetalingene. Lagmannsretten kom på dette grunnlag til at banken måtte regnes som arbeidsgiver slik skattebetalingsloven benytter begrepet. Høyesteretts kjæremålsutvalg kunne ikke se at lovtolkningen var feil og stadfestet derfor kjennelsen enstemmig.

Det fremgår av ordlyden at det er den det utbetales på vegne av som er arbeidsgiver. Bruker arbeidsgiveren en **fullmektig** til å forestå utbetalingen, er det derfor fremdeles arbeidsgiveren som har det endelige ansvaret for riktig innbetaling. Arbeidsgiveren kan altså ikke fri seg fra sine plikter ved å overlate utbetaling til en fullmektig. Dette gjelder f.eks. det økonomiske ansvaret etter skattebetalingsloven § 16-20.

Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfelle der arbeidstakeren selv innkrever sin godtgjørelse i forbindelse med innkasseringen av salgsbeløp, premier eller lignende.

En avgrensning av arbeidsgiverbegrepet må gjøres mot den som utbetaler ytelser opptjent som ledd i mottakerens **selvstendige næringsvirksomhet**. Dette fordi godtgjørelser eller ytelser opptjent som ledd i selvstendig næringsvirksomhet ikke er trekkpliktige. Ved utbetaling av slikt vederlag vil utbetaleren derfor heller ikke være arbeidsgiver i lovens forstand. Det er viktig å være klar over at det er den som utbetaler et vederlag som plikter å ta stilling til hvorvidt oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Se nærmere om denne grensedragningen i [folketrygdloven](#) § 1-10 og på Skatteetatens sider om «[Arbeidsgiver](#)» og [Skatte-ABC](#) under kapittelet om «Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet».

Hvem som er arbeidsgiver kan i visse tilfelle være vanskelig å avgjøre, særlig ved **arbeidsutleie** og **entreprisepdrag**.

Utleie av arbeidskraft er et trepartsforhold som omfatter utleier, arbeidstaker og innleier, jf. [arbeidsmarkedsloven § 25 annet ledd](#). Mellom utleier (arbeidsgiver) og arbeidstaker eksisterer et ansettelsesforhold, mens det mellom utleier og innleier (oppdragsgiver) foreligger et kontraktsforhold. For å avgjøre om en arbeidstaker er utleid, må det foretas en helhetsvurdering av kontraktsforholdet, og det må trekkes en grense mot entreprisekontrakter eller

andre avtaler om oppdrag hvor det ikke er snakk om arbeidsutleie. Det må også avgrenses mot arbeidsformidling.

I mange tilfeller kan det være uklart hva som er selvstendige oppdrag (entreprise) og hva som er utleie av arbeidskraft. Et avgjørende kriterium vil være hvorvidt oppdragstaker har et resultatansvar overfor oppdragsgiver.

I utgangspunktet er det entreprise når:

- ledelsen av arbeidet er hos entreprenøren og ikke hos oppdragsgiveren,
- antall arbeidstakere som nyttes på oppdraget og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha er uvedkommende for oppdragsgiveren,
- det er avtalt en fast pris,
- oppdraget er klart avgrenset,
- entreprenøren har et selvstendig ansvar for resultatet, og
- entreprenøren bruker egne materialer og verktøy.

Forhold som peker i retning av utleie av arbeidskraft:

- oppdragsgiveren har ledelsen av arbeidet,
- et bestemt antall arbeidstakere er stilt til disposisjon for oppdragsgiveren,
- det er fastsatt en timepris eller timeavhengig pris,
- det er ubestemte eller kun skisserte arbeidsoppgaver,
- oppdragsgiveren beholder ansvaret for det utførte arbeid, og
- oppdragsgiverens materialer og verktøy nyttes under oppdraget.

I Høyesteretts dom av 20. september 1985 ([Rt. 1985 s. 957](#)) ble et norsk aksjeselskap som fikk stilt kvalifiserte finske sveisere til disposisjon via et svenskregistrert personlig firma, ikke ansett som arbeidsgiver. Det svenske firmaet utbetalte lønn til sveiserne av midler firmaet mottok av det norske selskapet. I strid med inngått avtale unnlot det svenske firmaet å innbetale avgifter til norske myndigheter. Under dissens 3-2 fastslo Høyesterett at det norske aksjeselskapet ikke var arbeidsgiver når det gjaldt skatte- og avgiftsansvaret.

Høyesterett behandlet samme dag et tilsvarende saksforhold i dom inntatt i [Rt. 1985 s. 977](#). Det franske selskapet Ceca påtok seg å levere boreslam til Ekofiskfeltet og å sørge for nødvendige ingeniørtjenester i forbindelse med bruken av boreslammet. Ceca inngikk deretter avtale om at selskapet Pisces skulle stille til disposisjon det nødvendige antall kvalifiserte boreslamingeniører. Førstvoterende påpeker at en ikke kan legge avgjørende vekt på hvilket selskap som rent faktisk utbetaler lønn eller godtgjørelse. Partene kan heller ikke ved avtale regulere seg imellom hvem som skal være ansvarlig for avgiften overfor det offentlige. Førstvoterende uttaler videre at «[d]et avgjørende må være på hvis vegne en utbetaling har funnet sted.» Dette innebærer at den som etter de reelle forhold mellom de involverte har plikt til å betale lønn eller godtgjørelse, også har plikt til å betale skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Høyesterett fant at utbetalingene fra Ceca til Pisces ikke kunne anses som lønn eller godtgjørelse til de enkelte slamingeniører. Beløpene framsto som avtalt godtgjørelse til Pisces for å ha stilt høyt kvalifiserte slamingeniører fra sin «stall» til disposisjon for Ceca. At godtgjørelsen til Pisces var fastsatt til et bestemt beløp pr. ingeniør pr. dag, kunne ikke ha avgjørende betydning. Hvor meget av vederlaget som skulle tilfalle ingeniørene, berodde på kontraktsforholdet mellom disse og Pisces. Under dissens 3-2 fastslo Høyesterett at Ceca

ikke hadde plikter som arbeidsgiver vedrørende arbeidsgiveravgift og skatetrekk for boreslamingeniørene. Pisces måtte anses som slamingeniørenes kontraktspart (og arbeidsgiver) når det gjaldt vederlaget for det utførte arbeid, ikke Ceca, det var Pisces som hadde ansvar for at ingeniørene mottok den lønn de skulle ha.

De forannevnte dommer gjelder imidlertid forhold før bestemmelsen om solidaransvar ble tatt inn i skattebetalingsloven 1952 § 3 annet ledd – nå loven § 4-1 annet ledd. Etter § 4-1 annet ledd vil oppdragsgiver som benytter arbeidsinnleie i utgangspunktet være solidarisk ansvarlig for de skatte- og avgiftsforpliktelser som påhviler arbeidsgiver/utleier, se 4-1.4.

I Frostating lagmannsretts dom av 27. oktober 2003 ([R.G. 2004 s. 105](#)) ble et selskap som benyttet leid arbeidskraft ikke holdt ansvarlig for manglende skatetrekk og arbeidsgiveravgift. Retten la bl.a. vekt på at utleier hadde tatt på seg resultatansvar for det arbeidet som ble utført og det forelå dermed en underentreprise. Det ble ikke ansett som avgjørende at det ikke forelå skriftlig avtale eller at godtgjørelse skjedde på timebasis.

Arbeidsutleie må også avgrenses mot **arbeidsformidling**. Arbeidsformidling innebærer at en mellommann knytter kontakt mellom en arbeidssøker og en arbeidsgiver i den hensikt å etablere et arbeidsgiver/arbeidstakerforhold. Formidler er i denne sammenheng ikke arbeidsgiver. I praksis er det ofte flere kontraktsledd mellom den egentlige utleier av arbeidskraften og den som virkelig benytter den. Avtalene i leddene mellom den egentlige utleier og brukeren av arbeidskraften kan enten ha karakter av arbeidsutleie eller ren arbeidsformidling.

Privatpersoner og skattefrie institusjoner mv. vil også kunne være arbeidsgivere når det engasjeres noen til å utføre arbeid som det utbetales godtgjørelse for. I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene også for disse, men det er gitt en del forenklete regler for private arbeidsgivere og skattefrie selskaper mv. Forenklingen gjelder enkelte sider av innbetalings- og oppgjørsreglene og gjennomføringen av rapporterings- og meldeplikten. Se Skatteetatens hjemmesider for mer informasjon om «[Rollen som arbeidsgiver](#)», «[Betalt barnepass i privat hjem](#)» og «[Familiebarnehager og skatt](#)». Ideelle organisasjoner mv. som arbeidsgiver er omtalt under «[Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner](#)» på Skatteetatens hjemmesider.

Legaldefinisjonen av arbeidsgiver i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c er generell og skiller ikke mellom norske og **utenlandske arbeidsgivere**. Også arbeidsgivere som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet er derfor arbeidsgivere i lovens forstand når de selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i. Utenlandske arbeidsgivere som utbetaler trekkpliktige ytelser til norske eller utenlandske arbeidstakere i sin virksomhet i Norge, plikter derfor å foreta skatetrekk. Det er i denne sammenheng uten betydning for trekkplikten hvor lønnen utbetales.

Et **konkursbo** anses som arbeidsgiver i relasjon til trekkpliktige ytelser som dekkes som massekrav eller som utbetales ved at boet fortsetter debitors virksomhet. Konkursbo anses derimot ikke som arbeidsgiver i relasjon til lønn mv. opptjent før konkursåpning. Se også skattebetalingsforskriften § 5-4-4 om minstegrense for trekkplikt i beløp som utbetales etter lønnsgarantiloven.

Arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c omfatter **forsikringsselskap** som skal foreta forskuddstrekk til dekning av forsikringstakerens inntektsskatt av skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring etter skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd. Tidligere omfattet arbeidsgiverbegrepet også **selskap** som var pliktig til å foreta forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær. Ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble det fastsatt ny modell for beskatning av aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer gjennom kildebeskatning etter skatteloven § 10-13. Beskatningen vil fortsatt skje gjennom en trekkordning for utdelende selskap, men trekket vil nå i prinsippet være endelig gjennom innmelding av melding om skattetrekk fra selskapet etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd. Endelig fastsetting vil ikke lenger skje gjennom forskuddstrekk ved utdelingen, og med gruppefastsetting og skatteavregning etter utløpet av inntektsåret. På denne bakgrunn er ikke lenger selskapet omfattet i definisjonen av arbeidsgiver i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. For den nærmere regulering av trekkplikten og selskapets gjennomføring av trekk vises det til bestemmelsene i skattebetalingsloven § 5-4a og § 5-10a. Se også forfallsregelen i skattebetalingsloven § 10-13 og ansvarsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-21.

Den som utbetaler en **pensjons- eller trygdeytelse** som er trekkpliktig etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b anses som arbeidsgiver. NAV eller andre pensjonsinstitusjoner vil dermed være arbeidsgivere når de utbetaler pensjons- og trygdeytelser.

Hvem som er arbeidsgiver i **fiske og fangst** er bestemt i skattebetalingsforskriften § 4-1-1. Som arbeidsgiver i fiske og fangst regnes den som selv eller ved fullmektig utbetaler eller på annen måte gir oppgjør for lott eller part eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i (hovedsmann, rederi, osv.). Hvis et båtlag ikke har noen bestemt leder, har den som selger og får oppgjør for fangsten, samme plikter som hovedsmann. Videre er hovedsmann å regne som arbeidsgiver når han, som leder for båtlaget, utbetaler trekkpliktig godtgjørelse til seg selv, jf. [Rt. 1964 s. 677](#).

4-1.4 § 4-1 annet ledd – Solidaransvar

Bestemmelsens hensikt er å fremskaffe informasjon til skattemyndighetene som klargjør de reelle ansvarsforholdene knyttet til arbeidsgiverpliktene etter skattebetalingsloven. Bestemmelsen ble i sin tid gitt på grunn av uoversiktlige forhold innen olje-, verfts-, bygge- og anleggsindustrien, særlig grunnet bruk av utenlandske firmaer. Det var vanskelig å få klarlagt om arbeidstaker arbeidet for oppdragstakeren på et ordinært entreprisoppdrag, var ansatt hos oppdragsgiveren via formidler eller var utleid arbeidskraft. Uklare forhold og manglende opplysninger gjorde at forskudd på skatt i mange tilfeller ikke lot seg innfordre. Selv om bestemmelsen opprinnelig kom på bakgrunn av uklare ansvarsforhold knyttet til utenlandske firmaer, er bestemmelsen utformet generelt og det er klart forutsatt i forarbeidene at den også gjelder for norske aktører.

Oppdragsgivere faller i utgangspunktet utenfor arbeidsgiverbegrepet i § 4-1 første ledd bokstav c og har derfor ikke de pliktene som påhviler en

arbeidsgiver, se [4-1.3.3. Oppdragstaker](#) vil derimot normalt være arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Etter § 4-1 annet ledd påhviler pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven i visse situasjoner både oppdragsgiver og oppdragstaker. Ansvaret er med andre ord gjort solidarisk. Det overordnede målet med bestemmelsen er å lette kontrollen og innfordringen for skattemyndighetene, når ansvarsforholdene etter skattebetalingsloven er uklare. Dette i form av at skattemyndighetene kan forholde seg til både oppdragsgiver og oppdragstaker ved innfordringen. Ved utarbeidelsen av bestemmelsen ble blant annet de administrative og praktiske hensyn tillagt vesentlig vekt, jf. forarbeidene i [Ot.prp. nr. 84 \(1981–1982\)](#) s. 1. Av forarbeidene til gjeldende skattebetalingslov i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 170 fremgår det at § 4-1 annet ledd er en videreføring av tidligere rett.

Ansvaret er solidarisk i tilfeller hvor «arbeidstakere stilles til rådighet for andre», jf. § 4-1 annet ledd. Med arbeidstakere «som stilles til rådighet» menes **arbeidsutleie**. For å avgjøre hvorvidt en arbeidstaker er utleid må det foretas en helhetsvurdering av det konkrete kontraktsforhold, se [4-1.3.3](#) om grensdragningen mellom arbeidsutleie og entreprieseoppdrag. Arbeidsutleie må også avgrenses mot arbeidsformidling. Ved arbeidsformidling vil pliktene og ansvaret kun påhvile de avtaleparter som kan sies å være utleier eller innleier av arbeidskraft, ikke på rene formidlere av arbeidskraft. Se nærmere om avgrensningen mot arbeidsformidling i [4-1.3.3](#).

Paragraf 4-1 annet ledd annet punktum bestemmer at pliktene og ansvaret etter loven også påhviler den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter **utlendingsloven § 23 tredje ledd og § 24 annet ledd**. Bakgrunnen for dette er at en i praksis har hatt en del tilfeller hvor utenlandske selskaper opplyser at de er arbeidsgivere for et nærmere bestemt antall arbeidstakere som det søkes om arbeidstillatelse for, mens en del av arbeidstakerne i virkeligheten er ansatt hos andre. Opplysninger om gruppetillatelse blir sendt skattemyndighetene som normalt vil være henvist til å legge det opplyste til grunn. Det er av vesentlig betydning at skattemyndighetene kan legge til grunn de opplysninger som er gitt i forbindelse med søknad om gruppetillatelse.

Paragraf 4-1 annet ledd tredje punktum forutsetter at oppdragsgiver og oppdragstaker kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Slik avtale **fritar** likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skattekontoret, jf. § 4-1 annet ledd fjerde punktum.

Finansdepartementet har i brev av 21. august 1991 gjort nærmere rede for den praksis som bør følges ved avgjørelse om fritak for solidaransvar, jf. Skmelding nr. 12/1992 pkt. 2 (Utv. 1992 s. 1008, på side 1013).

Det sentrale formålet bak solidaransvarsregelen i § 4-1 annet ledd er å lette innfordringen for skattemyndighetene ved at det etableres klarhet rundt hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand. Solidaransvarsregelen er ikke ment å være et subsidiært innfordringstiltak for myndighetene. Det bør derfor vanligvis innrømmes fritak når partene fremlegger tilfredsstillende skriftlig avtale om hvem av dem som skal ivareta pliktene etter skattebetalingsloven. Når alle nødvendige opplysninger er meddelt myndighetene, vil det normalt ikke være behov for å holde både utleier og innleier av arbeidskraft ansvarlig.

En nødvendig forutsetning for innvilgelse av fritak er at det fremsettes **søknad** for skattekontoret og at utleier og innleier fremlegger avtalen mellom

dem. Avtalen må normalt fremlegges før arbeidet påbegynnes. Dersom avtalen først fremlegges for skattekontoret etter at arbeidet er påbegynt, vil fritak bare kunne innrømmes for perioden etter at avtalen ble fremlagt. Dersom partene på grunn av tidsnød ikke har hatt mulighet til å fremlegge avtalen før arbeidene igangsettes, bør fritak likevel kunne gis for hele kontraktsperioden når partene kontakter skattekontoret så snart det er anledning og omgående gir alle nødvendige opplysninger.

I utgangspunktet skal fritak innvilges vilkårsløst så fremt partene klargjør hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand. Både [Ot.prp. nr. 84 \(1981–1982\)](#) s. 4 og Sk-melding nr. 12/1992 (Utv. 1992 s. 1008) åpner imidlertid for at fritak i særtilfeller kan gis på visse vilkår. Adgangen til å stille vilkår må suppleres med alminnelig forvaltningsrett, som åpner for at det kan settes vilkår som har en saklig sammenheng med fritaket.

Det følger av forarbeidene og Sk-melding nr. 12/1992 (Utv. 1992 s. 1008) at det i særtilfeller bør stilles krav om bankgaranti eller annen **sikkerhetsstillelse**. Sikkerhetsstillelse bør i utgangspunktet bare kreves når det vil kunne by på særlige problemer å inndrive krav senere. I de statene Norge ikke har bistandsavtale med, er det tilnærmet umulig å tvangsinnfordre norske skattekrav. Ved søknader fra parter som ikke er hjemmehørende i Norge vil bankgaranti eller annen sikkerhetsstillelse være hensiktsmessig. Ved vurderingen må man se på de subjektive forholdene knyttet til den ansvarlige part. Dersom skattemyndighetene tidligere har erfaringer med eller kjennskap til den ansvarlige part, bør dette tas med i vurderingen. Dersom den ansvarlige part over en lengre tidsperiode vil oppholde seg i Norge, eller er etablert her, vil dette kunne bedre norske skattemyndigheters innfordringsmuligheter. Tilsvarende bør det vurderes om den ansvarlige part har aktiva av verdi i Norge. I den grad partene kan fremskaffe tilfredsstillende sikkerhetsstillelse, bør sikkerhetsstillelse kreves fremfor en beslutning om avslag på en søknad om fritak.

Fritaket kan videre gjøres **tidsbegrenset**. Tidsbegrensede fritak kan være aktuelt når det er tvil om den ansvarlige part vil innrette seg i henhold til pliktene etter loven. Er det gitt fritak for en tidsbegrenset periode og kontraktsperioden er lenger, må det sendes ny søknad før fristen løper ut. Fritak kan ikke innrømmes i ettertid etter at ansvar er pådratt.

Det kan videre stilles som betingelse at den part som skal være ansvarlig, aksepterer en særskilt oppgjørsordning.

EØS-avtalen artikkel 4 inneholder et forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Artikkelen aksepterer kun forskjellsbehandling som kan begrunnes ut fra objektive og konstaterbare forskjeller i den faktiske situasjonen, som gjør at ulik behandling kan la seg forsvare på bakgrunn av bestemmelsens formål. Skattedirektoratet har i brev av 10. februar 2003 gitt retningslinjer om praktiseringen av fritak fra solidaransvaret overfor ansvarlige parter som ikke er hjemmehørende i Norge. Retningslinjene har som formål å sikre at praktiseringen av fritak fra solidaransvaret er i samsvar med skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd og i samsvar med EØS-avtalen. Direktoratet fremholder i retningslinjene at hvorvidt det er inngått avtale om innfordringsbistand med vedkommende land eller ikke, er en av flere relevante forhold som kan innebære slik ulikhet i den faktiske situasjonen, og som derfor vil være av

betydning ved vurderingen av hvorvidt det skal innvilges fritak for parter som ikke er hjemmehørende i Norge. Alle søknader undergis en konkret vurdering.

Forarbeidene åpner for at det kan gis generelle fritak for vikarbyråer. Når en oppdragsgiver oppsøker et foretak som har arbeidsutleie som sin alminnelige virksomhet, antas det at dette gjøres for at oppdragsgiver ikke skal bli ansvarlig for de plikter som normalt påhviler en arbeidsgiver. Den generelle fritaksordningen er begrunnet i foretakenes virksomhet. Et generelt fritak innebærer at en oppdragstaker innvilges fritak for alle sine oppdragsgivere.

Med «**pliktene og ansvaret etter denne lov**» siktes det til de plikter og det ansvar som etter skattebetalingsloven påhviler den som er arbeidsgiver i lovens forstand. Arbeidsgivers plikter og ansvar omfatter blant annet plikten til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-4, plikten til å sende oppgjør og føre regnskap mv. etter § 5-11, plikten til å foreta utleggstrekk etter § 14-5, opplysningsplikten etter § 4-4 nr. 2, det økonomiske ansvaret for forskuddstrekk og utleggstrekk etter § 16-20 samt straffansvaret etter §§ 18-1 og 18-2. Tilsvarende er oppdragsgiver og oppdragstaker solidarisk ansvarlige for å levere skattemelding med opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgift etter reglene i a-opplysningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 8-6. Oppdragsgiver og oppdragstaker er videre solidarisk ansvarlige for å gi lønnsopplysninger mv. til skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven § 7-11.

Det skal fattes et selvstendig **vedtak om solidaransvar** med hjemmel i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd. Vedtak om solidaransvar kan påklages til overordnet organ etter forvaltningsloven med påstand om at det ikke foreligger et arbeidsleieforhold som angitt over. På denne måten får oppdragsgiver som hevdes å være solidarisk ansvarlig med arbeidsgiver anledning til å imøtegå skattekontorets vurderinger og beslutningen om at det foreligger arbeidsleie.

Det underliggende ansvarskravet etter skattebetalingsloven § 16-20 kan imidlertid ikke påklages etter forvaltningslovens regler, jf. skattebetalingsloven § 3-3 tredje ledd, se punkt 3-3.5. Arbeidsgiveravgiften er ikke fastsatt etter reglene i skattebetalingsloven og kan derfor heller ikke påklages etter forvaltningslovens regler. Oppdragsgivers adgang til å påklage arbeidsgiveravgiften fastsatt av skattekontoret, er regulert i skatteforvaltningsloven §§ 13-1, jf. 1-1 bokstav g. Dersom kravet er egenfastsatt av arbeidsgiver, har ikke oppdragsgiver adgang til å påklage fastsettingen. Oppdragsgiver kan imidlertid anføre som klagegrunn under tvangsinnkrevningen at det underliggende kravet, både ansvarskravet og arbeidsgiveravgiftskravet, er uriktig, jf. tvangsfullbyrdsloven § 5-16 og skattebetalingsloven § 14-2.

Skattedirektoratet har i brev av 26. oktober 1999 uttalt at solidaransvaret ikke omfatter **tilleggsskatt**. Etter skatteforvaltningsloven § 14-3 kan skattyter eller trekkpliktig ilegges tilleggsskatt, dersom det gis uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene, når opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler. Etter ordlyden i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd skal oppdragsgiver og oppdragstaker bare ha ansvaret for at pliktene etter skattebetalingsloven oppfylles, og ikke for reaksjoner ved brudd på disse. Samtidig vil det virke urimelig å legge en ekstra byrde på oppdragsgiver som ikke har noen mulighet for å kontrollere om skattyterne har oppgitt all inntekt.

Skattedirektoratet har i brev av 30. mars 2001 uttalt at solidaransvaret heller ikke omfatter krav etablert etter reglene om **summarisk fellesoppgjør**. Summarisk fellesoppgjør innebærer at skattemyndighetene kan treffe vedtak om et samlet oppgjør av formues- og inntektsskatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgivers hånd, når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige opplysninger om ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte ansatte, jf. skatteforvaltningsloven § 12-4 første ledd. Et vedtak om summarisk fellesoppgjør medfører altså at skatteplikten flyttes fra den ansatte og over på arbeidsgiver.

Solidaransvaret omfatter ikke trekkansvar eller krav på arbeidsgiveravgift som kan gjøres gjeldende mot den solidaransvarlige etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, når det for de samme ytelsene er foretatt summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven på en av de som kan anses som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd. Begrunnelsen for dette er at de samme ytelsene skattemessig bare kan tilordnes ett subjekt. Når man først legger skatteplikten hos arbeidsgiver istedenfor hos ansatte, er det en naturlig følge at ytelsene ikke samtidig kan være gjenstand for trekkansvar hos en som i utgangspunktet kunne anses som solidaransvarlig for slikt ansvar. Ved bruk av summarisk fellesoppgjør har skattemyndigheten foretatt et valg om hvordan skatteplikten skal oppfylles. Ved innleie/utleie av arbeidskraft må skattemyndigheten derfor ta et valg mellom å benytte summarisk fellesoppgjør eller på ordinært vis gå veien via etablering av trekkansvar etter § 16-20, herunder vurdere solidaransvar etter § 4-1 annet ledd.

4-1.5 § 4-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Etter § 4-1 tredje ledd kan departementet i forskrift gi nærmere regler til utfylling av § 4-1, herunder hvem som skal anses som arbeidsgiver. I forskrift 21. desember 2007 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) er det gitt slik regel i § 4-1-1, se [4-1.3.3](#) hvor forskriftsbestemmelsen er omtalt. Ved forskriftsendring 13. mai 2013 ble departementets myndighet etter skattebetalingsloven kap. 4 delegert til Skattedirektoratet.

4-2 § 4-2. Utgangspunkter for forskuddsuttskrivingen

(1) Forskudd på formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift som skal betales før skattefastsetting finner sted, utskrives og beregnes etter bestemmelsene i denne del av loven.

(2) For personlige skattytere som skal betale forskudd på skatt og trygdeavgift i løpet av inntektsåret, utskrives og beregnes

- a) forskuddstrekk etter bestemmelsene i kapittel 5, og
- b) forskuddsskatt etter bestemmelsene i kapittel 6.

(3) For upersonlige skattytere som skal betale forskudd på skatt i løpet av året etter inntektsåret, utskrives forskuddsskatt etter bestemmelsene i kapittel 6.

(4) Naturressursskatt etter skatteloven kapittel 18 skal for personlige skattytere utskrives etter de regler som gjelder for utskriving av forskuddsskatt for upersonlige skattytere.

4-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 10 s. 48–49 og kap. 27 s. 170–171 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 292 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 54 (Ligningsbegrepet ble avløst av fastsettingsbegrepet ifm. ny skatteforvaltningslov).

Forskrifter

- [Forskrift 19. november 1999 nr. 1158](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 18-2-9 (FSFIN).

4-2.2 Generelt om § 4-2

De skatter som omfattes av skattebetalingsloven blir endelig fastsatt ved skattefastsettingen i året etter inntektsåret. For å redusere risikoen for skatteta, skal hele eller deler av den skatten som forventes fastsatt, innbetales før fastsettingen finner sted, altså allerede i inntektsåret. Skattebetalingsloven § 4-2 inneholder ingen materielle rettighets- eller pliktbestemmelser, men gir en oversikt over hvilke bestemmelser i loven som gjelder ved beregningen og utskrivingen av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

4-2.3 § 4-2 første ledd – Forskudd på skatt og trygdeavgift

Bestemmelsens første ledd slår fast at forskudd på skatt og trygdeavgift som skal betales før skattefastsettingen finner sted, skal utskrives og beregnes etter bestemmelsene i del II (forskudd på skatt og avregning) i loven.

Trygdeavgiften er likestilt med skatt ved utskriving, trekk, innkreving, avregning og fordeling etter skattebetalingsloven.

4-2.4 § 4-2 annet ledd – Personlige skattytere

Annet ledd angir hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved utskrivning og beregning av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere. For personlige skattytere som skal betale forskudd på skatt og trygdeavgift i løpet av inntektsåret, utskrives og beregnes forskuddstrekk etter bestemmelsene i kap. 5 og forskuddsskatt etter bestemmelsene i kap. 6. Hvem som er personlig skattyter fremgår av § 4-1 første ledd bokstav b, jf. 4-1.3.2.

Forskuddsordningen etter skattebetalingsloven går ut på at skatten så vidt mulig skal betales i det året inntekten erverves. Dette blir gjennomført på den måten at skattyterne i inntektsåret betaler skatten av den løpende inntekten (og av formuen ved årets slutt) på forskudd – mot senere avregning i den skatten som blir fastsatt. Avregningen blir foretatt når inntektsåret er ute og skatteoppgjøret er klart. I de fleste tilfeller vil den skattepliktige enten få et tilgodebeløp tilbakebetalt eller måtte betale en restskatt. Forskudd på skatt blir beregnet på grunnlag av skattesatser og avgiftssatser som Stortinget, fylkestingene og kommunestyrene har vedtatt forut for inntektsåret, og som normalt vil bli gjeldende også for den etterfølgende skattefastsettingen.

Forskuddsbetalingen foregår på to måter:

1. Forskudd på skatt av godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utenfor næringsvirksomhet betales ved at arbeidsgiveren foretar forskuddstrekk ved utbetaling av lønn mv., normalt på grunnlag av skattyters skattekort.
2. Av annen inntekt og av formue skal det som hovedregel skrives ut en forskuddsskatt som skattyteren selv skal innbetale i løpet av inntektsåret.

Skattytere som både har lønnsinntekt og annen inntekt, f.eks. fra **selvstendig næringsvirksomhet** eller formue, vil få forskuddstrekk i lønnen og forskuddsskatt av den øvrige inntekten og av formuen. Forskuddstrekket kan alternativt økes slik at trekket alene tilsvarer den forventede fastsatte skatt. Forskuddsskatten blir da satt tilsvarende lavere.

4-2.5 § 4-2 tredje ledd – Upersonlige skattytere

Bestemmelsens tredje ledd angir hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved **utskrivning** av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. For upersonlige skattytere, som skal betale forskudd på skatt i løpet av året etter inntektsåret, utskrives forskuddsskatt etter bestemmelsene i kap. 6. Hvem som anses som upersonlig skattyter fremgår av § 4-1 første ledd bokstav a, jf. 4-1.3.1.

4-2.6 § 4-2 fjerde ledd – Naturressursskatt for personlige skattytere

Fjerde ledd gjelder utskrivning og beregning av **naturressursskatt** etter skatte-loven kap. 18. Slik skatt står i en særstilling i forhold til annen skatt til stat og kommune. Den skal utskrives og beregnes etter reglene i kap. 6 om utskrivning av forskuddsskatt for upersonlige skattytere, både for personlige og upersonlige skattytere, jf. [Finansdepartementets forskrift til skatteloven](#) (FSFIN) § 18-2-9.

4-3 § 4-3. Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivningen

Forvaltningslovens regler gjelder ikke for utskrivning av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter kapitlene 4 til 6. Skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder tilsvarende så langt de passer.

4-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 9 s. 40–43, kap. 27 s. 171 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10
- [Ot.prp. nr. 29 \(1978–1979\)](#) Ligningslov og endringer i andre lover s. 58.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 292 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 54 (Henvisningen til ligningsloven ble avløst av en henvisning til skatteforvaltningsloven ifm. ny skatteforvaltningslov).

4-3.2 Generelt om § 4-3

Saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder i utgangspunktet for alle offentlige organer. For skattemyndighetene gjelder det imidlertid vesentlige unntak fra dette.

Skattebetalingsloven § 4-3 slår fast at **forvaltningsloven** ikke gjelder for utskrivningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter lovens kap. 4 til 6.

Skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder derimot tilsvarende så langt de passer.

Skatteforvaltningsloven avløste **ligningsloven** 1. januar 2017 og innebærer ingen større materielle endringer i saksbehandlingsreglene. Forarbeidene til ligningsloven ([Ot.prp. nr. 29 \(1978–1979\)](#)) vil derfor fortsatt gi veiledning på skattebetalingsområdet. På side 58 forutsettes det at enkelte av saksbehandlingsreglene i ligningsloven kap. 3 kan gis tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivningen, selv om reglene primært er utformet med sikte på ligningsarbeidet, dvs. skattefastsettingsarbeidet. I forarbeidene til skattebetalingsloven ([Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#)) fremgår det på side 43 at bestemmelsene i ligningsloven om veiledningsplikt i § 3-1, om muntlig henvendelse i § 3-2, om skattyters adgang til å la seg bistå av fullmektig i § 3-3, om spesiell undersøkelse i § 3-5, om ugildhet i § 3-8, om virkning av saksbehandlingsfeil i § 3-12 og om taushetsplikt i § 3-13 får anvendelse ved forskuddsutskrivningen. Dette vil også gjelde for de tilsvarende bestemmelsene i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningslovens klageregler gjelder derimot ikke for forskuddsutskrivningen. Det er **ingen klageadgang** til Skattedirektoratet eller annen instans over skattekontorets utskrivning.

Forskrift om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften) gjelder så langt den passer for utskrivning av forskuddstrekk og forskuddsskatt, jf. skatteforvaltningsloven §1-3 bokstav a om at forvaltningsloven § 15 a om elektronisk kommunikasjon og forskrifter gitt i medhold av bestemmelsen gjelder for behandling av saker etter skatteforvaltningsloven.

4-4 § 4-4. Opplysningsplikt

(1) Skattyter plikter å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendige for at skattekontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk, forskuddsskatt og skattetrekk etter § 5-4 i samsvar med bestemmelsene i denne del av loven. Departementet gir nærmere regler om meldeplikten.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for arbeidsgiver.

(3) Skattyter som ikke etterkommer plikten til å sende melding eller pålegg om å gi opplysninger, eller som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, har ikke krav på å få endret skattekontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

4-4.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 171 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakere.

4-4.2 § 4-4 – Generelt om opplysningsplikten

Skattebetalingsloven § 4-4 pålegger skattyter og arbeidsgiver å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendig for at skattekontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk og forskuddsskatt i samsvar med bestemmelsene i lovens del II.

Bestemmelsens første ledd ble endret ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med innføringen av ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under 5-4.

4-4.3 § 4-4 første ledd og annet ledd – Opplysningsplikt for skattytere og arbeidsgivere

Personlige og upersonlige skattytere plikter å gi opplysninger og meldinger som skattekontoret ber om ved forskuddsutskrivingen.

Opplysningsplikten for **personlige skattytere** gjelder ved forespørsel fra skattekontoret. Det er ikke gitt nærmere regler om plikt for personlige skattytere til uoppfordret å gi opplysninger som nevnt i bestemmelsen.

Ved innføringen av ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet er det presisert at opplysningsplikten også gjelder skattetrekk etter § 5-4 (kildeskatteordningen). Skattekontoret skriver ut skattekort på grunnlag av opplysningene fra skattyter og avgjør om det skal trekkes skattetrekk etter kildeskatteordningen eller forskuddstrekk etter ordinære regler. Skattyters opplysningsplikt omfatter også endringer som gjør at han ikke lenger omfattes av kildeskatteordningen.

I inntektsåret kan personlige skattytere endre skattekortet eller forskuddsskatten i den [elektroniske forskuddstjenesten](#) på www.skatteetaten.no. Skattytere kan endre beløp i poster for inntekt, fradrag, formue og gjeld og deretter

bestille nytt skattekort eller be om endret forskuddsskatt. Alternativt kan man gjøre dette på papirskjemaet RF-1102.

Upersonlige skattytere (aksjeselskaper, verdipapirfond, banker mv.) må søke om endring av eller fremsette krav om forskuddsskatt i [skjema RF-1097](#) på www.altinn.no.

Opplysningsplikten gjelder også for **arbeidsgivere**. Arbeidsgivere er underlagt en rekke forskjellige opplysningsplikter som har betydning for forskuddsutskrivningen. Arbeidsgivere plikter å melde arbeidstakere inn i arbeidstakerregisteret, jf. [folketrygdloven](#) § 25-1 og [forskrift 18. august 2008 nr. 942](#) om arbeidsgiver og arbeidstakerregisteret §§ 5 og 6. Melding skal gis etter reglene i [a-opplysningsloven](#) og tilhørende forskrift. For arbeidsgivere innen fiske- og fangstvirksomhet gjelder skattebetalingsforskriften § 5-13-1.

Arbeidsgiver plikter etter skattebetalingsloven § 5-10 tredje ledd å melde fra til skattekontoret hvis skattyter mottar naturalytelser og det ikke er dekning for det samlede beregnede forskuddstrekk i kontante ytelser. Arbeidsgiver må melde fra til skattekontoret for å unngå trekkansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 første ledd.

Arbeidsgivere plikter videre å gi opplysninger og dokumenter som skattekontoret anmoder om, og som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn opplysninger om forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn, oppgjørslister, trukket skattetrekk i samsvar med gjeldende bestemmelser, jf. skattebetalingsforskriften § 5-13-2 femte ledd.

Oppdragsgivere og oppdragstakere plikter, etter skatteforvaltningsloven § 7-6, å gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, dersom oppdraget utføres av personer bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Utfyllende regler er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-6.

4-4.4 § 4-4 tredje ledd – Konsekvenser av brudd på opplysningsplikten

Tredje ledd bestemmer at skattyter som ikke oppfyller opplysningsplikten, ikke har krav på å få endret skattekontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk og forskuddsskatt. Bestemmelsen gjelder også upersonlig skattyter og er en utvidelse av reglene i skattebetalingsloven av 1952.

4-5 § 4-5. Stedet for forskuddsutskrivningen

- (1) Forskuddsutskrivningen foretas av skattekontoret.
- (2) Skattedirektoratet kan utøve de funksjoner som tilligger skattekontorene.

4-5.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 171–172 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5 s. 39 flg. (Opphevelse av opprinnelige annet til femte ledd som følge av reorganisering av skatteetaten.)

4-5.2 § 4-5 første ledd – Stedet for forskuddsutskrivningen

Forskuddsutskrivningen foretas av **skattekontorene**. Skattedirektoratet skal tildele skattekontorene myndighet og oppgaver. Elektroniske søknader om skattekort beregnes som hovedregel automatisk. Søknader på papir behandles på skattekontoret der de mottas, uavhengig av hvilken kommune skattyter er skattepliktig til. For enkelte grupper skattytere har Skattedirektoratet bestemt at vedtaksmyndigheten skal sentraliseres hos bestemte skattekontor, uavhengig av hvor skattyteren er bosatt/avgiftspliktig/skattepliktig.

4-5.3 § 4-5 annet ledd – Skattedirektoratets kompetanse

Det følger av annet ledd at de funksjoner som tilligger skattekontorene også kan utøves av Skattedirektoratet. Det ligger per i dag ingen slike oppgaver til Skattedirektoratet.

4-6 § 4-6. Særregler for forskuddstrekk og forskuddsskatt

(1) Endres skattereglene etter at forskuddsutskrivningen er foretatt, og dette medfører at de beløp som trekkes eller betales i løpet av inntektsåret ikke kommer til å svare til den skatt som ventes utskrevet, kan departementet, for alle skattytere eller enkelte grupper, bestemme at forskuddstrekk eller forskuddsskatt skal skje etter andre satser eller med andre beløp enn som er fastsatt ved forskuddsutskrivningen.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av inntektsåret.

4-6.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 172 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.

4-6.2 Generelt om § 4-6

Bestemmelsen gir departementet adgang til å bestemme at forskuddstrekk og forskuddsskatt skal skje etter andre satser eller med andre beløp enn det som er fastsatt ved forskuddsutskrivningen. Departementet kan også gi særregler om differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av året. Slike tiltak vil være særlig aktuelle når skattesatser, fradrag, folketrygdavgifter mv. endres etter forskuddsutskrivningen.

4-6.3 § 4-6 første ledd – Endring av forskuddsutskrivningen

Bestemmelsen gjelder både for forskuddstrekk og forskuddsskatt.

4-6.4 § 4-6 annet ledd – Differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt

Bestemmelsen gir departementet kompetanse til å gi regler om differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av inntektsåret. Dette innebærer at departementet kan bestemme at beregningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt skal skje etter ulike satser eller beløp for ulike deler av året.

4-7 § 4-7. Tilleggsforskudd

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt. Slik innbetaling kan foretas før skatteoppgjøret foreligger, men ikke senere enn 31. mai i skattefastsettingsåret.

4-7.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007– lovendringer pkt. 20.5 og 23.5 s. 154.
- [Ot.prp. nr. 31 \(2007–2008\)](#) pkt. 9.7 (Oppretting av daværende henvisning til ligningsloven.)
- [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer kap. 16. (Samordning av frist i annet punktum.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 292 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 54 (Ligningsbegrepet ble avløst av fastsetningsbegrepet ifm. ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 267 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 30 (Ligningsbegrepet ble avløst av fastsettelsesbegrepet ifm. ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 115 LS \(2018–2019\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga pkt. 8 (Endring i tidspunkt for tilleggsforskudd og renter på restskatt) i kraft 1. januar 2020 med virkning fra inntektsåret 2019.

4-7.2 Generelt om § 4-7

Etter § 4-7 kan skattytere betale tilleggsforskudd dersom skattyteren antar at utskrevet forskudd ikke vil dekke den endelige fastsatte skatten. Hensikten med ordningen er at skattyter ved innbetaling av tilleggsforskudd kan unngå eller redusere restskatt og rentetillegg etter skattebetalingsloven § 11-5 første ledd. Tilleggsforskudd er innbetaling utover det som er utskrevet forskuddsskatt eller trukket forskuddstrekk. En slik innbetaling vil ikke bli definert som tilleggsforskudd så langt deler av utskrevet forskuddsskatt ikke er gjort opp. Adgangen til å innbetale tilleggsforskudd gjelder både personlige skattytere og upersonlige skattytere.

Skattytere som har forskuddstrekk kan, for å unngå restskatt og rentetillegg, også kreve at arbeidsgiveren foretar forskuddstrekk med et høyere beløp enn skattekortet viser. Dette må kreves i god tid før trekket skal foretas, jf. skattebetalingsloven § 5-5 annet ledd. Skattytere kan også be skattekontoret om nytt skattekort som gir høyere trekk. Slike trekk vil ikke være tilleggsforskudd, men forskuddstrekk på ordinær måte.

Bestemmelsen gir skattytere en rett til å innbetale forskudd på skatt dersom det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt. Med uttrykket «må antas å bli utilstrekkelig» siktes det til skattyterens egen vurdering. Skattyteren må selv avgjøre hvor mye som skal innbetales i tilleggsforskudd. Skattemeldingen vil her gi god veiledning. Ved innlevering av skattemeldingen vil skattyteren ha oversikt over sin inn-

tekt og formue og vil kunne gjøre seg opp en mening om skattefastsettingen er korrekt.

Skattekontoret kan i utgangspunktet ikke nekte å ta imot tilleggsforskudd. Det antas imidlertid at skattekontoret med støtte i ordlyden og formålet med bestemmelsen kan avvise en uforholdsmessig stor innbetaling dersom innbetalingen er gjort med åpenbar spekulasjonshensikt, f.eks. for å oppnå rentegodtgjørelse ved den senere tilbakebetalingen. Forutsetningen for å kunne innbetale tilleggsforskudd er at utskrevet forskudd ikke vil dekke skatten som vil bli fastsatt, og at tilleggsforskuddet vil kompensere for dette.

Fristen for innbetaling av tilleggsforskudd følger av § 4-7 andre punktum som sier at slik innbetaling også kan foretas etter utløpet av inntektsåret før skatteoppgjøret foreligger, men ikke senere enn 31. mai i skattefastsettingsåret.

Fra og med våren 2020 vil de fleste personlige skattytere få skatteoppgjøret før 31. mai. Dette innebærer at fristen for å betale tilleggsforskudd i praksis blir sammenfallende med når skatteoppgjøret foreligger. Skatt som blir betalt inn i perioden fra skatteoppgjøret er ferdigstilt og frem til 31. mai, vil ikke være tilleggsforskudd i lovens forstand, men betaling av restskatt.

Ordlyden i § 4-7 andre punktum er endret med virkning fra 1. januar 2020 for skatteoppgjøret for inntektsåret 2019 for å presisere at tilleggsforskudd bare kan innbetales før skatteoppgjøret foreligger. Det vil dermed være den hendelsen som finner sted først, enten at skatteoppgjøret er ferdigstilt, eller at den endelige fristen 31. mai utløper, som setter grense for hvor lenge skattyteren kan betale tilleggsforskudd. Ved betaling av den fastsatte restskatt før 31. mai, beregnes det ikke rentetillegg på restskatten, jf. § 11-5 første ledd fjerde punktum.

Fristen 31. mai (i skattefastsettingsåret) er felles for så vel lønnstakere og pensjonister som for næringsdrivende. Faller 31. mai på en lørdag eller søndag, må kvitteringen være datert den første påfølgende virkedag for at innbetalingen anses å være foretatt i rett tid, jf. § 10-2.

Det følger av [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) s. 144, at fristen for innbetaling av tilleggsforskudd ikke utsettes i tilfeller hvor det gis utsettelse av fristen for levering av skattemelding for enkelte eller grupper av skattytere etter ligningsloven § 4-7 nr. 3, 4 og 5. Ved opphevelsen av ligningsloven er bestemmelsen videreført i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-5.

Tilleggsforskudd som er innbetalt innen fristen går til fradrag i fastsatt skatt sammen med øvrige godskrevne forskuddsbeløp, jf. skattebetalingsloven § 7-1 første ledd. Når fastsatt skatt utgjør mindre enn det forskuddet som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles, jf. skattebetalingsloven § 7-1 tredje ledd. Ved tilbakebetalingen er det tilleggsforskuddet som frafalles først og som dermed først blir tilbakebetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-4 annet ledd. Nærmere om **avregning**, se [kap. 7](#).

Skattyteren har ved tilbakebetaling av tilleggsforskudd krav på rentegodtgjørelse, jf. skattebetalingsloven § 11-5 annet ledd. Nærmere om renter, se [kap. 11](#).

Forskudd som blir **innbetalt etter fristen** vil per definisjon ikke anses som tilleggsforskudd. Beløpet skal vanligvis tilbakebetales så snart som mulig

etter at skattyter er varslet om at innbetalingen ikke vil anses som tilleggsforskudd og dermed ikke oppfyller formålet med innbetalingen. Beløpet kan beholdes som forskuddsvis innbetalt restskatt dersom skattyter uttrykkelig ønsker dette, jf. Sk-melding 10/1996 pkt. 3. Skattekontoret bør i slike tilfeller informere skattyteren om at det ikke gis rentegodtgjørelse på beløpet, som i tilfelle blir stående som forskudd på restskatt.

Tilleggsforskudd skal betales til kontonummeret og være merket med KID-nummeret som følger av den forhåndsutfylte skattemeldingen. Skattekontoret plikter å postere innbetalingen i henhold til det som fremgår av innbetalingsinformasjonen. Skattekontoret har i utgangspunktet verken mulighet til å overprøve merkingen eller forutsetning for å postere innbetaling på en annen aktør enn den som fremgår av KID-nummeret. Hvor skattyteren selv har gjort **feil ved innbetalingen** er utgangspunktet at skattyteren er ansvarlig for feilen selv. Hvis det imidlertid fremgår av saken at innbetalingen klart var ment til en annen aktør enn det som fremgår av betalingsinformasjonen, vil det i enkelte tilfeller kunne rettes opp i etterkant.

4-8 § 4-8. Fullmakt under krig o.l.

(1) Når riket er i krig, eller krig truer eller rikets selvstendighet eller sikkerhet er i fare, kan bestemmelsene i denne del av loven og gjeldende vedtak om forskudd på og endelig utskrivning av trygdeavgift, skatt til staten, fylkeskommunene og kommunene fravikes ved beslutning av Kongen, når det finnes nødvendig for å lette gjennomføringen av utskrivning, betaling, innkreving eller fordeling av forskudd på skatt og trygdeavgift. Kongen kan herunder fastsette særlige regler for enkelte grupper av skattytere og gi regler om at det ikke foretas foreløpig fordeling av forskudd etter § 8-3 før avgjørelse om den endelige fordelingen er truffet.

(2) Når et område er avskåret fra forbindelse med regjeringen eller det av andre grunner finnes nødvendig, kan Kongen gi statsforvalteren eller andre lokale forvaltningsorganer, herunder militære myndigheter, fullmakt til å utferdige slike bestemmelser som nevnt i første ledd. Fullmakt kan gis uten hensyn til den gjeldende administrative inndeling. Dersom det er strengt nødvendig, kan statsforvalteren utferdige bestemmelsene selv om fullmakt fra Kongen ennå ikke foreligger.

(3) De bestemmelser som blir gitt i medhold av første og annet ledd, kunngjøres på den måten som finnes hensiktsmessig og skal snarest mulig meddeles Stortinget.

4-8.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 172 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)
- [Prop. 128 L \(2019–2020\)](#) og [Innst. 35 L \(2019–2020\)](#)
- [Prop. 77 L \(2020–2021\)](#) Endringer i lovgjevinga som følgje av innføring av kjønnsnøytral tittel på fylkesmannen og [Innst. 296 L \(2020–2021\)](#).

4-8.2 Generelt om § 4-8

Bestemmelsens første ledd gir Kongen fullmakt til å beslutte at lovens bestemmelser og gjeldende vedtak om forskuddsskatt kan fravikes under krig m.m. på nærmere angitte vilkår. Kongen kan fastsette særlige regler for enkelte grupper av skattytere og gi regler om at det ikke foretas foreløpig fordeling av forskudd etter § 8-3 før avgjørelse om den endelige fordelingen er truffet.

Under krig vil det kunne være behov for å gjennomføre forenklinger i skattebetalingsordningen. Det følger av forarbeidene at fullmakten skal gi adgang til å foreta de praktiske tillempninger som situasjonen krever. Anvendelse av bestemmelsen er ikke avhengig av at det skal være forbundet med «fare» å avvente Stortingets behandling av saken. Lovgiver mente at en slik begrensning i visse tilfeller ville være meget uhensiktsmessig.

Annet ledd ble gitt etter mønster av § 5 i beredskapsloven. Kongen kan, når et område er avskåret fra forbindelse med regjeringen eller det av andre grunner finnes nødvendig, delegere sin kompetanse til statsforvalteren

eller andre lokale forvaltningsorganer. Disse kan på visse vilkår sette i verk nødvendige tiltak.

De bestemmelser som blir gitt av Kongen eller underordnet myndighet, kunngjøres på den måten som finnes hensiktsmessig og skal snarest mulig meddeles Stortinget, jf. § 4-8 tredje ledd.

Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk

5-1 § 5-1. Skattekort

(1) Før inntektsårets begynnelse skal skattekontoret utstede skattekort som angir trekkets størrelse og hvordan trekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Skattekontoret kan når som helst i løpet av inntektsåret utstede nytt skattekort når det er gjort feil ved skattekortet, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke utstede nytt skattekort. Skattekort gjøres tilgjengelig for arbeidsgiver elektronisk.

(2) Arbeidsgiver plikter å innhente skattekort før inntektsårets begynnelse for de personlige skattyterne arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk for, og sørge for at skattekortopplysningene er oppdaterte før hver lønnskjøring, slik at forskuddstrekket blir foretatt etter siste beregnede skattekort. Arbeidsgiver kan ikke bruke opplysningene til andre formål enn det som fremgår av denne loven.

(3) Før inntektsårets begynnelse utarbeider skattekontoret en skatte-trekkmelding for skattyter, som viser beregnet forskuddstrekk, beregningsgrunnlaget for skattetrekket, og opplysninger om hvem som har etterspurt skattekort for skattyteren i foregående inntektsår. Skattekontoret skal utarbeide nye skattetrekkmeldinger dersom det blir gjort endringer i skattekortet. Skattekontoret skal i tillegg gi melding til skattyter når nye arbeidsgivere etterspør skattekortet.

(4) Skattedirektoratet registrerer hvem som har etterspurt skattekort for skattyter.

(5) Skattyter har rett til innsyn i egne skattekortopplysninger og i opplysninger om hvilke arbeidsgivere som har etterspurt og mottatt skattekort fra skatteetaten.

(6) Trekktabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet.

(7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 172 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21–22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.6 og s. 196 (Innføring av forskriftshjemmel i tredje ledd.).

- [Prop.1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011, [Innst. 4L \(2010–2011\)](#) og [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 112 L \(2011–12\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga, kapittel 7 Innføring av elektronisk skattekort.
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 209-210 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 29 (oppretting av skrivefeil).
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakarar.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-1.

5-1.2 Generelt om § 5-1

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om skattekort. Forskuddstrekket, som dekker skatter og eventuell trygdeavgift, skal foretas på grunnlag av skattyterens skattekort. Bestemmelsen ble endret ved lov 22. juni 2012 nr. 41 og lov 21. juni 2013 nr. 72, som innførte regler om elektronisk skattekort og skatte- trekksmelding mv. Bestemmelsen ble endret ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet.

5-1.3 § 5-1 første ledd første punktum – Skattekontoret utsteder skattekort

Første ledd fastslår skattekontorets plikter ved utstedelse av skattekort. Skattekontoret skal før inntektsårets begynnelse utstede skattekort som angir trek- kets størrelse og hvordan trekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Skattekontoret skal gjøre skattekortet tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiveren før inntektsårets begynnelse, jf. skattebetalingsforskriften § 5-1-3 første ledd.

Ved lovendringen i 2018 ble ordlyden endret fra forskuddstrekk til trekk, slik at bestemmelsen både gjelder for forskuddstrekk og for skattetrekk (kilde- skatt) for utenlandske arbeidstakere.

Skattekortet utstedes normalt på grunnlag av inntekt, fradrag osv. fra sist kjente skattefastsetting.

Det finnes fire typer skattekort: tabellkort, prosentkort, frikort og fribe- løpskort (frikort med beløpsgrense). Forskuddstrekk skal beregnes etter trekk- tabell («tabelltrekk») eller med en viss prosent av lønnsbeløpet («prosent- trekk»). **Tabellkort** viser hvilken tabell arbeidsgiver skal trekke etter og hvil- ken presentsats arbeidsgiver skal bruke ved forskuddstrekk i ytelser som det ikke kan trekkes i etter tabell. **Prosentkort** viser hvilken presentsats det skal trekkes etter. En skattyter kan bare få ett tabellkort. Tabellkort og prosentkort kan ikke gis virkning for annet bestemt tidsrom enn trekkåret eller resten av trekkåret. Skattyteren kan også søke om frikort. Et **frikort** bekrefter at skatt- yteren er fritatt for forskuddstrekk hele året eller i en bestemt del av året. Fri- kort kan utstedes for resten av trekkåret eller for et bestemt kortere tidsrom. Som andre skattekort får et frikort virkning overfor alle arbeidsgivere i trek- kåret, og for alle ytelser som skattyteren får fra arbeidsgiveren i den tiden fri- kortet gjelder. Frikortet kan ikke begrenses til én eller flere bestemte arbeids- givere og heller ikke til ytelser av et bestemt slag. **Fribeløpskort** (frikort med

beløpsgrense) bekrefter at skattyteren er fritatt for forskuddstrekk inntil en fastsatt beløpsgrense. Dersom skattyteren har flere arbeidsgivere, er det skattyteren selv som må fordele beløpet på de forskjellige arbeidsgiverne.

Fra og med 2018 inneholder skattekortet **trekkoder**. I hver av trekkodene vil det ligge et trekk i form av et tabelltrekk, prosenttrekk eller frikort med eller uten beløpsgrense. En skattyter som både mottar pensjon og lønn vil ha trekkoder både for pensjon og lønn i skattekortet sitt. Trekkodene er etablert for at trekket skal treffe bedre ut fra type ytelse skattyter mottar og ut fra hvem som utbetaler ytelsen.

5-1.4 § 5-1 første ledd annet punktum – Nytt skattekort i løpet av inntektsåret

Skattekontoret kan når som helst i løpet av inntektsåret utstede nytt skattekort når det er gjort feil ved skattekortet, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke utstede nytt skattekort. Finansdepartementet har forutsatt at skattekontoret har rett og plikt til når som helst i inntektsåret å rette vesentlige feil. Feil ved skattekortet kan for eksempel være feilskrivning, feilsummering eller annen feilregning eller feil i beregningsgrunnlaget. Det anses ikke som feil ved skattekortet om det viser seg at skattyteren får større eller mindre inntekter eller utgifter enn skattekontoret hadde grunn til å regne med på utstedelsestidspunktet. Skattekontoret kan også utstede nytt skattekort i løpet av inntektsåret når «særlige grunner gjør det urimelig å ikke utstede nytt skattekort». Slike særlige grunner kan for eksempel være at skattyteren uventet blir uten inntekt over lang tid eller lengre tid enn forventet, at utgiftene blir vesentlig høyere enn det opprinnelig antatte osv. Ved spørsmål om å endre et skattekort må skattekontoret ikke bare se på endringsgrunnene som skattyteren viser til. Endringen bør bare foretas når det etter en samlet vurdering antas at endringen vil føre til bedre samsvar mellom trekk og endelig fastsatt skatt. Det er videre et vilkår at det er urimelig å ikke utstede nytt skattekort. Med urimelig siktes til urimelig for skattyteren. Denne vurderingen må blant annet ta hensyn til hvor lenge det er igjen av trekkåret og størrelsen på antatt avvik mellom trekkbeløp og endelig fastsatt skatt. Det må også legges vekt på hvor sikkert det er at nytt skattekort vil føre til bedre samsvar mellom forskuddet og den skatt som senere vil bli fastsatt. Når nytt skattekort utstedes i løpet av inntektsåret, skal skattekontoret gjøre skattekortet tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiveren så snart som mulig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-1-3 annet ledd.

Dersom en arbeidstaker ikke har fått skattekort og har fått, eller venter å få, lønnsinntekt som ikke er uvesentlig, bør han bestille skattekort på www.skatteetaten.no. Utenlandske arbeidstakere må som hovedregel møte opp på skattekontoret når de søker om skattekort.

5-1.5 § 5-1 første ledd tredje punktum – Skattekort er tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiver

Skattekontoret skal gjøre skattekortet tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiveren før inntektsårets begynnelse slik at arbeidsgiveren kan bruke det ved forskuddstrekket i januar. Dersom arbeidstakeren endrer skattekortet i løpet av inntektsåret, vil arbeidsgiveren bli varslet elektronisk om dette.

5-1.6 § 5-1 annet ledd - arbeidsgiver plikter å hente skattekortet

Annet ledd fastslår **arbeidsgivers plikter** ved innhenting og bruk av arbeidstakernes skattekort. Arbeidsgiveren plikter å hente skattekort elektronisk før inntektsårets begynnelse. Dersom arbeidstakeren endrer skattekortet i løpet av året, vil arbeidsgiveren bli varslet elektronisk om dette av skattekontoret, og plikter deretter å hente det nye skattekortet. Arbeidsgiveren plikter å bruke det til enhver tid siste beregnede skattekortet.

Etter annet ledd annet punktum kan en arbeidsgiver bare hente skattekort for personer som han skal betale trekkpliktige ytelser til, og han kan ikke bruke opplysningene i skattekortet til andre **formål** enn det som fremgår av skattebetalingsloven.

5-1.7 § 5-1 tredje ledd – skattetrekksmeldingen

Tredje ledd innfører regler om skattetrekksmeldingen. Som følge av at skattekortet er gjort elektronisk og at arbeidsgivere henter dette selv fra skattekontoret, er det gitt regler om hvilken informasjon skattyterne skal få om skattekortet sitt. Slik informasjon om skattekortet skal skattekontoret, før inntektsårets begynnelse, gi skattyterne i en skattetrekksmelding. Skattetrekksmeldingen skal vise beregnet forskuddstrekk, beregningsgrunnlaget for skattetrekket og hvem som har bedt om skattyterens skattekort foregående inntektsår. For at forskuddstrekket skal bli så korrekt som mulig, bør skattytere sjekke skattetrekksmeldingen og eventuelt endre skattekortet på skatteetaten.no dersom feil opplysninger er lagt til grunn.

Dersom skattyter endrer skattekortet i løpet av inntektsåret, plikter skattekontoret å sende skattyteren ny skattetrekksmelding.

Skattyter skal få beskjed av skattekontoret når nye arbeidsgivere etterspør skattekortet. Dette er ment å forebygge at uvedkommende henter inn opplysninger om skattyteren.

5-1.8 § 5-1 fjerde ledd – registrering av arbeidsgivere

Skattedirektoratet registrerer hvem som har etterspurt skattekortet for skattyter.

5-1.9 § 5-1 femte ledd

Skattyter har innsynsrett i egne skattekortopplysninger og har krav på informasjon om hvilke arbeidsgivere som har bedt om og fått skattekortet fra skatteetaten.

5-1.10 § 5-1 sjette ledd – Fastsettelse av trekktabeller og skjema for skattekort

Trekktabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet.

Trekktabeller brukes ved tabellkort. Tabellkort er påført et tabellnummer, og trekk skal da foretas etter trekktabell med samme tabellnummer. Tabellnummeret er et firesifret nummer, der første siffer er en kode for den kommunale skattøren, annet siffer viser skattyterens skatteklasse og de to siste sifrene er kode for hvor stort fradrag eller tillegg som er innarbeidet i tabellen. En vanlig trekktabell inneholder månedstabell, 14-dagerstabell, uketabell og dagtabeller. Hvilken av disse tabellene som skal nyttes i det enkelte tilfelle

avhenger av hvor langt tidsrom lønnen gjelder for, se tekstene på trekktabellene og skattebetalingsforskriften § 5-10-2. Trekktabellene for pensjon inneholder bare månedstabell.

Trekktabellene skal, etter loven, være innrettet slik at de beløpene som blir trukket i inntektsåret, så vidt mulig tilsvarer den samlede skatten og trygdeavgiften som vil bli fastsatt året etter. I tabellene for lønnstakere er det derfor tatt hensyn til skattesatser, personfradrag, minstefradraget og at lønnstakeren etter skattebetalingsforskriften §§ 5-7-1 og 5-7-2 er fritatt for trekk i feriepenger og lønn før jul mv. Det finnes også særskilte trekktabeller for utenlandske arbeidstakere som har krav på standardfradrag og for utenlandske sjøfolk. I forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet er reglene om standardfradrag for utenlandske arbeidstakere opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2019. Standardfradraget gjelder likevel fortsatt for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere.

5-1.11 § 5-1 syvende ledd – forskriftshjemmel

Syvende ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å gi utfyllende regler til denne paragrafen. Denne myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 5. Utfyllende regler om skattekort er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-1.

5-2 § 5-2. Fastsetting av forskuddstrekkets størrelse

(1) Forskuddstrekket fastsettes slik at de beløp som trekkes i løpet av året, sammen med eventuell forskuddsskatt, så vidt mulig kommer til å svare til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år.

(2) Forskuddstrekket kan fastsettes slik at trekket alene skal svare til den forventede utlignede skatt og trygdeavgift.

(3) Ved fastsetting av forskuddstrekkets størrelse og ved andre avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet, tas det ikke hensyn til et beløp som svarer til 12 prosent av minstefradraget etter skatteloven §§ 6-30 til 6-32.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragraf.

5-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 172 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.6 og s. 196. (Innføring av forskriftshjemmel i fjerde ledd.)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-2.

5-2.2 Generelt om § 5-2

Bestemmelsen gir regler om fastsetting av forskuddstrekkets størrelse.

5-2.3 § 5-2 første ledd – Forskuddstrekkets størrelse

Forskuddstrekket fastsettes slik at de beløp som trekkes i løpet av året, sammen med eventuell forskuddsskatt, så vidt mulig kommer til å svare til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år.

Skattekontoret avgjør som nevnt i [5-1.3](#) hvordan forskuddstrekket skal foretas. Det kan skrives ut forskuddsskatt i tillegg til forskuddstrekk.

I størst mulig utstrekning forsøker man å gi skattyterne tabellkort. Dette skyldes at tabellkort, i motsetning til prosentkort, vil gi et riktig skattetrekk selv om arbeidstakeren går opp eller ned i lønn i forhold til grunnlaget for forskuddsutskrivingen.

5-2.4 § 5-2 annet ledd – Trekket svarer til forventet skatt og trygdeavgift

Forskuddstrekket kan fastsettes slik at trekket alene skal svare til den forventede fastsatte skatt og trygdeavgift. Forskuddstrekket kan fastsettes slik at det dekker skatt av ytelser som det skulle vært skrevet ut forskuddsskatt for.

5-2.5 § 5-2 tredje ledd – Nærmere om beregningen av forskuddstrekket

Ved fastsettelsen av forskuddstrekkets størrelse og andre avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet, skal det ikke tas hensyn til et beløp som svarer til 12 prosent av minstefradraget etter skatteloven §§ 6-30 til 6-32.

Formålet med bestemmelsene er å gi et visst overskudd ved forskuddsbe-
regningen av forventet fastsatt skatt, slik at små restskatter skal unngås.

5-2.6 § 5-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å gi utfyllende regler til denne paragrafen. Denne myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 5. Nærmere regler om fastsetting av forskudd-
strekkets størrelse er gitt i forskriften § 5-2.

5-3 § 5-3. Fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk

(1) Skattyter som åpenbart ikke vil få fastsatt skatt, kan fritas for forskuddstrekk.

(2) Skattyteren skal fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slik bestemmelse skal bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt.

(3) Forskuddstrekk og innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår, kan i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.6 og s. 196 (innføring av forskriftshjemmel i tredje ledd).
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 s. 204 (forskuddstrekk og fastsatt skatt kan i særlige tilfeller tilbakebetales til skattyter eller arbeidsgiver).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-3.

5-3.2 Generelt om § 5-3

Bestemmelsen gir regler om når skattekontoret kan fritas for fremtidig trekk og tilbakebetale innbetalt trekk.

5-3.3 § 5-3 første ledd – Fritak for forskuddstrekk

Skattyter som åpenbart ikke vil få fastsatt skatt, kan fritas for forskuddstrekk. I disse tilfellene skal det utstedes frikort som innebærer at skattyteren er fritatt for forskuddstrekk. Bestemmelsen tar sikte på de tilfellene hvor det utstedes frikort før inntektsårets begynnelse. Se nærmere om utstedelse av skattekort og frikort under [5-1.3](#).

Skattekontoret utsteder normalt frikort for minstepensjonister hvor det er på det rene at pensjonisten ikke vil få fastsatt skatt, f.eks. fordi skattefradraget for pensjonsinntekt etter skatteloven § 16-1 fører til at skatten faller bort.

5-3.4 § 5-3 annet ledd første punktum – Delvis fritak for forskuddstrekk

Bestemmelsen hjemler utstedelse av frikort i inntektsåret. Etter første ledd kan det utstedes frikort forut for inntektsåret. Skattyteren skal fritas for trekk når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret. I praksis må skattyteren, for at skattekontoret skal fritas for trekk etter denne bestemmelse, legge frem dokumentasjon som viser forskuddstrekket.

5-3.5 § 5-3 annet ledd annet og tredje punktum – Tilbakebetaling av for mye innbetalt forskudd

Utgangspunktet er at skattyter ikke får tilbakebetalt forskuddet før ordinær avregning foreligger. Skattebetalingsloven § 5-3 annet ledd annet punktum bestemmer imidlertid at dersom inntekten er falt bort eller det foreligger andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk, er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli fastsatt for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slike bestemmelser skal bare treffes når det vil virke **urimelig å utsette tilbakebetalingen** til avregning er foretatt.

Det må foreligge **ekstraordinære forhold** for at vilkårene i bestemmelsen skal anses oppfylt. Vedtak om utbetaling må fattes på bakgrunn av en samlet vurdering av forholdet. Momenter som stort tilgodehavende, sykdom og arbeidsledighet kan ikke alene begrunne tilbakebetaling. Bare når skattyteren er kommet i en uforutsett akutt situasjon som har satt skattyteren i åpenbare økonomiske vanskeligheter som kan dokumenteres, og problemet ikke kan løses på annen måte, bør tilbakebetaling finne sted. Med denne bestemmelsen er det tenkt på de særlige og klare tilfellene hvor det er av vesentlig betydning for skattyteren eller hans etterlatte å få tilbake, på et tidligere tidspunkt enn ordinær avregning, det som er betalt for mye i forskudd.

Loven oppstiller ikke noe minstebeløp for når utbetaling kan skje, men Skattedirektoratet antar at tilbakebetaling bør begrenses til tilfeller hvor beløpet overstiger kr 15 000.

Normalt skal **vedtak om tilbakebetaling** bare treffes i inntektsåret. Det er imidlertid antatt at loven også gir skattekontoret adgang til å gjøre vedtak om tilbakebetaling av forskudd etter årsskiftet. Utbetaling av overskytende forskudd i fastsettingsåret, før ordinær avregning foreligger, medfører et ikke ubetydelig merarbeid for skattekontoret. Tilbakebetaling etter årsskiftet bør derfor bare gjøres i tilfeller hvor tilbakebetalingen har særlig mye å si for skattyteren. Etter 1. mai i fastsettingsåret bør det ikke treffes vedtak om tilbakebetaling, med mindre det foreligger helt spesielle grunner.

Direktoratet legger til grunn at tilbakebetaling bare skal foretas på bakgrunn av en **søknad fra skattyter**. I søknaden må skattyteren forklare bakgrunnen for søknaden. Søknad sendes til skattekontoret, som avgjør om tilbakebetaling skal foretas.

Det er reist spørsmål om skattyter kan påklage skattekontorets vedtak, dersom søknaden ikke innvilges. Avslag på søknad om tilbakebetaling er etter Skattedirektoratets oppfatning et enkeltvedtak som kan påklages etter forvaltningslovens regler.

Skattebetalingsloven gir ikke hjemmel for å godskrive skattyter renter av forskuddsbeløpet som tilbakebetales før ordinær avregning, jf. skattebetalingsforskriften § 11-4-7. Skattekontoret bør informere skattyteren om dette. Manglende informasjon vil imidlertid ikke medføre at skattyter får noen rett til rentegodtgjørelse.

5-3.6 § 5-3 tredje ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk og innbetalt skatt

Ved lov 18. desember 2015 nr. 116 ble det gitt et nytt tredje ledd i § 5-3. Forskuddstrekk og innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår, kan i særlige tilfeller, for eksempel ved feilutbetalinger, tilbakebetales til skattyter eller til arbeidsgiver. Utgangspunktet er at skattyter ikke skal få tilbakebetalt et gjennomført og innbetalt forskuddstrekk før ordinær avregning med skatteoppgjør. Forskuddstrekket godskrives skattyteren og kommer til fradrag i fastsatt skatt ved avregning i skattefastsettingsåret. Denne bestemmelsen kan komme til anvendelse der en arbeidsgiver ved en feil har utbetalt en ytelse og foretatt forskuddstrekk i denne, og det deretter viser seg at arbeidstakeren ikke hadde krav på ytelsen. Ofte vil da arbeidsgiver kreve bruttobeløpet tilbake fra arbeidstakeren, altså både nettobeløpet betalt til arbeidstaker og forskuddstrekket. Den nye bestemmelsen vil redusere muligheten for at arbeidstakere, i slike situasjoner, blir møtt med krav om tilbakebetaling av brutto ytelse, siden arbeidsgiveren kan få forskuddstrekket tilbakebetalt fra skattekontoret. Dersom arbeidstakeren allerede har tilbakebetalt brutto ytelse til sin arbeidsgiver, vil arbeidstakeren kunne få tilbakebetalt den delen som utgjør trukket skatt fra skattekontoret.

5-3.7 § 5-3 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen gir departementet fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen. Denne myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 5. Nærmere regler om fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling er gitt i forskriften § 5-3.

Forskriften § 5-3-4 regulerer tilbakebetaling av trekkbeløp fra skattekontoret til skattyter og åpner for at skattekontoret på anmodning kan foreta tilbakebetaling av trekkbeløp i inntektsåret, dersom arbeidsgiveren er avskåret fra å foreta korreksjon etter bestemmelsene i § 5-5-2.

Forskriften § 5-3-5 regulerer tilbakebetaling av trekkbeløp fra skattekontoret til arbeidsgiveren på nærmere vilkår og åpner for at skattekontoret kan foreta tilbakebetaling av trekkbeløp til arbeidsgiver både for inneværende og tidligere inntektsår. Bestemmelsen ble endret fra og med 1.1.2020 ved at det ble tilføyd et nytt andre og tredje ledd. Fra 1.1.2020 kan trekkdelen av fastsatt skatt knyttet til tidligere inntektsår f.eks. ved feilutbetalinger, tilbakebetales direkte til arbeidsgiver når skattyter skal betale tilbake netto mottatt ytelse, jf. skattebetalingsloven § 5-3 tredje ledd. Det er ikke krav om at skattyter faktisk har tilbakebetalt ytelsen, så lenge det foreligger dom, kjennelse, rettsforlik, forvaltningsvedtak eller bindende avtale som forplikter skattyter å tilbakebetale ytelsen. Det er et vilkår at arbeidsgiver gjennomfører en ny rapportering i a-melding med reduksjon i skattegrunnlaget tilsvarende brutto ytelse og med reduksjon av tilhørende trekkbeløp. For feilaktig utbetalt lønn, pensjon eller

annen ytelse må ytelsen enten være tilbakebetalt før 31. januar i året etter inntektsåret eller det må foreligge dom, kjennelse mv. som forplikter skattyter til å tilbakebetale ytelsen før 31. januar i året etter inntektsåret, jf. forskriften § 5-3-5 andre ledd.

5-4 § 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 19

(1) Arbeidsgiver plikter av eget tiltak å foreta forskuddstrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene i dette kapitlet. Dersom en arbeidstaker i et tjenesteforhold mottar ytelse som nevnt i § 5-6 fra andre enn den som har arbeidstakeren i sin tjeneste, påhviler pliktene etter dette kapitlet likevel den som har arbeidstakeren i sin tjeneste. Arbeidsgiver som utbetaler lønn mv. til skattyter etter reglene i skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), plikter å foreta skattetrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene om skattetrekk av slike utbetalinger i dette kapitlet.

(2) Forsikringsselskap plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av forsikringstakerens inntektsskatt av skattepliktig årsavkastning av spare delen av en livsforsikring, jf. skatteloven § 5-20 annet ledd, når forsikringstager som er personlig skattyter ber om det.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.6 og s. 196. (Innføring av forskriftshjemmel i fjerde ledd.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009–lovendringer s. 143. (Nytt annet punktum i annet ledd.)
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 59
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (om opphevelse av forskuddstrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer og i utbyttekompensasjon.)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 2 Betre reglar for rapportering og skattlegging av naturalyttingar og kapittel 4 Enklare reglar for utanlandske arbeidstakarar.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-4.

5-4.2 Generelt om § 5-4

Bestemmelsen slår fast hvem som har plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 19.

Fra inntektsåret 2017 ble bestemmelsen i tidligere annet ledd, om forskuddstrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandske aksjonærer og forskuddstrekk i utbyttekompensasjon etter skatteloven § 10-11 tredje ledd, opp-

hevet. Det skal ikke lenger foretas forskuddstrekk i slike utbetalinger. Fra samme tidspunkt gjelder ny § 5-4a som innfører en plikt for aksjeselskaper mv. til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer og en plikt for innlånere til å foreta skattetrekk i utbyttekompensasjon til kontraktspart i utlandet etter avtale om verdipapirlån. Bakgrunnen for endringene er ny fastsettingsmodell i skatteforvaltningsloven. For en nærmere redegjørelse, se [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning kapittel 15.2.7 om kildeskatt på aksjeutbytte.

Tidligere tredje og fjerde ledd er nå annet og tredje ledd.

Bestemmelsens overskrift og første ledd ble endret ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med nye regler for rapportering og skattelegging av naturalytelser og innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. Endringene gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

5-4.3 § 5-4 første ledd – Arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter skatteoven kapittel 19

Bestemmelsen første punktum pålegger arbeidsgiver plikt til, av eget tiltak, å foreta forskuddstrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene i skattebetalingsloven kap. 5. Som følge av at skattekortene nå er elektroniske, er det presisert i bestemmelsen at arbeidsgiveren må bruke det til enhver tid gjeldende skattekortet. Dette er spesielt aktuelt der arbeidstakeren endrer skattekortet i løpet av inntektsåret. Arbeidsgiver pålegges en selvstendig og ubetinget plikt til å foreta forskuddstrekk, og bestemmelsen er grunnlaget for arbeidsgivers økonomiske og strafferettslige ansvar.

Med «**arbeidsgiver**» menes den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk i, jf. skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. Dette innebærer at også privatpersoner og skattefrie institusjoner mv. vil kunne være arbeidsgivere når de engasjerer noen til å utføre et arbeid. I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene om arbeidsgivers plikter også for disse, men det er gitt visse forenklede regler for private arbeidsgivere og for veldedige eller allmennyttige institusjoner eller organisasjoner. For nærmere redegjørelse om reglene for lønnet arbeid i hjemmet og veldedige organisasjoner, se www.skatteetaten.no. Det er innført forenklede oppgjørssordninger for disse gruppene, se «[Lønn til privatpersoner for arbeid i oppdragsgivers hjem](#)» og «[Lønn fra veldedig eller allmennyttig organisasjon](#)» i a-ordningen.

Arbeidsgiveren må på eget ansvar avgjøre om den ytelsen han utbetaler, er gjenstand for forskuddstrekk etter bestemmelsene i kap. 5. Hvilke ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i og hvilke ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i, fremgår av skattebetalingsloven §§ 5-6 og 5-7. Arbeidsgiver plikter også å foreta forskuddstrekk i ytelser som er skattepliktige etter skatteoven § 2-3 første ledd bokstav h. Dette gjelder ulike inntekter opptjent ved arbeid om bord på skip for personer som ikke er bosatt i riket.

Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med arbeidstakeren. Nærmere om dette under [5-10](#).

Arbeidsgiveren kan ikke foreta et lavere trekk enn det som følger av skattekortet. Arbeidsgiver plikter også å gjennomføre forskuddstrekk selv om han ikke har tilgang til arbeidstakerens skattekort. Nærmere om dette under 5-5.

Ved innføringen av den nye ordningen med **kildeskatt for utenlandske arbeidstakere** som er bosatt i utlandet fikk bestemmelsen et nytt annet og tredje punktum.

Det fremgår av annet punktum at pliktene i skattebetalingsloven kapittel 5 påligger den som har arbeidstaker i sin tjeneste når arbeidstakeren mottar ytelser nevnt i § 5-6 fra en tredjepart. Begrepet «arbeidsgiver» er ikke brukt i bestemmelsen ettersom definisjonen av begrepet er videre i skattebetalingsloven enn etter den alminnelige arbeidsrettslige betydningen av ordet. Bestemmelsen endres for å avklare arbeidsgivers plikter for **ytelser som mottas fra tredjeparter** i et arbeidsforhold. For en nærmere redegjørelse, se [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) kapittel 2.3.4 om skatteplikt og rapporteringsplikt m.m. for ytingar tilsette får i arbeidsforholdet gjennom tredjeparter.

Bestemmelsen tredje punktum pålegger arbeidsgiver som utbetaler lønn mv. til skattyter som omfattes av reglene i skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), å foreta skattetrekk etter det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene om skattetrekk av slike utbetalinger i kapittel 5. Ny ordning i skatteloven kap. 19 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet går ut på at lønnsinntekter blir skattlagt etter en bruttometode med en fast sats. Skattyter får ikke fradrag i skattegrunnlaget og det gis heller ikke fradrag i fastsatt skatt. Skatten blir fastsatt løpende gjennom arbeidsgivers skattetrekk og rapportering til Skatteetaten. For inntekter som omfattes av ordningen skal skattyter ikke levere skattemelding. Brutto arbeidsinntekt danner et eget skattegrunnlag og skal ikke samordnes med andre grunnlag. Skattytere med næringsinntekt omfattes ikke av ordningen. Skattytere med årlige lønnsinntekter over et fastsatt inntektstak omfattes heller ikke av ordningen. Ordningen skal også være frivillig slik at skattyter kan velge å bli skattlagt etter vanlige regler. For en nærmere redegjørelse av ordningen, se [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) kapittel 4.

Skattekontoret utsteder skattekort på grunnlag av opplysningene fra skattyter og avgjør om det skal trekkes skattetrekk etter kildeskatteordningen eller forskuddstrekk etter ordinære regler. For skattyter som omfattes av kildeskatteordningen skrives det ut prosentkort med 12 måneders trekk. Arbeidsgiver skal hele tiden trekke etter det til enhver tid gjeldende skattekortet. Det skal foretas skattetrekk av feriepenger til arbeidstakere som omfattes av kildeskatteordningen, slik at trekkfritaket for forskuddstrekk i feriepenger i § 5-7 kommer ikke til anvendelse. Departementet har presisert i forarbeidene at «lønn mv.» i bestemmelsen tredje punktum omfatter feriepenger.

5-4.4 § 5-4 annet ledd – Forskuddstrekk livsforsikring

Annet ledd pålegger forsikringsselskap å foreta forskuddstrekk til dekning av forsikringstakers inntektsskatt av skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), jf. skatteloven § 5-20 annet ledd. Selskaps trekkplikt er betinget av at forsikringstaker, som er personlig skattyter, ber om det.

5-4.5 § 5-4 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen gir departementet fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen. Denne myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 5. Nærmere regler om fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling er gitt i forskriften § 5-4.

5-4a § 5-4a. Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

(1) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det samme gjelder for tilbyder av aksjesparekonto ved uttak fra aksjesparekonto som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Det tas ved skattetrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12.

(2) Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

(3) Skattetrekket beregnes av selskapet eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-4a.1 Forarbeider

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (kap. 15.2.7 Kildeskatt på aksjeutbytte).
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 (kap. 4.6 Aksjesparekonto) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#) (kap. 4.6 Aksjesparekonto)

5-4a.2 Generelt om § 5-4a

Skattebetalingsloven § 5-4a ble tilføyd ved lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Paragrafen innfører regler om at aksjeselskaper mv. som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt på utbyttet. Videre må innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

Bakgrunnen for regelverket er at det, som følge av ny fastsettingsmodell på skatteområdet, må gjøres endringer i måten kildeskatt på utbytte fastsettes på. Kildeskatt på utbytte etter skatteforvaltningsloven skal fastsettes ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetaling av utbyttet og deretter rapportere og betale beløpet til skattemyndighetene. Dette er en forenkling av skattefastsettingen ettersom skattemyndighetene ikke lenger skal | treffe fastsetningsvedtak om kildeskatt.

5-4a.3 Første ledd – Skattetrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær

Bestemmelsen pålegger aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning å foreta skattetrekk i skattepliktig utbytte til utenlandske aksjonærer.

Som hovedregel skal utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte. Etter skatteloven § 10-13 er utbytte som utdeles til aksjonær hjemmehørende i utlandet, skattepliktig til staten etter den satsen Stortinget fastsetter i det årlige skattevedtaket.

Som følge av ny fastsettingsmodell på skatteområdet fra 2017, ble også måten kildeskatten på utbyttet fastsettes på endret. Fra og med inntektsåret 2017 skal det foretas skattetrekk til dekning av inntektsskatt på aksjeutbytte, i stedet for forskuddstrekk.

Ved skattetrekket skal det ikke tas hensyn til skjermingsfradraget etter skatteloven § 10-12.

Etter skatteforvaltningsloven fastsettes kildeskatt på utbytte ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten, Melding kildeskatt på aksjeutbytte (RF-1005). Selskapet må altså først holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter rapportere og betale beløpet til skattemyndighetene. Skatten er fastsatt idet meldingen om trekket (RF 1005) er levert. Den skatten selskapet oppgir i meldingen, er den endelig fastsatte skatten.

Særreglene om kildeskatt på utbytte fremgår dels av skatteforvaltningsloven med tilhørende forskrifter, dels av skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter.

For skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 har skatteforvaltningsloven regler om fastsettingen av skattegrunnlaget i § 9-1 tredje ledd og beregningen av skatten i § 9-2 annet ledd. Etter skattebetalingsloven § 5-4a plikter selskapene å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatten i utbyttet og etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd plikter selskapene å levere melding om trekket til Skatteetaten. Skattebetalingsloven § 5-10a regulerer hvordan selskapene skal gjennomføre skattetrekket og § 10-13 fastsetter forfallstidspunktet. Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær er hjemlet i skattebetalingsloven § 16-21.

5-4a.4 § 5-4a Annet ledd – Skattetrekk i utbyttekompensasjon

Annet ledd pålegger innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

5-4a.5 § 5-4a Tredje ledd – Beregning av skattetrekk

Skattetrekket skal beregnes av selskaper eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets skattevedtak for det aktuelle året.

5-4a.6 § 5-4a Fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler til utfylling av bestemmelsen. Det er per januar 2023 ikke gitt noen slike bestemmelser i skattebetalingsforskriften.

5-4b § 5-4b. Plikt til å foreta skattetrekk i renter og betaling for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler

(1) Den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som er skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81, skal foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik rente eller vederlag.

(2) Skattetrekket beregnes av den trekkpliktige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

5-4b.1 Forarbeider

– [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021 pkt. 6.13 og [Innst.4 L \(2020–2021\)](#).

5-4b.2 Generelt om § 5-4b

Det ble ved lov 21. desember 2020 nr. 164 om endringer i skatteloven bestemt at det skal fastsettes kildeskatt på utbetaling av bestemte ytelser til nærstående i lavskatteland. Skatteloven §§ 10-80 og 10-81 regulerer nærmere hvilke utbetalinger som omfattes av ordningen.

Kildeskatten fastsettes fortløpende ved hver enkelt betaling, og den trekkpliktige skal sende melding til skattemyndighetene for hver enkelt fastsetting. Skattebetalingsloven § 5-4b gir nærmere regler for trekkplikten, herunder hvem som er trekkpliktig og trekkpliktens omfang.

5-4b.3 § 5-4b første ledd

Etter bestemmelsens første ledd skal den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som er skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81, foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik rente eller vederlag.

5-4b.4 § 5-4b annet ledd

Skattetrekket beregnes av den trekkpliktige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året, jf. § 5-4b annet ledd.

5-5 § 5-5. Forskuddstrekkets størrelse

(1) Dersom arbeidsgiver ikke har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekort. Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14 og i uføreytelser, stønader mv. som beskattes som lønn. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

(2) Arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av skattekortet eller første ledd, når skattyteren reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas.

(3) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav d beregnes av selskapet etter samlet skattesats for alminnelig inntekt.

(4) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav e beregnes av utbetaleren til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om at forskuddstrekk skal foretas etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekten og med en bestemt prosentsats i den øvrige inntekten.

(6) Når det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter skattekortet for den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til.

(7) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter bestemmelsene i dette kapitlet, men som godtgjør at det betales forskuddstrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt, kan av skattekontoret bli fritatt for trekkplikten etter dette kapitlet dersom det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet.

5-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 20 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i skatteloven mv. (kjelde- skatt på pensjonar mv.) s. 16–17. (Om beregning av forskuddstrekk ved utbetaling av pensjon og livrente som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.)
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte, avgifts- og tollavgivninga s. 132 og [Innst. 370 L \(2011–2012\)](#) s. 10 (redaksjonelle endringer i første og nåværende sjettede ledd.)
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 s. 202–203 (om forskuddstrekkordningen for uføretrygd og andre uføreytelser.)

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (om opphevelse av forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær og utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart etter avtale om verdipapirlån.)
- [Prop. 121 LS \(2015–2016\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivninga (om forskuddstrekkordningen for uføretrygd og andre uføreytelser.)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 277 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 37–38 (lovoppretting av henvisninger).
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 kap. 14 Overføring av skatteoppkrevingen fra kommunene til Skatteetaten og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#) kap. 10.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-5.

5-5.2 Generelt om § 5-5

Skattebetalingsloven § 5-5 inneholder bestemmelser om forskuddstrekkets størrelse. Fra og med inntektsåret 2017 er tidligere tredje ledd opphevet som følge av nye regler om skattetrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer og skattetrekk i utbyttekompensasjon etter avtale om verdipapirlån, se ny § 5-4a. Tidligere fjerde til åttende ledd er nå tredje til syvende ledd.

5-5.3 § 5-5 første ledd – Forskuddstrekk når skattekortopplysninger mangler

Bestemmelsen gir regler om hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når skattekortopplysningene ikke er tilgjengelig for arbeidsgiver.

Første punktum fastslår at der arbeidsgiveren ikke har fått de opplysningene som fremgår av skattekortet, og dette ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiverens side, skal forskuddstrekket gjennomføres etter det siste beregnede skattekortet. Dette vil gjelde i de tilfeller der arbeidsgiveren har den ansattes skattekort for det foregående året og arbeidsgiveren, av en grunn han ikke kan klandres for, ikke har fått tilgang på skattekortet for det nye året. I slike tilfeller skal arbeidsgiveren bruke fjorårets skattekort på lønnskjøringen i januar, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-1 første ledd. For senere måneder, skal arbeidsgiveren følge regelen i loven § 5-5 første ledd annet punktum.

Annet punktum sier at der arbeidsgiveren ikke har tilgang til opplysningene fra det siste beregnede skattekortet, skal forskuddstrekket være 50 prosent. Dette gjelder alle måneder. I slike tilfeller gjelder ikke trekkfritakene for én måned om sommeren og en halv måned før jul.

Tredje punktum slår fast at regelen i annet punktum også gjelder ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14, og i uføreytelser, stønader mv. som beskattes som lønn. Skattereglene for uføretrygd og andre uføreytelser ble endret ved uføreforhøringen 1. januar 2015, slik at de skatlegges som lønn og ikke som pensjon. Trekkreglene er endret i tråd med dette og slike ytelser følger derfor samme trekkregler som lønn. Fjerde punktum bestemmer at for andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser skal forskuddstrekket være 30 prosent når arbeidsgiveren mangler skattekortopplysninger.

Det er et vilkår for at skattebetalingsloven § 5-5 første ledd skal komme til anvendelse, at den aktuelle ytelsen er trekkpliktig etter de alminnelige regler om trekkplikt.

5-5.3.1 Forskuddstrekk i januar før nytt skattekort foreligger

Når skattekort for det nye året ikke er gjort tilgjengelig for arbeidsgiver, og arbeidsgiver heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, skal forskuddstrekk i januar gjennomføres etter det siste beregnede skattekortet for året før, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-1. I de fleste tilfeller vil trekk etter fjorårets skattekort gi et riktigere trekk enn om det skulle trekkes med 50 prosent (30 prosent i pensjonsytelser mv.) etter § 5-5 første ledd i skattebetalingsloven. Dersom fjorårets skattekort var et frikort, skal arbeidsgiveren legge dette til grunn. Bestemmelsen gjelder bare forskuddstrekk i januar måned.

Dersom arbeidsgiver ikke har tilgang til opplysninger fra det siste beregnede skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitler 4, 8 til 11 og 14 og i uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 eller i uføreytelser fra andre ordninger. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

5-5.3.2 Korrigering når skattekortet er innhentet

Når skattekortet for januar blir tilgjengelig for arbeidsgiveren, skal tidligere gjennomført trekk korrigeres etter det nye skattekortet. Slik korrigering må være gjennomført innen utløpet av februar, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-2 annet ledd.

Dersom fjorårets skattekort gir et høyere trekk enn årets skattekort, er bestemmelsen ikke til hinder for at arbeidsgiveren, straks nytt skattekort foreligger, betaler for høyt beregnede trekkbeløp til skattyter. Skattyter har likevel ikke krav på at dette blir korrigert før ved den første etterfølgende lønnsutbetaling. Det er en forutsetning for å korrigere i senere trekk at det er trekkmidler å korrigere i. Arbeidsgiver vil således være avskåret fra å korrigere dersom f.eks. arbeidsforholdet er opphørt før det nye skattekortet er tilgjengelig. I slike tilfeller vil det i så fall bare kunne korrigeres gjennom tilbakebetaling av deler av det trekket som tidligere var gjennomført.

5-5.3.3 Forskuddstrekk er ved en feil beregnet for høyt eller det er trukket i en godtgjørelse som ikke er trekkpliktig

Arbeidsgiveren skal korrigere forskuddstrekket når det ved en feil er beregnet for høyt eller når det er trukket i en godtgjørelse som ikke er trekkpliktig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-2 fjerde ledd. Det samme gjelder når skattemyndighetene setter ned verdien av en naturalytelse som skal tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket.

Reglene tar først og fremst sikte på å rette klare feil som arbeidsgiveren har gjort ved gjennomføringen av forskuddstrekket. Feilen kan bestå i at arbeidsgiveren har avlest trekktabellen feilaktig eller forvekslet skattetabeller og skattekort, gjort skrive- eller regnefeil, f.eks. ved utregningen av trekk-

grunnlaget, eller misforstått trekkreglene. Når arbeidsgiveren har foretatt trekk i en ytelse som det ikke skulle ha vært trukket i, vil det ofte skyldes at lover og regler ikke er riktig forstått. Bestemmelsen gjelder tilsvarende når skattemyndighetene setter ned verdien av en naturalytelse. Slik korrigering kan bare foretas i forskuddstrekk for samme inntektsår. Det er en forutsetning for å korrigere i senere trekk at det er trekkmidler å korrigere i. Med dette menes at arbeidstaker fortsatt må motta trekkpliktig lønn hos arbeidsgiver, og at korrigeringen kan foretas i slike løpende trekkforhold.

At arbeidstaker ikke lenger mottar trekkpliktig lønn hos arbeidsgiver, kan f.eks. forekomme der skattyteren har avsluttet arbeidsforholdet eller gått av med pensjon. I disse tilfellene vil arbeidsgiveren ikke kunne korrigere trekket i senere trekkmidler for samme inntektsår. Hovedregelen i slike tilfeller er at skattyteren må vente til ordinær skatteavregning før han/hun kan få utbetalt beløpet. Trekket vil da inngå i et eventuelt tilgodebeløp etter skatteavregningen.

Det kan i enkelte tilfeller virke urimelig at skattyteren må vente helt til avregningen før et for høyt gjennomført forskuddstrekk kan tilbakebetales. Skattekontoret kan da betale tilbake feilaktig trekk direkte til skattyteren i medhold av skattebetalingsforskriften § 5-3-4 første ledd. Tilbakebetaling skal i tilfelle skje etter anmodning fra skattyter, ev. i samarbeid med arbeidsgiver.

5-5.4 § 5-5 annet ledd – Høyere forskuddstrekk etter krav fra skattyter

Skattyter kan kreve å bli trukket med et bestemt høyere beløp eller med en høyere prosentsats enn skattekortet tilsier. Forutsetningen er at skattyter krever dette i god tid før trekket skal foretas.

Arbeidsgiver plikter i slike tilfeller å foreta et høyere trekk enn det som følger av skattekortet. Arbeidsgiver kan ikke i noe tilfelle foreta lavere trekk enn det som følger av skattekortet. Skattyter må da søke om nytt skattekort. I de tilfeller arbeidsgiveren skal trekke med den lovbestemte prosenten etter første ledd, kan skattyter kreve å bli trukket med et høyere beløp (prosent).

Det er tilstrekkelig at skattyteren muntlig krever høyere forskuddstrekk, men arbeidsgiveren må kunne kreve å få kravet skriftlig, for senere å kunne vise at han ikke har gjort feil ved trekkberegningen.

5-5.5 § 5-5 tredje ledd – Forskuddstrekk i avkastning av sparedel av livsforsikring

Forskuddstrekk i skattepliktig avkastning av sparedelen av livsforsikring (kapitalforsikring) skal beregnes av selskapet etter samlet skattesats for alminnelig inntekt. Utfyllende regler om forsikringsselskapers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk i avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-6 del C.

5-5.6 § 5-5 fjerde ledd – Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjon mv. utbetalt fra Norge

Med virkning fra og med inntektsåret 2010 ble det innført skatt på pensjoner mv. som blir utbetalt fra Norge (kildeskatt på pensjoner mv.). Skatteplikten fremgår av skatteloven § 2-3 fjerde ledd.

Forskuddstrekket skal beregnes til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året. Plikten til å foreta forskuddstrekk påligger utbetaleren av pensjonen mv.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med loven § 5-6 som angir hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Etter § 5-6 første ledd bokstav e skal det foretas forskuddstrekk i pensjon og livrente som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket. Se mer om denne bestemmelsen i [5-6.8](#).

5-5.7 § 5-5 femte ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi særregler om forskuddstrekk etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekten og med en bestemt prosent i den øvrige inntekten. Denne myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5. Utfyllende regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-10 del A om gjennomføring av forskuddstrekk etter skattekort.

5-5.8 § 5-5 sjette ledd – Utskrevet skattekort til flere kommuner

Når det for en skattyter er utstedt skattekort til flere kommuner, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter skattekortet for den kommunen skattyteren mener han skal svare skatt til.

Normalt skal man ikke ha skattekort til flere kommuner, men det kan forekomme i spesielle situasjoner, og da regulerer denne bestemmelsen hvilket skattekort som skal brukes.

5-5.9 § 5-5 syvende ledd – Fritak på grunn av skattetrekk i utlandet

Bestemmelsen hjemler fritak for trekkplikt for arbeidsgiver som godtgjør at det betales skattetrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt. Ordningen tar i første rekke sikte på de tilfellene hvor den utenlandske arbeidstakeren er skattepliktig til Norge etter intern rett, men hvor det er tvil om hvilket land som har beskatningsretten etter skatteavtalen. Utgangspunktet vil her normalt være at det skal gjennomføres trekk etter norske regler. Imidlertid vil det kunne virke urimelig overfor den utenlandske arbeidsgiveren, dersom han også blir pålagt å trekke skatt til utlandet. I den nordiske trekkavtalen har man løst dette problemet, men for tilfeller utenom Norden kan problemet oppstå. Bestemmelsen åpner for en rimelig løsning i slike tilfeller, jf. [Ot.prp. nr. 84 \(1981–82\)](#) s. 4.

5-6 § 5-6. Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i

(1) Med mindre annet er bestemt, skal det foretas forskuddstrekk i skattepliktig:

- a) lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10, se likevel annet ledd,
- b) pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 til 5-42,
- c) lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet – herunder høvedsmann – og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder. Det skal også foretas forskuddstrekk i skattepliktige trygdeytelser som utbetales til erstatning for lott eller part som nevnt,
- d) avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) når skattyter som er personlig skattyter ber om det,
- e) pensjon, livrente, uføretrygd etter [folketrygdløven](#) kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger, som omfattes av [skatteloven](#) § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav b, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.

(2) Godtgjørelse til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv er trekkpliktig selv om den ikke er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-11 annet ledd.

(3) Departementet kan i forskrift begrense trekkplikten etter første og annet ledd. Departementet kan også bestemme at trekk skal foretas i andre ytelser enn nevnt i første ledd.

5-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 10 s. 49, kap. 27 s. 173 og 174 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21.
- [Ot.prp. nr. 20 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i skatteloven mv. (kjeldeskatte på pensjonar mv.) s. 16–17. (Ny bokstav g om forskuddstrekk i pensjon og livrente som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.)
- [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#) Skatter, avgifter og toll 2015 s. 229 (om endringer som følge av uførereformen.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 123–131 (om kilde-skatte på aksjeutbytte.)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-6.

5-6.2 Generelt om § 5-6

Bestemmelsen regulerer hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsene om forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær (tidligere

bokstav d) og utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart etter avtale om verdipapirlån (tidligere bokstav e) ble fra og med inntektsåret 2017 opphevet og erstattet av ny § 5-4a om skattetrekk i slike utbetalinger.

5-6.3 § 5-6 første ledd – Generelt om beregningsgrunnlaget

Beregningsgrunnlaget er det beløpet skattetrekket skal beregnes av. Hovedregelen er at det skal foretas forskuddstrekk i alle ytelser som er skattepliktige. Henvisningene til skatteloven er ment å understreke sammenhengen mellom skatteplikten og trekkplikten. Med skattepliktig menes her også trygdeavgiftspliktig.

5-6.4 § 5-6 første ledd bokstav a – Forskuddstrekk i lønn og andre ytelser omfattet av skatteloven § 5-10

Det skal foretas forskuddstrekk i ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10. Enkelte skattepliktige ytelser er imidlertid unntatt fra trekkplikten, jf. skattebetalingsloven § 5-7.

Utgiftsgodtgjørelser er bare skattepliktige så langt de gir overskudd etter dekning av kostnader i forbindelse med arbeid, eller dekker private kostnader, jf. skatteloven § 5-11. I utgangspunktet er imidlertid utgiftsgodtgjørelser trekkpliktige i sin helhet og det er derfor henvist til annet ledd i bokstav a.

5-6.4.1 Lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold

Lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet, er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10 bokstav a. Enhver godtgjørelse for arbeid eller oppdrag vil dermed i prinsippet være trekkpliktig, med unntak for godtgjørelser som gjelder selvstendig næringsvirksomhet. Som næringsdrivende anses enhver som, for egen regning og risiko, driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.

Dersom det er tvil om et arbeid er utført som ledd i næringsvirksomhet, vil avgjørelsen måtte treffes ut fra en samlet vurdering av de foreliggende forhold. Skatte-ABC om [begrepet virksomhet – avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet](#) oppstiller en ikke uttømmende liste over momenter som er relevante ved vurderingen av om det foreligger lønnsinntekt eller næringsinntekt.

Trekkplikten omfatter godtgjørelser også i helt kortvarige arbeidsforhold, for eksempel timevikariater, vaske- og serveringshjelp osv. Det er ikke noe krav at det skal foreligge et ansettelsesforhold. Trekkplikten gjelder også i private arbeidsforhold. Om arbeidsgiveren anses som «arbeidsgiver» etter annen lovgivning har ingen betydning.

Det følger av skatteloven § 5-10 bokstav a at feriepenger er skattepliktig inntekt. **Feriepenger** er imidlertid særskilt unntatt fra forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-7 første ledd bokstav a.

Som «annen godtgjørelse» anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, tips, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser

som omfattes av §§ 5-11 til 5-14, jf. skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a annet punktum. Oppregningen er ikke uttømmende.

5-6.4.2 Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l.

Etter skatteloven § 5-10 bokstav b er godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid. Slik godtgjørelse er dermed også trekkpliktig. Godtgjørelsen er trekkpliktig også om vervet som styremedlem mv. er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Oppregningen er ikke uttømmende. Medlemmer av både offentlige og private styrer omfattes.

Skattedirektoratet kan etter søknad gi helt eller delvis **fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk** i vederlag for enkelte tjenesteytelser når trekk vil være praktisk vanskelig å gjennomføre, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-40. Denne dispensasjonen gis særlig til partnere i advokatfirmaer som utfører eksterne styreoppdrag. Det eksterne styret er da fritatt fra trekkplikten i honoraret til advokaten. Dispensasjonen gjelder bare trekkplikten, og ikke rapporteringsplikten. Direktoratet har fra og med 2016 gått bort fra tidligere praksis med å gi slik dispensasjon til fast ansatte advokater.

5-6.4.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt

Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4, sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad ved barns og andre nærstående sykdom etter folketrygdloven kap. 9, foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14 og dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring, er skattepliktige etter skatteloven § 5-10 bokstav c og trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-6.

5-6.4.4 Vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Det følger av skatteloven § 5-10 bokstav d at vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver er skattepliktig. Enkelte sluttvederlag i tjenesteforhold var tidligere unntatt fra skatteplikt, jf. daværende skattelov § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 og 2. Slike sluttvederlag var dermed også fritatt for trekkplikt. Bestemmelsen i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 og 2 ble opphevet fra og med 1. januar 2016. Dette innebærer at slike sluttvederlag er skattepliktige og trekkpliktige fra og med inntektsåret 2016.

5-6.4.5 Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed

Skattepliktig og trekkpliktig er også erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. arbeidsmiljøloven § 15-12 og § 15-14, så langt erstatningen overstiger 1 ½ ganger [folketrygdens grunnbeløp](#).

5-6.5 § 5-6 første ledd bokstav b – Forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse osv.

Det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 til 5-42.

Etter skatteloven § 5-42 anses stønad, omsorgspenger og annen utbetaling fra omsorgs- og trygdeinnretning, herunder arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven kap. 11, uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12, uføreytelser fra andre ordninger og overgangsstonad etter folketrygdloven §§ 15-5, 16-7 og 17-6, samt utdeling fra legat og understøttelsesforening o.l., bidrag som etter konkursloven § 106 ytes konkursskyldner eller konkursskyldners familie under bobehandlingen, introduksjonsstonad beregnet etter integreringsloven kapittel 5 og kvalifiseringsstonad etter sosialtjenesteloven, som skattepliktig inntekt. Slike utbetalinger vil etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b også være trekkpliktige. Fra 1. januar 2020 er regelmessig personlig understøttelse etter lov eller avtale skattefri inntekt og slike utbetalinger er ikke trekkpliktige etter skattebetalingsloven.

5-6.6 § 5-6 første ledd bokstav c – Forskuddstrekk i lott og part utbetalt til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet

Etter bokstav c første punktum skal det foretas forskuddstrekk i lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder.

Ved felles fangst foretas oppgjør ved at nettoutbyttet av fangsten, etter fra-drag for fellesutgifter (delingsfangsten), fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslotten. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Det er bare lott eller part til aktiv deltaker i fisket eller fangstvirksomheten, herunder høvedsmann, og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder, som er trekkpliktig. Båtlott og notpart eller annen redskaps-part skal ikke gjøres til gjenstand for forskuddstrekk. Det samme gjelder part som faller på noen som ikke deltar personlig i vedkommende fiske.

I bestemmelsens annet punktum er det presisert at det også skal foretas forskuddstrekk i skattepliktige trygdeytelser som utbetales til erstatning for lott eller part som nevnt i første punktum.

Skattebetalingsforskriften § 5-8-2 har nærmere bestemmelser om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk i lotter og parter.

5-6.7 § 5-6 første ledd bokstav d – Forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring

Bestemmelsen var tidligere plassert i bokstav f. Det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), jf. skatteloven § 5-20, når skattyter som er personlig skattyter ber om det, se 5-4.4 og 5-5.5.

5-6.8 § 5-6 første ledd bokstav e – Forskuddstrekk i pensjon mv. til personer som ikke er bosatt i riket

Bestemmelsen var tidligere plassert i bokstav g. Fra 1. januar 2010 er det **kildeskatt på pensjoner** mv. som utbetales fra Norge til personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge. Det skal trekkes 15 prosent kildeskatt i norsk pensjon mv, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 fjerde ledd. Kildeskatten omfatter personer som er skattemessig emigrert fra Norge eller som aldri har bodd i Norge, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd.

Kildeskatten på pensjon omfatter grunn- og tilleggspensjon fra folketrygden, offentlige tjenstepensjoner, private tjenstepensjoner og andre private pensjoner.

Kildeskatten omfatter ikke private tjenstepensjoner og andre private pensjoner til mottakere som ikke har opptjent pensjonspoeng i den norske folketrygden. Skattyteren kan ha krav på helt eller delvis skattefritak etter skatteavtalen med landet der han er bosatt. Skattyteren kan ha krav på lavere skatt enn 15 prosent når han bor i et annet EU/EØS-land, og minst 90 prosent av inntekten er skattepliktig i Norge.

Den som foretar utbetalingen av pensjonen, plikter å trekke skatt med den satsen som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket. Det utstedes ikke skattekort når skattesatsen er 15 prosent. Er hele eller deler av pensjonen skattefri eller mottakeren skal ha lavere skatt, må det legges fram en fritakserklæring eller et skattekort som viser at det ikke skal trekkes skatt eller at det skal trekkes skatt med en annen presentsats.

Kildeskatten skal behandles som forskuddstrekk og rapporteres i a-meldingen. I a-meldingen er det en egen forskuddstrekkbeskrivelse som skal benyttes for kildeskatt på pensjoner. I tillegg må inntektsopplysninger som omfattes av reglene om kildeskatt rapporteres med særskilt skatte- og avgiftsregel «Kildeskatt på pensjoner» for å sikre riktig skattemessig behandling og avregning.

Trygdeavgiften er ikke en del av kildeskatten på 15 prosent. Trygdeavgiften innkreves særskilt av NAV for skattytere som skal betale trygdeavgift av pensjonen.

5-6.9 § 5-6 annet ledd – Trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse

Utgiftsgodtgjørelser er i utgangspunktet trekkpliktige i sin helhet, selv om det ikke foreligger skatteplikt. Se likevel skattebetalingsloven § 5-8 tredje ledd som hjemler forskrift for reduksjon i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser.

Skatteloven § 5-11 første ledd angir en legaldefinisjon av begrepet «utgiftsgodtgjørelse». Med «**utgiftsgodtgjørelse**» menes «ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid». Den samme definisjonen kan legges til grunn også når det gjelder trekkplikten. En utgiftsgodtgjørelse er skattepliktig så langt den gir overskudd etter dekning av kostnader i forbindelse med arbeid, eller dekker private kostnader, selv om kostnadene er fradragsberettigede, jf. skatteloven § 5-11 annet ledd.

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 flg. har bestemmelser som begrenser trekkplikten i utgiftsgodtgjørelser.

Det følger av folketrygdloven § 23-2 tredje ledd at det skal svares arbeidsgiveravgift av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de skal tas med ved beregningen av forskuddstrekk.

5-6.10 § 5-6 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Tredje ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å begrense trekkplikten etter første og annet ledd eller bestemme at trekk skal foretas i andre ytelser enn nevnt i første ledd. Myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5.

Skattebetalingsforskriften § 5-6 del A gir særregler om ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Etter § 5-6-3 skal det foretas forskuddstrekk i godtgjørelse til personlige skiferdrivere ved A/L Alta Skiferbrudd. Slik godtgjørelse er næringsinntekt for mottaker, men likevel trekkpliktig etter ovennevnte særregel.

Bestemmelser om begrensning av trekkplikten er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-6 del B. Forskriften § 5-6-17 ble endret med virkning fra 1. juni 2017. Trekkfritak i barnetillegg til folketrygdpensjoner og trekkfritak i utbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler ble opphevet, slik at ytelsene nå omfattes av trekkplikten. Ytelsene er skattepliktige og det forelå ikke gode grunner for at ytelsene skulle unntas fra trekkplikten.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 5-6-18 at arbeidsgiver ikke har plikt til å gjennomføre forskuddstrekk for arbeid utført i utlandet når inntektsmottakeren ikke er bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1, eller midlertidig oppholder seg her.

Utfyllende regler om forsikringsselskapers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk i avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) er gitt i § 5-6 del C.

5-7 § 5-7. Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:

- a) lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, i ferietiden. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan i forskrift bestemme at det for skattytere som har kortvarig tilknytning til riket, skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder.
- b) livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person som har fylt 67 år for en måned før jul. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang.
- c) føderåd og underholdsbidrag.

(2) Fritaket etter første ledd bokstav a og b gjelder ikke når trekket beregnes etter § 5-5 fjerde ledd.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak etter første ledd, herunder at andre ytelser skal unntas fra trekkplikt eller at fritak i visse tilfelle skal gis for andre tidsrom enn nevnt i første ledd bokstav a.

5-7.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 174 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer kap. 23 s. 154. (Introduksjonsstønad og supplerende stønad tatt inn i første ledd bokstav b.)
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. kap.11.6 s. 49.
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 (om at uføretrygd og andre uføreytelser skal trekkes som lønn.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (om endringen i henvisningen til § 5-5.)
- [Prop. 121 LS \(2015–2016\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga s. 39-40 (om at forskuddstrekkordningen for lønn skal gjelde alle ytelser som skattlegges som lønn.)
- [Prop. 130 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 41 (oppretting av lovtekst) og [Innst. 400 L \(2016–2017\)](#) s. 12.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-7.

5-7.2 Generelt om § 5-7

Bestemmelsen omhandler ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i.

5-7.3 § 5-7 første ledd bokstav a – Lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, i ferietiden

Forskuddstrekkordningen for lønn og ytelser som skattlegges som lønn er basert på at det gjennom trekk over 10 ½ måneder skal betales tilstrekkelig forskudd til dekning av forventet skatt for året. For månedsbetaling er lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, fritatt for forskuddstrekk for én måned om sommeren og for en halv måned for jul. Uføretrygd fra folketrygden og andre uføreytelser skattlegges etter uførefor reformen som lønn, og er dermed omfattet av § 5-7 første ledd bokstav a. Det samme gjelder overgangsstonad til enslige forsørgere etter folketrygdloven § 15-5 innvilget f.o.m. 1. april 2014. Fra inntektsåret 2017 gjelder dette alle som mottar slik stonad.

Det er feriepenger som utbetales i ferieåret (kalenderåret etter opptjeningsåret) og som er beregnet etter ferieloven som er fritatt for forskuddstrekk.

I skattebetalingsforskriften § 5-7 er det gitt nærmere regler om trekkfritaket, bl.a. om hvilken periode før jul trekkfritaket kan gjennomføres.

5-7.4 § 5-7 første ledd bokstav b – Livrente, pensjon mv. for en måned før jul

Livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstonad og supplerende stonad til person som har fylt 67 år for desember måned, skal være fritatt for forskuddstrekk. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang. Med dette siktes til utbetalingstidspunktet. Trekkfritaket gjelder altså ikke dersom utbetalingen skjer i januar.

5-7.5 § 5-7 første ledd bokstav c – Føderåd og underholdsbidrag

Det skal ikke gjennomføres forskuddstrekk i **føderåd** og underholdsbidrag.

Når kjøper av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måten at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalier, herunder borett, foreligger føderåd (kår). Slikt føderåd er mest vanlig ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendommer, men kan også være aktuelt ved overdragelse av andre faste eiendommer. Føderåd er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-40 annet ledd, men er unntatt fra forskuddstrekk.

For føderåd må det enten skrives ut forskuddsskatt eller ytelsene må tas i betraktning når skattekortet utstedes.

Med **underholdsbidrag** menes regelmessige, ensidige bidrag/understøttelser, som yteren i samsvar med lov eller avtale er forpliktet til å yte. Slike underholdsbidrag var til og med 2019 skattepliktig inntekt etter tidligere skatteloven § 5-42 bokstav a, men var særskilt unntatt fra forskuddstrekk. Skatteloven § 5-42 bokstav a ble opphevet fra 1. januar 2020. Regelmessig underholdsbidrag i samsvar med lov eller avtale er dermed skattefri inntekt fra inntektsåret 2020 og er ikke trekkpliktig. Tilsvarende skatte- og trekkfritak gjelder for barnebidrag etter skatteloven § 5-43 første ledd bokstav h.

5-7.6 § 5-7 annet ledd

Annet ledd sier at fritaket etter første ledd bokstav a og b ikke gjelder når trekket beregnes etter § 5-5 fjerde ledd.

Ved innføringen av nye regler om kildeskatt på pensjon i 2010, ble det tatt inn en bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-7 om at fritaket for forskuddstrekk én måned før jul ikke gjelder kildeskatt på pensjon. Kildeskatten er en bruttoskatt, som blir betalt gjennom forskuddstrekk etter den skattesatsen som blir fastsatt for kildeskatt på pensjoner mv. i det årlige skattevedtaket til Stortinget, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav e, jf. § 5-5 fjerde ledd. For at trekket gjennom året skal samsvare med fastsatt skatt, skal det ikke være trekkfritak én måned før jul.

5-7.7 § 5-7 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak etter første ledd, herunder at andre ytelser skal unntas fra trekkplikt eller at fritak i visse tilfelle skal gis for andre tidsrom enn nevnt i første ledd bokstav a. Myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5. Det er gitt nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak i skattebetalingsforskriften § 5-7.

5-8 § 5-8. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

(1) Kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp.

(2) Naturalytelser medregnes i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter. Departementet kan i forskrift gi regler om individuell verdsetting av naturalytelser.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler om at godtgjørelse som nevnt i § 5-6 annet ledd skal regnes som trekkpliktig med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragbeløp etter fastsatte satser.

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om beregning av den lott eller part som etter § 5-6 første ledd bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket.

5-8.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 174 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-8.

5-8.2 Generelt om § 5-8

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om verdsettelse av de ytelsene som inngår i beregningsgrunnlaget. Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket er de ytelsene det skal foretas trekk i, det vil si det beløpet som trekktabellen eller trekkprosenten skal anvendes på. Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket er i utgangspunktet brutto lønn, pensjon mv., jf. § 5-6, samt trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser og trekkpliktige naturalytelser. Det gis visse fradrag ved beregningen av trekkgrunnlaget, jf. 5-9. Andre fradrag som skattyteren har krav på ved fastsettingen og som skattekontoret tar hensyn til ved forskuddsutskrivingen, blir det tatt hensyn til ved valg av trekktabell og ved fastsettelsen av trekkprosent.

Skattebetalingsforskriften § 5-8 inneholder nærmere regler om verdsettelse av enkelte ytelser som inngår i beregningsgrunnlaget.

5-8.3 § 5-8 første ledd – Kontantytelser

Kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp.

Med «kontantytelser» forstås blant annet ytelser i kontante penger, sjekker (herunder reisesjekker), giroer, utenlandsk valuta, gavebrev som kan innløses i kontanter og gjeldsbrev.

5-8.4 § 5-8 annet ledd – Naturalytelser – forskriftshjemmel

Naturalytelser skal medregnes i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter. Departementet kan i forskrift gi regler om individuell verdsetting av naturalytelser. Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5.

Med naturalytelse menes enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler, jf. skatteloven § 5-12 første ledd. Definisjonen kan legges til grunn for bestemmelsene om forskuddstrekk. Naturalytelser kan f.eks. være varer, aksjer, rimelige lån, tjenester, bruksrettigheter og andre goder. Dette gjelder enten ytelsen gis vederlagsfritt eller til underpris.

Skattebetalingsforskriften § 5-8 gir nærmere regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket og verdsettelsen av ulike naturalytelser. Det er bare trekkpliktige naturalytelser som skal medregnes i beregningsgrunnlaget.

5-8.5 § 5-8 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift gi regler om at utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktige med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragbeløp etter fastsatte satser. Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5. Bestemmelsen er kommentert i 5-6.9.

5-8.6 § 5-8 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om beregning av den lott eller part som etter § 5-6 første ledd bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket. Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5.

Det er i skattebetalingsforskriften § 5-8-2 gitt nærmere regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk i lotter og parter.

Det fremgår her at ved beregningen av lotter og parter som det skal foretas forskuddstrekk i, skal alle inntekter av fisket eller fangsten medregnes. Også andre inntekter som går inn i lottoppgjøret, for eksempel føring, slep og liknende, skal medtas ved beregningen. Se nærmere om hva som er trekkpliktig lott og part under 5-6.6.

Ved beregningen skal det gjøres fradrag for lagets driftskostnader og kostnader til felles kosthold, når kostnadene er dekket av bruttoinntekten som felleskostnader. Fradrag skal også gjøres for kostnader til felles kosthold som ikke er dekket som fellesutgifter for laget, men er avkortet i mannskapsparten (mannskapslotten), og for utbetalt vederlag for redskapstap som er dekket av samlet redskaps- eller mannskapspart. Fradrag skal ikke gjøres for kostnader til kost som den enkelte lottaker holder seg selv med, eller for lottakerens kostnader til redskapshold.

5-9 § 5-9. Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

(1) Det skal gjøres fradrag i beregningsgrunnlaget for:

- a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b og § 6-72,
- b) fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-20,
- c) fradrag etter skatteloven § 6-61 for sjøfolk bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 prosent begrenset oppad til det beløp departementet fastsetter.

(2) Departementet kan i forskrift bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn nevnt ovenfor.

5-9.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 174 og 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr 47 \(2005–2006\)](#) Arbeids- og velferdsforvaltningen pkt. 13.2. (Begrepsendring i første ledd bokstav b – fra Trygdeetatens innkrevings-sentral til Arbeids- og velferdsetatens innkrevings-sentral.)
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – kap. 22 s. 260 flg. og [Innst. 4 L \(2010 – 2011\)](#) kap. 16.
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 s. 202 (om fjerning av premie til pensjonstrygd for skogsarbeidere.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (om nye begreper innført ved skatteforvaltningsloven.)
- [Prop. 121 LS \(2015–2016\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 39-40 (om fradrag i beregningsgrunnlaget for pensjonsinnskudd til utenlandsk pensjonsordning.)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 277 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 38 (lovoppretting av henvisninger).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-9.

5-9.2 Generelt om § 5-9

Bestemmelsen regulerer hvilke fradrag arbeidsgiver skal gjøre i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket gjennomføres. Arbeidsgiveren skal ikke gjøre fradrag for annet i beregningsgrunnlaget enn det som følger av § 5-9, som er pensjonsinnskudd, fagforeningskontingent og særskilt fradrag for sjøfolk. Andre fradrag i inntekten (herunder personfradrag) er det tatt hensyn til ved utstedelsen av skattekortet.

5-9.3 § 5-9 første ledd bokstav a – Fradrag for pensjonsinnskudd

Det skal gjøres fradrag i beregningsgrunnlaget for pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved fastsettingen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b og § 6-72.

Etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a gis det fradrag for den trygdedes tilskudd til offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold.

Etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav b gis det fradrag for den trygdedes tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold, som omhandlet i § 6-46 første ledd bokstav a og e, § 6-46 annet ledd bokstav a, § 6-46 tredje ledd bokstav a og § 6-46 femte ledd.

Tilskudd etter skatteloven § 6-46 første ledd bokstav a og e er andel av årets premie og kostnad i henhold til lov om foretakspensjon § 11-5 tredje ledd. Skatteloven § 6-46 annet ledd bokstav a omfatter den skattepliktiges andel av årets innskudd etter innskuddspensjonsloven. Skatteloven § 6-46 tredje ledd bokstav a gjelder fradrag for andel av årlig innskudd og premie i tjenstepensjonsordninger. Etter skatteloven § 6-46 femte ledd kan fradrag kreves når premien, tilskuddet eller innskuddet er endelig betalt til pensjonsordningen innen tre måneder etter utgangen av vedkommende inntektsår.

Bestemmelsen inneholdt tidligere et unntak for fradrag for premie til pensjonstrygden for skogarbeidere. Pensjonstrygden for skogsarbeidere eksisterer ikke lenger, og unntaket er derfor opphevet.

5-9.4 § 5-9 første ledd bokstav b – Fradrag for fagforeningskontingent

Fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved skattefastsettingen etter skatteloven § 6-20, skal fradras i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Fradragsbeløpet er fastsatt i § 6-20.

Når fagforeningskontingenten er fradragsberettiget, vil også forsikringspremie inkludert i kontingenten være fradragsberettiget når beløpet er innenfor departementets fastsatte grenser, og den samlede kontingent er innenfor det fastsatte maksimalbeløpet. Det gjelder for tiden ingen slik særskilt beløpsgrense for fradragsberettiget forsikringspremie som inngår i kontingenten.

Bestemmelsen omhandler de tilfeller der kontingenten betales direkte fra arbeidsgiver til fagforeningen. Arbeidsgiver skal i slike tilfeller fradra den innbetalte fagforeningskontingenten i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket.

Et annet tilfelle reguleres av skattebetalingsforskriften § 5-9-2. Når arbeidstakeren betaler fagforeningskontingenten direkte til foreningen, skal fagforeningen, når arbeidstakeren krever det, gi arbeidsgiveren oppgave over fagforeningskontingenten. Fradragsberettiget del av årskontingenten skal da komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med en forholdsmessig del ved hver ordinær lønnsutbetaling

Fagforeningskontingent innrapporteres via a-ordningen. Fradraget for fagforeningskontingenten kommer da ferdig utfylt på skattemeldingen.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 5-9-1 at beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk reduseres med fradragsberettiget kontingent avrundet opp til nærmeste hele krone.

5-9.5 § 5-9 første ledd bokstav c – Fradrag for særskilt fradrag for sjøfolk

Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav c slår fast at fradrag etter skatteloven § 6-61 for sjøfolk bosatt i Norge skal komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Fradraget skal være 29 prosent begrenset oppad til det beløp departementet fastsetter. I skattebetalingsforskriften § 5-9-10 er fradraget i beregningsgrunnlaget i slike tilfeller begrenset til kr 4 200 per måned.

Det særskilte fradraget for sjøfolk skal gis som et inntektsfradrag, og vil bare redusere grunnlaget for skatt av alminnelig inntekt (nettoskatten). Det er derfor fastsatt en lavere prosentsats og maksimalgrense for arbeidsgiverfradraget enn den prosentsats og det maksimalbeløp som gjelder ved skattefastsettingen, jf. skatteloven § 6-61.

5-9.6 § 5-9 annet ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn nevnt ovenfor. Myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5. Utfyllende regler er gitt i § 5-9 del A og B.

5-10 § 5-10. Gjennomføringen av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 (kildeskatteordning)

(1) Forskuddstrekket eller skattetrekket etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) gjennomføres ved at arbeidsgiveren, eller selskapet som nevnt i § 5-4 annet ledd, beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekket eller skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk eller skattetrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale forskuddstrekket eller skattetrekket til arbeidsgiveren.

(3) Når skattyteren mottar naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk eller skattetrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelsene, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til skattekontoret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-10.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 143. (Nytt fjerde ledd.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 293 (henvisningene til § 5-4 er endret som følge av nye regler om skattetrekk i aksjeutbytte m.m. i § 5-4a.)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakere.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-10.

5-10.2 Generelt om § 5-10

Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når beregningsgrunnlaget er fastsatt etter § 5-6 til § 5-8.

Bestemmelsens overskrift og første og annet ledd ble endret ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. Endringen

gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under § 5-4.

5-10.3 § 5-10 første ledd første punktum – Gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 første ledd

Arbeidsgiveren eller forsikringsselskapet som nevnt i § 5-4 annet ledd, skal beregne trekkbeløpet og holde dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Det trukne beløpet skal settes inn på særskilt bankkonto for skattetrekk, med mindre det stilles garanti for beløpet, se § 5-12. Forskuddstrekk og skattetrekk er gjennomført når trekkbeløpet er beregnet og holdt tilbake i oppgjøret med skattyteren. Dersom trekkbeløpet er satt inn på særskilt konto for skattetrekk, vil det være på det rene at trekket er holdt tilbake og at forskuddstrekk er gjennomført. Dersom trekket bare føres i regnskapet uten at arbeidsgiveren har tilstrekkelige midler til å sette beløpet inn på særskilt konto, er trekket ikke gjennomført. Trekkbeløpet vil i en slik situasjon ikke være holdt tilbake i oppgjøret med skattyteren, og arbeidsgiveren kan bli økonomisk ansvarlig etter § 16-20 og strafferettslig ansvarlig etter § 18-1.

I stedet for løpende overføring til den særskilte kontoen, kan arbeidsgiveren eller selskapet ha et fast beløp på kontoen som til enhver tid dekker det løpende trekkansvaret. Dekkes ikke det trukne beløp av bankgarantien eller av det faste beløpet på skattetrekkskontoen, må det overskytende beløpet settes inn. Skattebetalingsloven § 5-12 gir nærmere regler om innbetaling til skattetrekkskonto. Se mer om dette under [5-12](#).

Etter skattebetalingsloven § 16-20 vil den som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordningen) være økonomisk ansvarlig for at trekket blir foretatt og at oppgjøret blir gitt i samsvar med gjeldende bestemmelser. Ansvaret ligger hos arbeidsgiveren og ikke hos ansatte eller andre i hans tjeneste. Dersom trekket ikke blir gjort korrekt, blir arbeidsgiveren bare fri for ansvar dersom han kan bevise at det ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra ham selv eller noen i hans tjeneste.

I skattebetalingsforskriften § 5-10 del A er det gitt utfyllende regler om gjennomføringen av forskuddstrekk. Paragraf 5-10-1 regulerer når tabellkort kan brukes, mens § 5-10-2 regulerer nærmere hvordan arbeidsgiver skal beregne forskuddstrekket etter tabell. Prosenttrekk er regulert i §§ 5-10-3 og 5-10-4.

5-10.4 § 5-10 første ledd annet punktum – Tidspunktet for gjennomføringen av forskuddstrekket og skattetrekket

Forskuddstrekket og skattetrekket skal gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjøret for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

Tidspunktet for gjennomføringen av trekket må ses i sammenheng med skatteloven § 14-3 om tidfesting av arbeidsinntekter mv. Arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, skattepliktig understøttelse og lignende skal tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt, jf. skatteloven § 14-3 første ledd.

Forskuddstrekket og skattetrekket skal gjennomføres på et tidligere tidspunkt enn lønnsutbetalingen, dersom lønnen ikke er utbetalt til arbeidstakeren på det tidspunktet det har oppstått adgang til å få pengene utbetalt. Dersom det for eksempel i januar utbetales lønn for desember året før, skal arbeidsgiveren foreta trekk i beløpet ved utbetalingen i januar. Trekket skal foretas etter skattekortet som gjelder i utbetalingsåret.

Når det er oppstått adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å gjennomføre trekket. Arbeidsgiveren kan ikke la være å foreta trekket ved å hevde at trekket ville blitt gjennomført på utbetalingstidspunktet. Se nærmere om arbeidsgivers plikt til å foreta trekk under 5-4.3.

I skattebetalingsforskriften § 5-10 del B er det gitt særregler om tidspunktet for gjennomføringen av forskuddstrekket. Paragraf 5-10-10 regulerer tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk ved utbetaling av forskudd. Særregler for trekk av skatt og trygdeavgift for sjøfolk bosatt i utlandet er gitt i § 5-10-12.

5-10.5 § 5-10 annet ledd – Arbeidsgivers plikt hvor skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse

Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk eller skattetrekk, også der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Dette kan være aktuelt for arbeidstakere med provisjonslønn, prosentlønnet serveringspersonale, drosjesjåfører og ved innkassering av salgsbeløp, premier og lignende. Fra 1. januar 2019 gjelder det ikke særskilte regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk for prosentlønnet personale. Beregningsgrunnlaget er brutto lønn.

Tips er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-10, og en trekkpliktig godtgjørelse, jf. skattebetalingsloven § 5-6. Tips som servitører mottar fra publikum utover de serveringspenger som går inn i arbeidsavtalen, skal således regnes med ved trekkberegningen med brutto beløp. Arbeidstakeren plikter da å innbetale forskuddstrekket eller skattetrekket til arbeidsgiveren, sammen med de beløp han har innkassert for denne.

Regler om arbeidsgiverens økonomiske ansvar dersom arbeidstakeren ikke innbetaler forskuddstrekket eller skattetrekket, er gitt i skattebetalingsloven § 16-20.

5-10.6 § 5-10 tredje ledd – Forskuddstrekk i naturalytelser

Når skattyteren mottar naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelsene rekker. «Naturalytelser» må i dette tilfellet forstås som trekkpliktige naturalytelser. Se nærmere om hvilke naturalytelser som er trekkpliktige under 5-8.4. En trekkpliktig naturalytelse av stor verdi, vil dermed kunne medføre et høyt forskuddstrekk i arbeidstakerens lønn.

Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekket i de kontante ytelsene arbeidstakeren mottar, må arbeidsgiveren straks melde fra om forholdet til skattekontoret, slik at skattekontoret kan utstede nytt skattekort med et høyere forskuddstrekk for resten av året og/eller skrive ut forskuddsskatt.

5-10.7 § 5-10 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om gjennomføringen av forskuddstrekket. Myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 5.

Utfyllende regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-10. Det er blant annet bestemt at arbeidsgiver må gi kvittering til skattyter for foretatt forskuddstrekk og annet trekk, se § 5-10-20.

5-10a § 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon

(1) Skattetrekket gjennomføres ved at selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4a beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved utbetaling av utbytte eller utbyttekompensasjon. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få utbytte eller utbyttekompensasjonen utbetalt, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Dersom skattyter for noen del mottar utbytte i naturalytelser, skal selskapet gjennomføre skattetrekk så langt kontant utbytte rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede skattetrekk i fastsatt utbytte, plikter selskapet å påse at aksjonæren betaler inn tilstrekkelig til dekning av skattetrekket før utbytte blir utbetalt.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen, herunder om når selskapet kan foreta trekk med en lavere sats enn det som følger av Stortingets skattevedtak.

5-10a.1 Forarbeider

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (kapittel 15.2.7 Kildeskatt på aksjeutbytte).

5-10a.2 Generelt om § 5-10a

Skattebetalingsloven § 5-10a kom inn i loven ved lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning. Paragrafen innfører regler om hvordan aksjeselskaper mv. skal gjennomføre skattetrekket i utbyttet til utenlandske aksjonærer og hvordan innlåner som nevnt i § 5-4a skal gjennomføre skattetrekket i utbyttekompensasjon.

5-10a.3 § 5-10a første ledd – Gjennomføringen av skattetrekket

Gjennomføringen av skattetrekket skjer ved at selskapet eller innlåneren beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved utbetalingen av utbyttet eller utbyttekompensasjonen. Skattetrekket gjennomføres når skattyteren har adgang til å få utbyttet eller utbyttekompensasjonen utbetalt, selv om det faktiske oppgjøret skjer senere. Kildeskatten fastsettes fortløpende ved hver enkelt utbytteutdeling, og ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår.

5-10a.4 § 5-10a annet ledd – Skattetrekk i utbytte i naturalytelser

Dersom utbyttet utdeles i annet enn penger, må selskapet foreta skattetrekk i kontantutbytte som utdeles på samme tidspunkt så langt kontantutbyttet rekker. Dersom kontantutbyttet ikke er tilstrekkelig til dekning av skattetrekket, må selskapet påse at aksjonæren betaler inn et beløp som er tilstrekkelig til dekning av trekket før utbyttet blir utbetalt.

5-10a.5 § 5-10a tredje ledd – Forskrifter

Skattebetalingsforskriften § 5-10a har utfyllende regler om gjennomføringen av skattetrekket i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer og i utbyttekompensasjon. Forskriftsbestemmelsene gir regler for når det kan trekkes lavere kildeskatt enn den ordinære satsen på 25 prosent på utbytte fra selskaper (både VPS-registrerte selskaper og for selskaper utenfor VPS) til utenlandske aksjonærer.

Skattebetalingsforskriften § 5-10a-1 gjelder for VPS-registrerte selskaper. Av første ledd fremgår det at dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet. Etter annet ledd kan selskapet trekke lavere kildeskatt i samsvar med skatteavtale eller unnlate å trekke kildeskatt i medhold av skatteloven § 2-38 femte ledd dersom aksjen er registrert på en konto i utenlandsk forvalters navn (NOM-konto). Det er en forutsetning at dokumentasjonskravene som følger av bokstavene a) til d) foreligger hos forvalter innen skattetrekket skal gjennomføres. Det vil vanligvis si før tidspunktet for utbytteutdelingen.

Skattebetalingsforskriften § 5-10a-2 gir nærmere regler for når skattekontoret kan gi utenlandsk forvalter tillatelse til å ha NOM-konti med lavere skattetrekk enn 25 prosent.

Skattebetalingsforskriften § 5-10a-3 gir nærmere regler om skattetrekkgrunnlag for selskaper utenfor VPS. Det utbetalende selskapet skal trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet, dersom selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, se § 5-10a-3 første ledd. Etter annet ledd kan selskapet i alle tilfeller trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent dersom selskapet forut for skattetrekket har mottatt dokumentasjon som nevnt i § 5-10a-1 annet ledd. Det er dermed de samme kravene til dokumentasjon for aksjer registrert i og utenfor VPS.

Skatteetaten har på sine [hjemmesider](#) lagt ut utfyllende informasjon om når selskapet kan trekke kildeskatt med redusert sats, kravene til dokumentasjon for personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer og når utenlandsk forvalter kan søke og få tillatelse til å opprette forvalterkonto (NOM-konto) i VPS med lavere sats enn 25 prosent.

5-11 § 5-11. Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk

(1) Arbeidsgiver skal ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekket for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Det samme gjelder for skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning). Forsikringselskap som er trekkpliktig etter § 5-4 annet ledd, skal levere opplysninger om foretatt forskuddstrekk etter reglene i [a-opplysningsloven](#). Selskap mv. som er trekkpliktig etter § 5-4a første ledd, skal levere opplysninger på den måte som departementet bestemmer.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om arbeidsgivers plikt til å føre lønningsregnskap, og om de opplysninger om lønn og andre ytelser, trekkbeløp mv. som skal sendes inn.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler som fraviker reglene i denne paragrafen.

5-11.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 10 og kap. 27 s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21.
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#) og [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 111.
- [Prop. 48 L \(2013–2014\)](#) Endringer i folketrygdloven og i skattelovgivningen mv. (tilpasning til a-ordningen) s. 39.
- [Prop. 1 LS \(2017–2018\)](#) Skatter, avgifter og toll 2018 s. 228–229.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakarar.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-11-1 til 5-11-2.
- [Forskrift 24. juni 2014 nr. 857](#) om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsforskriften).

5-11.2 § 5-11 første ledd – Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk

Bestemmelsen i første ledd første punktum gjelder arbeidsgivers plikt til å levere opplysninger om forskuddstrekk.

Annet punktum ble tilføyd i forbindelse med innføringen av ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. For skattetrekk etter § 5-4 første ledd gjelder det en tilsvarende plikt for å levere opplysninger som etter første punktum. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under [5-4](#).

Arbeidsgiver og andre trekkpliktige skal ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Tidligere ble slike opplysninger gitt sammen med opplysninger om arbeidsgiv-

veravgift i terminoppgave over arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, og i lønns- og trekkoppgaven. Fra 1. januar 2015 ble a-ordningen innført. Ansattes inntekt, arbeidsforhold og forskuddstrekk, samt arbeidsgiveravgift og finansskatt for virksomheten skal rapporteres samlet i en månedlig melding fra arbeidsgiver til NAV, Statistisk sentralbyrå og Skatteetaten.

Etter a-opplysningsloven § 4 første ledd skal opplysningene gis minimum en gang per kalendermåned. Den opplysningspliktige kan imidlertid velge å levere oftere. Det er som tidligere seks årlige oppgjørsperioder eller betalingsterminer, jf. skattebetalingsloven § 10-10, se nærmere omtalen av [10-10](#). Etter a-opplysningsforskriften § 2-1 første ledd skal opplysningene leveres senest den 5. i måneden etter utløpet av den kalendermåned opplysningen gjelder. Dersom fristen faller på en lørdag, søndag, eller helligdag, utskytes fristen til første påfølgende virkedag, jf. syvende ledd. Opplysningene skal som hovedregel **leveres elektronisk**, jf. a-opplysningsloven § 5. Den mest praktiske måten vil for mange være å levere opplysninger direkte fra et lønns- og personalsystem. I slike tilfeller kan opplysningene leveres samtidig som og hver gang det utbetales lønn, også om lønn utbetales flere ganger hver kalendermåned.

Dersom det i en oppgjørsperiode ikke har fremkommet trekkpliktige utbetalinger fra arbeidsgiver, og det derfor heller ikke er gjennomført forskuddstrekk eller skattetrekk, skal arbeidsgiver likevel sende a-melding («nullopp-gave»).

På Skatteetatens [hjemmesider](#) er det gitt utfyllende informasjon om a-ordningen, samt veiledning til utfylling av a-meldingen.

Straffansvaret etter skattebetalingsloven § 18-2 andre ledd knytter seg til overtredelser av bestemmelser gitt i medhold av skattebetalingsloven, blant annet brudd på plikten til å levere opplysninger etter § 5-11. At de nærmere regler om opplysningsplikten nå er regulert i egen lov, medfører ikke at skattekontoret er fratatt adgangen til å **anmelde** en arbeidsgiver for manglende innrapportering eller for sen levering av opplysninger etter skattebetalingsloven § 18-2. Det følger av forarbeidene til a-opplysningsloven ([Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivning) på side 102–103 at arbeidsgivere som misligholder opplysningsplikten sin, skal kunne straffes etter bestemmelsene i skattebetalingsloven. Skattekontoret kan derfor fremdeles inngi anmeldelse for manglende eller for sen innlevering av opplysninger.

Sanksjonene for manglende innrapportering eller for sen levering av opplysninger er regulert i a-opplysningsloven. Etter a-opplysningsloven § 10 kan skattekontoret ilegge den som ikke innrapporterer alle opplysninger innen fristen i a-opplysningsloven § 4, en daglig løpende tvangsmulkt frem til opplysningene er levert. Etter a-opplysningsloven § 11 kan skattekontoret ilegge den som ikke leverer alle opplysninger innen fristen i § 4, et overtredelsesgebyr. A-opplysningsforskriften §§ 4-1 til 4-4 regulerer nærmere når tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan ilegges, og fastsettelse av beløpets størrelse.

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som er trekkpliktig etter § 5-4a første ledd, skal levere opplysninger på den måte som departementet bestemmer. Det følger av dette at disse selskapene ikke skal levere opplysningene i a-melding etter a-opplysningsloven. Etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd første punktum skal selskap

mv. som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, levere melding om foretatt skattetrekk. Leveringsfristen følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3. Etter bestemmelsen skal melding om trekk leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt. For selskaper registrert i VPS-registeret skal melding om trekk likevel leveres senest en måned etter at trekk er foretatt.

Den som skal foreta skattetrekk ved utbetaling av renter eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skattebetalingsloven § 5-4b, skal levere melding om foretatt skattetrekk, jf. skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd. Se nærmere om trekkplikten under 5-4b. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-8-4 skal melding om trekk leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt.

5-11.3 § 5-11 annet ledd – Førings av lønnsregnskap

Departementet kan i forskrift gi regler om førings av **lønnsregnskap**. Nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 5-11-1 og 5-11-2.

Av forskriften § 5-11-1 fremgår det at arbeidsgivere som er bokføringspliktige, også er pliktige til å føre lønningsregnskap som tilfredsstillende kravene i bokføringsloven med forskrift.

Skattebetalingsforskriften § 5-11-2 regulerer kravene for arbeidsgivere som ikke er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Arbeidsgivere skal, dersom vedkommende velger å ikke føre lønningsregnskap som tilfredsstillende kravene i bokføringsloven med forskrift, føre lønningslister for hver mottaker av lønn eller annen godtgjørelse, jf. bestemmelsens første ledd. Hver liste skal inneholde fødselsnummer, navn, stilling og tabellnummer og/eller den trekkprosent som står på skattekortet.

5-11.4 § 5-11 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Etter tredje ledd kan departementet i forskrift gi regler som fraviker reglene i denne paragrafen. Med hjemmel i denne bestemmelsen var det tidligere i skattebetalingsforskriften § 5-11-3 gitt særregler for levering av opplysninger om forskuddstrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer, de såkalte kildeskattifellene. Denne bestemmelsen ble opphevet ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven den 1. januar 2017.

5-12 § 5-12. Skattetrekkskonto

(1) Forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den som foretar trekket skal sette beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkskonto).

(2) Holdes saldo på skattetrekkskontoen så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, kan løpende overføring til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkskonto kan det stilles garanti av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansforetaksloven. Når foretatt trekk overstiger saldo på skattetrekkskonto eller garantien, skal manglende beløp straks settes inn på kontoen.

(3) Betaling til skattetrekkskonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Garanti eller oppfylt skattetrekkskonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten skattekontorets samtykke, kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkskonto på annen måte enn ved overføring til skattekontoret eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eventuell renteavkastning på slik bankkonto tilfaller den som foretar trekket (kontohaver).

(4) Bankene plikter å hindre ulovlig disponering av skattetrekkskonto.

5-12.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21.
- [Ot.prp. nr. 61 \(2006–2007\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 8.8 og s. 56. (Endring i reglene mht. hvem som kan stille garanti for trekkansvar.)
- [Prop. 130 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 41 og [Innst. 400 L \(2016–2017\)](#) s. 12.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 4 om enklare reglar for utanlandske arbeidstakarar.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

5-12.2 § 5-12 første ledd – Eiendomsretten til trukne beløp

I første ledd første punktum reguleres eiendomsretten til trukne beløp. Bestemmelsen slår fast at forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Eiendomsretten til midlene medfører blant annet at den trekkpliktiges øvrige kreditorer er avskåret fra å ta beslag i de trukne beløpene, både ved utlegg, motregning og i konkurs. Etter rettspraksis (Rt. 1992 s. 1144) er det lagt til grunn at separatistretten oppstår når det er satt inn midler på kontoen til dekning av skattekreditorenes krav. Det kreves ikke at det foreligger noen spesiell nærhet i tid eller med hensyn til beløpets opprinnelse.

Av annet punktum følger en plikt til å sette beløp som er trukket i forskuddstrekk og skattetrekk inn på særskilt bankkonto (skattetrekkskonto). Skattekontoret kan ikke kreve å få utbetalt beløp fra skattetrekkskontoen før trekket er forfalt til betaling etter forfallsreglene i kapittel 10. Etter bestem-

melsens tredje ledd skal betaling til skattetrekkskonto skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling, se mer om tredje ledd nedenfor.

I bestemmelsens annet og tredje ledd er det gitt alternativer til innsetting på skattetrekkskonto. Disse bestemmelsene omtales nærmere i punkt [5-12.3](#) nedenfor.

I forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet, ble «skattetrekk» tilføyd bestemmelsen. Skattetrekk som foretas etter § 5-4 skal behandles på samme måte som forskuddstrekket. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under [5-4](#). Skattetrekkskonto må som hovedregel være i norsk bank. Hensynet til kontroll og muligheten for inndrivelse og eventuelle sanksjoner taler for at man ikke kan godta skattetrekkskonto i utenlandsk bank. Det må imidlertid godtas at bankgaranti – utstedt som selvskyldnerkausjon – gis av bank i et EØS-land, se nærmere om alternativer til skattetrekkskonto nedenfor.

Bestemmelsene i § 5-12 om skattetrekkskonto vil også komme til anvendelse for beløp som er trukket som utleggstrekk. Det fremgår av § 14-5 annet ledd at ved utleggstrekk nedlagt av skattekontoret, skal arbeidsgivere med plikt til å ha skattetrekkskonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk.

5-12.3 § 5-12 annet ledd – Alternativer til løpende innsetting på skattetrekkskonto

Av annet ledd sammenholdt med tredje ledd første og annet punktum fremgår det to alternativer til å sette inn de trukne beløp på skattetrekkskonto senest første virkedag etter lønnsutbetalingen. Det ene alternativet er at saldoen på skattetrekkskontoen holdes så høy at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, typisk ved innsetting av et **akontobeløp**. Det andre alternativet er at det stilles **garanti**. Slik garanti må etter annet ledd annet punktum være stilt av «foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter [finansforetaksloven](#)». Ved lovendring den 21. juni 2017 ble den tidligere henvisningen til finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 erstattet med en henvisning til finansforetaksloven. Bakgrunnen for dette var at finansieringsvirksomhetsloven ble opphevet ved ikrafttredelsen av lov av 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) den 1. januar 2016. I forarbeidene til lovendringen i § 5-12 fremgår det at endringen tar sikte på å videreføre gjeldende rett. Henvisningen vil derfor omfatte foretak som nevnt i finansforetaksloven §§ 2-1 og 2-12 første ledd andre punktum. Foruten sparebanker og andre banker, vil garanti etter dette blant annet kunne stilles av foretak og andre institusjoner som omfattes av forsikringsvirksomhetsloven samt kreditforetak og finansieringsforetak som er tildelt konsesjon etter finansforetaksloven §§ 2-7 flg. For den nærmere beskrivelsen av hva som ligger i begrepene bank, kreditforetak og finansieringsforetak vises det til finansforetaksloven § 1-3 og forarbeidene til bestemmelsen, se [Prop. 125 L \(2013–2014\)](#) s. 156–157. Skattekontoret må vurdere om garantien som stilles er høy nok til å dekke det aktuelle skattetrekket. Banken kan ikke si opp garantien for skattetrekk knyttet til lønnsutbetalinger som alt har funnet sted.

Etter finansforetaksloven § 2-1 første ledd annet punktum kan finansieringsvirksomhet også drives av **utenlandske kredittinstitusjoner** som har adgang til å drive slik virksomhet her i riket. Utenlandske kredittinstitusjoner kan drive virksomhet i Norge, enten gjennom å erverve eller etablere et norsk datterselskap, eller ved at foretaket driver virksomheten selv. Dersom foretaket vil drive virksomheten selv, kan den enten drives gjennom en filial i Norge eller direkte fra det utenlandske forretningsstedet (grensekryssende). Finansforetak fra EØS-land har rett til å drive virksomhet i Norge på begge disse måtene i medhold av konsesjonen i sitt hjemland. Finansforetak utenfor EØS må derimot ha konsesjon til å drive virksomhet gjennom filial her i riket, jf. finansforetaksloven § 5-6. Finansforetaksloven kapittel 5 angir et klart skille mellom de kredittinstitusjoner som er etablert innenfor EØS og de som er etablert utenfor EØS. Henvisningen fra skattebetalingsloven § 5-12 annet ledd til finansforetaksloven innebærer derfor at man ikke kan godta en garanti fra et finansforetak som er etablert utenfor EØS. Bestemmelsen åpner imidlertid for at man skal godta en garanti av en godkjent norsk filial av et finansforetak utenfor EØS.

Annet ledd tredje punktum regulerer situasjonen der foretatt trekk overstiger garantien eller saldo på skattetrekkskontoen. En slik situasjon vil kunne oppstå der garantien er begrenset oppad eller innsatt akontobeløp viser seg å være for lavt. Det manglende beløp skal da straks settes inn på skattetrekkskontoen.

5-12.4 § 5-12 tredje ledd – Tidspunkt for betaling til skattetrekkskonto mv.

Betaling til skattetrekkskonto skal i henhold til tredje ledd første punktum skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Garanti eller oppfylt skattetrekkskonto som trer istedenfor innskudd skal i henhold til annet punktum foreligge ved tidspunkt for lønnsutbetaling.

Det fremgår av tredje ledd tredje punktum at med mindre skattekontoret gir samtykke, kan ikke kontohaver disponere over skattetrekkskontoen på annen måte enn ved overføring til skattekontoret eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eksempel på situasjoner hvor det kan være aktuelt for skattekontoret å gi samtykke til annen disponering av skattetrekkskontoen, kan være der beløp er satt inn ved en feil, eller der nedgang i lønnsutbetalingene eller totalt opphør av virksomheten medfører at akontobeløpet kan reduseres. Se ytterligere informasjon om frigivelse av midler på skattetrekkskonto på Skatteetatens [hjemmesider](#).

Eventuell **renteavkastning** på skattetrekkskonto tilfaller i henhold til tredje ledd siste punktum den som foretar trekket (kontohaver). Renteavkastningen kan overføres til og disponeres av kontohaver uavhengig av restriksjonene som er gitt i foregående punktum i bestemmelsen.

5-12.5 § 5-12 fjerde ledd – Bankenes plikter

Av fjerde ledd følger det at bankene plikter å hindre **ulovlig disponering** av skattetrekkskonto. Overføring av beløp til skattekontorets konto eller overføring av beløp til skattetrekkskonto i annen bank vil være lovlig disponering av kontoen.

Plikten til å hindre ulovlig disponering av skattetrekkskontoen begrenser seg til å påse at det ikke foretas overføringer fra skattetrekkskontoen til annen mottaker enn skattekontoret eller til tilsvarende konto (skattetrekkskonto) i annen bank. Bankene vil dermed ikke være forpliktet til å kontrollere at en overføring fra skattetrekkskonto til skattekontorets konto faktisk gjelder skattetrekk og ikke f.eks. arbeidsgiveravgift.

Plikten må ses i sammenheng med § 18-1 første ledd, jf. straffeloven § 15 som oppstiller **straffeansvar** for medvirkning ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk. Av straffeloven § 15 følger det at et straffebud, når ikke annet er bestemt, også rammer den som medvirker til overtredelsen. Medvirkningsbestemmelsen vil kunne komme til anvendelse overfor ansvarlige personer i bankene, dersom plikten til å hindre ulovlig disponering av skattetrekkskonto ikke overholdes. Pliktbruddet vil også kunne medføre erstatningsansvar for bankene for det tap som skatte- og avgiftskreditorene eventuelt påføres.

5-13 § 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige

(1) Skattekontoret skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Skattekontoret eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skattekontoret, kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Også Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

(2) Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skattekontoret kan benytte.

(3) Departementet kan gi forskrift om bokettersyn og gjennomsyn av virksomhetens arkiver (gjennomføringen av kontroll av arbeidsgivere).

5-13.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10 s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer kap. 22 og s. 171. (Presisering av arkiv- og dokumentbegrepet og regulering av adgangen til å kopiere elektroniske arkiver, herunder speilkopiering.)
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 111.
- [Prop. 1 LS \(2012–2013\)](#) Skatter, avgifter og toll 2013 s. 239
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 293.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-13-1 og 5-13-2.
- [Forskrift 8. mars 2013 nr. 258](#) om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll.

5-13.2 Generelt om § 5-13

Bestemmelsen regulerer skattekontorets adgang og plikt til å gjennomføre kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktiges gjennomføring av forskudds-

trekk, skattetrekk og utleggstrekk (**arbeidsgiverkontrollen**). Arbeidsgivers plikt til å fremlegge opplysninger i forbindelse med kontrollen er noe utvidet i forhold til tidligere lov, idet plikten, i tillegg til «skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter», nå også gjelder «regnskapsmateriale av betydning for kontrollen». Utvidelsen er ifølge forarbeidene foretatt for å tilpasse bestemmelsen slik at den i større grad omfatter det som fremlegges i praksis.

Hjemmelen for å føre kontroll med arbeidsgivernes beregning av **arbeidsgiveravgift** følger av skatteforvaltningsloven kapittel 10, jf. §§ 10-1 og 10-4.

Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk, og arbeidsgiveravgift, blir korrekt beregnet, oppbevart, innberettet og innbetalt i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser.

5-13.3 § 5-13 første ledd – Arbeidsgiverkontroll og kontroll med andre som er trekkpliktige

Første ledd første punktum pålegger skattekontoret en plikt til å føre kontroll med arbeidsgivere, samt med andre med en tilsvarende plikt til å foreta trekk. Benevnelsen «andre» kan for eksempel være konkursbo som plikter å foreta trekk i utbetalinger via den statlige lønnsgarantiordningen, men som likevel ikke er «arbeidsgiver» overfor tidligere ansatte hos konkursdebitor. Skattekontoret kan gjennomføre kontrollen som **stedlig kontroll (bokettersyn)**, eller som **kontorkontroll**. Kontorkontrollen skjer i forbindelse med arbeidsgiverens løpende innbetaling og levering av opplysninger. Hovedformålet er å sikre rettidig og fullstendig oppgjør og rapportering av opplysninger. Typiske virkemidler i forbindelse med kontorkontrollen er puring, sanksjonering og innfordringstiltak. Kontorkontrollen kan også gi indikasjoner på om det er behov eller avdekke forhold som utløser bokettersyn.

Første ledd annet punktum hjemler den **stedlige kontrollen (bokettersyn)** hos arbeidsgiverne. Kontrollørene kan da kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg, samt andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen.

Det er i første ledd tredje og fjerde punktum presisert at elektronisk lagrede dokumenter samt programmer og programsystemer er omfattet av utleverings- og fremleggelsesplikten som følger av annet punktum. Tredje og fjerde punktum ble inntatt ved endringslov av 12. desember 2008 nr. 100, på bakgrunn av forslag fremmet av Finansdepartementet i [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#). Det ble samtidig gjort endringer i loven i form av presiseringer av adgangen til, i forbindelse med arbeidsgiverkontroll, å kunne kopiere virksomhetens elektroniske arkiver. Mer om dette i [5-13.4](#).

Første ledd siste punktum fastslår at også Riksrevisjonen kan foreta bokettersyn. De kan avholde ettersyn av eget tiltak, eller på anmodning fra skattekontoret. Slik anmodning kan være aktuelt ved særlig kompliserte ettersyn.

5-13.4 § 5-13 annet ledd – Adgangen til kopiering av elektronisk lagrede opplysninger

Annet ledd ble inntatt i loven ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100. Bakgrunnen var forslag fra Finansdepartementet om presiseringer i de ulike virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen,

fremmet i [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#). I tillegg til en presisering av arkiv- og dokumentbegrepet, ble det gjort presiseringer i de ulike bestemmelsene om virksomhetskontroll, slik at det uttrykkelig fremgår at skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å kopiere virksomhetens elektroniske arkiver, også for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler.

Som en følge av ovennevnte endring fremgår det nå uttrykkelig av annet ledd at skattekontoret kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, enten hos arbeidsgiver selv eller på skattekontoret. Begrepet «kopiering» har i denne sammenhengen et vidt innhold. Alle eksisterende metoder for kopiering skal ifølge forarbeidene kunne benyttes, herunder såkalt «speilkopiering» eller «kloning». Videre må begrepet tolkes i takt med den elektroniske utviklingen. For en nærmere beskrivelse av de ulike metodene for kopiering vises det til redegjørelsen som er gitt i forarbeidene ([Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) s. 121 flg.). Det følger av forarbeidene at det er viktig å ha klare retningslinjer for hvordan kopiert materiale skal oppbevares og håndteres av skatte- og avgiftsmyndighetene, slik at misbruksfaren minimaliseres.

5-13.5 § 5-13 annet ledd annet punktum – Forskriftshjemmel

Forskriftshjemmelen åpner for at departementet i forskrift kan fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skattekontoret kan benytte ved kontroll med arbeidsgivere og andre trekkpliktige. Videre gir bestemmelsen departementet adgang til å gi forskrift om generelle bestemmelser til utfylling og gjennomføring av kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige, herunder om oppbevaring og håndtering av kopiert materiale.

5-13.6 § 5-13 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Tredje ledd ble innført ved lov om endringer i skattebetalingsloven av 7. desember 2012 nr. 77.

Med hjemmel i dette leddet har Finansdepartementet fastsatt [forskrift 8. mars 2013 nr. 258](#) om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll. I tillegg til at forskriften gjelder når skattekontoret foretar kontroll etter skattebetalingsloven § 5-13, gjelder den også når annen offentlig myndighet har fått fullmakt til å foreta kontroll etter skattebetalingsloven § 5-13.

Det er også gitt nærmere bestemmelser om kontrollen i skattebetalingsloven § 5-13-1 og § 5-13-2.

5-13a § 5-13a. Pålegg om bokføring

Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, skattetrekk eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

5-13a.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 30 og s. 233.
- [Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak for revisjonsplikt for små aksjeselskaper) s. 64.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294.
- [Prop. 1 LS \(2022–2023\)](#) Skatter, avgifter og toll 2023 pkt. 13.9.

5-13a.2 Generelt om § 5-13a – Pålegg om bokføring

Mangelfull bokføring vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollmuligheter. Motsetningsvis vil god bokføring gi et godt grunnlag for korrekt fastsetting. Erfaring har også vist at det ofte er sammenheng mellom mangelfull bokføring og økonomisk kriminalitet, for eksempel skatte- og avgiftsunddragelser.

Hensikten bak bestemmelsen om bokføringspålegg er å bedre kvaliteten på den næringsdrivendes regnskap. Bokføringspålegget er ikke ment å være en reaksjon mot allerede begåtte lovovertridelser, men en reaksjon for å fremtvinge korrekte opplysninger for tiden fremover. Bestemmelsen om bokføringspålegg i § 5-13a må ses i sammenheng med § 5-16 annet ledd om tvangsmulkt. Dersom vedkommende retter seg etter bokføringspålegget innen fristen vil det ikke bli gitt noen økonomisk reaksjon.

Myndigheten til å gi bokføringspålegg er lagt til skattekontoret. Pålegget kan gjelde arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, skattetrekk eller utleggstrekk.

Fristen for oppfyllelse skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år. Minimumsfristen bør imidlertid bare benyttes når bokføringspålegget gjelder helt enkle forhold. Fristen må være realistisk ut fra hvor lang tid det normalt vil ta å gjennomføre de forbedringer som pålegges.

I forarbeidene er det forutsatt at det utarbeides nærmere **retningslinjer** for hvordan ordningen skal praktiseres. Slike retningslinjer er gitt i [SKD-melding nr. 10/08](#), datert 13. juni 2008, og kan anvendes så langt den passer.

5-13b § 5-13b. Pålegg om revisjon

(1) Når årsregnskapet til en arbeidsgiver som har plikt til å foreta forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) eller utleggstrekk, er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringskikk, kan skattekontoret pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Selskapet som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Skattekontoret kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

(6) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

5-13b.1 Forarbeider

- [Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper) s. 43.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivinga, kapittel 4 om enklare regler for utenlandske arbeidstakarar.

5-13b.2 Generelt om § 5-13b – Pålegg om revisjon

Bestemmelsen kom inn ved endringslov 15. april 2011 nr. 10, som følge av unntaket fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, jf. aksjeloven § 7-6 første ledd. Tilsvarende bestemmelse er også gitt i skatteforvaltningsloven § 11-2. Etter § 5-13b første ledd bokstav b gjelder adgangen til å gi pålegg om revisjon også for foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Dette betyr at små aksjeselskaper og norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) med begrenset deltakeransvar, likebehandles med hensyn til revisjonsplikt og eventuelt pålegg om dette.

Pålegg om revisjon er et fremoverrettet tiltak, og er ikke ment å være en reaksjon på allerede begåtte lovbrudd. Bestemmelsen har til **formål** å øke kontrollen med selskaper ved å pålegge revisjon som et alternativ til boketter-syn. Skattekontoret er gitt adgang til å pålegge revisjon når de registrerer at

det er behov for å kontrollere foretaket i tiden fremover på grunn av sviktende regnskapsførsel i tidligere periode.

Det er skattekontoret som etter bestemmelsens første ledd har kompetanse til å pålegge en arbeidsgiver revisjonsplikt. Skattekontoret kan pålegge arbeidsgiveren at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2.

Vilkåret for å gi en arbeidsgiver pålegg om revisjon er at årsregnskapet ikke er fastsatt i samsvar med regnskaps- og bokføringsbestemmelsene. Det er uttalt i forarbeidene ([Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) s. 43) at pålegg om revisjon bare bør gis når manglene ved regnskapet er av betydning for skatte- og avgiftsformål. Det antas på denne bakgrunn at mindre formalfeil som hovedregel ikke gir grunnlag for pålegg om revisjon, men det bør ses hen til om det for tidligere år har vært gitt bokføringspålegg for samme forhold, og om den samme feilen går igjen over flere regnskapsår.

Det følger av annet ledd at revisjonsplikt kan ilegges på bakgrunn av forhold ved årsregnskapet for siste regnskapsår, samt de tre foregående årene. Revisjonsplikten kan videre ilegges for opptil tre regnskapsår, jf. tredje ledd. Pålegg om revisjon skal etter fjerde ledd sendes til styret i selskapet.

Selskapet kan **klage** på pålegget etter bestemmelsens femte ledd. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker.

Etter bestemmelsens sjette ledd kan departementet i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon. Det er gitt nærmere regler i skattebetalingsforskriften §§ 5-13b-1 til § 5-13b-5. Etter skattebetalingsforskriften § 5-13b-3 fjerde ledd skal styret innhente en erklæring fra registrert eller statsautorisert revisor som bekrefter at han har tatt på seg oppdraget (**villighetserklæring**). Selskapet skal gis en frist på normalt seks uker for å innhente slik erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget. Fristen skal regnes fra den dagen pålegget ble gitt. Der selskapet ikke fremlegger slik erklæring fra revisor innen den fastsatte fristen, kan tingretten ved kjennelse beslutte tvangsoppløsning av selskapet etter aksjeloven § 16-15 første ledd nr. 3. Selskapet skal sende en kopi av villighetserklæringen til skattekontoret innen den frist som er satt i pålegget om revisjon, jf. skattebetalingsforskriften § 5-13b-5.

Ved innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet blir også arbeidsgivere som gjennomfører skattetrekk etter § 5-4 omfattet av bestemmelsen. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under [5-4](#).

5-13c § 5-13c. Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

(1) Skattekontoret kan i forbindelse med kontroll pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

(2) I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

5-13c.1 Forarbeider

- [Prop. 1 LS \(2013–2014\)](#) Skatter, avgifter og toll 2014 s. 251–255 [Innst. 4 L \(2014–2015\)](#) Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll 2015 – lovsaker s. 12.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 4 om enklare regler for utenlandske arbeidstakarar.

5-13c.2 Generelt om § 5-13c – Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale

Bestemmelsen ble tilføyd ved lov av 19. desember 2014 nr. 82, og trådte i kraft 1. januar 2015. Bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale var endringen som skjedde i bokføringsloven § 13 ved lov 13. desember 2013. Endringen i bokføringsloven § 13 nr. 1 til 4. innebar at kravet til oppbevaringstid for regnskapsmateriale, såkalt primærdokumentasjon, ble redusert fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt.

Skatte- og avgiftsmyndighetene har ved kontrollen adgang til å innhente kontrollopplysninger og underliggende dokumentasjon, herunder primærdokumentasjon, fra de som er opplysningspliktige. For å unngå at denne dokumentasjonen går tapt, gir bestemmelsen hjemmel for skattekontoret til å pålegge de bokføringspliktige å oppbevare regnskapsmateriale lengre enn fem år. Pålegget kan bare gis i forbindelse med kontroll. Pålegget kan imidlertid gis både etter at kontrollen er iverksatt og før iverksettelse når en kontroll er nær forestående.

Skatte- og avgiftspliktige som ikke er bokføringspliktige, vil ikke kunne pålegges lengre oppbevaringstid utover det som følger av bokføringsregelverket eller annet særskilt regelverk.

Annet ledd regulerer hvem pålegget skal rettes til. I enkeltpersonforetak skal pålegg etter første ledd rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Bestemmelsen oppstiller ikke noen formkrav til hvordan pålegget skal formidles til aktøren.

Et pålegg om lengre oppbevaringstid enn fem år kan påklages. Forvaltningslovens regler vil da komme til anvendelse.

Ved innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet blir også arbeidsgivere som gjennomfører skattetrekk etter § 5-4 omfattet av bestemmelsen. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under [5-4](#).

5-14 § 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skattekontoret, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkkonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12. På samme vilkår har

- a) finansinstitusjoner (jf. finansforetaksloven § 1-3) og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,
- b) verdipapirforetak (jf. verdipapirhandelloven § 2-7 første ledd) og andre som har penger til forvaltning, og
- c) pensjonskasser

plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkommende institusjon. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder hvem som er parter i transaksjonene.

(2) Enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, plikter på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til arbeidsgiveren. Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skattekontoret kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

(3) Næringsdrivende plikter på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende som vedkommende har eller har hatt med arbeidsgiveren, når opplysningene knytter seg til begge parters virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også omsetning som er skjedd gjennom mellommann.

(4) Også den som har fått fullmakt fra skattekontoret til å foreta bokettersyn etter § 5-13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

5-14.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 34 \(2003–2004\)](#) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. s. 40 flg.
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 kap. 21 s. 258 flg. og [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#) kap. 15.
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 s. 274–275.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

5-14.2 Generelt om § 5-14

Bestemmelsen gir skattekontoret adgang til, ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen, å innhente nærmere bestemte kontrollopplysninger fra tredjemann, uhindret av dennes taushetsplikt. Tilsvarende bestemmelser finnes for skatte- og avgiftsmyndighetene i skatteforvaltningsloven § 10-2. Hensikten med § 5-14 er å få en mer effektiv arbeidsgiverkontroll. Tilgangen til opplysninger fra tredjepersoner er særlig viktig der arbeidsgiveren selv ikke kan eller vil gi de opplysningene vedkommende plikter å gi. Opplysningene fra tredjepersoner vil også kunne gjøre det lettere å påvise feil eller mangler i de opplysninger som arbeidsgiveren allerede har gitt. I kontrollsammenheng vil således innhenting av opplysninger fra tredjepersoner kunne hjelpe til å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser samt andre former for økonomisk kriminalitet.

Adgangen til å innhente opplysninger fra tredjemann er et supplement til skattekontorets rett til å kreve fremlagt dokumenter fra den arbeidsgiveren som det gjennomføres ettersyn hos etter § 5-13 og forskriften § 5-13-2.

Det forutsettes at opplysningene skal brukes i forbindelse med arbeidsgiverkontrollen. Opplysningene kan kun innhentes ved utførelsen av pågående kontroll av navngitt person/arbeidsgiver. Det er også en forutsetning at opplysningene er relevant for kontrollen. For eksempel kan ikke skattekontoret innhente opplysninger med hjemmel i skattebetalingsloven § 5-14 når formålet med dette er å vurdere et mulig ansvar etter skattebetalingsloven § 16-13. Innhenting av opplysninger for å vurdere et mulig ansvarskrav, faller derfor utenfor.

5-14.3 § 5-14 første ledd – Finansinstitusjoners mv. opplysningsplikt

Opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto eller bankgaranti kan først og fremst innhentes fra banker, men også finansinstitusjoner, verdipapirforetak og pensjonskasser kan pålegges å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som disponeres av navngitt person, selskap mv. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de blant annet å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder om hvem som er parter i transaksjonene, slik at det vil fremkomme opplysninger om andre enn den arbeidsgiveren som er under kontroll.

Opplysninger kan kun innhentes dersom det foreligger **saklige kontrollmessige grunner** for det, og det er sannsynlig at opplysningene vil ha relevans for den aktuelle kontrollen. Saklige grunner til å innhente opplysninger kan blant annet være at arbeidsgiveren selv ikke vil gi fra seg informasjon, eller at skattekontoret ønsker å kontrollere om de opplysningene arbeidsgiveren har gitt er riktige. Ved å få opplysninger fra finansinstitusjoner mv. om navngitte arbeidsgivere vil man ved kontroll for eksempel kunne avdekke lønnsutbetalinger utenom lønnsregnskapet, og om private bankkonti benyttes på faktura som holdes utenfor arbeidsgiverens regnskap.

Dersom innhenting av opplysninger innebærer at det vil fremkomme **opplysninger om andre enn arbeidsgiveren**, må dette begrenses til å gjelde transaksjoner som arbeidsgiveren er part i, og opplysningene må ha betydning for kontrollen av arbeidsgiveren. Det skal ikke gis full tilgang til den andre partens konti.

Dersom skattekontoret ønsker informasjon om en konto som ikke tilhører arbeidsgiveren, stilles det strenge krav med hensyn til dokumentasjon av tilkynningsforholdet mellom arbeidsgiver og eier av kontoen, og den omstendighet at opplysningene er relevante for kontrollen.

5-14.4 § 5-14 annet ledd – Arbeidstakers og oppdragstakers opplysningsplikt

På samme vilkår som i første ledd første punktum, plikter enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til den aktuelle arbeidsgiveren.

Opplysninger fra ansatte eller tidligere ansatte om deres arbeidsavtaler vil kunne bidra til å avklare om arbeidsgiver har oppfylt sine plikter etter skattebetalingsloven til å foreta forskuddstrekk mv. Innhenting av opplysninger fra tidligere ansatte vil særlig være aktuelt ved bokettersyn i konkursbo for å kontrollere hva de har fått utbetalt, og på den måten sjekke om det er gjennomført riktig forskuddstrekk og om selskapet eller dets konkursbo, er skyldig arbeidsgiveravgift.

Under arbeidsgiverkontrollen vil det kunne oppstå spørsmål om en utbetaling skal anses som betaling for utført oppdrag i næringsvirksomhet, eller som en lønnsutbetaling. Dette får betydning for om det skal gjennomføres forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift av utbetalingen. Opplysninger fra den angivelige oppdragstakeren om oppdraget vil kunne bidra til å oppklare spørsmålet om hvordan betalingen skal klassifiseres.

For å lette skattemyndighetenes kontrollarbeid – særlig på større byggeplasser – kan de ansatte også bli pålagt å legge fram sitt **id-kort (HMS-kort)**. På kortene fremkommer opplysninger om den enkelte arbeidstakers identitet og hvem som er vedkommendes arbeidsgiver. Dersom en arbeidstaker ikke kan fremlegge id-kort, vil dette kunne være en indikasjon på at arbeidsgiveren ikke har oppfylt sine plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen.

5-14.5 § 5-14 tredje ledd – Næringsdrivendes opplysningsplikt

Næringsdrivende plikter å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende vedkommende har eller har hatt med den aktuelle arbeidsgiveren, når opplysningene knytter seg til begge parter virksomhet. Som etter foregående bestemmelser er det også her et vilkår at opplysningene innhentes som et ledd i arbeidsgiverkontrollen, og at det er sannsynlig at opplysningene er relevante for kontrollen, jf. henvisningen til vilkårene i første ledd første punktum.

Skattekontoret kan kreve opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Plikten gjelder også opplysninger om omsetning som er skjedd gjennom mellommann.

Opplysninger fra andre næringsdrivende kan avdekke økonomisk kriminalitet. Blant annet viser det seg at svart arbeid ofte finansieres ved ikke ført omsetning eller fiktive utgifter som reduserer fortjenesten. Innhenting av fakturaer eller leveringssedler fra leverandører kan gi en indikasjon på omsetning, som videre vil kunne indikere finansiering av svart arbeid.

5-14.6 § 5-14 fjerde ledd – Andre som kan kreve opplysninger

Det følger av fjerde ledd at også den som har fått fullmakt fra skattekontoret til å foreta bokettersyn etter § 5-13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

5-15 § 5-15. Klage over pålegg

(1) Den som får pålegg etter §§ 5-13a, 5-13c eller 5-14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen kan være muntlig.

(2). Klagefristen for pålegg etter § 5-14 er én uke. Klagefristen for pålegg etter §§ 5-13a og 5-13c er tre uker.

(3) Den som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det, eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede forvaltningsorgan til avgjørelse.

5-15.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 30 og s. 233. (Bestemmelsen utvidet til også å omfatte klage på pålegg om bokføring etter § 5-13a.)
- [Ot.prp. nr. 34 \(2003–2004\)](#) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. s. 49 flg.
- [Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper) s. 64.
- [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#) Skatter, avgifter og toll 2015 s. 253.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294.
- [Prop. 114 LS \(2021–2022\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivning m.m. og [folketrygdloven](#) (arbeidsavklaringspenger m.m.) pkt. 7 og [Innst. 449 L \(2021–2022\)](#).

5-15.2 § 5-15 – Generelt om § 5-15

Den som får bokføringspålegg etter skattebetalingsloven § 5-13a, pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale etter skattebetalingsloven § 5-13c eller pålegg om å gi opplysninger etter skattebetalingsloven § 5-14, har rett til å klage over pålegget. Klagen kan begrunnes med at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Etter ordlyden er det kun den som får bokføringspålegg som har anledning til å påklage vedtaket. Eventuelt andre med rettslig klageinteresse er ikke omfattet av ordlyden. Klagen kan fremsettes muntlig.

Klagefristen for pålegg etter § 5-14 er én uke. Klagefristen for pålegg etter §§ 5-13a og 5-13c er tre uker. Klagefristene i andre ledd ble endret ved lov av 22. juni 2022 nr. 74. Endringen innebar en utvidelse av klagefristene sammenlignet med tidligere. Bakgrunnen for utvidelsen var å få reglene til å samsvare med tilsvarende fristbestemmelser i skatteforvaltningsloven.

Etter forvaltningslovens § 29 første ledd første punktum begynner **klagefristen** å løpe når underretning om vedtaket er mottatt av vedkommende part. Selv om det er gitt særregler om fristens lengde i skattebetalingsloven § 5-15 må forvaltningsloven § 29 gjelde som utgangspunkt for friststarten. Fristen

for å klage starter derfor å løpe når vedtaket er kommet frem til parten (den pålegget retter seg mot).

Klagen skal sendes til den som ga pålegget. Dette organet skal først vurdere om pålegget kan omgjøres, før det eventuelt sender klagen til overordnet forvaltningsorgan for avgjørelse. Siden det er skattekontoret som gir pålegget, vil Skattedirektoratet være **klageorgan**.

For øvrig gjelder forvaltningsloven kapittel IV til VI for klagebehandlingen.

5-16 § 5-16. Tvangsmulkt

(1) Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5-14 en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

(2) Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 5-13a innen den fastsatte fristen en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

(3) Vedtak om tvangsmulkt ilagt selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon etter første ledd, rettes til den daglige lederen av virksomheten eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Vedtak om tvangsmulkt etter annet ledd rettes til styret i selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen, og sendes hvert medlem.

(4) Vedtak om tvangsmulkt etter første og annet ledd kan påklages til Skattedirektoratet innen 6 uker.

(5) Mulkten tilfaller statskassen.

5-16.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 175 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 21 og 22.
- [Ot.prp. nr. 34 \(2003–2004\)](#) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. s. 51 flg.
- [Prop. 51 L \(2010–2011\)](#) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper) s. 64.
- [Prop. 114 LS \(2021–2022\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m. og [folketrygdloven](#) (arbeidsavklaringspenger m.m) pkt. 7 og [Innst. 449 L \(2021–2022\)](#).

5-16.2 § 5-16 første ledd – Tvangsmulkt når opplysningsplikten ikke etterkommes

Etter bestemmelsens første ledd kan Skattedirektoratet og skattekontoret ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5-14 en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer. Bestemmelsen om adgang til å ilegge løpende tvangsmulkt overfor den som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger, har sin parallell i skatteforvaltningsloven § 14-1. Det fremgår av forarbeidene til § 47c i skattebetalingsloven av 1952, at den aktuelle tredjemann må ha hatt rimelig tid og anledning til å oppfylle plikten sin, før tvangsmulkt kan ilegges. Størrelsen på mulkten er ikke regulert i bestemmelsen. I forarbeidene er det uttalt at «storleiken på tvangsmulkta bør tilpassast den som blir pålagt mulkta, som elles på skatte- og avgiftsområdet.», jf. [Ot.prp. nr. 34 \(2003–2004\)](#) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. på s. 52. Det fremgår videre av forarbeidene til skattebetalingsloven

§ 5-16 i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 176 at bestemmelsen viderefører § 47c i skattebetalingsloven av 1952.

5-16.3 § 5-16 annet ledd – Tvangsmulkt når pålegg om bokføring etter § 5-13a ikke etterkommes

Bestemmelsens annet ledd fastslår at den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 5-13a innen fristen, kan ilegges en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer. Manglende oppfyllelse av bokføringspålegget fører ikke automatisk til ileggelse av tvangsmulkt, selv om det ble varslet om dette da pålegget ble gitt. Tvangsmulkten må ilegges ved et eget vedtak. Hovedregelen vil være at skattekontoret fatter vedtak om tvangsmulkt dersom den bokføringspliktige ikke innen fristen har dokumentert at manglene er rettet. Det samme gjelder når den bokføringspliktige ikke har besvart pålegget, eller det på andre måter er klart at den bokføringspliktige ikke har foretatt retting i tråd med pålegget.

I motsetning til tvangsmulkt etter første ledd, er **størrelsen på mulkten** etter annet ledd nærmere regulert. Utgangspunktet er at mulkten skal utgjøre ett rettsgebyr per dag, og følger den til enhver tid gjeldende satsen for rettsgebyr, jf. rettsgebyrforskriften § 2-1, jf. rettsgebyrloven § 1. Tvangsmulkten kan også settes betydelig høyere, begrenset oppad til 10 rettsgebyr per dag. Det er også satt en øvre grense på en million kroner. Departementet uttaler i forarbeidene at det er viktig at tvangsmulkten har en viss størrelse for å oppnå den ønskede effekt. Den forpliktete kan unngå mulkt ved å innrette seg etter pålegget. Det ble fastsatt standardiserte satser for å få effektiv behandling, siden tvangsmulkten ikke skal være en individuelt tilpasset sanksjon for begåtte lovovertrедelser.

Skattedirektoratet har gitt **retningslinjer** om pålegg om bokføring og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen. Retningslinjene er gitt i [SKD-melding nr. 10/08](#), av 13. juli 2008.

5-16.4 § 5-16 tredje ledd – Vedtak om tvangsmulkt

Det følger av tredje ledd første punktum at vedtak om tvangsmulkt etter første ledd skal rettes til daglig leder i «selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon». Dersom virksomheten ikke har daglig leder, skal vedtaket om ilagt tvangsmulkt sendes styreleder. Etter annet punktum skal vedtak om tvangsmulkt etter annet ledd rettes til styret i selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen, og sendes hvert medlem.

Bestemmelsen ble endret ved lov av 22. juni 2022 nr. 74. Tidligere forelå det også et solidaransvar for styrets medlemmer ved at tvangsmulkten også kunne inndrives hos disse. I utgangspunktet kan tvangsmulkten nå bare rettes mot selskapet som sådan. Det er selskapet som er pliktsubjektet, og som ikke retter seg etter pålegget. Styrets medlemmer kan likevel bli solidarisk ansvarlige for tvangsmulkten etter reglene i selskapsretten. I tillegg til disse endringene, ble det tidligere kravet om at mulkten skulle sendes hvert medlem i rekommandert brev, opphevet. Reglene om hvordan mulkten skal sendes er dermed nå teknologinøytrale. Bakgrunnen for endringene i bestemmelsen var å harmonisere reglene med tilsvarende regler i skatteforvaltningsloven.

Krav på tvangsmulkt etter § 5-16 er i henhold til § 1-1 tredje ledd bokstav c et krav som reglene om skatte- og avgiftskrav skal gjelde tilsvarende for «så langt det passer». Kravet er dermed tvangsgrunnlag for utlegg, jf. skattebetalingsloven § 14-1.

5-16.5 § 5-16 fjerde ledd – Klage

Vedtak om tvangsmulkt etter første og annet ledd kan påklages. Skattedirektoratet er klageorgan. Det kan klages over alle sider av saken, inkludert grunnlaget for illeggelsen av tvangsmulkten.

Klagefristen ble ved lov av 22. juni 2022 nr. 74 endret fra 3 til 6 uker. Bakgrunnen for endringen var blant annet å harmonisere fristlengden med tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd.

Klagereglene i forvaltningsloven kapittel VI kommer til anvendelse. Dette innebærer blant annet at klagefristens utgangspunkt må beregnes etter forvaltningsloven § 29 første ledd, dvs. fra det tidspunkt underretning om vedtaket er kommet frem til vedkommende part.

5-16.6 § 5-16 femte ledd

Femte ledd fastslår at mulkten tilfaller statskassen.

5-17 § 5-17. Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning)

Trukket skatt etter § 5-4 første ledd og betalt skatt, jf. § 10-10 første ledd, omgjøres til forskudd på skatt når skattyter trer ut av kildeskatteordningen innenfor et inntektsår, jf. reglene i skatteloven kapittel 19.

5-17.1 Forarbeider

- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kapittel 4 om enklare reglar for utanlandske arbeidstakarar.

5-17.2 § 5-17 – Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning)

Bestemmelsen ble tilføyd som ny bestemmelse i kapittel 5 ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. Bestemmelsen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019.

En skattyter som er under ordningen, kan av ulike grunner tre ut av ordningen. Det kan for eksempel være at inntekten til skattyter overstiger beløpsgrensen (trinn 3 i trinnskatten). Ved overgang til ordinær skattlegging skal trukket og betalt skatt omgjøres til forskudd på skatt etter det ordinære systemet.

Av forarbeidene til bestemmelsen, [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#), fremgår det på s. 49–50 at «innenfor et inntektsår» refererer seg til tidspunktet for uttreden.

Se nærmere omtale av ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet under [5-4](#).

Kapittel 6. Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere

6-1 § 6-1. Forskuddsskatt – personlige skattytere

(1) Personlige skattytere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. Av formue og inntekt som er regnet med ved fastsetting av forskuddstrekkets størrelse etter § 5-2 annet ledd, skal det likevel ikke svares forskuddsskatt. Departementet kan i forskrift bestemme at enkelte grupper av skattytere skal svare forskuddsskatt også av inntekt som det etter denne loven skal foretas forskuddstrekk i.

(2) Forskuddsskatt skal svares fra det tidspunktet formuen erverves eller inntekten begynner å løpe.

6-1.1 Forarbeider

– [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.

6-1.2 Generelt om § 6-1

Bestemmelsen slår fast når personlige skattytere skal betale forskuddsskatt.

6-1.3 § 6-1 første ledd – Personlige skattytere

Personlige skattytere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. All inntekt og formue hos personlige skattytere er enten gjenstand for **forskuddstrekk eller forskuddsskatt**.

Personlige skattytere som har formue, kapitalinntekt, mottar skattepliktig gevinst eller annen inntekt som det ikke foretas forskuddstrekk i, må svare forskuddsskatt av denne inntekten og formuen. Forskuddsskatten for det enkelte inntektsår fastsettes til et beløp som skal tilsvare den skatten som forventes utlignet på ovennevnte inntekt og formue.

Forskuddstrekk kan fastsettes slik at det også dekker skatt av ikke trekkpliktig inntekt som det kunne vært skrevet ut forskuddsskatt for, jf. skattebetalingsloven § 5-2 annet ledd. I disse tilfellene skal det ikke skrives ut forskuddsskatt for denne inntekten. Personlige skattytere som mottar lønn eller annen skattepliktig godtgjørelse fra noen som ikke plikter å beregne forskuddstrekk etter skattebetalingsloven skal betale forskuddsskatt av denne

inntekten. For eksempel er fremmede staters utsendte konsulære tjenestemenn fritatt fra plikten til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsforskriften § 5-4-2.

6-1.4 § 6-1 annet ledd – Tidspunktet for betaling av forskuddsskatt

Forskuddsskatten skal svares fra det tidspunktet formuen erverves eller inntekten begynner å løpe. Forskuddsskatt omfatter også renteinntekter. Det foreligger lang og klar praksis for å anse inntekten for å ha begynt å løpe fra det tidspunkt en får rett til avkastning av kapitalen, herunder **rente**. Det vil i praksis si at inntekten anses for å begynne å løpe fra det tidspunkt kapitalen er plassert på en rentebærende konto. Dette gjelder også der rentene først godskrives ved årets slutt. Dersom en innskuddsavtale gir rett til høyere rente (bonusrente) hvis det ikke foretas uttak før et avtalt tidspunkt, vil bonusrenter først komme til beskatning det året bindingstiden utløper. Eventuell forskuddsskatt vil her først kunne skrives ut for det året bindingstiden utløper.

6-2 § 6-2. Forskuddsskatt – upersonlige skattytere

Upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret.

6-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven.) kap. 27 s. 176 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap 10.

6-2.2 Generelt om § 6-2

Bestemmelsen slår fast at **upersonlige skattytere** skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret. Begrepet upersonlige skattytere er nærmere definert i § 4-1 første ledd bokstav a hvor det fremgår at begrepet erstatter «etter-skuddspliktige» som tidligere ble brukt om den samme gruppe skattytere i skattebetalingsloven av 1952 § 2. Se nærmere om dette i [4-1.3.1](#).

Når det gjelder utgangspunktet for forskuddsutskrivingen m.m., vises det til kap. 4. Forfallsfristen for betaling av forskuddsskatten reguleres av skattebetalingsloven § 10-20 tredje ledd. Se nærmere om dette i [10-20.5](#).

6-3 § 6-3. Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere

(1) Forskuddsskatten fastsettes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år.

(2) Forskuddsskatt utstedes på grunnlag av formue og inntekt ved siste skattefastsetting. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved skattefastsettingen.

(3) Når en skattyter ber om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene i dette kapitlet, skal anmodningen i alminnelighet tas til følge.

(4) Skattekontoret kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen.

(5) Utstedt forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at skattyteren, med den opprinnelige fastsatte forskuddsskatt, vil få en restskatt eller en tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som tilsvarende minst en femtedel av det utstedte forskuddsbeløpet.

(6) Skattekontoret kan fritta skattyter fra plikten til å innbetale gjestående terminer av forskuddsskatt eller treffe bestemmelse om tilbakebetaling av forskuddsskatt, når vilkårene i § 5-3 annet ledd foreligger.

6-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga s. 60 (om endring av begrepet utskrive til utstede i annet og femte ledd.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 56 (Ligningsbegrepet ble erstattet av skattefastsettingsbegrepet ifm. vedtaket av skatteforvaltningsloven)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 6-3.

6-3.2 Generelt om § 6-3

Bestemmelsen regulerer fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere.

6-3.3 § 6-3 første ledd – Forskuddsskattens størrelse

Forskuddsskatten fastsettes til det beløpet som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år. Skattesatsene for det enkelte inntektsår fastsettes av Stortinget i det årlige

skattevedtaket. Trygdeavgiften fastsettes i det årlige vedtaket om fastsetting av avgifter til folketrygden.

6-3.4 § 6-3 annet ledd – Grunnlag for utstedelse av forskuddsskatt

Forskuddsskatten utstedes på grunnlag av formue og inntekt ved siste skattefastsetting. **Grunnlaget for forskuddsskatten** er skattefastsettingen for inntektsåret to år forut for det året forskuddsskatten gjelder. Med «siste skattefastsetting» menes skattefastsettingen slik den foreligger ved forskuddsutskrivningen. Dersom skattefastsettingen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utstedelse av forskuddsskatt skal forhøyes eller reduseres med en proSENTSATS som fastsettes for det enkelte år, jf. § 6-6 første ledd. Vedtaket fremgår av forskuddsmeldingen for det enkelte år. Nærmere om dette i 6-6.3.

Ved fastsettingen av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekket etter reglene i kap. 5. I de tilfellene hvor skattyteren har både trekkpliktig inntekt og inntekt og/eller formue som det skal beregnes forskuddsskatt av, skal det i utgangspunktet foretas forskuddstrekk, som det tas hensyn til ved utstedelse av forskuddsskatten.

Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved skattefastsettingen.

6-3.5 § 6-3 tredje ledd – Anmodning om høyere grunnlag for forskuddsskatt

Dersom skattyter ber om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene i dette kapitlet, skal anmodningen i alminnelighet tas til følge.

6-3.6 § 6-3 fjerde ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivningen

Skattekontoret kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen.

Med «til enhver tid» menes både inntektsåret og skattefastsettingsåret inn-til avregning av fastsatt skatt foreligger. Feil ved utskrivningen kan f.eks. være **feilskrivning**, **feilregning** eller **feilopplysninger** som er lagt til grunn. Blir inntekten eller formuen høyere eller lavere enn antatt ved utskrivningen anses dette ikke som «feil ved den opprinnelige utskrivningen».

Skattebetalingsforskriften § 6-3-1 flg. gir nærmere regler for melding om forskuddsskatt og endring i forskuddsskatt for personlige skattytere.

6-3.7 § 6-3 femte ledd – Endring av forskuddsskatten

Utstedt forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at skattyteren, med den opprinnelig fastsatte forskuddsskatt, vil få en restskatt eller en tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som tilsvarer minst en femtedel av det utstedte forskuddsbeløpet.

Ved endring etter dette ledd er det uten betydning hvordan forskuddsskatten er beregnet. Det avgjørende vil være størrelsen på det sannsynlige avviket mellom den forventede fastsatte skatt og det utstedte forskuddsbeløpet.

6-3.8 § 6-3 sjette ledd – Fritak fra plikten til å innbetale forskuddsskatt

Skattekontoret kan frita skattyteren fra plikten til å innbetale de gjenstående terminene av forskuddsskatten eller bestemme at forskuddsskatt skal tilbakebetales når vilkårene i § 5-3 annet ledd er oppfylt. Det følger av § 5-3 annet ledd at skattyteren kan fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatten og trygdeavgiften som vil bli fastsatt for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at innbetalt forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatten og trygdeavgiften som vil bli fastsatt for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren.

Utgangspunktet er at den skattepliktige ikke skal få tilbakebetalt forskuddet før ordinær avregning. Det må foreligge ekstraordinære forhold dersom lovens vilkår om tilbakebetaling på et tidligere tidspunkt skal anses oppfylt. Tilbakebetaling før ordinær avregning kan derfor bare skje når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregningen er foretatt. Skattebetalingsloven § 5-3 annet ledd er kommentert i [5-3.4](#) og [5-3.5](#).

6-4 § 6-4. Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere

(1) For personlige skattytere fastsettes forskuddsskatten i alminnelighet ved skjønn:

- a) når skattyter ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret, eller
- b) når skattyters samlede årsinntekt ved siste skattefastsetting er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste skattefastsetting.

(2) Utenom de tilfeller som er nevnt i første ledd, kan forskuddsskatten fastsettes ved skjønn:

- a) når skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen,
- b) når grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfeldige inntekter, eller
- c) når det av andre særlige grunner må antas at forskuddsskatt utskrevet etter reglene i § 6-1 vil bli vesentlig høyere eller lavere enn den skatt og trygdeavgift som ventes utlignet.

(3) Forskuddsskatt av inntekt av fiske kan alltid fastsettes ved skjønn på grunnlag av den inntekt som skattyter under vanlige forhold kan påregnes å innvinne i løpet av året.

6-4.1 Forarbeider

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 56 (Ligningsbegrepet ble erstattet av skattefastsettingsbegrepet ifm. vedtakelsen av skatteforvaltningsloven)

6-4.2 Generelt om § 6-4

Skattebetalingsloven § 6-4 gir regler om når forskuddsskatten i alminnelighet skal eller kan fastsettes ved skjønn.

6-4.3 § 6-4 første ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten i alminnelighet fastsettes ved skjønn

De tilfellene hvor forskuddsskatten i alminnelighet skal fastsettes ved skjønn er når skattyteren ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret, eller når skattyterens samlede årsinntekt ved siste skattefastsetting er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste skattefastsetting. Utgangspunktet er at forskuddsskatten fastsettes ved skjønn i disse tilfellene, men det kan tenkes tilfeller hvor forskuddsskatten ikke bør beregnes etter skjønn.

I de tilfeller skattyteren ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret, vil det ofte foreligge tilstrekkelige opplysninger i det sentrale

forskuddsregisteret, og det vil da ikke være behov for å fastsette forskuddsskatten ved skjønn. Det andre tilfellet er ment for skattytere med inntekt som av ulike årsaker svinger sterkt fra år til år.

6-4.4 § 6-4 annet ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn

Skattekontoret kan fastsette forskuddsskatten ved skjønn når skattyterens inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen. Om skattyterens inntekts- eller formuesforhold har endret seg «vesentlig» vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Videre kan skattekontoret fastsette ved skjønn i tilfeller hvor grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfældige inntekter.

Forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn når det av andre særlige grunner må antas at forskuddsskatt utskrevet etter reglene i § 6-1 vil bli vesentlig høyere eller lavere enn den skatten og trygdeavgiften som ventes fastsatt. Det gis her forholdsvis vid adgang til å fastsette forskuddsskatten ved skjønn.

6-4.5 § 6-4 tredje ledd – Forskuddsskatt av inntekt av fiske

Inntekt av fiske kan alltid fastsettes ved skjønn på grunnlag av den inntekten som skattyteren under vanlige forhold kan påregnes å innvinne i løpet av året. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det i fiskenæringen kan være spesielt usikre forhold.

6-5 § 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den fastsatte skatt ved siste skattefastsetting.

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den fastsatte skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

(3) Skattekontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivningen.

(4) Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli fastsatt skatt for vedkommende inntektsår. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og fastsatt skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et større avvik.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om utskrivningen av forskuddsskatt for bestemte grupper skattytere som avviker fra bestemmelsen i denne paragraf, herunder at det ikke skal utskrives forskuddsskatt.

6-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 20.6 og s. 196. (Endring av første og fjerde ledd – fremskynding av betaling av etterskuddsskatt.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer kap. 29 og s. 171. (Endring av begrepet ligningskontor til skattekontor, jf. fjerde ledd annet punktum.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 56 (Ligningsbegrepet ble erstattet av skattefastsettingsbegrepet ifm. vedtakelsen av skatteforvaltningsloven)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 6-5.

6-5.2 Generelt om § 6-5

Skattebetalingsloven § 6-5 gir regler om fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere.

6-5.3 § 6-5 første ledd – Forskuddsskattens størrelse

Forskuddsskatten for upersonlige skattytere settes lik den fastsatte skatt ved siste skattefastsetting. Det samme gjelder for personlige skattytere, jf. § 6-3 annet ledd første punktum. Bestemmelsen er kommentert under [6-3.4](#).

Grunnlaget for forskuddsskatten er skattefastsettingen for inntektsåret som ligger to år forut for det året forskuddsskatten gjelder. Med «siste skattefastsetting» menes skattefastsettingen slik den foreligger ved forskuddsutskrivningen. Dersom skattefastsettingen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utskrivning av forskuddsskatt skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år, jf. § 6-6 første ledd. Vedtaket fremgår av forskuddsmeldingen for det enkelte år. Nærmere om dette under 6-6.3.

6-5.4 § 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskrivning av forskuddsskatt

Det skal ikke skrives ut forskuddsskatt når den fastsatte skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn kr 2 000.

Bestemmelsen er begrunnet i praktiske hensyn. Det er lite hensiktsmessig å gjennomføre utskrivning av forskuddsskatt for så små beløp.

6-5.5 § 6-5 tredje ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivningen

Skattekontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivningen. Det samme gjelder for personlige skattytere, jf. § 6-3 fjerde ledd.

Feil ved utskrivningen kan f.eks. være **feilskrivning**, **feilregning** eller **feil opplysninger** som er lagt til grunn. Dersom inntekten eller formuen blir høyere eller lavere enn antatt ved utskrivningen, anses dette ikke som «feil ved utskrivningen».

6-5.6 § 6-5 fjerde ledd – Frafall eller endring av forskuddsskatt

Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli fastsatt skatt for vedkommende inntektsår, jf. fjerde ledd første punktum.

Dersom forskuddsskatten frafalles innebærer dette at skatten ikke blir innkrevd. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og fastsatt skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyteren endre utskrivningen, jf. fjerde ledd annet punktum. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et **større avvik**, jf. fjerde ledd tredje punktum. Det følger av skattebetalingsforskriften § 6-5-2 at det med større avvik skal forstås at avviket utgjør mer enn 10 prosent og ikke mindre enn 2 000 kroner.

6-5.7 § 6-5 femte ledd – Forskriftshjemmel

Departementet kan i forskrift gi regler om utskrivning av forskuddsskatt for bestemte grupper skattytere som avviker fra bestemmelsen i denne paragrafen, herunder at det ikke skal utskrives forskuddsskatt. Myndigheten er delegert videre til Skattedirektoratet, jf. skattebetalingsforskriften § 6. Det følger av skattebetalingsforskriften § 6-5-5 at for konkurs- og administrasjonsbo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, skal det ikke skrives ut forskuddsskatt.

6-6 § 6-6. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt

(1) Departementet kan treffe vedtak om at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en proSENTSATS som fastsettes for det enkelte år.

(2) Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste skattefastsetting.

6-6.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 56 (Ligningsbegrepet ble erstattet av skattefastsettingsbegrepet ifm. vedtakelsen av skatteforvaltningsloven).

6-6.2 Generelt om § 6-6

Skattebetalingsloven § 6-6 har bestemmelser om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt.

6-6.3 § 6-6 første ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år

Departementet kan treffe vedtak om at **beregningsgrunnlaget** for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en proSENTSATS for det enkelte år. Vedtak om et generelt prosentvis tillegg eller fradrag i beregningsgrunnlaget for det enkelte år gjøres i forbindelse med den sentrale forskuddsutskrivningen. Vedtaket fremgår av Skattedirektoratets årlige melding om forskuddsutskrivningen. I den utstrekning det er praktisk mulig, bør utskrivningen bygges på individuelle ansettelser.

Bestemmelsen gjelder både for personlige og upersonlige skattytere.

6-6.4 § 6-6 annet ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år for bestemte grupper skattytere

Bestemmelsen omfatter både personlige skattytere og upersonlige skattytere. Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for **bestemte grupper skattytere**, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste skattefastsetting.

I Skattedirektoratets årlige melding om forskuddsutskrivningen gis veiledning for utskrivningen. Det vil her kunne opplyses om endringer eller gis veiledning for forskuddsutskrivningen for bestemte grupper eller næringer.

6-7 § 6-7. Tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt

(1) For personlige skattytere utskrives forskuddsskatten før inntektsårets begynnelse. For nye skattepliktige skal forskuddsskatten utskrives snarest mulig etter det tidspunktet da plikten til å svare forskuddsskatt er inntrådt, jf. § 6-1 annet ledd.

(2) For upersonlige skattytere utskrives forskuddsskatten før utgangen av inntektsåret.

(3) Skattekort med utskrevet forskuddsskatt kan gjøres tilgjengelig for skattyter ved elektronisk kommunikasjon.

6-7.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 10.
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011– kap. 20 s. 254 flg. og [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#) kap. 14.

6-7.2 Generelt om § 6-7

Bestemmelsen fastsetter tidspunktet for utskrivingen av forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

6-7.3 § 6-7 første ledd – Personlige skattytere

For personlige skattytere utskrives forskuddsskatten før inntektsårets begynnelse. Det samme gjelder for skattekortene, jf. § 5-1 første ledd.

For nye skattepliktige skal forskuddsskatten utskrives snarest mulig etter det tidspunktet da plikten til å svare forskuddsskatt er inntrådt, jf. § 6-1 annet ledd.

6-7.4 § 6-7 annet ledd – Upersonlige skattytere

Forskuddsskatten for upersonlige skattytere skal utskrives før utgangen av inntektsåret.

6-7.5 § 6-7 tredje ledd – Elektronisk kommunikasjon

Skattekort med utskrevet forskuddsskatt kan gjøres elektronisk tilgjengelig. |

Kapittel 7. Avregning

7-1 § 7-1. Gjennomføring av avregningen

(1) Når skattefastsettingen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen fristen i § 4-7 gå til fradrag i fastsatt skatt. Avregningen foretas av skattekontoret.

(2) Når fastsatt skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt.

(3) Når fastsatt skatt utgjør et mindre beløp enn det forskuddet som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløpet som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren.

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om at

- a) også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen, og om godskrivning av forskuddstrekk som ikke er innbetalt av arbeidsgiver.
- b) tilskudd fra Enova til energieffektiviseringstiltak på egen bolig skal inngå i avregningen.

7-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1–11.5 og kap. 27 s. 177 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 11.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3 og s. 171. (Endring av første ledd annet punktum.)
- [Ot.prp. nr. 31 \(2007–2008\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. pkt. 9.7 og s. 71. (Oppretting av henvisning til bestemmelsen om tilleggsforskudd i første ledd.)
- [Prp. nr. 126 LS \(2009–2010\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. (oppdatering av ordlyd i første ledd første punktum), [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#), [Lovvedtak 78 \(2009–2010\)](#).
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 (endring av fjerde ledd), [Innst. 4 L \(2015–2016\)](#), [Lovvedtak 38 \(2015–2016\)](#).
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-1-1 til 7-1-6.

7-1.2 Generelt om § 7-1

Avregning vil si å la forskudd på skatt for et inntektsår gå til fradrag i fastsatt skatt av formue og inntekt for det samme inntektsåret.

Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivingen, skattyterens og arbeidsgiverens innbetalinger og skattefastsettingen. På grunnlag av disse tallstørrelsene, som foreligger før selve avregningen, fremkommer det beløpet som skattyteren skylder eller har til gode.

I § 7-1 er det gitt regler om gjennomføringen av avregningen for personlige og upersonlige skattytere. Avregningen inngår som en del av skatteoppgjøret med skattyter. Fram til og med skatteoppgjøret i 2010 (for inntektsåret 2009) ble det gjennomført to ordinære skatteoppgjør for personlige skattytere – ett i juni og ett i oktober. Siden da har antall skatteoppgjør gradvis blitt utvidet, og i dag sendes skatteoppgjør ut puljevis etter hvert som de blir ferdigstilt.

7-1.3 § 7-1 første ledd – Gjennomføring av avregningen

Det følger av § 7-1 første ledd at avregningen gjennomføres ved at forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd går til fradrag i fastsatt skatt. Forskuddstrekk er forskudd som gjennomføres av arbeidsgivere og andre trekkpliktige ved utbetaling av lønn og andre trekkpliktige ytelser. Forskuddstrekket gjennomføres ved at trekket beregnes og holdes tilbake i oppgjøret med skattyteren, jf. § 5-10 første ledd. Utskrevet forskuddsskatt for personlige skattytere skal betales for formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i, jf. § 6-1. Forskuddsskatten utskrives direkte til skattyter, som skal betale denne inn i fire terminer gjennom inntektsåret, jf. § 10-20. For upersonlige skattytere skal forskuddsskatten betales i løpet av året etter inntektsåret, jf. § 6-2. Forskuddsskatten for upersonlige skattytere skal utskrives før utgangen av inntektsåret, og forskuddsskatten skal betales i to terminer i året etter inntektsåret, jf. § 10-20 tredje ledd. Det er presisert at dersom skattyter frivillig har innbetalt mer enn den utskrevne forskuddsskatten som tilleggsforskudd innen fristen i § 4-7, skal dette også gå til fradrag i den fastsatte skatten. Reglene om innbetaling av tilleggsforskudd er nærmere behandlet i 4-7.

Avregning foretas av skattekontoret. I praksis er avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i fastsatt skatt standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt.

Avregning skal foretas «når skattefastsettingen er gjennomført». Ferdigstilling av fastsettingsopplysninger, ordinær avregning og utsending av skatteoppgjøret til skattyterne er mengdeproduksjoner som har vært gjort til fastsatte tider det enkelte år.

Skattebetalingsforskriften § 7-1-2 har nærmere regler om gjennomføring av avregningen, herunder om hvilke beløp som skal gå til fradrag i fastsatt skatt. Det er dette som også benevnes **godskriving av trekk** ved skattyters skatteavregning. Forskuddstrekk som arbeidsgiver har gjennomført i lønn og lignende ytelser skal godskrives skattyter og gå til fradrag i fastsatt skatt. Det er forskuddstrekk som det er på det rene at arbeidsgiver har foretatt som skal gå til fradrag i den fastsatte skatten. Det er ikke et absolutt vilkår at arbeidsgiver har innbetalt trekkbeløpet. Det er imidlertid et krav om at arbeidstakeren

ikke har vært i en slik posisjon at han har hatt mulighet til å øve innflytelse over de forhold som førte til at arbeidsgiver ikke innbetalte trekkbeløpet. Også beløp som arbeidsgiver har betalt etter at det er gjort ansvar gjeldende etter § 16-20 om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk, skal godskrives skattyter, selv om trekk i utgangspunktet ikke har vært foretatt ved lønnsutbetalingen. Slik godskriving skal ikke skje i større utstrekning enn det som er nødvendig for å dekke skattyters gjenstående uoppgjorte skatteforpliktelse for vedkommende inntektsår. Paragraf 7-1-2 gjelder både for personlige og upersonlige skattytere (heretter benevnt skattyter), selv om det for upersonlige skattytere bare er utskrevet forskuddsskatt og eventuelt tilleggsforskudd som kommer til fradrag ved avregningen. Reglene om godskriving av trekk generelt, herunder om vilkår for å kunne bli nektet godskriving ved trekkforsømler, omtales nærmere nedenfor i [7-1.8](#). Skattedirektoratet har gitt retningslinjer om spørsmål som kan oppstå i forbindelse med godskriving av forskuddstrekk, se [Retningslinje for godskriving av forskuddstrekk](#).

Er det foretatt såkalt forhåndsfastsetting (tidligere forhåndsligning etter den nå opphevede ligningsloven § 4-7 nr. 8) etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, gitt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2, skal det foretas **forhåndsavregning** forut for de ordinære skatteoppgjørene. Reglene om forhåndsavregning står i skattebetalingsforskriften § 7-4-1 og behandles nedenfor i [7-4.5](#). Med grunnlag i skattefastsettingen og avregningen skal skattyter få tilsendt **skatteoppgjør**, som blant annet vil vise resultatet av avregningen. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 7-1-4 tredje ledd. Bestemmelsen er kommentert nærmere i [7-1.10](#).

Forvaltningslovens **saksbehandlingsregler** gjelder med de særlige begrensninger som er gitt i loven, jf. § 3-1 første ledd. I § 3-3 annet ledd er det for vedtak som treffes under avregningen gjort unntak for forvaltningslovens regler om forhåndsvarsel og begrunnelse. Unntaket er begrunnet med at ordinær avregning typisk representerer masseforvaltningsavgjørelser hvor det ikke er praktisk mulig å følge forvaltningslovens krav til forhåndsvarsel og begrunnelse. Det er imidlertid ikke gjort unntak fra forvaltningsloven kap. VI om klage. Det innebærer at avregningen er å anse som et enkeltvedtak som kan påklages etter klagereglene i forvaltningsloven. Forvaltningslovens regler om klagefrist, klagens form og innhold osv. gjelder derfor fullt ut ved klage på avregningen. Innvendinger mot det underliggende fastsetningsvedtaket kan imidlertid bare fremmes etter reglene i skatteforvaltningsloven kap. 13.

Klage på avregningen vil først og fremst være aktuelt i forbindelse med spørsmål om godskriving av forskuddstrekk. En beslutning om å nekte godskriving av forskuddstrekk er et enkeltvedtak som krever særlige vurderinger av saksbehandler. Hensynet til masseforvaltningen gjør seg ikke gjeldende ved denne type avgjørelser. Det er derfor viktig at slike saker gis en grundig og god saksbehandling. Siden beslutning i spørsmål om godskriving kan ha stor betydning for skattyters rettigheter og plikter, og vedtaket i en del tilfeller kan være delvis basert på skjønsmessige vurderinger, har skattyter en særlig interesse i å bli informert i forkant av avgjørelsen. Det er ved saksbehandlingen av særlig betydning for skattyter at det blir gitt en fyllestgjørende begrunnelse for et vedtak om å nekte godskriving. Alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper og krav til forsvarlig saksbehandling tilsier således også at det i

alminnelighet skal varsles i saker om godskrivingsnekt og at denne typen vedtak bør begrunnes. En beslutning om godskrivingsnekt er ikke en omgjøring av godskrivningen ved den opprinnelige avregningen, og en nekting er ikke avhengig av at vilkårene i forvaltningsloven § 35 er oppfylt. Se mer om dette i [3-1.3](#) om omgjøring.

Klager på avregningen rettes til skattekontoret.

Forholdet til forvaltningslovens saksbehandlingsregler, herunder klageregler, er nærmere omtalt i [3-1.3](#).

7-1.4 § 7-1 annet ledd – Restskatt

Bestemmelsen regulerer situasjonen når fastsatt skatt utgjør et større beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter. Restskatten vil da fremkomme som et direkte resultat av avregningen.

Skattytere som får restskatt, vil sammen med skatteoppgjøret få tilsendt faktura for restskatt i utfylt stand. Restskatten betales via bank, herunder nettbank. Skattebetalingsloven har nærmere regler om **betaling** i kap. 9. Det vises til [9-1](#) for beskrivelse av § 9-1 om betalingsmåte og til skattebetalingsforskriften §§ 9-1-1 flg.

Det følger av skattebetalingsloven § 10-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 at restskatt under kr 100 ikke skal betales. Bestemmelsene er kommentert nærmere i [10-4.3](#) og [10-4.4](#).

Forfallsbestemmelsene for restskatt er plassert sammen med de øvrige forfallsbestemmelsene for skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven kap. 10, jf. § 10-21. Bestemmelsen er omtalt i [10-21](#).

Reglene om **rentetillegg** på restskatt fremgår av loven § 11-5 første ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 7-4-5. Nærmere regulering av rentetillegget fremgår dessuten av skattebetalingsforskriften § 11-5-4 og § 11-5-5. Forskriften § 11-5-6 har nærmere regler om beregningsgrunnlaget. Det vises til nærmere omtale av dette i [11-5](#).

7-1.5 § 7-1 tredje ledd – Tilgodebeløp

Tredje ledd regulerer situasjonen når fastsatt skatt utgjør et mindre beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter.

Dersom forskuddstrekk eller utskrevet forskuddsskatt ved avregningen viser seg å være større enn fastsatt skatt, blir den overskytende del av forskuddstrekket og utskrevet forskuddsskatt å frafalle. Er den del av forskuddsskatten som blir å frafalle helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake som tilgodebeløp til den skattepliktige. Tilsvarende gjelder når det forskuddstrekk som skal godskrives den skattepliktige er større enn den fastsatte skatten.

Er skattyter godskrevet flere slags forskudd, blir overskytende forskudd å frafalle i rekkefølgen: tilleggsforskudd, utskrevet forskuddsskatt og forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-4 annet ledd. Bestemmelsen er omtalt i [7-1.10](#).

Opplysninger om skattyteres norske kontonummer skal bankene ukrevet gi skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven § 7-3. Fra disse opplysningene plukkes, iht. gitte kriterier, forslag til bankkonto for **utbetaling av tilgodebeløp**. Dersom skattyteren ønsker at utbetalingen skal skje til et annet konto-

nummer enn det skattemeldingen angir som utbetalingskonto, kan skattyteren endre kontonummeret for utbetalingen på skatteetatens [hjemmesider](#). Dersom skattyteren ikke får endret kontonummeret via løsningen, skal skattekontoret endre kontonummer på skriftlig anmodning fra skattyter. Skattyter må være kontohaver eller ha disposisjonsrett over kontoen, og dette må kunne verifiseres ved oppslag i grunnlagsdatabasen eller ved at skattyter forelegger skattekontoret dokumentasjon på dette. Det kreves også betryggende legitimasjonskontroll av skattyter. Legitimasjonskontrollen gjennomføres enten ved personlig fremmøte på skattekontoret og kontroll av original legitimasjon, eller ved fremleggelse av bevitnet kopi av skriftlig legitimasjon. Når det ikke foretas overføring til bankkonto, kan utbetaling av tilgodebeløp til skattyterne skje ved utbetalingskort. Ved bruk av utbetalingskort kan utbetalingen ta lenger tid. I tillegg kan skattyter risikere gebyr av banken ved hevingen av utbetalingskortet, og bankene kan ha egne regler for hvordan beløpet utbetales.

Det er som hovedregel skattyteren som skal ha tilgodebeløpet utbetalt. Når det for ektefeller fastsettes skatt under ett, men ektefellene får særskilt avregning og skatteoppgjør, skal eventuelt gjenværende tilgodebeløp sendes særskilt til hver av dem. Avregning av ektefeller er nærmere regulert i skattebetalingsforskriften § 7-1-3 annet ledd. Bestemmelsen er kommentert i [7-1.9](#).

Hvis skattyter er død og arvingene, i medhold av [lov om arv og dødsbo-skifte \(arveloven\)](#) § 116 første ledd, har erklært overfor tingretten at de overtar ansvaret for avdødes forpliktelser, vil tingretten gi attest om at boet skiftes privat. Dersom den eller de, som på vegne av arvingene, er bemyndiget til å forføye over boet ønsker å heve beløpet, må skifteattest og legitimasjon fremlegges. Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle som sitter i uskiftet bo. Når boet er tatt under tingrettens behandling, er det tingretten som er legitimert til å motta tilgodebeløpet.

Det følger av skattebetalingsloven § 10-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 at tilgodebeløp under kr 100 ikke tilbakebetales. Bestemmelsene er kommentert nærmere i [10-4.3](#) og [10-4.4](#).

Det gjelder et generelt forbud mot **overdragelse eller frivillig pantsettelse** av krav på tilbakebetaling av skatt, se skattebetalingsloven § 10-1 annet ledd, og kommentarene til bestemmelsen i [10-1.3](#).

Adgangen til å foreta **motregning** av restanser ved skatteoppgjøret følger av motregningsreglene i skattebetalingsloven kap. 13, jf. § 7-4 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 7-4-4. Motregningsbestemmelsene er kommentert i kap. 13. Er tilgodebeløpet helt eller delvis benyttet til restansedekning eller til dekning av andre krav, sender skattekontoret en oversikt til skattyter som viser hvordan tilgodebeløpet er disponert.

Det beløp skattyteren får tilbakebetalt, skal også omfatte **rentegodtgjørelse** etter kap. 11 i skattebetalingsloven, se § 11-5 annet ledd, jf. forskriften § 7-4-5. Rentegodtgjørelse ved skatteavregningen for personlige og upersonlige skattytere er regulert i skattebetalingsforskriften § 11-5-1 og § 11-5-2. Forskriften § 11-5-6 har nærmere regler om beregningsgrunnlaget. Det vises til nærmere omtale av dette i [11-5](#).

7-1.6 § 7-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Paragraf 7-1 fjerde ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler om at også andre forskuddsbeløp og tilskudd fra Enova til energieffektiviseringstiltak på egen bolig skal inngå i avregningen. Bestemmelsen er nødvendig for bl.a. å kunne regulere avregningen i tilfeller der det for ektefeller fastsettes skatt under ett, og der skatt av barns inntekt og formue fastsettes på foreldrene.

Bestemmelsen hjemler også at skattyter med ledende stilling/funksjon hos arbeidsgiver, kan nektes godskrivning av forskuddstrekk som ikke er innbetalt, selv om det er foretatt forskuddstrekk ved lønnsutbetalingen. Se skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a tredje punktum. Begrunnelsen for ordningen er at arbeidstakere som deltar i ledelsen av bedriften ved lønnsutbetalingen normalt vil være kjent med de driftsmessige omstendighetene i bedriften, samt ha ansvar for og kontroll med at trekket blir innbetalt.

Departementets myndighet etter § 7-1 fjerde ledd er fra 13. mai 2013 delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonsvedtak i [forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7.

Nærmere regler om avregningen er gitt i skattebetalingsforskriften kap. 7.

7-1.7 Forskriften § 7-1-1 – Definisjoner

I § 7-1-1 defineres begrepene skatteoppgjør og tilleggsforskudd. Det fremgår direkte av loven § 7-1 hva man mener med avregning.

Bokstav a definerer **skatteoppgjør** som avregning med rente- og betalingsoppgjør. Bokstav b definerer **tilleggsforskudd** som forskuddsskatt som er innbetalt med høyere beløp enn det som er utskrevet fordi utskrevet forskuddsskatt antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som blir fastsatt ved skattefastsettingen. Tilleggsforskudd er nærmere omtalt i kommentarene til loven § 4-7, se [4-7](#).

7-1.8 Forskriften § 7-1-2 – Gjennomføring av avregningen

Skattebetalingsforskriften § 7-1-2 presiserer hvilke beløp som skal tas med i avregningen, det vil si at de kommer til fradrag i den fastsatte skatten. Bestemmelsen utfyller dermed loven § 7-1 første ledd.

Når skattyter er godskrevet flere slags forskudd, skal disse gå til fradrag i den fastsatte skatten i rekkefølgen forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd, jf. § 7-1 første ledd.

I [Retningslinje for godskrivning av forskuddstrekk](#) redegjør Skattedirektoratet for regler og vilkår for **godskrivning av forskuddstrekk**, og for når godskrivning av forskuddstrekk kan nektes.

Den klare hovedregelen er at skattytere som på vanlig måte har fått utbetalt sin lønn med fradrag av forskuddstrekk beregnet av arbeidsgiver, skal få godskrevet trekket. Det gjelder selv om arbeidsgiver ikke har betalt inn trekket til skattekontoret, eller har unnlatt å overholde sine øvrige plikter etter loven.

Hovedregelen fremgår av § 7-1-2 bokstav a første punktum som omhandler forskuddstrekk og bestemmer at forskuddstrekk som det er «på det rene» at arbeidsgiveren har «foretatt», skal gå til fradrag i den fastsatte skatten. At

forskuddstrekket må være «foretatt» ved lønnsutbetalingen er et ubetinget vilkår for skattyters krav på å bli godskrevet trekk direkte som følge av den enkelte lønnsavregning. Etter skattebetalingsloven § 5-10 første ledd er forskuddstrekk foretatt når det ved utbetaling av lønn beregnes og holdes tilbake av avtalt bruttolønn et skattetrekk som enten er beregnet på grunnlag av skattekort eller med 50 prosent (evt. 30 prosent), jf. skattebetalingsloven § 5-5 første ledd. Når trekk er beregnet og holdt tilbake med utgangspunkt i avtalt bruttolønn, vil det for en vanlig underordnet ansatt være uten rettslig betydning om arbeidsgiver i det videre løp unnlater å foreta separering av trekket og unnlater å betale ved forfall.

Retten til godskriving gjelder også i de tilfellene hvor arbeidsgiver bare har midler til å dekke noe mindre enn bruttolønn, eventuelt bare nettolønningen (de såkalte pengemangelstilfellene). Ved manglende likviditet er arbeidsgiver forpliktet til å foreta trekk i det beløp som faktisk står disponibelt for utbetaling av lønn. Dersom arbeidsgiver likevel ikke gjør dette, vil forskuddstrekket ikke være foretatt etter skattebetalingsloven § 5-10, men det kan likevel bli ansett for å være foretatt etter bestemmelsen i forskriften § 7-1-2. Skattyter kan forholde seg til sin lønnsavtale med arbeidsgiver, og en vanlig ansatt forutsettes ikke å bære ansvar for om det faktisk er midler til rådighet hos arbeidsgiver.

Hvis arbeidsgiver ikke holder tilbake et beregnet forskuddstrekk, men utbetaler hele eller en for stor del av avtalt bruttolønn, vil det ikke være aktuelt å godskrive arbeidstaker utover det beløp som faktisk har blitt trukket. Unntak kan likevel forekomme i de tilfellene hvor for lite trukket i ettertid har blitt oppgjort fra arbeidsgiver i medhold av ansvarsbestemmelsen i loven § 16-20, jf. skattebetalingsforskriften § 7-4-3. Se nærmere omtale av slike ansvarsbeløp nedenfor.

Hovedregelen bygger på at den enkelte ansatte/skattyter verken er tillagt ansvar for arbeidsgivers overholdelse av regelverket eller er forutsatt å kunne innvirke på den måten arbeidsgiver forholder seg til sine lovpålagte oppgaver.

Forutsetningen for å skille som nevnt mellom den som etter skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c er arbeidsgiver og den ansatte som skattyter, foreligger imidlertid ikke når den ansatte i kraft av sin stilling har hatt mulighet til å innvirke på arbeidsgivers betalingsmislighold. I forskriften § 7-1-2 bokstav a tredje punktum er det inntatt en uttrykkelig regel som gjør unntak fra godskrivingsregelen i første punktum i slike tilfeller. Bestemmelsen tar sikte på å dekke den regelen som er lagt til grunn gjennom lang administrativ praksis og som er gitt tilslutning i rettspraksis.

Spørsmål knyttet til godskriving oppstår oftest når arbeidsgiver er organisert som juridisk person med begrenset ansvar, f.eks. som aksjeselskap, og hvor den personlige skattyter innehar en ledende posisjon hos arbeidsgiver. For at en skattyter skal kunne nektes godskriving av trekk som ikke er innbetalt, kreves det at «skattyter ut fra sin tilknytning til arbeidsgiver hadde eller kunne øve innflytelse på de forhold som førte til trekkmisligholdet». Det viktige blir å avgjøre om skattyter hadde avgjørende innflytelse over trekkbehandlingen og de omstendigheter som ledet til manglende oppgjør. Nekting av godskriving vil være betinget av at skattyter rent faktisk har hatt innflytelse på de begivenhetene som har ledet til at trekkoppgjør ikke fant sted. Det vil

ikke være slik at enhver påvirkning har betydning. Påvirkningen må være av en karakter som har vært medvirkende til misligholdet av trekkplikten, og som er å bebreide den ansatte ut fra den rolle og det ansvar vedkommende har, eller har hatt, hos arbeidsgiver. At den ansatte er å bebreide på en måte som er relevant i sammenhengen, forutsetter at trekkmisligholdet kunne vært unngått dersom vedkommende hadde handlet annerledes.

Dette reduserer problemstillingen til å gjelde personer med ansvar for virksomhetens drift (eller deler av den). Det kan være selskapets daglige leder, personer i selskapets styre, først og fremst styreformannen, i noen tilfeller sentrale eiere i selskapet (særlig i små selskaper), og i noen tilfeller personer med et særlig selvstendig ansvar for økonomi- og regnskapsfunksjoner i bedriften, herunder lønns- og trekkfunksjonen. I relasjon til aktsomhetskriteriet vil den rettslige vurderingen i stor grad være parallell til den skyldvurderingen (culpanormen) man finner i den alminnelige erstatningsrettslige lære.

Det er skattekontoret som har bevisbyrden for at det foreligger grunnlag for å nekte en skattyter godskrivning. Skattekontoret må derfor dokumentere/sannsynliggjøre grunnlaget for å nekte godskrivning. Skattekontoret må bringe klarhet i hvorvidt skattyter ut fra sin formelle og/eller faktiske posisjon hos arbeidsgiver, enten forsettlig eller ved mangel på tilbørlig aktsomhet, har hatt ansvarsbetingende innflytelse på de forholdene som førte til at trekk ikke ble oppgjort ved forfall. For å nekte godskrivning kreves det konkret at skattekontoret finner det sannsynliggjort at skattyter ut fra sin rolle i selskapet, kunne handlet annerledes på en måte som kunne medført at trekkforpliktelsene var blitt overholdt. I [Retningslinje for godskrivning av forskuddstrekk](#) har Skattedirektoratet gitt retningslinjer for når godskrivning av forskuddstrekk kan nektes.

Etter § 7-1-2 bokstav b skal skattyter også godskrives for beløp som arbeidsgiveren har innbetalt til dekning av **ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20** for ikke å ha gjennomført pliktig forskuddstrekk i lønn til den ansatte. Dette kravet på godskrivning vil likevel, innenfor innbetalt trekkansvar, være begrenset til det som trengs for at samlet skatteforpliktelse for vedkommende skattyter er fullt ut dekket for det aktuelle inntektsåret. Beløpet kommer dermed enten til fradrag ved avregningen i den skatt som er fastsatt for skattyteren, eller det vil gå til dekning av eventuell ubetalt restskatt dersom avregning med skatteoppgjør allerede var gjennomført for skattyter før trekkansvaret ble fastsatt og innbetalt. Ansvar for arbeidsgiver vil frafalles i den grad skatteforpliktelsen allerede er innbetalt som restskatt av skattyter. Skattekontoret har alltid valget mellom enten å kreve inn det unnlatte trekket som oppstått restskatt hos skattyter eller forfølge ansvarskravet mot arbeidsgiver. Det vil altså i disse tilfellene foreligge en form for solidaransvar for arbeidsgiver og skattyter. I mange tilfeller vil det være mest hensiktsmessig først å søke krevet inn den restansen (restskatten) som ligger på skattyter. Dermed unngår man bl.a. spørsmål om retten til skattyters mulige overskytende forskudd som følge av innbetalt ansvar som overstiger skattyters skatteforpliktelse, herunder spørsmål om arbeidsgivers regressrett overfor skattyter. jf. skattebetalingsforskriften § 7-4-3, se nærmere om bestemmelsen i [7-4.7](#).

Etter § 7-1-2 bokstav c skal **utskrevet forskuddsskatt** gå til fradrag i den fastsatte skatten. Dette gjelder selv om skattyteren skylder restanse på forskuddsskatt når avregningen foretas. Er den opprinnelig utskrevne forskudds-

skatten blitt regulert flere ganger, er det skatten etter den siste reguleringen som skal legges til grunn ved avregningen. Utskrevet forskuddsskatt er en selvstendig skatteforpliktelse, som blir godskrevet skattyter med det utskrevne beløp ved avregningen. Hvis utskrevet forskuddsskatt ikke blir betalt og ikke faller bort ved avregningen, utgjør den en særskilt restanse også etter at fastsetting og avregning er foretatt, jf. § 7-4 første ledd som er nærmere omtalt i 7-4.2 og 7-4.3.

Etter bokstav d skal skattyteren også godskrives **tilleggsforskudd** innbetalt innen fristen som er fastsatt i skattebetalingsloven § 4-7. Tilleggsforskudd som innbetales for sent til å kunne godskrives som tilleggsforskudd ved avregningen, skal som hovedregel tilbakebetales. Reglene om tilleggsforskudd er nærmere behandlet i 4-7.

Bokstav e regulerer forskudd som er skrevet ut for inntekt og formue tilhørende biperson, som det skal fastsettes skatt for sammen med annen skattyter/hovedperson. **Forskudd for biperson** skal avregnes i den felles fastsatte skatten på hovedpersonens hånd. Alle trekkbeløp for bipersoner må overføres til riktig hovedperson før avregning blir foretatt.

Det vil f.eks. kunne forekomme at det er foretatt fordeling av forskudd mellom ektefeller og skrevet ut forskuddsskatt for hver av dem, men at skatten ikke blir krevd fordelt mellom dem ved fastsettingen. Da blir det bare én avregning, og det må påses at den forskuddsskatten som til sammen er skrevet ut for begge ektefeller, kommer til fradrag i den fastsatte skatten ved avregningen.

Etter bokstav f skal **tilskudd fra Enova** til energieffektiviseringstiltak på egen bolig gå til fradrag i den fastsatte skatten. Dette forutsetter imidlertid at skattyter har valgt å få denne stønaden som et skattefradrag ved skatteoppgjøret.

7-1.9 Forskriften § 7-1-3 – Tilordning til riktig person

Bestemmelsen gir regler om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes forskuddet. Hovedregelen fremgår av første ledd. Unntakene i annet og tredje ledd vedrører de tilfeller hvor forskuddet er skrevet ut på et annet subjekt enn den skatten av formuen eller inntekten blir fastsatt på. Tilfellene forekommer sjelden i praksis, for ved fordeling av skatten etter skatteloven § 2-13 foreligger forskuddet ferdig individualisert etter stiftelsesgrunnlaget.

Utgangspunktet etter første ledd er at forskudd på skatt som er godskrevet en person, skal gå til fradrag i den skatten som er fastsatt på formuen og inntekten til denne personen.

Unntaket i annet ledd regulerer avregningen i tilfeller der det for **ektefeller** fastsettes skatt under ett. Hovedregelen i skatteloven er at det for ektefeller som har giftet seg før 1. november i året før inntektsåret, skal fastsettes skatt av begge formue og inntekt under ett, jf. skatteloven § 2-10 og § 2-12 bokstav a første punktum.

I skatteloven § 2-16 er reglene om ektefeller gitt tilsvarende anvendelse for meldepliktige og registrerte samboere, hvor den ene er pensjonist med rett til ytelser fra folketrygden, jf. folketrygdloven § 25-4. Dette gjelder ikke hvis samboerskapet ble etablert og begge hadde folketrygdpensjon før 1. januar 1994.

Unntaksbestemmelsene i annet ledd kommer ikke til anvendelse når ektefellene var separert eller levde varig atskilt ved utløpet av inntektsåret. Ektefellene skal da fastsette skatt hver for seg, jf. skatteloven § 2-12 bokstav b.

Unntaksbestemmelsen i tredje ledd omhandler fordeling av **barns inntekt og formue**. Når skatten av et barns inntekt og formue fastsettes på foreldrene etter skatteloven § 2-14, skal forskudd som vedrører denne inntekten eller formuen tilordnes den av foreldrene som barnets skatt fastsettes på.

Skatt på formue og inntekt til barn som er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, fastsettes som hovedregel med en halvpart på hver av foreldrene når foreldrene bor sammen, jf. skatteloven § 2-14 første ledd. Dette gjelder både for ektefeller og samboere og selv om samboerne ikke er meldepliktige. Forskudd som vedrører denne inntekten og formuen tilordnes tilsvarende hver av foreldrene med en halvpart på hver.

Foreldrene kan imidlertid velge en annen løsning til fordeling som i så fall skal oppgis i innsendt skattemelding. Forskuddet fordeles i slike tilfelle i samsvar med den valgte fordelingsbrøken.

Når foreldrene ikke bor sammen ved utløpet av inntektsåret, skal barnets formue og inntekt og forskudd som vedrører dette, som hovedregel tilordnes den av foreldrene som barnet er registrert sammen med ved inntektsårets utgang, jf. skatteloven § 2-14 annet ledd første punktum.

Har ikke barnet foreldre i live, fastsettes skatten på barnet som selvstendig skattyter.

7-1.10 Forskriften § 7-1-4 – Avregning og oppgjør

En skattyter som er skattemessig bosatt i Norge, vil kun få ett samordnet skatteoppgjør i bostedskommunen uavhengig av om vedkommende er skattepliktig til flere kommuner.

Skattytere som ikke er skattemessig bosatt i landet, men har formue eller inntekt til beskatning i flere kommuner, får et skatteoppgjør for hver av disse kommunene. Dette innebærer da også at utskrivning foretas for hver kommune samt at innbetalt forskudd blir å avregne for hver kommune. Utskriving og avregning foretas av skattekontoret.

Er skattyteren godskrevet flere slags forskudd, blir overskytende forskudd å frafalle i rekkefølgen: tilleggsforskudd, utskrevet forskuddsskatt og til slutt forskuddstrekk. Frafallelsen skjer automatisk i og med oversendelsen av skatteoppgjøret. Frafallelsen skjer under forutsetning av at avregningen kan bli endret både til gunst og ugunst for skattyteren. Dette følger av bestemmelsen i § 7-1-4 annet ledd som korresponderer med bestemmelsen i forskriften § 7-1-2, som regulerer i hvilken rekkefølge de forskjellige slags forskudd skal gå til fradrag i fastsatt skatt når avregningen foretas.

Regelen får betydning for beregning av rentegodtgjørelse av overskytende forskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 11-5-1 første ledd og § 11-5-2 bokstav b. Se kommentarene til 11-5 for en nærmere beskrivelse av disse forskriftsbestemmelsene.

Forskriften § 7-1-4 tredje ledd bestemmer at skattyteren skal ha et skatteoppgjør som viser hvordan avregningen er foretatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-3 første ledd, hvor det fremgår at melding om skatteoppgjør skal sendes til

den skattepliktige snarest mulig etter at beregningen av skatten er gjennomført.

Skatteoppgjøret inneholder grunnlaget for skatteberegningen og oversikt over de beregnede skatter og avgifter som utgjør «fastsatt skatt». Den fastsatte skatten møter gjennom avregningen motpostene godskrevet forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og eventuelle tilleggsforskudd.

Skattedirektoratet foretar utsendelse av skatteoppgjøret.

7-1.11 Forskriften § 7-1-5 – Skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær (opphevet)

Skattebetalingsforskriften § 7-1-5 ble opphevet fra og med inntektsåret 2017. Som følge av ny fastsettingsmodell på skatteområdet fra 2017, ble også måten kildeskatt på utbytte fastsettes på, endret. Fra og med inntektsåret 2017 skal det foretas skattetrekk i kildeskatt på aksjeutbytte, i stedet for forskuddstrekk. Selskapets plikt til å foreta skattetrekk har klare likhetstrekk med det tidligere forskuddstrekket, men innebærer i motsetning til tidligere at skatten blir fastsatt idet trekket er gjennomført. Den skatt det trekkpliktige selskapet trekker, vil representere endelig fastsatt skatt. Kildeskatt på utbytte vil som følge av den nye ordningen ikke lenger inngå i avregningen etter skattebetalingsloven kapittel 7.

For en nærmere redegjørelse om ordningen for fastsetting av kildeskatt på utbytte, se [5-4a](#) og [10-13](#).

7-1.12 Forskriften § 7-1-6 – Avregning i konkurstilfeller

Bestemmelsen er en spesialregel om avregning i konkurs for personlige skattytere.

Ved fastsettingen og avregningen fordeles fastsatt skatt etter hvor stor del av den fastsatte skatten som konkursboet er ansvarlig for, og hvor stor del konkursskyldneren er ansvarlig for alene.

Annet og tredje ledd har regler om hvordan forskuddet skal fordeles mellom konkursskyldneren og boet ved avregning etter første ledd bokstav a og b.

Forskuddstrekket er foretatt når arbeidsgiveren har beregnet trekkbeløpet og holdt dette tilbake ved lønnsutbetalingen eller ved det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for skyldneren til å få lønnen utbetalt. Ved avgjørelsen av hvilke terminer av den utskrevne forskuddsskatten som skal tas med ved avregningen etter første ledd bokstav a, skal det ikke tas hensyn til om en eller flere terminer har fått fremskyndet forfall etter skattebetalingsloven § 10-20 fjerde ledd.

Har derimot skattekontoret fastsatt nye forfallsterminer med hjemmel i skattebetalingsloven § 10-20 annet ledd, skal de endrede forfallstidene være avgjørende for i hvilken avregning vedkommende termin av utskrevet forskuddsskatt tas med.

Det følger av fjerde og femte ledd at de to avregningene som er nevnt i første ledd bokstav a og b betraktes som én avregning når det gjelder å disponere tilgodebeløpet etter skattebetalingsloven kap. 13 om motregning. Det er derfor bestemt at eventuelt tilgodebeløp ved den særskilte avregningen for skyldneren etter bokstav b, i første rekke skal benyttes til å dekke mulig rest-

skatt eller restanse på utskrevet forskuddsskatt ved avregning etter første ledd bokstav a.

Før et tilgodebeløp i tilfelle utbetales til boet eller skyldneren, kan det på vanlig måte benyttes til motregning etter bestemmelsene i kap. 13 i loven.

Eventuell udekket restskatt ved avregning etter første ledd bokstav a blir i tilfelle å anmelde som prioritert fordring i boet. Det samme gjelder eventuell restanse på utskrevet forskuddsskatt som er fastholdt ved avregningen. I fordringsanmeldelsen skal det i tilfelle beregnes forsinkelsesrenter av den fastholdte forskuddsskatten frem til konkursåpningen. Er kravet sikret ved pantrett som ikke bortfaller som følge av konkursen, kan forsinkelsesrenter beregnes på vanlig måte frem til betaling skjer.

Etter sjetten ledd skal det sendes egne avregningsoppgjør for avregning etter bokstav a og b både til bostyrer og skattyter.

7-2 § 7-2. Ny avregning

(1) Blir fastsatt skatt endret etter skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13, skal det foretas ny avregning.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om ny avregning i andre tilfeller enn etter første ledd.

7-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 til 11.5 og kap. 27 s. 178 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 11.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-2-1 til 7-2-2.

7-2.2 Generelt om § 7-2

Bestemmelsen bygger på prinsippet om at endringer i fastsatt skatt som foretas på fastsettingssiden skal følges opp på innkrevingsiden i form av ny avregning. Etter ordlyden er ny avregning kun aktuelt etter endring av fastsatt skatt. Det har imidlertid alltid vært forutsatt at ny avregning også skal foretas dersom det gjøres endringer i de forskuddsdata som lå inne ved den ordinære avregningen. Dette er nå regulert i skattebetalingsforskriften § 7-2-1, se [7-2.4](#).

7-2.3 § 7-2 første ledd – Ny avregning etter endring av fastsettingen

Første ledd bestemmer at det skal foretas ny avregning når fastsatt skatt blir endret etter skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13. Endringer i den fastsatte skatten medfører at det må foretas ny avregning og et nytt skatteoppgjør.

Nedsettelse etter skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2 medfører imidlertid ikke at det skal foretas ny avregning, heller ikke om det skjer som konsekvens av regelen i skatteforvaltningsloven § 9-9.

Ny avregning skal foretas i alle de tilfellene fastsettingen blir endret, uten hensyn til hvor lang tid som er gått etter inntektsåret. Ny avregning skal foretas som om det tidligere ikke hadde vært foretatt noen avregning, dvs. at den tidligere avregningen blir annullert.

Nedenfor beskrives noen typiske avregningssituasjoner:

Hvis den fastsatte skatten blir satt ned og den ordinære avregningen har vist restskatt, vil restskatten bli redusert ved den nye avregningen, eventuelt falle helt bort. Hvis det restskattebeløpet som faller bort ved den nye avregningen er betalt, må beløpet tilbakebetales til den skattepliktige. Det samme gjelder frafalt rentetillegg som måtte være betalt.

Hvis den nye avregningen i eksempelet foran viser overskytende forskudd, skal den overskytende del av forskuddet frafalles, evt. betales tilbake.

Hvis den fastsatte skatten blir satt ned og den ordinære avregningen har vist overskytende forskudd, vil det overskytende forskuddet alltid bli større

ved den nye avregningen enn ved den ordinære. Denne differansen må frafalles, evt. betales tilbake.

Har den skattepliktige restanser på skatt eller avgift, skal tilgodebeløp i nødvendig utstrekning benyttes til dekning av disse forpliktelsene etter reglene om motregning i kap. 13 i loven.

Hvis den fastsatte skatten blir forhøyet og den ordinære avregningen viste restskatt, vil restskatten bli større ved den nye avregningen enn ved den ordinære avregningen.

Etter endring av fastsettingen og ny avregning skal det foretas **ny beregning av renter** ved skatteavregningen etter § 11-5 og forskriften § 11-5-1 flg. Ved tilbakebetaling av skatt etter endring og ny avregning, vil skattepliktige dessuten ha krav på ytterligere rentegodtgjørelse av tilbakebetalt beløp etter § 11-4 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv. og skattebetalingsforskriften § 11-4-1 flg. Det vises til kommentarene til bestemmelsene i 11-4 og 11-5. Når skatten blir forhøyet og avregningen gir restskatt, eventuelt forhøyet restskatt, vil det i tillegg til renter etter § 11-5 med forskrift også bli foretatt beregning av rente etter loven § 11-2, jf. forskriften § 11-2-1 flg., se nærmere om dette i kommentarene til § 11-2 i 11-2.

Når fastsatt skatt blir forhøyet og den ordinære avregningen har vist overskytende forskudd, vil dette overskuddet bli redusert, eventuelt falle helt bort. Hvis overskytende forskudd ved den ordinære avregningen var utbetalt helt eller delvis med tillegg av rentegodtgjørelse, må det som er utbetalt for mye kreves inn igjen som **tilbakesøkningskrav** i medhold av loven § 1-3.

Er tilgodebeløp etter ordinær avregning helt eller delvis benyttet til dekning av skatte- og avgiftsforpliktelser ved motregning, må motregningen annulleres og beløpene tilbakeføres, eventuelt kreves tilbake.

Reglene om **forfall ved ny avregning** er regulert i § 10-53. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for tilbakesøkningskrav etter § 1-3. Det vises til 10-53 for nærmere beskrivelse av disse reglene.

Ved ny avregning skal skattyteren alltid ha nytt skatteoppgjør.

7-2.4 § 7-2 annet ledd – Forskriftshjemmel

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler om at ny avregning også skal foretas i andre tilfeller enn nevnt i første ledd. Departementets myndighet etter bestemmelsen er fra 13. mai 2013 delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonsvedtak i [forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7.

Det er klart angitt i § 7-2 første ledd at ny avregning skal gjennomføres i de tilfeller det skjer en endring av fastsettingen.

Forskriftsbestemmelsen i § 7-2-1 er gitt for å presisere at ny avregning også skal foretas dersom det oppstår endringer i de forskuddsdata som lå inne ved den ordinære avregningen. Når ordinær avregning korrigeres ved at det eksempelvis føres opp tilleggsforskudd som av en eller annen grunn ikke er kommet med, vil det bli foretatt en ny avregning.

Skattebetalingsforskriften § 7-2-2 ble tilføyd ved forskriftsendring av 6. februar 2023. Bestemmelsen ble gitt som følge av behov for å gi utfyllende regler om effektivering og forfall for skattekrav som det tidligere er innvilget

utsettelse for etter skatteloven § 10-70 syvende ledd. Behovet knytter seg til tilfeller hvor vilkårene for betalingsutsettelse ikke lenger er til stede, og hvor det samtidig ikke foretas en endring av skattefastsettingen etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven.

Skatteloven § 10-70 omhandler skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting. Etter bestemmelsens syvende ledd kan den skattepliktige gis utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Ved flytting til annen EØS-stat vil utsettelse gis uten sikkerhet når Norge har bistandsavtaler om utlevering av opplysninger og innfordring med staten.

Dersom den skattepliktige får innvilget en utsettelse etter skatteloven § 10-70 syvende ledd, gjennomføres betalingsutsettelsen ved at den fastsatte skatt ikke medtas ved avregningen for inntektsåret. Når vilkårene for utsettelsen er bortfalt blir det som hovedregel foretatt en ny avregning som følge av endringsreglene i skatteforvaltningsloven. Imidlertid er det særlig i to situasjoner det likevel ikke skjer en endring av fastsettingen etter skatteforvaltningslovens regler. For det første når den skattepliktige realiserer aksjene til samme eller høyere verdi enn det som ble lagt til grunn i skattefastsettingen i utflyttingsåret. For det andre når den skattepliktige ikke sender inn påkrevd dokumentasjon innen den årlige fristen 30. april, jf. skattelovforskriften § 10-70-1 annet ledd. Etter § 7-2-2 første punktum skal skattekontoret foreta en ny avregning når vilkårene for utsettelsen ikke lengre er oppfylt, og fastsettingen ikke endres etter skatteforvaltningslovens regler. Ved den nye avregningen skal skattekravet inntas i beregningen for det aktuelle året. Bestemmelsen gir dermed det samme resultatet som om det var foretatt en endring etter skatteforvaltningslovens regler, jf. § 7-2 første ledd.

Forskriftsbestemmelsen i § 7-2-2 annet punktum angir videre at skattebetalingsloven § 10-53 annet ledd gjelder tilsvarende ved den nye avregningen. Det innebærer at økningen og renter etter § 11-2 skal betales senest tre uker etter at melding om ny avregning er sendt den skattepliktige. Forfallstidspunktet vil dermed bli sammenfallende med forfallstidspunktet der det skjer en økning av restskatten som følge av endringen etter skatteforvaltningslovens regler. Det vises til [10-53](#) for nærmere beskrivelse av reglene om forfall.

7-3 § 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.

(1) Tilgodebeløp som er lavere enn et fastsatt grensebeløp etter § 10-4, kan godskrives skattyter ved avregningen for det løpende inntektsåret.

(2) Skattyter som har fått utbetalt lønn eller annen godtgjørelse som det er foretatt forskuddstrekk i, men som ikke blir tatt opp til skatteklegging for det inntektsår trekket gjelder, kan bare kreve det trukne beløpet tilbake i følgende tilfeller:

- a) når skattemyndighetene anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår
- b) når skatt ikke er fastsatt fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

7-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 til 11.5 og kap. 27 s. 178 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 11.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov)
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) og [Innst. 4. L \(2019–2020\)](#)

7-3.2 Generelt om § 7-3

Etter skattebetalingsloven § 10-4 kan departementet i forskrift gi regler om at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense ikke skal betales eller tilbakebetales. Slike beløpsgrenser er gitt i skattebetalingsforskriften § 10-4-1 om beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav og i § 10-4-2 om beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse. Skattebetalingsloven § 7-3 første ledd åpner for at tilgodebeløp som er lavere enn beløpsgrensen likevel kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår. Annet ledd regulerer i hvilke tilfeller skattyter kan få tilbakebetalt forskuddstrekket når han ikke blir tatt opp til skatteklegging for det inntektsåret trekket gjelder.

7-3.3 § 7-3 første ledd – Hjemmel for å godskrive små tilgodebeløp ved avregningen for det løpende inntektsår

Bestemmelsen gir hjemmel for at tilgodebeløp, som er lavere enn en nærmere angitt beløpsgrense etter skattebetalingsloven § 10-4, kan godskrives den skattepliktige ved den senere avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å komme til utbetaling etter den aktuelle avregningen.

Begrunnelsen for regelen er at det er lite rasjonelt å utbetale bagatellmessige beløp.

Det er p.t. ikke fastsatt regler for at visse mindre beløp skal bli stående i reskontro til eventuell godskrivning av skattyter ved avregningen for det løpende inntektsår i medhold av § 7-3 første ledd. I forskrift til loven § 10-4 er det imidlertid gitt bestemmelser om beløpsgrenser, for så vel krav om utbetaling, som for krav om tilbakebetaling av små beløp. Således fremgår det i

forskriften § 10-4-1 at beløp under kr 100 ikke blir utbetalt, og ikke blir krevet inn. Slike småkrav bortfaller derved, og vil da heller ikke bli godskrevet for senere bruk. Det er videre i forskriften §§ 10-4-2 og 10-4-3 også gitt minstegrenser for forsinkelsesrenter, renter som ikke er krevet sammen med hovedstol, samt for små restbeløp.

Når det gjelder reglene om minstegrenser for utbetaling av tilgodebeløp er disse nærmere omtalt i [10-4](#).

7-3.4 § 7-3 annet ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk

Annet ledd regulerer i hvilke tilfeller skattyter kan få tilbakebetalt forskuddstrekket når han ikke blir tatt opp til skattlegging for det inntektsåret trekket gjelder. Bestemmelsen gjelder bare forskuddstrekk. Skattyteren har ikke et ubetinget krav på å få utbetalt innestående forskuddstrekk, selv om han ikke blir tatt opp til skattlegging for det inntektsåret trekket gjelder. Skattyteren kan bare kreve tilbakebetaling i følgende to tilfeller:

Bokstav a – når skattemyndighetene anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår. Etter bestemmelsen kan skattyter få tilbakebetalt innestående forskuddstrekk dersom han får en skriftlig erklæring fra skattekontoret om at han ikke er ansett skattepliktig her i landet for det aktuelle inntektsåret. Se også § 7-1 første ledd annet punktum og kommentarene i [7-1.3](#) om skattested.

Bokstav b – når skatt ikke er fastsatt for skattyter fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse. Selv om skattyteren er skattepliktig, kan avregningen vise et overskytende forskudd som svarer til innestående forskuddstrekk. Det har i så fall ikke blitt fastsatt skatt for skattyteren fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse. Bestemmelsen må også omfatte tilfeller hvor skattyters inntekt er over de lovbestemte grenser for skatteplikt, men hvor skattekontoret likevel velger å ikke ta opp saken som følge av at inntekten ikke overstiger nærmere bestemte interne beløpsgrenser. Tilbakebetaling vil skje etter avregningen, eventuelt med fradrag av skyldige restanser etter reglene om motregning i skattebetalingsloven kap. 13.

I de tilfeller der det ikke blir fastsatt skatt for skattyter og skattyter ikke blir gjenstand for avregning, vil han normalt heller ikke motta noe skatteoppgjør. Skattyter må da selv kreve å få det innestående forskuddstrekket utbetalt, og selv godtgjøre at ett av de to vilkårene for å få forskuddstrekket utbetalt er til stede.

Det kan være flere grunner til at det ikke blir fastsatt skatt for en skattyter, selv om arbeidsgiver har innbetalt forskuddstrekk for vedkommende. En årsak kan være at skattyter mangler tilstrekkelig identifikasjon. Utenlandske arbeidstakere må ha D-nummer for å få skattekort og bli tatt opp til avregning. Dersom skattyter ikke får tildelt D-nummer vil det kunne ha som konsekvens at det heller ikke blir fastsatt skatt for vedkommende. Arbeidsgiver kan likevel ha betalt inn forskuddstrekk, og skattyter vil da kunne bli stående med et forskuddstrekk til mulig kreditering. Innestående trekk skal som nevnt kun tilbakebetales dersom skattyter kan godtgjøre at et av vilkårene for tilbakebetaling i bokstav a–b er til stede.

Dersom skattyter mangler tilstrekkelig identifikasjon, men det er på det rene at det ikke foreligger skatteplikt, skal forskuddstrekket likevel tilbakebe-

tales, jf. bokstav a. Det kan imidlertid være utfordrende for skattekontoret å vurdere om det foreligger skatteplikt dersom skattyter ikke er tilstrekkelig identifisert. Spørsmålet om overføring av trekket til annet land vi har trekkavtale med, må også avklares. Se [8-5](#).

7-4 § 7-4. Avsluttende bestemmelser

(1) Bestemmelsene i dette kapitlet er uten betydning forplikten til å svare rente av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles etter § 7-1 tredje ledd. Rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at skattefastsetting og avregning er foretatt.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette kapitlet.

7-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 og 11.5 og kap. 27 s. 178 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 11.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 294 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-4-1 til 7-4-5.

7-4.2 Generelt om § 7-4

Bestemmelsen gir uttrykk for det prinsipp at den utskrevne forskuddsskatten er en selvstendig skatteforpliktelse. Den kan bli redusert ved avregningen, men den del av den utskrevne forskuddsskatten som ikke er frafalt ved avregningen, og som på avregningstidspunktet ennå ikke er betalt, skal derfor fortsatt innkreves som restanse på utskrevet forskuddsskatt.

7-4.3 § 7-4 første ledd – Renter ved forsinket betaling og innfordring av utskrevet forskuddsskatt

Første ledd første punktum slår fast at de forutgående bestemmelsene i kap. 7 om avregning ikke berører plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles ved avregningen etter § 7-1 tredje ledd. En skattyter som ikke har betalt forskuddsskatten fullt ut, og som ved avregningen får en restskatt, må derfor betale den gjenstående del av forskuddsskatten, og forsinkelsesrenter av denne, ved siden av restskatten. Første ledd annet punktum slår fast at rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at skattefastsetting og avregning er foretatt. Skattefastsetting og avregning får derfor som regel ingen innflytelse på den fortsatte innkrevingen av restanse på forskuddsskatt som ikke er frafalt ved avregningen.

7-4.4 § 7-4 annet ledd – Forskriftshjemmel

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i kap. 7.

Departementets myndighet etter § 7-4 annet ledd er fra 13. mai 2013 delegert til Skattedirektoratet ved delegasjonsvedtak i [forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7.

Nærmere regler om avregningen er gitt i skattebetalingsforskriften kap. 7.

7-4.5 Forskriften § 7-4-1 – Forhåndsavregning

Er det foretatt forhåndsfastsetting etter skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4, skal det foretas en forhåndsavregning. Skatt fastsatt for personlige skattytere ved forhåndsfastsetting skiller seg fra annen skatt som det er betalt forskudd på, ved at avregningen blir foretatt tidligere enn for skatt som er fastsatt på ordinær måte. Ofte kan dette skje allerede innenfor inntektsåret, slik at heller ikke alle terminer av forskuddsskatten for vedkommende inntektsår har forfalt. Skattekontoret foretar oppgjøret med den skattepliktige med en gang på grunnlag av den forhåndsfastsatte skatten.

Noen avregningstilfeller:

Skattytere som bare har hatt forskuddstrekk: Ved forhåndsfastsettingen er det lagt til grunn en inntekt frem til et bestemt tidspunkt. Da bare forskuddstrekk «som er godskrevet den skattepliktige» skal gå til fradrag i den fastsatte skatten, må skattekontoret innhente opplysninger fra arbeidsgiver om størrelsen av det forskuddstrekket som antas å ville bli foretatt fram til det tidspunktet som er lagt til grunn ved inntektsfastsettelsen, for at forhåndsavregningen skal bli korrekt.

Skattytere som bare har fått forskuddsskatt: Også ved forhåndsavregning skal utskrevet forskuddsskatt gå til fradrag i den fastsatte skatten, jf. skattebetalingsloven § 7-1 og skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav c. Siden forhåndsfastsetting regelmessig også bare omfatter en del av inntektsåret, vil avregningen ofte vise overskytende forskudd. Den overskytende delen av forskuddet frafalles, jf. § 7-1 tredje ledd. Er det overskytende forskuddet helt eller delvis betalt, tilbakebetales overskuddet. Viser avregningen restskatt, skal den kreves inn etter vanlige regler.

Skattytere med både forskuddstrekk og forskuddsskatt: Her kommer de vanlige reglene til anvendelse, supplert med de særbestemmelsene det er redegjort for foran.

Bestemmelsen regulerer ikke selv **forfallstidspunktet** for fastholdt skatt som ikke er forfalt, men viser til den aktuelle forfallsregelen i skattebetalingsloven § 10-51 første ledd bokstav b.

Reglene om **rentegodtgjørelse og rentetillegg** for personlige og upersonlige skattytere ved forhåndsfastsetting fremgår av skattebetalingsloven § 11-5 tredje ledd bokstav b og skattebetalingsforskriften §§ 11-5-2, 11-5-4 og 11-5-5. Det vises til nærmere omtale av reglene i [11-5](#).

7-4.6 Forskriften § 7-4-2 – Foreløpig avregning

Bestemmelsen har mindre praktisk relevans, og skattebetalingsloven § 8-4 er opphevet.

Bestemmelsen i § 7-4-2 regulerer for øvrig hvordan forskuddsbeløp som er godskrevet skattyter i andre kommuner enn avregningskommunen, skal behandles i den kommunen der trekket står og i avregningskommunen ved den foreløpige avregningen. For mer utfyllende informasjon om bestemmelsen vises det til 5. utgave av Skattebetalingshåndboken.

| 7-4.7 Forskriften § 7-4-3 – Ansvarsbeløp innbetalt av arbeidsgiveren etter skattebetalingsloven § 16-20

Beløp som arbeidsgiveren har innbetalt til dekning av ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 skal ved avregningen i utgangspunktet gå til fradrag i fastsatt skatt, jf. skattebetalingsloven § 7-1 første ledd og skattebetalingsforskriften § 7-1-2 første ledd bokstav b. Se omtale foran under [7-1.8](#) om bruken av innbetalt trekkansvar etter § 16-20.

Bestemmelsen regulerer på hvilke vilkår arbeidsgiveren kan få dekket ansvarsbeløp dersom skattyteren får tilgodebeløp ved avregningen.

Hvis arbeidsgiveren har dekket ansvarskrav for unnlatt skattetrekk, bestemmes det at tilgodebeløpet i første rekke skal benyttes til dekning av det regresskrav som arbeidsgiveren fremdeles måtte ha overfor skattyteren på det tidspunkt da avregningen foretas.

Bestemmelsen antas å måtte forstås slik at det betalte ansvarsbeløpet i tilfelle må gjelde samme inntektsår som tilgodebeløpet. Det antas derfor ikke å være adgang til uten videre å benytte eventuelt tilgodebeløp ved avregningen til å dekke arbeidsgiverens regresskrav for ansvarsbeløp som er innbetalt for et tidligere inntektsår. Den skattepliktige kan helt eller delvis ha dekket regresskravet. Arbeidsgiveren skal i tilfelle bare ha tilbakebetalt det som står igjen av selve regresskravet.

For at skattyter skal få utbetalt tilgodebeløpet til seg, må han dokumentere å ha dekket regresskravet, eventuelt deler at det, jf. første ledd. For at arbeidsgiveren skal få utbetalt tilgodebeløpet, eventuelt deler av dette, må han etter annet ledd tilsvarende dokumentere hvor stort regresskravet er.

Er det godtgjort regresskrav fra flere arbeidsgivere, og summen overstiger tilgodebeløpet, antas det at tilgodebeløpet må fordeles på arbeidsgiverne i forhold til størrelsen på regresskravene.

Dersom skattyteren ikke dekker regresskravet, oppbærer han en fordel ut over den lønn som arbeidsgiveren har betalt ham.

7-4.8 Forskriften § 7-4-4 – Motregning av restanser ved avregningsoppgjøret

Regler om dekningsrekkefølge ved motregning er samlet under skattebetalingsloven kap. 13. Regelen om rekkefølge ved oppdekking av restanser i tilgodebeløp ved skatteavregningen følger av skattebetalingsforskriften § 13-6-1. Det vises til kommentarene til denne bestemmelsen i [13-6.3](#).

7-4.9 Forskriften § 7-4-5 – Renter ved avregningen

For å lette tilgjengeligheten er det gitt henvisning til bestemmelsen om renter knyttet til skatteavregningen i lovens § 11-5. Bestemmelsen, med tilhørende forskriftsbestemmelser i §§ 11-5-1 til 11-5-6 er nærmere omtalt i [11-5](#).

Kapittel 8. Fordeling av skatt mellom skattekreditorene

8-1 § 8-1. Grunnlaget for fordelingen

(1) Innbetalt formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift fra personlige skattytere for et inntektsår skal fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede fastsatte skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår.

(2) Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede fastsatte skatt til staten, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende år.

(3) Fradrag for utenlandsk skatt etter intern norsk rett eller skatteavtale skal for personlige skattytere fordeles forholdsmessig mellom skatt til staten, fylkeskommunen og kommunen. For upersonlige skattytere skal tilsvarende fradrag overføres til staten.

(4) Fradrag i inntektsskatt for kildeskatt på renter og royalty mv. etter skatteloven §§ 16-70 og 16-71 skal for personlige skattytere fordeles forholdsmessig mellom staten, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av samlet fastsatt trinnskatt og fellesskatt til staten, inntektsskatt til fylkeskommunen, og inntektsskatt til kommunen. For upersonlige skattytere skal tilsvarende fradrag overføres til staten.

(5) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i skattefastsettingen skal inngå i fordelingen.

(6) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder utgifter ved tvister som nevnt i kapittel 17 og skatteforvaltningsloven kapittel 15.

8-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 178–179 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.1 og 17.1.2.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Om lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 56–57. (Språklige endringer ifm. ny skatteforvaltningslov).

- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga Kap. 17 (Opprettinger av lovtekst) s. 94.
- [Prop. 194 LS \(2020–2021\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga m.m. pkt. 8.2.3 (Nærare om skattefrådrag for deltakarar i NOKUS-selskap med både norske og utanlandske eigarar) og [Innst. 599 L \(2020–2021\)](#).

Forskrifter

- [Forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføring av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene.

8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8

Lovens kapittel 8 angir hovedreglene om hvordan den felles innkrevde skatt, medlemsavgift til folketrygden mv. skal fordeles mellom staten, fylket, kommunen og folketrygden (**skattekreditorene**). Fordelingen er en konsekvens av fellesinnkrevingen av skatt og avgifter til folketrygden. **Fordeling** vil si å fordele innbetalt skatt og avgift i skatteregnskapene til skattekreditorene. Netto innbetalinger (innbetalinger minus utbetalinger) blir fordelt (utbetalt) til skattekreditorene ved utgangen av hver periode (måned). Til bruk ved fordelingen beregnes **fordelingstall**, dvs. den prosentvise andel av skatt og avgift som den enkelte skattekreditor skal ha. Det beregnes fordelingsprosentar for hver kommune og for hvert enkelt inntektsår. I §§ 8-1 til 8-3 er det regulert hvordan denne fordelingen skal skje og hva som skal være grunnlag for beregning av fordelingstall. Nærmere regler om fordelingen er gitt i [forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføring av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene (**fordelingsforskriften**). Denne viderefører forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføring av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene. Fordelingsforskriften er gitt som egen forskrift, og ikke som en del av skattebetalingsforskriften, da den bærer preg av å være av mer administrativ karakter.

Videre inneholder kapittelet bestemmelser om overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat. Kapittelet er en videreføring av reglene i kap. VIII samt deler av §§ 40 og 38 A i skattebetalingsloven av 1952.

8-1.3 § 8-1 første ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere

Fordeling av innbetalt skatt fra personlege skattytere er regulert i første ledd.

Paragraf 8-1 første ledd sier innledningsvis hvem som er skattekreditorer for skatt og avgift fra personlege skattytere, dvs. hvem som skal få andel av skatt fra disse; staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden. Videre sies at det er resultatet av den samlede fastsatte skatt som er grunnlaget for beregning av fordelingstall. Det er dette som viser hva som er fastsatt skatt på den enkelte skattyter, dvs. hva som er fastsatt kommune-/fylkesskatt, trinnskatt til staten, fellesskatt til staten, medlemsavgift til folketrygden, formuesskatt til kommunen, formuesskatt til staten mv. Innbetalingene til skatteregnskapet gir egentlig ingen informasjon om dette.

Rent praktisk skjer beregningen ved at ulike fastsatte skatter på alle skattytere i kommunen summeres opp til totaler for kommunen. Deretter beregnes hvor stor prosentvis andel fastsatte skatter til kommunen utgjør av totalt fastsatt skatt for kommunen. Tilsvarende gjøres for de andre skattekreditorene

(fylket, staten og folketrygden). Disse fordelingstallene (i prosent) legges så inn i skatteregnskapet for det enkelte inntektsår, og alle innbetalinger fra personlige skattytere fordeles så etter disse prosentsetsene. På den måten sikrer man at de ulike skattekreditorene får en riktig andel av den skatt (og avgift) som faktisk blir innbetalt.

Innbetalinger vedrørende personlige skattytere som inngår i fordelingen er primært forskuddstrekk fra arbeidsgiverne (inklusive forskuddstrekk overført fra/til andre kommuner i den såkalte RAFT-rutinen i skatteregnskapet (RAFT – Regnskapsføring Av ForskuddsTrekk)), forskuddsskatt fra personlige skattytere og innbetalt restskatt etter avregningen. Tilsvarende vil utbetaling av tilgodebeløp etter avregning redusere det beløp som skal fordeles.

8-1.4 § 8-1 annet ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere

Fordelingen av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere (selskaper og innretninger som er egne rettssubjekter) er regulert i annet ledd. Paragraf 8-1 annet ledd gir videre en oppstilling av hvem som kan være skattekreditorer for skatt fra upersonlige skattytere. Dette er staten, fylkeskommunen og kommunen. Folketrygden er ikke skattekreditor for skatt fra upersonlige skattytere, da disse ikke skal svare medlemsavgift til folketrygden.

Fra og med 1999 betaler upersonlige skattytere ordinær skatt bare til staten. Skatteloven § 18-2 første ledd bestemmer imidlertid at eiere av kraftverk skal svare naturressursskatt til de kommuner og fylkeskommuner som er tilordnet kraftanleggsformuen. Til og med inntektsåret 2016 ble det derfor likevel fastsatt fordelingstall også for upersonlige skattytere.

Kraftselskaper med naturressursskatt til flere kommuner fikk utskrevet forskuddsskatt i alle berørte kommuner. Selskapene fikk også skatteoppgjør fra alle kommunene og ble avregnet i den enkelte kommune. Det ble beregnet fordelingstall for den enkelte kommune, hvor samlet fastsatt naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen inngikk som et element i grunnlaget for beregningen. Kommunene og fylkene med naturressursskatt fikk da en forholdsmessig andel av samlet innbetalt skatt fra upersonlige skattytere med grunnlag i de fordelingstall som var lest inn i skatteregnskapet.

Etter omlegging fra og med avregningen for inntektsåret 2017 (høsten 2018), blir det ikke lenger beregnet ordinære fordelingstall for skatt fra upersonlige skattytere. Kraftselskaper blir nå avregnet samlet i kontorkommunen, også for naturressursskatt til andre kommuner. Forskuddsskatt for kraftselskapene blir skrevet ut samlet til kontorkommunen. Denne inkluderer også naturressursskatt til andre kommuner. Skatteregnskapet får overført opplysninger om hvordan utskrevet eller fastsatt naturressursskatt fordeler seg mellom kommunene, og ved innbetaling eller avregning skjer en overføring eller korleksjon av naturressursskatt mellom kommunene og fylkeskommunene direkte på det enkelte selskap. De ordinære fordelingstallene for upersonlige skattytere er således fra og med inntektsåret 2017 fastsatt med 100 % til stat.

8-1.5 § 8-1 tredje ledd – Fordeling av fradrag for utenlandsk skatt

Tredje ledd regulerer fordelingen av fradrag for utenlandsk skatt.

Skattytere kan ved fastsetting av skatt i Norge, etter intern norsk rett eller skatteavtale, ha krav på fradrag for skatt som er betalt til utlandet. I § 8-1 tredje ledd reguleres hvordan dette fradraget skal behandles ved beregning av fordelingsstallene, dvs. hvordan dette fradraget skal redusere de ulike fastsatte skattene før beregning av fordelingsprosentene i kommunene. Første setning regulerer behandling av utenlandsfradragene for personlige skattytere. Uten denne bestemmelsen ville også folketrygden blitt belastet for dette fradraget. Det gis fradrag for inntektsskatt og formuesskatt betalt til fremmed stat, ikke for trygdeavgift.

Andre setning slår fast at utenlandsfradrag for upersonlige skattytere i sin helhet skal belastes staten. Den direkte kommune- og fylkesskatten som fastsettes til kommune og fylkeskommune er naturressursskatt. Naturressursskatten fastsettes ikke med grunnlag i inntekt eller formue, som kan skatlegges i fremmed stat, men på grunnlag av produsert kraft.

8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Fordeling av fradrag i inntektsskatt for kildeskatt på renter og royalty mv.

Fjerde ledd regulerer fordelingen av fradrag i inntektsskatt for kildeskatt på renter og royalty mv. Bestemmelsen ble gitt som følge av innføringen av ordningen for kildeskatt på renter og royalty mv. etter [skatteloven §§ 16-70 og 16-71](#).

Etter bestemmelsen skal fradrag i inntektsskatt for kildeskatt på renter og royalty mv. etter skatteloven §§ 16-70 og 16-71 for personlige skattytere, fordeles forholdsmessig mellom staten, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av samlet fastsatt trinnskatt og fellesskatt til staten, inntektsskatt til fylkeskommunen, og inntektsskatt til kommunen. For upersonlige skattytere skal tilsvarende fradrag overføres til staten. Fradraget skal dermed fordeles mellom skattekreditorene i samme utstrekning som disse skattene på alminnelig inntekt fordeler seg mellom skattekreditorene.

8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel

Femte ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av paragrafen, herunder også å gi bestemmelser om hvordan endringer i fastsettingen av skatt skal inngå i fordelingen.

Med hjemmel i bestemmelsen er det i [forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene (fordelingsforskriften) gitt nærmere regler om fordelingen. I § 3 i forskriften er det gitt utfyllende bestemmelser om beregning av fordelingstall for personlige skattytere. Tilsvarende er det i § 5 gitt utfyllende bestemmelser om beregning av fordelingstall for upersonlige skattytere. Ordinære fordelingstall for inntektsåret beregnes etter at den ordinære skattefastsettingen for et inntektsår er avsluttet. Disse benevnes **korrigerte fordelingstall** ettersom de korrigerer den foreløpige fordelingen etter § 8-3. Korrigerte fordelingstall skal, etter fordelingsforskriften, beregnes i november måned i skattefastsettingsåret.

To år etter utløpet av inntektsåret, dvs. ca. 15 måneder etter at de korrigerte fordelingstallene ble beregnet, beregnes så **endelige fordelingstall**. På denne måten hensyntas endringer i fastsatt skatt. Dersom senere endringer i fastsettingen for en kommune er av en slik størrelse at det påvirker beregnin-

gen av fordelingsstallene, kan kommunen fremsette søknad overfor Skatteetaten, divisjon innkreving, avdeling regnskap om ny beregning av de endelige fordelingsstallene. Også de korrigerte (og foreløpige) fordelingsstall kan endres på samme måte.

8-1.8 § 8-1 sjette ledd – Forskriftshjemmel

Sjette ledd gir departementet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder prosessutgifter som nevnt i kap. 17 og skatteforvaltningsloven kap. 15. Regler om dette er gitt i fordelingsforskriften § 14. Renter fordeles etter endring i fordelingsforskriften i samsvar med fordelingsstallene for den hovedstol som rentene vedrører. Innfordringsutgifter og gebyr belastes staten. Innfordringsinntekter og betalte gebyrer godskrives staten. Utgifter som det offentlige pådrar seg ved rettslig prøving av skattekrav mv. etter reglene i skattebetalingsloven kap. 17 og skatteforvaltningsloven kap. 15 skal fordeles som innfordringsutgifter.

8-2 § 8-2. Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere

(1) Skattefradrag etter skatteloven § 16-10 skal i sin helhet belastes staten. Fradrag som nevnt i § 8-1 tredje og fjerde ledd skal fordeles før fordeling av fradrag som nevnt i første punktum og fradrag som nevnt i annet ledd.

(2) Inntektsfradrag etter skatteloven § 15-5 om særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Troms og Finnmark skal bare belastes staten.

(3) Forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for ukjente lønnstakere, skal tilfalle staten når det er gått tre år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt.

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen.

8-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og s. 178 flg. og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 12.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 112. (Oppheving av første ledd om tilskudd til folketrygden fra kommuner og fylkeskommuner etter folketrygdloven § 23-9).
- [Prop. nr. 126 LS \(2009–2010\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. (Fjerning av overflødig henvisning i første ledd) og [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#).
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 kap. 14.6.3 og 16.5 samt [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#) kap. 10 og 12.
- [Prop. 107 LS \(2019–2020\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga s. 67 og 75 samt [Innst. 361 L \(2019–2020\)](#) kap. 21.
- [Prop. 194 LS \(2020–2021\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga m.m. pkt. 8.2.3 (Nærare om skattefradrag for deltakarar i NOKUS-selskap med både norske og utanlandske eigarar) og [Innst. 599 L \(2020–2021\)](#).

Forskrifter

- [Forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene.

8-2.2 Generelt om § 8-2

Paragrafen inneholder bestemmelser om hvordan ulike fradrag ved skattefastsettingen skal behandles ved beregning av fordelingstall, og om behandling av forskuddstrekk for ukjente skattytere.

8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt og § 8-2 annet ledd – Behandling av inntektsfradrag i Troms og Finnmark

Første ledd bestemmer at skattefradrag etter skatteloven § 16-10 (boligsparing for ungdom – BSU) skal belastes staten. Videre følger det at fradrag for utenlandsk skatt som nevnt i § 8-1 tredje ledd og fradrag i inntektsskatt for kilde-

skatt på renter og royalty mv. som nevnt i § 8-1 fjerde ledd, skal fordeles før fordeling av skattefradrag for boligsparing for ungdom og særskilt fradrag som nevnt i annet ledd.

Annet ledd bestemmer tilsvarende at særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Troms og Finnmark bare skal belastes staten.

Det gis her anvisning på hvordan skattefradrag for boligsparing for ungdom og særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Troms og Finnmark skal behandles ved beregning av fordelingsstall for personlige skattytere. Ved beregning av fordelingsstallene reduseres fastsatt skatt til staten tilsvarende disse fradragene i grunnlaget for beregning av fordelingsstallene. Det oppnås da at staten belastes hele kostnaden knyttet til disse fradragene ved at fastsatt skatt (til staten) blir redusert.

Den opplystingen av ulike fradrag og angivelsen av hvordan de skal belastes (fordeles) skattekreditorene, som fremgår av bestemmelsen her er ikke uttømmende. Det fremgår f.eks. av forskriften til skatteloven (forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999) § 16-40-7 at fradrag for kostnader til forskning og utvikling (den såkalte Skattefunn-ordningen) ved fordeling i sin helhet skal belastes staten. Dette fradraget behandles på samme måte som over.

Bestemmelsen i første ledd annet punktum om at fradrag etter § 8-1 tredje og fjerde ledd skal fordeles før andre fradrag, er en mer «teknisk» bestemmelse som er nødvendig for at disse fradragene skal belastes forholdsmessig alle kreditorene unntatt folketrygden, og i forhold til opprinnelig fastsatt skatt til disse. Dette gjøres teknisk ved at det beregnes fordeling mellom kommune, fylkeskommune og stat før reduksjon av statens andel iht. de fradrag som skal belastes staten alene. Utenlandsfradraget og fradraget i inntektsskatt for kildeskatt på renter og royalty mv. belastes så i grunnlaget etter denne fordeling.

8-2.4 § 8-2 tredje ledd – Behandling trekkbeløp fra ukjente skattytere

Tredje ledd slår fast at forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for lønnstakere som er ukjent (såkalte herreløse tilgode- og trekkbeløp), skal tilfalle staten når det er gått 3 år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt.

8-2.5 § 8-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av denne paragrafen. Det er ikke gitt nærmere forskrifter om behandling av de ulike skattefradragene ved beregning av fordelingsstallene. I fordelingsforskriften § 17 er det imidlertid tatt inn bestemmelser om såkalte herreløse skatte- og ansvarsbeløp, jf. § 8-2 tredje ledd. Forskriften dekker – i tillegg til forskuddstrekk som ikke kan tilbakebetales eller forskuddstrekk fra ukjente skattytere – andre trekk, andre uidentifiserbare innbetalinger og utbetalinger som ikke kan gjennomføres. Disse skal tilfalle staten tre år etter utløpet av det regnskapsår beløpet oppsto.

8-3 § 8-3. Foreløpig fordeling

(1) Inntil endelig fordeling etter §§ 8-1 og 8-2 kan foretas, skal innbetalt skatt og trygdeavgift fordeles foreløpig mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden.

(2) Ved foreløpig fordeling gjelder følgende bestemmelser:

- a) Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede fastsetting av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden ved siste skattefastsetting før inntektsåret.
- b) Hvis forholdet mellom den samlede fastsettingen av de forskjellige skatter må antas å bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen.

(3) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder gjøre unntak fra bestemmelsen i annet ledd bokstav a.

8-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 12.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Om lov om skatteforvaltning s. 294 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 57 (Språklige endringer ifm. ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga Kap. 17 (Opprettinger av lovtekst) s. 94.

Forskrifter

- [Forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene.

8-3.2 Generelt om § 8-3

Paragrafen regulerer den foreløpige fordelingen av innbetalt skatt for et inntektsår, dvs. fordeling inntil fastsettingen av skatt for året er kjent og innbetalingene kan fordeles etter §§ 8-1 og 8-2.

Bestemmelser om foreløpig fordeling er nødvendig fordi skattyterne og arbeidsgiverne innbetaler skatt og avgift før fastsettingen for et år er kjent. For personlige skattytere innbetales forskuddstrekk og forskuddsskatt allerede i inntektsåret, dvs. i året før fastsettingen av skatt. Upersonlige skattytere skal innbetale skatten i skattefastsettingsåret, men før fastsettingen. Innbetalt skatt og trygdeavgift skal altså være gjenstand for en foreløpig fordeling før en kjenner resultatet av fastsettingen for vedkommende inntektsår.

8-3.3 § 8-3 første og annet ledd – Foreløpig fordeling

Første ledd slår fast at innbetalt skatt og trygdeavgift for et inntektsår skal være gjenstand for en foreløpig fordeling, mens annet ledd gir anvisninger på hvordan denne foreløpige fordelingen skal foretas.

Etter annet ledd bokstav a skal den foreløpige fordelingen skje på grunnlag av den samlede fastsetting av skatt ved sist kjente fastsetting før inntektsåret. Etter § 8-1 beregnes korrigerte fordelingsstall etter at den ordinære fastsettingen av skatt for et år er avsluttet, dvs. i november måned i skattefastsettingsåret. Det er således sist kjente fastsetting som er utgangspunkt for den foreløpige fordelingen. For personlige skattytere vil dette si at beregnede fordelingsstall for to år tilbake er grunnlaget for den foreløpige fordelingen. For upersonlige skattytere fastsettes ikke lenger ordinære foreløpige fordelingsstall. Dette etter omleggingen av behandlingen av naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner fra inntektsåret 2016. Se omtale under § 8-1 annet ledd foran. Etter annet ledd bokstav b kan imidlertid Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen, dersom den samlede fastsetting av de ulike skatter for inntektsåret pga. endringer i skattesatser mv., kan antas å bli (vesentlig) forskjøvet i forhold til sist kjente fastsetting. Ved Stortingets årlige behandling av statsbudsjettet, vedtas for personlige skattytere, som regel, alltid endringer som får konsekvenser for fordelingen mellom skattekreditorene. Det foretas derfor alltid en ny beregning av **foreløpige fordelingsstall** for personlige skattytere. Beregningen foretas med utgangspunkt i sist kjente fastsetting av skatt, justert med vedtatte endringer i skattøre, vedtatte endringer i skattesatser og -regler, prognoser over forventet inntekts- og formuesvekst mv. Praktisk foregår dette ved at grunnlagene på den enkelte skattyter justeres for kjente endringsfaktorer, og det foretas en ny skatteberegning av alle skattytere. Resultatet for alle skattytere innenfor hver kommune summeres, og dette danner grunnlaget for fastsetting av de foreløpige fordelingsstallene.

Skattøre er satsene for skatt til kommune og fylkeskommune på alminnelig inntekt. Alminnelig inntekt er et av beregningsgrunnlagene for skatt fra personlige og upersonlige skattytere. Alminnelige inntekter omfatter arbeidsinntekter, kapitalinntekter og næringsinntekter, med fratrukk for alle fradragberettigede kostnader. Av alminnelig inntekt svares, fra personlige skattytere, skatt til kommunen, skatt til fylkeskommunen og fellesskatt til staten. Fra upersonlige skattytere går all skatt fra alminnelig inntekt til staten. Stortinget bestemmer hvert år i de årlige skattevedtakene, etter forslag fra regjeringen, satsen for fellesskatt til staten og maksimalsatser for skatt til kommunene og fylkeskommunene på alminnelig inntekt. Kommunene og fylkeskommunene kan vedta lavere satser for skatt på alminnelig inntekt, men ingen har benyttet seg av denne muligheten siden midten av 1960-tallet. Tilsvarende vedtar Stortinget hvert år maksimalsats for formuesskatt til kommunene. Dersom kommunestyret og/eller fylkestinget vedtar lavere satser for inntekts- og/eller formuesskatt, må dette hensyntas ved beregning av fordelingsstallene.

Etter at den ordinære fastsettingen av skatt for inntektsåret er avsluttet, foretas en ordinær fastsetting av fordelingsstall etter § 8-1. All tidligere innbetalt og fordelt skatt for inntektsåret blir da fordelt på nytt i skatteregnskapet, og den eller de av skattekreditorene som har fått fordelt for mye, må betale tilbake det som er for mye fordelt. Motsatt vil skattekreditorer som har fått for lite, få dette utbetalt. De fordelingsstallene som da beregnes, benevnes **korrigerte fordelingsstall** (se § 8-1), og oppgjøret med skattekreditorene kalles korrigert fordelingsoppgjør. Korrigerte fordelingsstall skal etter fordelingsforskrif-

ten § 3 andre ledd (personlige skattytere) og § 5 fjerde ledd (upersonlige skattytere), beregnes i november i skattefastsettingsåret.

8-3.4 § 8-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Tredje ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av denne paragrafen. Med hjemmel i bestemmelsen er det gitt regler om foreløpig fordeling i § 3 (personlige skattytere) og § 5 (upersonlige skattytere) i [forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt mv. mellom skattekreditorene (fordelingsforskriften). Disse reglene viderefører i hovedsak bestemmelser gitt i den tidligere fordelingsforskriften av 18. desember 2008.

8-3.5 Andre bestemmelser knyttet til fordeling

I [forskrift 20. juni 2012 nr. 627](#) om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt mv. mellom skattekreditorene (fordelingsforskriften) er det, i tillegg til de bestemmelser som er omtalt ovenfor, også gitt bestemmelser som ikke kan henføres direkte til bestemte paragrafer i loven. De viktigste av disse omtales i det følgende.

Forskriften § 8 omhandler periodisk oppgjør med fordelinger og beskriver det praktiske arbeidet knyttet til det periodiske fordelingsoppgjøret, bl.a. til hvem oppgjøret skal avgis (Skatteetaten, divisjon innkreving, avdeling regnskap), og til hvilket tidspunkt det skal avgis (innen den 10. i den påfølgende måned). Videre gis det bestemmelser om overføring av penger knyttet til oppgjøret. Skattekontoret skal overføre skattekreditorenes andel til disse senest samtidig med at oppgjøret avgis. Er skattekreditorene skyldig penger, er frist for tilbakebetaling den 20. i måneden etter utløpet av perioden.

Forskriften § 9 omhandler forskudd på periodisk oppgjør. Det fremgår av bestemmelsen at det kan utbetales forskudd på fordeling av skatt som er innbetalt så langt i perioden (måneden). Skattekontoret forestår forskuddsfordeling til samtlige kommuner og fylkeskommuner etter avtale. I fordelingsforskriften § 9 er det bestemt at overføring (utbetaling) av penger, ved forskuddsfordeling, bare skal foretas til kommunen og fylkeskommunen. Oppgjør av statens og folketrygdens andel skal foretas etter periodens (månedens) avslutning, i forbindelse med den ordinære periodeavslutning.

Forskriften § 10 omhandler fordeling av skatterestanser for eldre inntektsår. Skatteregnskapet inneholder nå fordelingstall tilbake til 2001 og for upersonlige skattytere tilbake til 2002. Inn- og utbetalinger mv. fordeles derfor i henhold til fordelingstall for det gjeldende inntektsår dersom dette vedrører henholdsvis 2001 og 2002 eller nyere inntektsår. Unntaksvis kan det imidlertid forekomme inn- og utbetalinger mv. vedrørende enda eldre inntektsår. Fordelingsforskriften inneholder derfor en mulighet for at kommunen, etter søknad, kan benytte fordelingstallene for det faktiske året en eldre utbetaling vedrører. Det gjelder dersom fordeling etter fordelingstall for henholdsvis 2001 (personlige skattytere) eller 2002 (upersonlige skattytere) har medført en vesentlig skjevhet i fordelingen i forhold til de fordelingstallene som faktisk gjaldt for inntektsåret. Bestemmelsen kommer sjelden til anvendelse.

Endelig er det i § 10 tredje ledd gitt en bestemmelse om at Skattedirektoratet kan beslutte at ordinær fordeling av utbetalinger i forbindelse med

endringssaker i særlige tilfeller skal belastes staten i sin helhet. Bestemmelsen benyttes svært sjelden.

Forskriften § 12 omhandler såkalt **marginavsetning** i skatteregnskapet. Marginavsetning vil si at det før fordeling holdes igjen en prosentandel av innbetalt forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere. Denne avsetningen fordeles ikke til skattekreditorene, og skal benyttes ved tilbakebetaling til skattytere med overskytende forskudd etter skattefastsetting/avregning. Slik avsetning skal gjøres av innbetalinger vedrørende det løpende inntektsåret, og for foregående inntektsår i skattefastsettingsårets seks første måneder.

Marginprosenten bør ikke overstige 14 prosent. Marginprosenten skal etter forskriften fastsettes av skattekontoret, med utgangspunkt i resultatet for de tre nærmest foregående skattefastsettingsårene.

Forskriften § 13 omhandler **marginoppgjør**, dvs. hva som skjer dersom det er avsatt for lite eller for mye margin for et inntektsår. Er det avsatt for lite margin, belastes skattekreditorene løpende for utbetalinger så snart marginen er brukt opp. Er det avsatt for mye, skal det som er igjen av avsetning for et år gjøres opp (tilbakeføres) til skattekreditorene i november i skattefastsettingsåret.

I forskriften § 15 er det gitt bestemmelser om bokføring og fordeling av **innbetalinger fra anonyme skattytere**, og fra kjente skattytere som ukrevet foretar innbetaling uten at det er fastsatt en skatt. Innbetaling fra anonyme skattytere bokføres til inntekt i skatteregnskapet og fordeles til staten.

Innbetaling fra kjente skattytere som ukrevet foretar innbetaling, når skattemyndigheten ikke fastsetter en skatteforpliktelse, fordeles etter de gjeldende fordelingstall for personlige skattytere for inneværende inntektsår og til den kommune hvor innbetaler anses skattemessig bosatt. På den måten vil alle skattekreditorene få en andel av innbetalingen, uten at en nødvendigvis vet hva innbetalingen faktisk er ment å skulle dekke.

Videre er det i fordelingsforskriften § 16 en bestemmelse om fordeling av tilfældige inntekter og utgifter etter skattebetalingsforskriften § 10-4-3. Dette er (små) restbeløp til innbetaling eller utbetaling som pga. sin størrelse ikke utbetales eller kreves innbetalt. Slike beløp skal ved inntektsføring eller utgiftsføring fordeles etter gjeldende fordelingstall for personlige skattytere.

8-4 § 8-4. (Opphevet)

(---)

8-4.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 12.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 kap. 14.6.3 og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#) s. 24.

8-4.2 Generelt

Bestemmelsen ble opphevet ved lov av [20. desember 2019 nr. 97](#), med virkning fra 1. november 2020. Bakgrunnen for opphevelsen var at skatteoppkreveroppgavene ble overført til Skatteetaten fra 1. november 2020 og at bestemmelsen fra dette tidspunkt ikke lenger ville ha noe praktisk virkeområde, jf. Prop. 1 LS (2019–2020) pkt. 14.6.3. For mer informasjon om bestemmelsen, se 5. utgave av Skattebetalingshåndboken.

8-5 § 8-5. Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat

Når det er inngått avtale med fremmed stat, kan forskudd på skatt og annen betalt skatt overføres til skattemyndighetene i avtalestaten. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen.

8-5.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 12.

8-5.2 Generelt om § 8-5

Bestemmelsen gjelder betalt forskudd på skatt og annen skatt i land som ikke tilkommer beskatningsretten. I slike tilfeller kan skattebeløpene overføres til det land som tilkommer beskatningsretten etter nærmere avtale mellom landene. Bestemmelsen gir altså en internrettslig hjemmel for overføring av skattebeløp til skattemyndighetene i avtalestaten.

Forskriftshjemmelen i annet punktum er ikke tatt i bruk per oktober 2019.

Kapittel 9. Betaling

9-1 § 9-1. Betalingsmåte

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto, med mindre innkrevingsmyndighetene har akseptert betaling med kontanter.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger, om adgang til å betale kontant til innkrevingsmyndigheten og om at krav skal betales til andre enn innkrevingsmyndigheten for kravet.

9-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 13.1 og 13.2 og kap. 27 s. 179 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 13.1.1.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 41, 196 og 199. (Nytt annet ledd, samt tillegg i forskriftshjemmelen i tredje ledd om hvor kontant betaling kan skje.)
- [Prop. 117 L \(2010–2011\)](#) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (Ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet.) (Nytt annet punktum i første ledd), [Innst. 431 L \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skattebetalingsloven. (Endringer i reglene om betaling av skatte- og avgiftskrav.)
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 pkt. 14

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 9-1-1 til 9-1-4.

9-1.2 Generelt om § 9-1

Bestemmelsen fastslår at skatte- og avgiftskrav som hovedregel skal betales til innkrevingsmyndighetene via kontobaserte løsninger eller med kontanter i bank. Etter bestemmelsen skal likevel innkrevingsmyndigheten kunne akseptere kontant betaling, f.eks. i tilfeller hvor dette av innfordringsmessige grunner anses som hensiktsmessig. Kontobaserte betalingsformer er lett tilgjengelige for de aller fleste, enten via nettbank, brevgiro eller lignende. Det vil fortsatt være mulig å betale skatte- og avgiftskrav med kontanter i bank der banken har tilrettelagt for dette.

9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsmåte

Bestemmelsen lovfester at skatte- og avgiftskrav skal betales ved overføring til innkrevingsmyndighetenes konto. Skatte- eller avgiftspliktige har ikke lenger en rett til å betale skatte- og avgiftskrav kontant hos innkrevingsmyndighetene.

Bestemmelsen omfatter alle skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven, med unntak av de krav som etter skattebetalingsforskriften § 9-1-2 er bestemt at kan betales kontant. Det er tilrettelagt for **kontant betaling** av tollavgift og øvrige avgifter som Tolletaten oppkrever på vegne av skattekontoret ved innførsel av varer. Av skattebetalingsforskriften § 14-11-3 fremgår det at betaling av skyldige avgifter i forbindelse med inndragningsarbeidet ved avskilting av kjøretøy kan betales til den som foretar inndragningen.

Det følger videre av bestemmelsen at innkrevingsmyndighetene fortsatt kan akseptere betaling med kontanter. Det kan være hensiktsmessig for eksempel når det er tale om å iverksette tvangsinnfordringstiltak og det kan være praktisk å akseptere kontant betaling for å sikre at oppgjør finner sted.

I de tilfeller hvor innkrevingsmyndigheten har akseptert kontant betaling gjelder fortsatt begrensingen i sentralbankloven § 3-5 første ledd slik at innkrevingsmyndighetene kan nekte å ta imot mer enn tjuefem mynter av hver enhet i én betaling.

Betaling til skattemyndighetenes konto kan bl.a. gjøres ved hjelp av eget reskontrosystem, nettbank eller betalingsterminal. Ved slik betaling skal **kundeidentifikasjon (KID)** i utgangspunktet alltid benyttes. Betalingsformidlere er i skattebetalingsforskriften § 9-1-1 fjerde ledd pålagt å avvise betalingsoppdrag uten tilstrekkelig kundeidentifikasjon. På skatteetatens hjemmeside; www.skatteetaten.no, kan skattyter selv opprette nødvendig KID for innbetaling av skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og engangsavgift, og få oppgitt kontonummer for innbetaling.

Arbeidsgiver skal levere a-melding minst en gang per kalendermåned. A-meldingen blir automatisk kontrollert ved mottak, og arbeidsgiver får etter kort tid en tilbakemelding. Tilbakemeldingen inneholder beløp, KID-nummer og kontonummer for innbetaling av arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk. For ordninger der det foreligger ferdig utfylt innbetalingsgiro, vil denne være påført kontonummer og KID. Det er også mulig å kontakte skattekontoret for å få oppgitt KID-nummer eller kontonummer.

Dersom noen ønsker å innbetale arveavgift før de har mottatt avgiftsoppgave kan den arveavgiftspliktige benytte eget organisasjonsnummer eller fødselsnummer som KID. Skattekontoret kan gi opplysninger om hvilket kontonummer som skal benyttes.

9-1.4 § 9-1 annet ledd – Forskriftshjemmel

Nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav er gitt i skattebetalingsforskriften kap. 9.

Ifølge forskriften § 9-1-1 første ledd skal skatte- og avgiftskrav betales via bank til den bankkonto innkrevingsmyndigheten for kravet bestemmer. Betaler vil motta informasjon om korrekt **bankkontonummer** på en faktura eller kontoutskrift/avgiftsspesifikasjon, ved innlevering av melding eller i forbindelse med at en kredittordning innvilges.

Ved elektronisk innbetaling til bank skal kundeidentifikasjon (**KID**) alltid oppgis sammen med betalingsoppdraget når det er tilrettelagt for dette, jf. forskriften § 9-1-1 tredje ledd. Dersom gyldig KID ikke er oppgitt til tross for at det er tilrettelagt for slik bruk, plikter betalingsformidlere ifølge forskriften § 9-1-1 fjerde ledd å avvise betalingsoppdraget. Se mer om KID i [9-1.3](#)

Skattedirektoratet kan ifølge forskriften § 9-1-1 annet ledd fastsette at særskilte **betalingsblanketter** skal benyttes når betaling via bank skjer ved bruk av betalingsblankett. Forskriftsfullmakten er ikke benyttet. Enhver betalingsblankett kan derfor benyttes.

I forskriften § 9-1-1 femte ledd er banker og deres avregningssentraler pålagt å sørge for at **faktisk innbetalingsdato** til banken blir registrert, og følger betalingstransaksjonen til betalingsmottaker. Uten dette kravet ville bare valuteringsdatoen følge transaksjonen. Bestemmelsen skal blant annet sikre notoritet i forhold til fristbestemmelsen i § 9-2 annet ledd bokstav a om når en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt. Manglende informasjon om innbetalingsdato kan medføre at renter beregnes på krav som er rettidig betalt.

Annet ledd gir departementet forskriftshjemmel til å gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om et krav etter første ledd kan betales kontant, og om det skal betales til andre enn innkrevingsmyndigheten for kravet. Ifølge forskriften § 9-1-2 er det bestemt at enkelte skatte- og avgiftskrav kan **betales kontant**. Dette gjelder skatte- og avgiftskrav som oppstår ved innførsel og som ikke belastes tollkreditt eller dagsoppgjørsordningen. Betaling skal da skje til Tolletaten. Det åpnes for at betaling av krav etter dagsoppgjørsordningen også kan betales kontant til Tolletaten.

Ifølge bestemmelsens annet ledd, fremgår det dessuten at trygdeavgift fastsatt av Arbeids- og velferdsetaten i medhold av skatteforvaltningsloven, skal betales til det organ Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer.

Ifølge forskriften § 9-1-3 skal statlige regnskapsførere som har mellomregnskapskonto med Finansdepartementet, ikke innbetale beregnet arbeidsgiveravgift til skattekontoret, men inntektsføre driftsbeløpet direkte i kasserapport.

Ifølge forskriften § 9-1-4 er det for oppgjør av arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (statsforvaltningen), bestemt at de deler av statens forvaltningsvirksomhet (statsforvaltningen) som er unntatt fra å levere opplysninger om arbeidsgiveravgift, også er unntatt fra å betale arbeidsgiveravgift til skattekontoret. Det henvises til reglene i forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet. Se også Finansdepartementets rundskriv, [Arbeidsgiveravgift for statlige virksomheter](#).

9-2 § 9-2. Tid og sted for betaling

(1) Betaling av skatte- og avgiftskrav anses for å være skjedd når beløpet er kommet fram til rett innkreivingsmyndighet. Ved betaling via bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet innkreivingsmyndighetenes bank. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto.

(2) En fastsatt betalingsfrist anses dessuten for å være avbrutt

- a) når betalerens oppdrag er mottatt av en bank
- b) når innkreivingsmyndighetene mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument.
- c) når petroleumsskatt er godskrevet innkreivingsmyndighetenes konto.

(3) Finansavtaleloven § 2-2 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende for avbrudd av betalingsfrist etter annet ledd bokstav a og b.

9-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreivning av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 13.3 og kap. 27 s. 180 og [Innst.O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 13.1.2.
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skattebetalingsloven. (Endringer i reglene om betaling av skatte- og avgiftskrav.) [Prop. 92 LS \(2019–2020\)](#) Lov om finansavtaler kapittel 5.2, [Innst. 104 L \(2020–2021\)](#) og [Lovvedtak 24 \(2020–2021\)](#) § 8-3 nr. 7.

9-2.2 Generelt om § 9-2

Bestemmelsen bygger i hovedsak på finansavtaleloven § 2-2 og gjeldsbrevloven § 3, og angir i første ledd når en betaling anses for å være skjedd med frigjørende virkning. I annet ledd er det gitt nærmere regler for når en betalingsfrist anses for avbrutt, det vil si når en betaling er rettidig. Fristbestemmelsen i annet ledd gjelder alle skatte- og avgiftspliktige, og tilsvarende den såkalte forbrukerregelen i finansavtaleloven § 2-2 annet ledd bokstav a.

Ettersom tidspunktet for fristavbrytende betaling etter annet ledd bokstav a alltid vil finne sted før eller på samme tidspunkt som for frigjørende betaling etter første ledd, vil første ledd normalt være av mindre interesse for forholdet mellom den enkelte skatte- eller avgiftspliktige og skattemyndighetene. Ifølge bestemmelsens tredje ledd gjelder finansavtaleloven § 2-2 tredje og fjerde ledd tilsvarende.

9-2.3 § 9-2 første ledd – Frigjørende betaling

I bestemmelsens første ledd første punktum angis hovedregelen for når en betaling har funnet sted med frigjørende virkning. Med frigjørende virkning menes i denne sammenheng at betaleren er fri for sin betalingsforpliktelse og mottakeren ikke lenger kan kreve oppfyllelse.

Ifølge første ledd første punktum anses en betaling for å ha funnet sted når det aktuelle beløpet er kommet fram til **rett innkreivingsmyndighet**.

Hvilken innkreivingsmyndighet som er rett mottaker for det enkelte skatte- og avgiftskrav fremgår ikke av bestemmelsen, men følger av lovens § 2-1 med tilhørende forskrift.

I første ledd annet og tredje punktum reguleres tidspunktet for når en betaling anses for å ha kommet fram når betaling skjer via bank. Bestemmelsene er utformet i samsvar med finansavtaleloven § 2-2 første ledd første og annet punktum, og omhandler de tilfeller hvor oppgjør foretas ved overføring av midler til Skatteetatens konto. Ved overføring av midler til innkrevingsmyndighetens konto, anses betalingen for å ha funnet sted når det overførte beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetens bank. Ved overføring til konto innen samme bank, anses derimot betaling først for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto. Bestemmelsene innebærer at betaleren i begge tilfeller bærer risikoen for uforutsette hendelser eller feil innenfor egen bank. For så vidt gjelder petroleumsskatt følger det av § 9-2 annet ledd bokstav c at betalingsfristen først avbrytes ved at beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetens konto.

Når innkrevingsmyndigheten har akseptert at den skatte- eller avgiftspliktige foretar **kontant betaling**, må det legges til grunn at frigjørende betaling vil ha funnet sted når pengene er stilt til rådighet, det vil si overlevert rett innkrevingsmyndighet.

Ved betaling med **sjekk** må det i utgangspunktet også legges til grunn at frigjørende betaling har funnet sted når sjekken er overlevert rett innkrevingsmyndighet. Dette gjelder likevel ikke i de situasjoner hvor det ikke er dekning for beløpet, eller sjekken av andre grunner ikke kan innløses.

9-2.4 § 9-2 annet ledd – Fristavbrudd

Annet ledd bokstav a bestemmer at en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt når betalerens oppdrag er mottatt av en bank. Bestemmelsen er i samsvar med forbrukerregelen i finansavtaleloven § 2-2 annet ledd bokstav a, men skal ved betaling av skatte- og avgiftskrav også gjelde når betaleren ikke er forbruker.

Bestemmelsen regulerer tidspunktet for når en betaling virker fristavbrytende, det vil si når en betaling har vært rettidig, slik at det ikke kan gjøres gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinket betaling.

For å ha fristavbrytende virkning er det tilstrekkelig at betaler kan dokumentere at oppdraget er registrert for betaling i nettbanken før kl. 24.00, selv om bankens rutiner innebærer at det ikke foretas oppdatering og behandling av transaksjonen før på et senere tidspunkt.

Sendes betalingsoppdraget i posten, er det betaleren selv som må bære risikoen inntil oppdraget kommer fram og mottas i institusjonen eller hos dennes medhjelper, dersom det er avtalt at meldingen skal sendes direkte til medhjelper.

Ifølge bestemmelsen avbrytes betalingsfristen når et oppdrag er mottatt av en **bank**. Loven benytter ordet «bank» i stedet for «betalingstjenesteyter» som i finansavtaleloven § 2-2 annet ledd bokstav a. Etter Skattedirektoratets syn må en legge til grunn at ordvalget ikke er ment å representere noen begrensning i forhold til tidligere praksis. Begrepet bank må derfor tolkes utvidende og likestilles med begrepet betalingstjenesteyter i finansavtaleloven § 2-2 annet ledd bokstav a.

Begrepet betalingstjenesteyter er definert i finansavtaleloven § 1-5 niende ledd; «Med betalingstjenesteyter menes i denne loven en tjenesteyter som tilbyr finansielle tjenester som er omfattet av kapittel 4» i loven.

For petroleumsskatt skal betalingen være godskrevet innkrevingsmyndighetenes konto, jf. § 9-2 annet ledd bokstav c.

Ifølge bestemmelsens annet ledd bokstav b anses en fastsatt betalingsfrist for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer **sjekk eller annet betalingsmiddel**. Bestemmelsen tilsvarer finansavtaleloven § 2-2 annet ledd bokstav b. Ifølge etablert praksis anses en betaling med sjekk for å være rettidig dersom sjekken er lagt i mottakers postkasse innen utløpet av betalingsfristen.

9-2.5 § 9-2 tredje ledd – Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd

Henvisningen til finansavtaleloven § 2-2 tredje ledd har betydning for når fristavbrudd etter annet ledd anses skjedd dersom betalingsoppdrag som er mottatt av banken ikke skal utføres med en gang. Bestemmelsen har f.eks. betydning ved bruk av «forfallsmappesfunksjonen» i nettbanken eller betaling via reskontro. Fristavbruddet er i slike tilfeller ikke når oppdraget er mottatt av banken, men den avtalte betalingsdagen.

Henvisningen til finansavtaleloven § 2-2 fjerde ledd innebærer videre at betalingsfristen etter annet ledd ikke anses avbrutt dersom betalingsoppdraget som er mottatt av banken ikke blir gjennomført, og dette skyldes betalerens eget forhold. Bestemmelsen er f.eks. aktuell når det ikke er dekning på betalernes konto, og banken derfor ikke gjennomfører betalingsoppdraget.

9-3 § 9-3 Betaling av petroleumsskatt (opphevet)

Paragraf 9-3 ble opphevet med virkning fra 1. januar 2017.

Kapittel 10. Forfall

10-1 § 10-1. Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene. Første punktum gjelder ikke når det kan gis utsatt iverksetting av vedtak etter [skatteforvaltningsloven](#) § 14-10 annet ledd og [tollavgiftsloven](#) § 12-7.

(2) Krav på tilbakebetaling av skatt og avgift kan ikke pantsettes eller overdras.

(3) Annet ledd gjelder ikke utbetalinger etter [petroleumsskatteloven](#) § 5 sjette ledd. Retten til motregning går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse.

10-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 180–181 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 9.6.11 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) pkt. 9.1.3.11. (Nytt tredje ledd.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) kap. 20.5 s. 221–225.
- [Prop. 88 LS \(2021–2022\)](#) Omlegging av særskatten for petroleumsvirk-somhet til en kontantstrømskatt s. 48 og [Innst. 440 L \(2021–2022\)](#) s. 11.
- [Prop. 1 LS \(2022–2023\)](#) Skatter, avgifter og toll 2023 s. 281 og [Innst. 4 L \(2022–2023\)](#) s. 28.

10-1.2 § 10-1 første ledd – Ubetinget betalingsplikt

Skattebetalingsloven § 10-1 første ledd fastslår en ubetinget betalingsplikt, selv om fastsettingen er under endring, skyldneren har påklaget fastsettingen, eller vedtaket er brakt inn for domstolene. Dette gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som er omfattet av loven. Alternativet «fastsettingen er under endring» kom inn i loven i forbindelse med skatteforvaltningsloven. I henhold til skatteforvaltningsloven fastsettes i utgangspunktet ikke lenger formues- og inntektsskatt av myndighetene ved vedtak, men av den skattepliktige selv ved levering av skattemelding. Skattepliktige kan endre egen fastsetting ved levering av endringsmelding. Klage over skattefastsetting blir først aktuelt når skattemyndighetene har truffet vedtak om å endre fastsettingen. Med dette vil klageadgangen få mindre praktisk betydning enn den har hatt tidligere.

Formålet med bestemmelsen er at skatte- og avgiftspliktige ikke skal kunne oppnå betalingsutsettelse ved å endre, klage eller ta ut søksmål. I prak-

sis vil imidlertid skyldner ikke alltid være kjent med den ubetingede betalingsplikten i § 10-1. Et praktisk viktig eksempel hvor skyldner gis særskilt informasjon, er ved klage på fastsettingen av skatt. For å fjerne skattyters tvil om når kravet må betales ved en klage på fastsettingen, blir vedkommende i dag varslet om at eventuell restskatt forfaller til betaling til fastsatt tid, selv om fastsettingen er påklaget, jf. § 10-1 første ledd. Det opplyses også om at det løper forsinkelsesrenter fra opprinnelig forfall for eventuell gjenstående restskatt etter klagebehandling mv., med den til enhver tid gjeldende rentesats med de unntak som gjelder for klage på tilleggs-skatt.

Selv om det fastslås en ubetinget betalingsplikt i første ledd, kan det forekomme visse situasjoner som medfører **begrensninger i den ubetingede betalingsplikten**. Et eksempel på en slik situasjon er at det foreligger åpenbare feil i fastsettingen. Der det har skjedd klare feil i den elektroniske fastsettingen av skatt, vil ikke skattyter være forpliktet til å innbetale en åpenbart uriktig fastsatt restskatt. En slik type sak er beskrevet i [Sivilombudsmannens årsmelding for 2003](#), dokument nr. 4 (2003–2004) pkt. 68 s. 211. Tilsvarende må gjelde dersom det foreligger en åpenbar og vesentlig feil i skatteoppgjøret eller i fastsettelsen av et avgiftskrav, f.eks. en summeringsfeil som medfører at kravet fremkommer som vesentlig mye større enn det skulle vært.

En annen situasjon som kan medføre begrensninger i skyldners plikt til å betale til forfall, er at fastsettingsmyndigheten gir konkrete uttalelser om at det hefter feil ved grunnlaget for betalingsforpliktelsen. Skyldner kan herunder gis grunn til å anta at han kan vente med betaling, f.eks. ved at det mer eller mindre uformelt gis uttrykk for at skyldner kan se bort fra det opprinnelige skatteoppgjøret i sin helhet, eller at han gis et løfte om å slippe å betale renter. Dette vil kunne oppstå i forbindelse med at fastsettingsmyndighetene skal treffe et endringsvedtak etter klage pga. feil ved den opprinnelige fastsettingen. Et slikt tilfelle er referert i [Sivilombudsmannens årsmelding for 2004](#), dokument nr. 4 (2004–2005) pkt. 63 s. 238.

10-1.3 § 10-1 første ledd – Utsatt iverksetting

Det er i enkelte tilfeller adgang til å innvilge utsatt iverksetting av det vedtaket som ligger til grunn for et krav, jf. forvaltningsloven § 42. Anvendelse av **forvaltningsloven § 42** innebærer i tilfelle at skattebetalingsloven § 10-1 tolkes innskrenkende, med den følge at innkrevingen av kravet stilles i bero i påvente av ny behandling av grunnlaget for kravet. Til grunn for at utsatt iverksetting i enkelte tilfeller kan innvilges, ligger at tvangsinnkreving kan gi uopprettelige følger for den det gjelder. Således vil en gjennomført tvangsdekning ikke kunne reverseres og utlegg i seg selv vil gi betalingsanmerkninger som igjen kan medføre uforholdsmessige konsekvenser for parten. Regelen i forvaltningsloven § 42 om utsatt iverksetting av vedtak gjelder likevel ikke vedtak som treffes i forbindelse med skatteavregningen eller for vedtak om årsavgift på motorvogn, jf. skattebetalingsloven § 3-3 fjerde ledd. Det innebærer at utsatt iverksetting ikke vil være aktuelt ved innkreving/innfordring av restskatt. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil likevel de hensyn som ligger bak forvaltningsloven § 42 også kunne ivaretas der vedkommende myndighet ser åpenbare eller vesentlige feil ved grunnlaget for et skattekrav eller for krav på årsavgift.

Saker om utsatt iverksetting blir behandlet av vedkommende innkrevingsmyndighet i samarbeid med den myndighet som har fastsatt grunnlaget for kravet. Forvaltningsloven åpner for å beslutte utsatt iverksetting av vedtaket allerede fra det tidspunkt det er truffet og klagefristen har startet sitt løp. I slike tilfeller er det ikke et krav om at klage først må være inngitt. En anmodning fra skyldner om utsatt iverksetting skal behandles og avgjøres så snart som mulig. Avgjørelsen er underlagt **forvaltningens frie skjønn**, og det må ved avgjørelsen tas hensyn til betydningen av at kravet på betaling til forfall opprettholdes, avveid mot den reelle begrunnelsen for en utsatt iverksetting. Det må ved vurderingen tas hensyn til partens behov, mulige økonomiske tap og det antatte utfallet av klagesaken. Det kan settes vilkår for utsettelsen. Avslag på anmodning om utsatt iverksetting skal begrunnes. Beslutningen er ikke et enkeltvedtak og det foreligger derfor ikke klageadgang. Virkningen av at iverksetting av et vedtak blir utsatt, er at vedtaket ikke pliktes etterlevd. Det betyr at det ikke vil bli iverksatt innfordringstiltak i perioden hvor utsettelsen gis. Det opprinnelige forfallet for kravet vil imidlertid ligge fast. Det betyr at det vil påløpe forsinkelsesrenter på deler av et krav som opprettholdes etter klagen er behandlet. Forvaltningsloven § 42 er en snever unntaksregel som kun skal brukes i saker hvor det er åpenbart at vedtaket må endres, eller hvor krav til betaling før klagen er behandlet vil få uforholdsmessig store økonomiske konsekvenser for den skatte- og avgiftspliktige.

Der skattyter er ilagt tilleggs-skatt, overtredelsesgebyr eller tilleggsavgift, og klager over vedtaket eller tar ut søksmål, vil han nå som den klare hovedregel ha krav på **utsatt iverksetting/utsatt innfordring**. Begrunnelsen for dette unntaket er blant annet at lovgiver vil være sikker på at innkrevingen av administrative sanksjoner er i tråd med EMK artikkel 6 nr. 2 (uskyldspresumsjonen).

Det er to ordninger som regulerer utsatt iverksetting/innfordring av tilleggs-skatt mv. Om det er den ene eller andre ordningen som kommer til anvendelse i en konkret sak, vil bero på om klagen på tilleggs-skatten mv. er levert før eller etter 1. januar 2017.

Dersom klagen er levert etter 1. januar 2017, reguleres den utsatte iverksettingen av skatteforvaltningsloven § 14-10, eventuelt tollavgiftsloven § 12-7. Det følger av disse bestemmelsene at vedtak om tilleggs-skatt, overtredelsesgebyr og tilleggsavgift ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Dersom skattepliktige eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger. I dette ligger det at betalingsplikten suspenderes under klage- eller domstolsbehandling.

Den utsatte iverksettingen må ses i sammenheng med forfallsbestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-51 annet og tredje ledd. Det følger av disse bestemmelsene at tilleggs-skatt mv. først forfaller tre uker etter at det foreligger en klage- eller endelig rettsavgjørelse. Dersom det er innvilget utsatt iverksetting, men uten at det tas ut søksmål, forfaller sanksjonen tre uker etter utløpet av søksmålsfristen. Dette innebærer at betalingsplikten rent faktisk vil suspenderes tre uker utover tidspunktet som fremgår av skatteforvaltningslo-

ven § 14-10, eventuelt tollavgiftsloven § 12-7. Skatteforvaltningsloven § 14-10 er nærmere omtalt i [skatteforvaltningshåndboken](#).

Skattebetalingsloven § 10-1 første ledd annet punktum har begrenset selvstendig betydning ved siden av bestemmelsene om forfall i § 10-51 annet og tredje ledd. De samme forhold som utløser retten til utsatt iverksetting etter skatteforvaltningsloven og tollavgiftsloven, medfører også at forfall av kravet på tilleggsskatt mv. forskyves til etter endt klage- eller domstolsbehandling, se 10-51.

Dersom klagen er levert før 1. januar 2017 følger reglene om utsatt iverksetting av innkreving av tilleggsskatt mv. av en instruks gitt av Finansdepartementet 11. desember 2015. Denne ordningen er utførlig behandlet i Retningslinjer om utsatt innkreving av tilleggsskatt mv. ved klage- og domstolsbehandling av 20. juni 2016.

Grunnprinsippene etter begge ordningene er like, men med forskjellig hjemmelsgrunnlag. Det er også noen mindre materielle forskjeller. Om renteberegning i utsettelsesperioden for begge ordninger, se omtalen under 11-1.3.9.

Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18 femte ledd fremgår det at dersom et vedtak om administrativ sanksjon lyder på betaling av penger, kan utlegg begjæres når oppfyllelsesfristen er oversittet. Utleggstrekk kan likevel ikke besluttes før vedtaket er endelig. Tvangsdekning etter reglene i lovens kapittel 8 til 12 kan dessuten ikke begjæres før vedtaket er endelig. Bestemmelsen kom inn i loven i forbindelse med vedtakelsen av nytt kap. XI i forvaltningsloven om administrative sanksjoner. Skatteforvaltnings- og skattebetalingsloven ivaretar de samme hensynene for administrative sanksjoner ilagt av skatte- og tollmyndighetene. I og med at forfall for tilleggsskatt mv. forskyves til etter endt klage- eller domstolsbehandling, jf. § 10-51 annet og tredje ledd, vil § 4-18 femte ledd ikke ha betydning ved innkrevingen av tilleggsskatt mv.

10-1.4 § 10-1 annet ledd – Forbud mot pantsettelse eller overdragelse av tilgodebeløp

Annet ledd er et unntak fra den generelle pengekravrettslige regel om at enkle pengekrav fritt kan overdras i likhet med andre formuesgoder. Videre åpner panteloven § 4-4 for at enkle pengekrav i utgangspunktet kan pantsettes.

Bestemmelsen i § 10-1 annet ledd oppstiller et forbud mot slik frivillig pantsettelse eller overdragelse av krav på tilbakebetaling av skatte- og avgiftsbeløp etter loven. Den er imidlertid ikke til hinder for at tredjemann kan gis panterett i kravet ved utlegg.

Forbudet mot frivillig pantsettelse og overdragelse av tilbakebetalingskravet skal bidra til å effektivisere det offentliges motregningsrett. Dersom skyldneren fritt kan avhende eller pantsette slike tilbakebetalingskrav, kan dette vanskeliggjøre og i visse tilfeller forspille det offentliges motregningsadgang. I tillegg vil det kunne skape store praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene når de skal utbetale tilgodebeløp.

10-1.5 § 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt

Petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd, gir den skattepliktige rett til å kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte kostnader (med unntak

av finanskostnader) til undersøkelse etter petroleumsforekomster. Dette gjelder så lenge beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene ved fastsettingen for det aktuelle inntektsår. Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd medfører at det ikke gjøres et generelt unntak for pantsettelse eller overdragelse for petroleumsskatt, men skatte- og avgiftsmyndighetenes motregningsadgang går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse. Bakgrunnen for særregelen for petroleumsskatt er at adgangen til pantsettelse og overdragelse av utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd, bidrar til å fremme hele utbetalingsordningen hvor formålet er større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon, samt bidrar til å øke konkurransen på sokkelen gjennom å likebehandle nye og eksisterende aktører.

10-2 § 10-2. Utsatt forfall

Utløper betalingsfristen på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, utskytes fristen til nærmeste virkedag.

10-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 181 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.

10-2.2 Generelt om utsatt forfall

Bestemmelsen regulerer forfallstidspunktet når den opprinnelige betalingsfristen utløper på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag. Det vises blant annet til [lov 26. april 1947 nr. 1](#) når det gjelder hva som er lovfestede høytidsdager. Den formelle fristen forlenges da til førstkommende virkedag. Bestemmelsen gjelder generelt for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven.

10-3 § 10-3. Proklama i dødsbo

Proklama som utstedes i dødsbo etter [arveloven §§ 100 til 103](#), har ingen virkning for skatte- og avgiftskrav.

10-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.3 og kap. 27 s. 181 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.3.
- [Prop 21 L \(2020–2021\)](#) s. 33 og [Innst. 133 L \(2020–2021\)](#)

10-3.2 Generelt om proklama i dødsbo

Proklama i dødsbo etter arveloven §§ 100 til 103 har til formål å skaffe boet oversikt over avdødes forpliktelser ved at kreditorene blir oppfordret til å melde sine krav innen en gitt frist dersom de ikke skal falle bort ved såkalt preklusjon. Preklusjon innebærer bortfall av kravet som følge av at kreditor ikke melder sitt krav i forbindelse med en offisiell lovregulert kunngjøring. Slik kunngjøring er i praksis kun av betydning for proklama i dødsbo etter arveloven §§ 100 til 103, og bestemmelsen er derfor uttrykkelig begrenset til dette.

Utstedelse av preklusivt proklama får etter bestemmelsen i § 10-3 ikke noen virkning for skatte- og avgiftskrav. Ved dødsbobehandling må arvingene således særskilt undersøke hvorvidt avdøde hadde skatte- og avgiftsforpliktelser, selv om det utstedes proklama. Begrunnelsen for regelen er at antallet skyldnere gjør det krevende for innkrevingsmyndighetene å følge med på alle dødsbo for hele landet. Samtidig vil det ved skifte av dødsbo være nærliggende for arvingene å regne med at det alltid vil foreligge forhold som må avklares hos skatte- og avgiftsmyndighetene. Svært påregnelig er dette når det gjelder forhold knyttet til personlig beskatning.

Bestemmelsen gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av skattebetalingsloven, herunder renter, tilleggsatt, tilleggsavgift mv.

For ansvarskrav etter skattebetalingsloven kap. 16 er det i § 16-1 annet ledd bestemt at skattebetalingslovens regler gjelder tilsvarende så langt de passer, se [16-1.3](#). Proklamaregelen i § 10-3 vil derfor også komme til anvendelse for ansvarskrav.

10-4 § 10-4. Forskrifter

Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapitlet, og herunder bestemme at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense, ikke skal betales eller tilbakebetales.

10-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 181 flg. og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-4-1 til 10-4-4.

10-4.2 Generelt om forskriftshjemmelen

Bestemmelsen gir departementet adgang til i forskrift å gi regler til utfylling og gjennomføring av de enkelte bestemmelsene i kapitlet, herunder bestemme at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense, ikke skal betales eller tilbakebetales.

10-4.3 Generelt om beløpsgrenser

Bestemmelsen gir departementet en generell hjemmel til å fastsette beløpsgrenser i forskrift ved inn- og utbetalinger. Regler om beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav og renter, samt regler om avrundning er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-4-1 til 10-4-4.

Det er rent praktiske hensyn som tilsier slike beløpsgrenser. Både skatte- og avgiftspliktige og innkrevingsmyndighetene bør spares for arbeidet med å betale og håndtere bagatellmessige beløp, da kostnadene ved dette ofte vil kunne overstige beløpets størrelse. Fastsetting av slike beløpsgrenser er avveid mot ulempen for skatte- og avgiftspliktige som ikke vil få tilbakebetalt beløp under beløpsgrensene, og provenytapet for det offentlige.

10-4.4 Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav

Skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd bestemmer at skyldige skatte- og avgiftskrav, samt tilgodebeløp under kr 100 bortfaller.

Bestemmelsen omfatter hovedstol av skatte- og avgiftskrav. Eventuelle gebyrer legges til hovedstolen før vurdering mot beløpsgrensen. Det samme gjelder eventuelle renter etter § 11-5. Normalt vil også renter etter § 11-2 og § 11-4 vurderes sammen med hovedstol når det gjelder denne grensen, da slike renter til vanlig skal beregnes og legges til økningen eller minkingen av kravet (hovedstolen) før presentasjon av krav overfor, eller utbetaling til, den skatte- og avgiftspliktige. Det forekommer imidlertid (gjærne av systemmessige grunner) at hovedstol og renter etter § 11-2 eller § 11-4 ikke blir behandlet under ett. Denne situasjonen reguleres av forskriften § 10-4-2 annet punktum. Forsinkelsesrenter etter §§ 11-1 og 11-3 skal vurderes særskilt, og er

omhandlet i forskriften § 10-4-2 første punktum. Forskriften § 10-4-2 er nærmere omtalt i [10-4.5](#).

Beløpsgrensene gjelder for hvert skatte- og avgiftskrav. For skatt og avgift som kreves betalt i terminer, for eksempel forskuddsskatt og restskatt, gjelder beløpsgrensen pr. termin, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 annet ledd. Tilsvarende gjelder beløpsgrensen for den enkelte avgiftsspesifikasjon eller -deklarasjon. For speditøren som er gitt tillatelse til lettelser i opplysnings- og dokumentasjonspliktene for varer med verdi til og med kr 3 000 til privatpersoner, jf. vareførselsforskriften § 4-1-5, gjelder reglene om beløpsgrenser ved betaling i forhold til deklarasjonen for samlefortellingen. Dersom det fattes et vedtak om tilbakebetaling for en av varepostene i samlefortellingen, vurderes beløpsgrensen ved tilbakebetaling opp mot den aktuelle vareposten. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse for krav som er kommet under beløpsgrensen som en følge av delinnbetalinger, motregning mv.

Regelen i skattebetalingsforskriften § 10-4-1 gjelder bare for skatte- og avgiftskrav. I den grad det for eksempel foreligger en ren feilinnbetaling, skal beløpet i sin helhet tilbakebetales, da en slik innbetaling ikke vil være et skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven. Dersom et skatte- og avgiftskrav feilaktig fastsettes, vil imidlertid beløpsgrensen komme til anvendelse for det tilgodebeløp som skal utbetales skyldner etter en omgjøring av vedtaket.

Hovedregelen er en felles beløpsgrense på kr 100, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd første punktum. Det gjelder noen **unntak** fra hovedregelen. Disse er presisert i forskriften § 10-4-1 første ledd bokstavene a til e. For unntakene må det skilles mellom skyldners betaling av et krav, og skatte- og avgiftsmyndighetenes tilbakebetaling av krav.

For sjømenn som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd gjelder en generell beløpsgrense på kr 2 000, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd bokstav a.

Ved betaling av krav på tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som kreves opp ved innførsel, jf. skattebetalingsloven § 10-41, er beløpsgrensen kr 50, jf. forskriften § 10-4-1 første ledd bokstav b. Denne beløpsgrensen gjelder kun ved betaling. Tilbakebetaling av krav på tollavgift, merverdiavgift og særavgifter følger hovedregelen om en beløpsgrense på kr 100. Ved betaling av krav på alkoholholdig drikk og tobakk gjelder imidlertid ikke noen beløpsgrense. Det gjelder heller ingen beløpsgrense for betaling av krav på merverdiavgift og særavgifter fra andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Også i disse tilfellene gjelder likevel 100-kroners grensen ved tilbakebetaling.

For betaling av vektårsavgift med døgnsetts etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger, jf. [forskrift 29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift § 7, er det ingen nedre beløpsgrense, jf. bokstav c. Ved tilbakebetaling er grensen kr 100.

For engangsavgift på motorvogner er beløpsgrensen kr 200 både ved betaling og tilbakebetaling, jf. bokstav d.

Tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift med redusert sats har en beløpsgrense på kr 50 ved betaling og tilbakebetaling, jf. bokstav e.

Beløpsgrensene i § 10-4-1 gjelder også for tilbakesøkningskrav etter loven § 1-3 for beløp som tidligere er utbetalt til skyldner, jf. § 10-53 om skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting.

Lovens formulering «ikke skal betales eller tilbakebetales» i § 10-4 er likevel ikke til hinder for at småbeløpene inngår i den nye skatte- eller avgiftsberegningen ved endringssaker.

10-4.5 Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse

Det følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-2 første punktum at forsinkelsesrenter på mindre enn kr 50 bortfaller. **Forsinkelsesrenter etter § 11-1 eller § 11-3** som er under kr 50 skal ikke betales eller bli utbetalt.

Beløpsgrensene gjelder for hvert skatte- og avgiftskrav isolert. Det er således ikke adgang til å samle rentekrav under beløpsgrensen og fakturere disse samlet. For skatt og avgift som beregnes pr. termin, f.eks. forskuddsskatt, gjelder beløpsgrensen for renter pr. termin. Det samme gjelder for restskatt som er delt opp i betaling i to terminer. Tilsvarende gjelder beløpsgrensen for renter på den enkelte avgiftsspesifikasjon eller deklarasjon, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 annet ledd.

Beløpsgrensene for krav på hovedstol eller renter skal i utgangspunktet vurderes i forhold til det kravet utgjør når det oppstår. Delvis innbetaling, slik at gjenstående beløp kommer under beløpsgrensen, gir ikke den skatte- og avgiftspliktige rett til å få frafalt gjenstående beløp. Det er likevel gitt innkrevingsmyndigheten adgang til å frafalle gjenstående restbeløp inntil kr 50 i medhold av forskriften § 10-4-3, se 10-4.6.

For **renter og rentegodtgjørelse etter § 11-2 og § 11-4**, som i særlige tilfeller måtte oppstå som egne krav adskilt fra hovedstol, gjelder det også en beløpsgrense på kr 50 for betaling og utbetaling. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 10-4-2 annet punktum, som sier at første punktum skal gjelde tilsvarende. Renter etter § 11-2 og § 11-4 vil normalt vurderes etter beløpsgrensen i forskriften § 10-4-1, da slike renter i de fleste tilfeller beregnes og legges til økning eller minking av kravet (hovedstolen) før presentasjon av krav overfor, eller utbetaling til, den skatte- og avgiftspliktige. Beløpsgrensen i § 10-4-2 annet punktum vil dermed komme til anvendelse hvor det unntaksvis forekommer at hovedstol og renter splittes i to transaksjoner.

10-4.6 Beløpsgrense for bortskriving eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp

Det følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-3 at restbeløp under kr 50 kan frafalles og at skatte- og avgiftspliktige heller ikke har krav på å få utbetalt restbeløp under kr 50.

Bestemmelsen er begrunnet i de samme hensyn som de øvrige bestemmelsene om beløpsgrenser, nemlig å unngå transaksjonskostnader med bagatellmessige beløp. Paragraf 10-4-3 er en «**kan-regel**». Beslutningen om frafall av små gjenstående restbeløp er underlagt innkrevingsmyndighetenes skjønn. I enkelte typetilfeller gjør ikke hensynene bak regelen seg gjeldende fullt ut. Blant annet for restbeløp som måtte oppstå for registrerte virksomheter, kun-

der med tollkreditt osv. Restbeløp for slike virksomheter vil normalt ikke bli frafalt, men i stedet bli overført til neste måneds krav.

Bestemmelsen fastslår videre at slike beløp henholdsvis kan utgiftsføres eller inntektsføres i regnskapet.

Slike restbeløp, som f.eks. kan oppstå der en mottatt innbetaling ikke dekker kravet fullt ut eller hvor det skjer en mindre korrigerende av et tidligere innbetalt krav, vil ikke fanges opp av reglene om beløpsgrenser etter § 10-4-1, siden grensene der gjelder krav eller tilgodebeløp idet de oppstår eller fastsettes.

10-4.7 Avrundingsregel

Ved beregning av skatte- og avgiftskrav avrundes beløpet ned til nærmeste hele krone. Tilsvarende gjelder ved beregning av forsinkelsesrenter. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-4. Bestemmelsen medfører at skatte- og avgiftsregnskapene ikke vil inneholde ørebeløp. Ved endring i utskrevet forskudd på skatt etter §§ 10-20-2, 10-20-3 og 10-20-4 skal hver termin av den endrede skatten være i hele kroner.

10-10 § 10-10. Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

(1) Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte skattytere eller situasjoner.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler om skjerpet betaling for arbeidsgiver som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter denne loven.

10-10.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4 og kap. 27 s. 182 flg. og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.4.
- [Prop. 1 LS \(2011–2012\)](#) Skatter, avgifter og toll 2012 – pkt. 27.3 og [Innst. 4 L \(2011–2012\)](#).
- [Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte- avgifts og tollovgivinga s. 111.
- [Prop. 48 L \(2013–2014\)](#) Endringer i folketrygdloven og i skattelovgivningen mv. (tilpasning til a-ordningen) s. 38.
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 90.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga s. 39 flg. og s. 111.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-10-1 til 10-10-7.

10-10.2 Generelt om forfall forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

Skattebetalingsloven § 10-10 første ledd regulerer når forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn forfaller til betaling.

Rapportering av grunnlaget for, samt beregnet forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, skjedde tidligere gjennom levering av terminoppgave. Fristen for levering var sammenfallende med fristen for å betale trekket og avgiften. Dette ble endret ved iverksetting av a-opplysningsloven fra og med inntektsåret 2015. Rapportering gjennom terminoppgave ble erstattet av a-melding etter a-opplysningsloven, og leveringsfristen for opplysninger om forskuddstrekket og arbeidsgiveravgift gjennom a-melding fremgår nå av § 5-11 første ledd for forskuddstrekket.

Frem til ny skatteforvaltningslov ble iverksatt fra og med 1. januar 2017, har tilsvarende regulering for arbeidsgiveravgiften fremgått av folketrygdloven § 24-2. Denne er nå opphevet og erstattet av skatteforvaltningsloven § 8-6, som gir anvisning på at arbeidsgiver skal levere skattemelding med pliktige opplysninger om grunnlaget for arbeidsgiveravgiften og beregnet avgift etter reglene i a-opplysningsloven. A-ordningen innebærer at arbeidsgivers innrapportering av ansettelsesforhold og inntektsopplysninger til Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten og Statistisk sentralbyrå skal skje i en samlet melding (a-meldingen). Formålet med ordningen er blant annet å forenkle arbeidsgivers rapportering av inntektsopplysninger ved at man unngår dobbelrapportering til flere etater. Arbeidsgiver skal nå ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekket for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven, jf. a-opplysningsloven § 4.

Ved de nevnte endringene for rapportering av opplysninger etter a-opplysningsloven ble fristen for betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift beholdt slik den hadde vært. Regulering av betalingsfristen ble adskilt fra reguleringen av opplysningsplikten, slik at betalingsforfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift nå fremgår direkte av skattebetalingsloven § 10-10 første ledd.

Med virkning fra 1. januar 2017 forfaller også finansskatt på lønn samtidig med forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. For inntektsåret 2019 vil skatetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskattordning) dessuten forfalle etter § 10-10 første ledd. For en nærmere omtale av skatetrekk etter § 5-4 vises det til 5-4.

10-10.3 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk, skatetrekk etter § 5-4 første ledd, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

Etter § 10-10 første ledd forfaller forskuddstrekk, skatetrekk etter § 5-4 første ledd, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn for de to foregående kalendermånedene til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Oppgjørsfristen fremgår således direkte av forfallsbestemmelsen i § 10-10.

Hovedregelen om forfall for arbeidsgiveravgift kommer også til anvendelse ved forsinket levering av a-melding og ved såkalt førstegangsfastsetting av arbeidsgiveravgift. Dette er presisert i skattebetalingsforskriften § 10-10-5. For en førstegangsfastsetting, det vil si en fastsetting som ikke innebærer endring i tidligere melding eller vedtak, skal arbeidsgiver av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgiften for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 8-6 første ledd. Reglene om forfall etter vedtak om endring mv. i § 10-53 kommer derfor ikke til anvendelse. Hovedregelen i § 10-10 om forfall for arbeidsgiveravgift kommer også til anvendelse i tilfeller der en melding som innebærer en endring i forhold til den først leverte meldingen, mottas hos skatte- og avgiftsmyndighetene før meldingsfristen for perioden er utløpt. Den nye meldingen vil altså ikke bli ansett som en egenretting i relasjon til § 10-53 så lenge den er innkommet før utløpet av den ordinære meldingsfristen for vedkommende meldingsperioder.

Tilsvarende gjelder etter Skattedirektoratets oppfatning for forskuddstrekk og skattetrekk etter lovens kapittel 5. Her vil i prinsippet ikke innholdet i trekkplikten kunne antas å være gjenstand for endring i den forstand at det for deler av kravet kan inntre forfall etter § 10-53 i stedet for etter hovedregelen i § 10-10 første ledd. Det har sammenheng med at trekkpliktens innhold og omfang er gitt på trekktidspunktet etter § 5-4 første ledd og avhenger ikke av senere oppståtte omstendigheter. Selv om korrekt trekk først innrapporteres eller fastsettes i ettertid, vil samlet krav normalt alltid følge hovedregelen om forfall i § 10-10 første ledd. Det innebærer at i tilfeller med helt eller delvis unnlatt trekk, jf. ansvarsbestemmelsen for den trekkpliktige i § 16-20 og § 16-21 samt i straffebestemmelsen i § 18-1, vil det bli ilagt forsinkelsesrenter på manglende korrekt oppgjør av trekk til ordinært forfall etter § 10-10 første ledd.

10-10.4 § 10-10 annet ledd – Unntak fra terminvise forfall – forskriftshjemmel

§ 10-10 annet ledd gir departementet adgang til å gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte skattytere eller situasjoner. Bestemmelser om unntak fra hovedregelen om terminforfall er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-10-2, 10-10-3 og 10-10-5, se omtalen av forskriftsbestemmelsene i pkt. [10-10.6](#) til [10-10.8](#).

10-10.5 Forfallsfrist for forskuddstrekk ved fiske og fangst

Tidligere var det bestemmelser i skattebetalingsforskriften som ga særregulering for arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet. Disse bestemmelsene ble opphevet av Finansdepartementet i 2011, se [Prop. 1 LS \(2011–2012\)](#) kap. 27.3 for nærmere begrunnelse for endringene. Arbeidsgivere i slik virksomhet følger nå det samme sett av regler med vanlig rapporterings- og betalingsplikt for trekkbeløp, som gjelder for øvrige arbeidsgivere under skattebetalingsordningen.

10-10.6 Utbetalinger i medhold av statsgarantiloven for lønnskrav

I skattebetalingsforskriften § 10-10-2 er det gitt en særbestemmelse om forfallsfrist for forskuddstrekk i beløp utbetalt i medhold av lønnsгарantiloven. Når det er foretatt forskuddstrekk i slike beløp, kan terminvis oppgjør for forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 10-10, utsettes til 15. januar i året etter inntektsåret. Oppgjøret per 15. januar skal i så fall omfatte alt forskuddstrekk som er foretatt i det foregående inntektsåret.

Det kan nevnes at det med hensyn til trekk i utbetalinger i medhold av lønnsгарantiordningen også er gitt særregler i skattebetalingsforskriften § 5-4-4 om fritak for trekkplikt i betalinger under kr 4 000 og fritak for trekkplikt i feriepenger.

10-10.7 Forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av forenklede oppgjørsordninger mv.

For arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som er fritatt for arbeidsgiveravgift etter [folketrygdloven](#) § 23-2 sjetten til åttende ledd, gjelder det forenklede oppgjørsordninger. Ordningene gjelder på visse vilkår både for private

arbeidsgivere og veldedig eller allmenntilgitt institusjoner eller organisasjoner. De nærmere vilkårene for bruken av de ulike forenklete ordningene omtales ikke her. På Skatteetatens hjemmesider er det publisert informasjon om «[Lønnsarbeid i hjemmet](#)» og «[Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner](#)». I tillegg er det gitt veiledning for bruk av ordningene sammen med [melding om lønnet arbeid i hjemmet](#) (A04 - tidligere skjema RF 1049) og [forenklet a-melding for veldedig eller allmenntilgitt organisasjon](#) (A05 - tidligere skjema RF 1062) på skatteetaten.no.

Skattebetalingsforskriften § 10-10-3 regulerer forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av de ulike forenklete oppgjørsordningene. Dette gjelder som nevnt over arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som er fritatt for arbeidsgiveravgift etter [folketrygdloven](#) § 23-2 sjette til åttende ledd, og som leverer opplysninger på forenklet a-melding etter [a-opplysningsforskriften](#) § 2-1 åttende ledd, jf. 3-1 annet ledd. Disse forfaller til betaling samme dag som det skal leveres opplysninger etter a-opplysningsforskriften. Det vil si senest første virkedag etter den enkelte lønnsutbetaling.

Dersom arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som er fritatt for arbeidsgiveravgift overskrider beløpsgrensene i folketrygdloven § 23-2 sjuende og åttende ledd, skal det likevel betales arbeidsgiveravgift for lønnsutbetalingene.

Opplysningsplikten for arbeidsgiveravgift for private arbeidsgivere og veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon er særlig regulert i [forskrift om beregning av a-avgift mv.](#) Etter forskriften § 5 annet ledd skal privat arbeidsgiver som nevnt i folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd som overskrider beløpsgrensen i bestemmelsen ved førstkomende levering etter a-opplysningsforskriften § 2-1 åttende ledd, ta med opplysninger om de samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt. Tilsvarende gjelder etter forskriften § 5 tredje ledd for veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon som nevnt i folketrygdloven § 23-2 åttende ledd. Arbeidsgiver som overstiger beløpsgrensen i folketrygdloven § 23 sjuende eller åttende ledd i løpet av året kan likevel fortsette å benytte forenklet a-melding (A04 eller A05), med tillegg av opplysning om arbeidsgiveravgift, ut det aktuelle året.

10-10.8 Grense for innrapporteringsplikt

Når samlede lønnsutbetalinger fra én og samme arbeidsgiver til én person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, kreves dette ikke lønnsrapportert, jf. [skatteforvaltningsforskriften](#) § 7-2-1 første ledd første punktum.

Etter forskriften § 7-2-1 første ledd annet punktum er det gitt en særregel om grense for hva som skal innberettes når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig, eller arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter vergemålsloven § 30 eller utlendingsloven § 98f. Dersom årlige lønnsutbetalinger i disse tilfellene ikke overstiger kr 6 000 kreves dette ikke innberettet. For skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd (institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål mv.), gjelder en beløpsgrense for opplysningsplikten på kr 10 000, jf. [skatteforvaltningsforskriften](#) § 7-2-1 tredje ledd.

Overskrides de ovennevnte beløpsgrensene skal hele beløpet lønnsrapporteres, og således være gjenstand for skattetrekk og eventuelt arbeidsgiveravgift.

10-10.9 § 10-10 tredje ledd – Skjerpet betaling – forskriftshjemmel

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi regler om skjerpet betaling for arbeidsgiver som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter skattebetalingsloven. Bestemmelsen viderefører en del av tidligere bestemmelse om «skjerpet oppgjør», som ga hjemmel til å gi kortere frister enn de ordinære både for å gi opplysninger og for å foreta betaling.

De nærmere reglene om skjerpet oppgjør fremgikk tidligere av skattebetalingsforskriften § 5-11-5. Bestemmelsen ble opphevet fra 1. januar 2015, fordi plikten til å levere opplysninger fra dette tidspunkt skulle skje i henhold til a-ordningen. Det innebar månedlig rapportering av opplysninger, og det ville ikke gi mening å åpne for hyppigere rapportering enn dette gjennom en bestemmelse om skjerpet oppgjør. Etter at a-opplysningsloven trådte i kraft er det derfor kun behov for å pålegge «skjerpet betaling» for misligholdt betalingsfrist etter § 10-10 første ledd. Bestemmelse om «skjerpet betaling» er derfor videreført i skattebetalingsloven § 10-10 tredje ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-6, for så vidt gjelder betalingsforpliktelsen. Det fremgår av forskriften § 10-10-6 første ledd at hvis arbeidsgiveren har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter skattebetalingsloven eller forskrift gitt i medhold av loven, kan skattekontoret gi arbeidsgiveren pålegg om skjerpet betaling for forskuddstrekk. I henhold til forskriften § 10-10-6 femte ledd gjelder for øvrig tilsvarende for utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd. Skjerpet betaling innebærer at arbeidsgiver blir pålagt hyppigere betalingsfrister enn det som fremgår etter hovedregelen i § 10-10 første ledd. I praksis vil det i så fall kunne være tale om månedlig betalingsfrist eller i verste fall straks ved utbetaling av ytelse og gjennomføring av trekk. Sistnevnte vil kunne være aktuelt i tilfeller hvor plikten til å sette trekk inn på skatte-trekkkonto etter skattebetalingsloven § 5-12 ikke blir overholdt.

10-11 § 10-11. Lønnstrekk til Svalbard

For betaling av lønnstrekk av inntekt på Svalbard gjelder § 10-10 tilsvarende.

10-11.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4.1.3 og kap. 27 s. 182 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – pkt. 11.6.4 og [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 121 LS \(2015–2016\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga og [Innst. 385 L \(2015–2016\)](#).

10-11.2 Forfall for lønnstrekk til Svalbard

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-11 regulerer forfall for lønnstrekk til Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 3-1. Frem til og med 31. desember 2016 har betalingsordningen for lønnstrekk under svalbardskatteloven blitt gjennomført ved to betalingsterminer i året, med betalingsfrist for de seks foregående kalendermånedene henholdsvis hver 1. august og 1. februar. Ved lovendring 17. juni 2016 nr. 42 ble betalingsordningen for lønnstrekk endret ved at den fullt ut ble tilpasset betalingsordningen for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift i § 10-10 første ledd. Endringen innebærer at lønnstrekket skal innbetales i seks terminer i året, slik at lønnstrekk for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Endringen gjelder fra og med terminer som starter 1. januar 2017 eller senere. Fristen for oppgjør av lønnstrekk for de siste seks måneder av 2016 vil ha forfall 1. februar 2017. Ved lovendringen ble også tidligere tredje punktum opphevet. Som følge av generelt hyppigere betalingsterminer var det ikke lenger behov for særskilt regel om tidligere oppgjør dersom arbeidsgiver opphørte med sin virksomhet på Svalbard.

Skattlegging på Svalbard skjer etter **svalbardskatteloven**. I henhold til svalbardskatteloven § 3-1 skal skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstavene a, b, c og j beregnes med en prosentvis fastsatt del av ytelsenes bruttov verdi. Det følger videre av loven § 5-2 at arbeidsgiver skal gjøre fradrag for skatt i lønn, pensjoner og andre ytelser etter § 3-1 ved utbetaling. Fristen for å gi opplysninger om skatt til Svalbard fastsatt ved slikt lønnstrekk, følger av femte ledd i § 5-2 hvor det fremgår at arbeidsgiveren skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i skatteforvaltningsloven § 8-8 første ledd. Etter denne bestemmelsen skal arbeidsgiver gi slik melding for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysninger om foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører. Forhåndsutfylte opplysninger om arbeidsgiveren etter denne bestemmelsen kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiveren ved elektronisk kommunikasjon.

10-12 § 10-12. Artistskatt

Artistskatt for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding over skatteplikten. Tidspunktet for innlevering av melding følger av bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-15, jf. § 8-8 annet ledd.

10-12.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4.1.4 og kap. 27 s. 182 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.
- [Prop. 130 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skatte- avgifts- og tollavgivninga s. 36. og [Innst. 400 L \(2016–2017\)](#) s. 21.

10-12.2 Forfall for artistskatt

Artistskatteloven gjelder beregning og oppgjør av skatt på bruttoinntekter til utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket, på norsk registrert fartøy eller på norsk kontinentalsockel, jf. artistskatteloven § 1. Den som utbetaler bruttoinntekten, skal av eget tiltak sørge for at forskuddstrekk foretas og innbetales, jf. artistskatteloven § 7 første ledd.

Etter skattebetalingsloven § 10-12 er forfallstidspunktet for artistskatt «samme dag som det skal leveres melding over skatteplikten», det vil si senest syv dager etter at trekk er foretatt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-8-2 annet ledd. Selve plikten til å levere melding fremgår av skatteforvaltningsloven § 8-8 annet ledd. Bestemmelsen gjelder opplysningsplikt for den som skal engasjere utenlandsk artist mv. Den omfatter regler om plikt til å levere opplysninger om arrangementet, både om hvem som har opplysningsplikt, og hvilke opplysninger som skal gis og en plikt til å gi melding om trekk som er foretatt i utbetalinger til artisten. Bestemmelsen viderefører artistskatteloven § 6 første til fjerde ledd og § 11 første ledd annet punktum. Leveringsfrister og plikter finnes i skatteforvaltningsforskriften §§ 8-8-1 og 8-8-2.

10-13 § 10-13. Skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon

Skattetrekk for en periode forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd.

10-13.1 Forarbeider

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 295.

10-13.2 Generelt om skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon

Bestemmelsen ble vedtatt i forbindelse med at det ved ikrafttredelsen av ny skatteforvaltningslov fra og med 1. januar 2017 ble etablert ny modell for fastsetting av kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. For regulering av skatteplikten på slikt aksjeutbytte vises til skatteloven § 10-13.

Den nye fastsettingsmodellen innebærer at kildeskatten blir endelig fastsatt ved det skattetrekket selskapet skal gjennomføre ved utdeling av utbytte til utenlandske aksjonærer. Tidligere ordning med gruppeligning av utbytte mot selskapet og samlet avregning og skatteoppgjør faller dermed bort. For den nærmere regulering av trekkplikten og gjennomføring av trekket vises til bestemmelsene i skattebetalingsloven § 5-4a og § 5-10a. Disse erstatter tidligere reguleringer i § 5-4 annet ledd og § 5-10 første ledd.

Skattetrekk for en periode forfaller etter § 10-13 til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd, som inneholder bestemmelser om levering av melding om trekk for kildeskatt på aksjeutbytte. Det følger av denne bestemmelsen at aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, skal levere melding om foretatt skattetrekk. Det samme gjelder innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet.

I [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) kapittel 15.2.7 redegjøres det for nytt fastsettingsprinsipp for kildeskatt på aksjeutbytte. Etter skatteforvaltningsloven skal slik skatt fastsettes ved at det utbetalende selskapet foretar skattetrekk til dekning av skatten. Plikten til å foreta skattetrekk har klare likhetstrekk med dagens forskuddstrekk, men vil fremover være et trekk som innebærer at skatten er fastsatt idet trekket er gjennomført. Den skatt det trekkpliktige selskapet trekker, vil representere endelig fastsatt skatt. De nye reglene innebærer at kildeskatt på aksjeutbytte skal fastsettes fortløpende ved hver enkelt utbytteutdeling, ikke som en samlet skattefastsetting for en hel skattleggingsperiode. Fremover skal det som hovedregel gjelde en tilsvarende frist for innrapportering og innbetaling av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer som for artistskatt, det vil si at melding om trekk skal sendes skattekontoret senest syv dager etter at trekk er foretatt. Selskaper registrert i VPS-registeret skal likevel sende melding om trekk senest en måned etter at trekket er foretatt. Fristene fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3.

Ansvar for selskapet, eventuelt for forvaltere, for korrekt gjennomføring av skattetrekket fremgår av ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 16-21. Det vises til omtale under [16-21](#).

10-14 § 10-14. Skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler

Skattetrekk forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter [skatteforvaltningsloven § 8-8](#) fjerde ledd.

10-14.1 Forarbeider

- [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021 og [Innst. 4 L \(2020–2021\)](#).

10-14.2 Generelt om skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler

Etter skattebetalingsloven § 5-4 b skal den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som er skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81 foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik rente eller vederlag. Skattetrekket forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-8-4 er leveringsfristen for melding om trekk satt til senest syv dager etter at trekk er foretatt.

10-20 § 10-20. Forskuddsskatt

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. juni, 15. september og 15. desember i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. juni. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter. Blir forskuddsskatten utskrevet så sent at en eller flere terminer er passert, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(2) Skattekontoret kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeles seg på en særlig ujevn måte. Det samme gjelder når skattyter i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt av inntekt opptjent i utlandet, og inntekten er gjenstand for forskuddstrekk etter interne regler.

(3) Forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(4) Blir en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner, og om forfall når det skjer endringer i utskrivningen av forskuddsskatt.

(6) Stortinget kan gi regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, eller overlate til departementet å gi slike regler.

10-20.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 182–183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.5.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) pkt. 14.6.3 og [Innst. 4 L \(2019–2020\)](#) pkt. 10.
- [Prop. 58 LS \(2019–2020\)](#) pkt. 6.1.2 og [Innst. 201 L \(2019–2020\)](#) pkt. 6.1.2.
- [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) s. 281 og [Innst. 4 L \(2020–2021\)](#) s. 27.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-20-1 til 10-20-4.
- [Forskrift 7. april 2020 nr. 764](#) om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet § 2.

10-20.2 Generelt om forfall for forskuddsskatt

Skattebetalingsloven § 10-20 gir bestemmelser om forfall for forskuddsskatt, både for personlige og upersonlige skattytere. Nærmere bestemmelser om

grunnlaget for og utskrivningen av forskuddsskatt er gitt i skattebetalingsloven kap. 6 og forskriftsbestemmelsene til kapittelet.

10-20.3 § 10-20 første ledd – Forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-20 første ledd første punktum bestemmer at forskuddsskatten forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. juni, 15. september og 15. desember i inntektsåret

Første ledd annet punktum bestemmer at forskuddsskatt under 2 000 kroner skal betales i én termin, 15. juni. Første ledd tredje punktum bestemmer at betaling ikke kan kreves før det er gått tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt den skattepliktige. Formålet med bestemmelsen er å unngå at forskuddsskatten forfaller før skattyter har mottatt meldingen.

Første ledd fjerde, femte og sjette punktum regulerer forfallstidspunktet for forskuddsskatt når utskrivningen skjer så sent at en eller flere av de fastsatte forfallsterminer er passert. Skjer dette, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt på under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminene passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

10-20.4 § 10-20 annet ledd – Fastsetting av forfallsterminene

Annet ledd første punktum bestemmer at skattekontoret kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at det kan virke urimelig med den alminnelige fordeling i fire terminer av forskuddsskatten, når den inntekt skatten skal dekke overveiende blir opptjent til bestemte tider sent i inntektsåret. Skattekontoret kan i slike tilfeller endre forfallstiden for forskuddsskatten, herunder fravike lovens ordning med fire terminer. Det er forutsatt at dette kun skal forekomme som en ren unntaksordning, og at dette ikke skal gis for grupper, men etter en individuell vurdering med grunnlag i søknad fra den enkelte skattyter. Som eksempel kan nevnes personer i landbruksvirksomhet, som får utbetalt produksjonstilskudd eller lignende bare én gang i året, og at utbetalingen da kommer om høsten. Også innenfor fiskerivirksomhet kan det være grunnlag for slik avvikende terminbetaling av forskuddsskatt. Det samme kan gjelde annen typisk sesongbasert virksomhet. Det vil etter Skattedirektoratets syn i utgangspunktet ikke være grunnlag for slike avvikende terminer i de tilfeller skattyter burde kunne planlegge sin skattebetaling. Det samme gjelder dersom den forskuddspliktige har andre forfalte skatte- og avgiftsrestanser, eller har likvide midler som tilsier at det er uproblematisk å betale til opprinnelig forfall.

Dersom skattyter gis anledning til å betale den utskrevne forskuddsskatten til andre tider enn de fire terminene som er fastsatt i § 10-20 første ledd, bør forfall i utgangspunktet flyttes til ett eller flere av de terminforfall som loven gir anvisning på, altså senest betaling til terminforfallet 15. desember.

Det finnes imidlertid noen grupper av forskuddspliktige som av ulike grunner har en stor del av sin inntekt konsentrert til året etter at forskuddsskatten skal betales, og som derfor bør kunne få flyttet forfall også ut i skattefastsettingsåret. Dette gjelder for eksempel forfattere. Inntekter fra boksalg vil

som hovedregel følge realisasjonsprinsippet, dvs. at de skatlegges det året inntekten innvinnnes. Royaltyinntekter fra boksalg utbetales imidlertid først i mai/juni året etter (skattefastsettingsåret). Dette innebærer at forfattere som først får utbetalt royaltyinntekter i mai/juni 2022, for bøker solgt i 2021, skal skatlegges for denne inntekten i 2021. Ved utskrivningen av forskuddsskatten for 2021 må det altså tas høyde for mulige royaltyinntekter som først utbetales året etterpå. Når royaltyinntekten først kommer året etter, fører dette til at mange forfattere får problemer med å betale forskuddsskatten sin til forfall. I slike tilfeller vil det være rom for å få flyttet forfallet for forskuddsskatten, også ut i skattefastsettingsåret. I slike tilfeller kan forfallet flyttes fram til utbetalingstidspunktet, men senest 31. mai i skattefastsettingsåret. En forutsetning for dette er imidlertid at den forskuddspliktige ikke selv kan påvirke utbetalingstidspunktet.

I de tilfeller det gis unntak fra de ordinære forfallsterminer etter § 10-20 første ledd, vil nye forfall være utgangspunkt for renteberegningen.

Etter annet ledd annet punktum kan skattekontoret også fastsette forfallsterminene for skattytere som får utskrevet forskuddsskatt av inntekt som normalt er gjenstand for forskuddstrekk. Bestemmelsen har sin bakgrunn i en problemstilling for skattytere som er bosatt i Norge, men som har sin inntekt fra arbeidsgivere i Finland eller Sverige og derfor betaler forskuddsskatt. For disse såkalte grensegjengerne gjelder særlige regler i henhold til den nordiske skatteavtalen. En nærmere redegjørelse for hvem som er å anse som grensegjenger er gitt i [Skatte-ABC 2022-23](#) under emnet «Utland – grensegjenger». Som en konsekvens av at disse skattyterne betaler forskuddsskatt, skal de etter de gjeldende regler betale en halvpart av skatten innen 15. mai i inntektsåret.

For dem som mottar månedlige lønnsutbetalinger, kan betalingsreglene for forskuddsskatt gi uheldige utslag. Dette gjelder særlig dem som får utbetalt månedslønnen etter den femtende i måneden. Slike skattytere vil bare ha mottatt fire tolvtedeler av forventet årsinntekt fram til forfall for andre termin av forskuddsskatten. Etter annen termin skal halvparten av skatten være betalt. Det vil si at en forholdsvis høy andel av skatten skal være betalt uten at skattyter har mottatt en tilsvarende høy andel av inntekten. Det samme gjør seg i noen grad gjeldende for siste termin, da hele skatten skal betales, mens bare ti tolvtedeler av inntekten er mottatt. I tilfeller som nevnt gis skattekontoret adgang til å utsette forfallstidspunktene for forskuddsskatten. Se nærmere om bakgrunnen for regelen i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.5.2.

10-20.5 § 10-20 tredje ledd – Forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Paragraf 10-20 tredje ledd regulerer forfall for forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Forskuddsskatt for disse forfaller til betaling i to like store terminer, 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Etter annet punktum forfaller forskuddsskatten for upersonlige skattytere tidligst tre uker fra den dag da melding om skatten ble sendt den skattepliktige. Formålet er å unngå at forskuddsskatten forfaller før den skattepliktige er underrettet om kravet.

Hva som ligger i begrepet upersonlig skattyter er nærmere forklart i [4-1.3.1](#) foran og fastsettingen av forskuddsskatten fremgår av skattebetalingsloven kapittel 6, se pkt. [6-5](#) flg.

10-20.6 § 10-20 fjerde ledd – Fremskyndet forfall ved betalingsmislighold

Paragraf 10-20 fjerde ledd har en bestemmelse om fremskyndet forfall for resterende terminer ved betalingsmislighold. Blir en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling. Dette gjelder både for personlige og upersonlige skattytere.

Regelen om fremskyndet forfall er begrunnet i at det anses nærliggende at mislighold av én termin av forskuddsskatten vil bli etterfulgt av mislighold etter hvert av de senere terminer. Bestemmelsen gir skattekontoret anledning til å ta hensyn til den samlede forskuddsskatteforpliktelsen dersom det iverksettes innfordring av en eller flere tidlige terminer. Hele forpliktelsen kan dermed sikres ved pant ved en og samme tvangsforretning, i stedet for at en ellers måtte gjennomføre tvangsforretning etter hvert som terminene forfalt utover i inntektsåret. Dette sparer skattekontoret for arbeid, samtidig som skyldner ikke pådras mer utgifter enn nødvendig. På forskuddsstadiet er det i første rekke aktuelt å sikre det samlede kravet. Fremskyndet forfall kan først og fremst betraktes som en innfordringsbegrunnet regel. Videre oppfølging bør vanligvis avvenne fastsettingen, slik at en også kan ta i betraktning hvorvidt den utskrevne forskuddsskatten blir helt ut fastholdt ved skattefastsettingen eller ikke. Det er for øvrig ikke slik at alle misligholdsforføyninger utløses for forfall som har inntrådt som følge av regelen om fremskyndet forfall. Således skal det ikke beregnes forsinkelsesrenter på fremskyndede forfall før de ordinære terminforfall blir oversittet.

Etter Skattedirektoratets oppfatning skal fremskyndet forfall benyttes med en viss varsomhet. Regelen skal ikke anvendes slik at enhver mindre oversittelse av en terminfrist utløser fremskyndet forfall for de senere terminer. Og selv om fremskyndet forfall er utløst, bør dette i alminnelighet kunne reverse-res dersom den eller de ordinært forfalte termin(er) likevel betales før tvangsinnfordring blir iverksatt.

Med hensyn til motregning, er det klart nok at for eksempel motregning i til gode skatt kan gjennomføres med så vel misligholdte terminer forskuddsskatt, som med fremtidige terminer for det løpende inntektsår med fremskyndet forfall. Skattedirektoratet mener likevel at slik motregning ikke bør gjennomføres uten videre for de senere terminer dersom de ordinært forfalte terminer blir betalt før motregning er effektivt. Det bør i tilfelle vurderes hvorvidt en gjennomfører motregning i slike tilfeller, og at det herunder tas i betraktning hvorvidt det er grunn til å anta at de senere terminer vil bli betalt etter hvert som de på ordinær måte forfaller til betaling.

Tilsvarende vurdering kan foretas der det skal avholdes utleggsforretning med sikte på å sikre samlet krav med pant. Slik forretning bør som utgangspunkt ikke iverksettes dersom de misligholdte terminene faktisk er gjort opp forut for iverksettingen av tvangsforretning.

Dersom det i forbindelse med tvangsforretning blir tatt samlet pant for misligholdte terminer og terminer forfalt etter regelen om fremskyndet forfall, antas det ikke hensiktsmessig å gå til det skritt å avlyse pantet for alle terminer har blitt betalt etter hvert som de ordinært forfaller, selv om de opprinnelig misligholdte terminer ble gjort opp i kjølvannet av tvangsforretningen.

10-20.7 § 10-20 femte ledd – Avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner, og forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt

Paragraf 10-20 femte ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner, og om forfall når det skjer endringer i utskrivningen av forskuddsskatt.

Hjemmelen til å gi regler om avvikende forfallstidspunkt i enkelte situasjoner ble vedtatt under koronapandemien i 2020 for å gi departementet nødvendig hjemmel til å iverksette tiltak for å begrense de negative økonomiske virkningene pandemien var i ferd med å påføre næringslivet. Regler om avvikende forfallstidspunkt for forskuddsskatt ble deretter gitt i [forskrift om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet](#) § 2.

Regler om forfall for forskuddsskatt er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-20-1 til 10-20-4.

10-20.7.1 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-1 gir en bestemmelse om forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir forhøyet, fordeles det beløp skatten er forhøyet med (tillegget) likt til betaling ved de fire ordinære terminene 15. mars, 15. juni, 15. september og 15. desember i inntektsåret, jf. § 10-20 første ledd. Dersom melding om forhøyelsen er sendt til skattyter senere enn tre uker før en eller flere av de ordinære forfallsterminene, forfaller tillegget til betaling med like store beløp ved hver av de gjenstående terminer. Dersom meldingen er sendt senere enn 24. oktober i inntektsåret, forfaller tillegget i sin helhet til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

I forskriften § 10-20-1 annet ledd bestemmes at dersom tillegget er på under kr 2 000 forfaller det til betaling 15. juni. Men når meldingen om forhøyelsen er sendt senere enn tre uker før 15. juni, forfaller tillegg under kr 2 000 i sin helhet til betaling 15. september. Er melding sendt senere enn tre uker før 15. september, forfaller tillegget til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-1 tredje ledd.

10-20.7.2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-2 gir en bestemmelse om forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir forhøyet, forfaller det beløpet som skatten er forhøyet med (tillegget) til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret, jf. bestemmelsens første ledd. Dersom melding om forhøyelsen er sendt skattyter senere enn tre uker før 15. februar, forfaller tillegget i sin helhet til betaling 15. april. Dersom meldingen er sendt senere enn 24. mars i året etter inntektsåret, forfaller tillegget til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-2 annet ledd.

10-20.7.3 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-3 gir en bestemmelse om forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir satt ned etter skattebetalingsloven § 6-3 fjerde eller femte ledd, skal hver termin av den utskrevne skatten reduseres med samme beløp, jf. § 10-20-3 første ledd. Dersom forskuddsskatten tidligere er forhøyet, skal likevel terminer av tillegget settes ned før terminer av den opprinnelig utskrevne skatten, og senere tillegg skal settes ned før tidligere tillegg.

Blir utskrevet forskuddsskatt som forfaller til betaling i mer enn to terminer, satt ned til mindre enn 2 000 kroner, forfaller den nedsatte skatten i sin helhet til betaling på forfallsdagen for siste termin av den tidligere utskrevne skatten, jf. bestemmelsens annet ledd.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-3 tredje ledd.

10-20.7.4 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-4 gir en bestemmelse om forfall av nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir satt ned, skal hver termin av den utskrevne skatten reduseres med samme beløp, jf. bestemmelsens første ledd. Dersom forskuddsskatten er forhøyet, skal likevel terminer av tillegget settes ned før terminer av den opprinnelig utskrevne skatten, og senere tillegg skal settes ned før tidligere tillegg.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. bestemmelsens annet ledd.

10-20.8 § 10-20 sjette ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt

Etter § 10-20 sjette ledd kan Stortinget gi regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, eller overlate til departementet å gi slike regler. Dersom skattesatsene mv. skulle bli endret etter at forskudds-utskrivningen er gjennomført, vil det med grunnlag i nevnte bestemmelse være mulig å gi endringen virkning allerede på forskuddsstadiet.

10-21 § 10-21. Restskatt

(1) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i skattefastsettingsåret. Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere.

(2) Blir første termin av restskatten ikke betalt ved forfall, forfaller annen termin til betaling samtidig med første termin.

(3) Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

10-21.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.5.
- [Prop.1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – Kapittel 15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#), [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 295 (Språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-21-1.

10-21.2 Generelt om forfall for restskatt

Når fastsatt skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren ved avregningen, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt, jf. skattebetalingsloven § 7-1 annet ledd. Se nærmere om dette under kommentarene til loven § 7-1. Skattebetalingsloven § 10-21 gir bestemmelser om forfall av restskatten for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

Tidspunktet for når skatteoppgjøret blir sendt ut til skattyter danner utgangspunktet for beregningen av klage- og søksmålsfrister og frister for beregning av forfall for restskatt, og er utgangspunktet for beregning av rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt. Dette fremgår av første og tredje ledd.

Bestemmelsen hadde tidligere et fjerde ledd om restskatt av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Denne ble opphevet ved innføringen av skatteforvaltningsloven som en følge av at reglene om fastsetting av kildeskatt ble endret. Se omtale av modell for fastsetting av kildeskatt under forfallsbestemmelse for skattetrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer mv. under [10-13](#) foran.

10-21.3 § 10-21 første og annet ledd – Forfall for restskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-21 første ledd regulerer forfall for restskatt for personlige skattytere. For slike skattytere forfaller restskatten til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i skattefastsettingsåret. Er restskatten kr 1 000 eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere.

Bli første termin av restskatten ikke betalt ved forfall, forfaller annen termin til betaling samtidig med første termin, jf. § 10-21 annet ledd.

10-21.4 § 10-21 tredje ledd – Forfall for restskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-21 tredje ledd regulerer forfall for restskatt for upersonlige skattytere. Restskatt for slike skattytere forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret er sendt skattyter.

10-21.5 Konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-21-1 gir en bestemmelse om forfall for fastsatt skatt for konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere. For slike bo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, og som etter forskriften § 6-5-5 er unntatt fra plikten til å betale forskuddsskatt, forfaller fastsatt skatt i sin helhet til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter. Slike boer er fortsatt undergitt en fullstendig etterskuddsordning for betaling av skatt. Er skatt for slike boer fastsatt ved forhåndsfastsetting, gjelder bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 10-51 første ledd bokstav b.

10-22 § 10-22. Petroleumsskatt

(1) **Terminskatt** forfaller til betaling 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i skattefastsettingsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om terminskatten ble sendt skattyter.

(2) Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

(3) Departementet kan i forskrift gi avvikende regler om forfall når det skjer endringer i utskrivningen av terminskatt.

10-22.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.5.
- [Ot.prp. nr. 59 \(2007–2008\)](#) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. kap. 5 og [Innst. O. nr. 70 \(2007–2008\)](#) kap. 5. (Endring av petroleumsskatteloven § 7.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3.6. (Endring av forfallsfristene i første ledd ihht. til ny petroleumsskattelov § 7.)
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – Kapittel 15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#), [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) (Språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov.)

10-22.2 § 10-22 første ledd – Terminskatt

Plikten til å betale terminskatt under petroleumsskatteordningen fremgår av lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 7. Termininndelingen ble endret i 2008, se [Ot.prp. nr. 59 \(2007–2008\)](#) kap. 5 for nærmere omtale av bakgrunn og begrunnelse for gjeldende termininndeling.

Det er seks betalingsterminer for petroleumsskatten, med forfall jevnt utover året, 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret, og 1. februar, 1. april og 1. juni i fastsettingsåret.

Beløpet som blir betalt inn skal være likt for de tre første terminene, og også likt, men eventuelt på et annet nivå for de tre siste terminene. Dette innebærer at det bare er mulig å endre størrelsen på utskrevet terminskatt fram til forfallstid for fjerde termin og da med virkning for de tre siste terminene, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 3. Videre kan skattyter ved forfall for annen termin, med virkning for de tre første terminene (og ved femte termin med virkning for de tre siste terminene) betale inn tillegg til utskrevet terminskatt, dersom denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes fastsatt, se § 7 nr. 4.

10-22.3 § 10-22 annet ledd – Restskatt

Annet ledd gir en bestemmelse om forfall for restskatt etter petroleumsskatte-
loven. Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble
sendt skattyter, se [10-21.4](#).

10-22.4 § 10-22 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Paragraf 10-22 tredje ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette
avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivningen av termin-
skatt.

Skattebetalingsforskriften § 10-22-1 ble opphevet med virkning fra 26. |
juni 2020.

10-30 § 10-30. Merverdiavgift

(1) Merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 første og annet ledd.

(2) Beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner.

10-30.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14.6 og kap. 27 s. 183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 14.1.6.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 197 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) kap. 20. (Inntatt henvisning til merverdiavgiftsloven av 1966 § 31a.)
- [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift kap. 13 s. 85. (Endring av henvisningen i første ledd pga. ny merverdiavgiftslov. Nytt annet ledd.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) (Språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov.)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017, kap 18.4.2 s. 210.
- [Prop. 58 LS \(2019–2020\)](#) s. 21 og [Innst. 201 L \(2019–2020\)](#) s. 7-8.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-30-1.
- [Forskrift 7. april 2020 nr. 764](#) om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet § 3.

10-30.2 § 10-30 første ledd – Forfall merverdiavgift

Skattebetalingsloven § 10-30 omhandler fra 1. januar 2017 både innenlands merverdiavgift og merverdiavgift ved innførsel for den som er, eller skal være, registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgift ved innførsel skal oppgis, beregnes og betales etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift ved innenlands omsetning. Skattepliktige som ikke er (eller skal være) registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal etter skatteforvaltningsloven § 8-3 tredje ledd levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift som oppstår ved innførsel. Slik skattemelding vil være tolldeklarasjonen som skal leveres til tollmyndighetene. Merverdiavgiften oppstår og skal oppgis ved innførselen, og reglene om forfall følger da av skattebetalingsloven § 10-41.

Skattebetalingsloven § 10-30 første ledd regulerer forfallstidspunktet for merverdiavgift. Fristen for innbetaling er sammenfallende med fristene for innlevering av skattemeldinger jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 og skattefor-

valtningsforskriften § 8-3-1 flg. Selv om en **skattemelding (hovedmeldingen)** ikke innleveres innen fristen i skatteforvaltningsforskriften, må merverdiavgiftskravet likevel betales innen denne fristen for at betalingen skal skje til forfall. Betaling etter fristen medfører at det løper forsinkelsesrenter på kravet. Lovens § 10-30 kommer også til anvendelse for merverdiavgift fastsatt ved **skjønn** på grunn av manglende eller forsinket innlevering av skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 12-2. Fastsettelse ved skjønn benyttes når avgiftspliktige ikke har levert skattemelding innen fristen, og avgiftsmyndighetene finner at vedkommende skylder merverdiavgift for terminen. Med førstegangsskjønn menes fastsettelse som ikke innebærer endring i tidligere melding eller vedtak, det vil si at det ikke foreligger noen tidligere fastsetting.

Selv om skjønnsvedtaket fattes etter utløpet av meldingsfristen, vil opprinnelig meldingsfrist være avgjørende for når det skjønnsfastsatte merverdiavgiftskravet anses forfalt til betaling. Det samme gjelder når melding kommer forsinket inn fra avgiftspliktige. I slike tilfeller vil det således løpe forsinkelsesrenter på kravet fra det som er ordinært forfallstidspunkt etter § 10-30. En presisering av forfallstidspunktet for merverdiavgiftskrav ved forsinket melding og fastsettelse ved skjønn, følger av skattebetalingsforskriften § 10-30-1.

10-30.3 Generelt om meldingsplikten

Etter skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav a skal avgiftssubjektet levere skattemelding som bl.a. skal vise samlet omsetning og uttak, og en avregning av utgående og inngående merverdiavgift. Skattemelding skal leveres for hver termin, selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i terminen, jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 annet ledd første til tredje punktum. Skattemeldingen består av en opplysningsdel og en betalingsdel. Opplysningsdelen skal fylles ut og leveres via Altinn innen utløpet av meldingsfristen. Meldingen skal leveres elektronisk og det er ikke lenger adgang til å levere på papir.

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1 at skattemelding som **hovedregel** skal leveres seks ganger i året. Første skattleggingsperiode (termin) er januar og februar, annen skattleggingsperiode er mars og april, tredje skattleggingsperiode er mai og juni, fjerde skattleggingsperiode er juli og august, femte skattleggingsperiode er september og oktober og sjette skattleggingsperiode er november og desember.

Skatteforvaltningsforskriften §§ 8-3-3, 8-3-7 og 8-3-9 annet ledd har **særregler om skattleggingsperiodens lengde** for bestemte grupper avgiftspliktige. Dette gjelder ved lav omsetning, primærnæringer, og mottakere av fjernleverbare tjenester, mottakere av klimavoter og gull samt tilbyder i forenklet registreringsordning. Paragraf 8-3-3 bestemmer at skattekontoret kan samtykke i at skattleggingsperioden ved lav omsetning er kalenderåret. I § 8-3-7 første ledd bestemmes det at avgiftssubjekt innen fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer skal levere skattemelding en gang i året. Mottakere av fjernleverbare tjenester, mottakere av klimavoter og gull samt tilbyder i forenklet registreringsordning skal levere særskilt skattemelding periodevis jf. § 8-3-9. Hver skattleggingsperiode omfatter tre kalendermåneder og følger kvartalsvis.

Skattekontoret kan i visse situasjoner samtykke til **kortere skatleggingsperiode** enn hovedreglene tilsier, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-8. Etter bestemmelsens første ledd kan det samtykkes til at skattemeldingen skal leveres tolv ganger i året i tilfeller hvor inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 25 prosent. Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift med inntil 50 prosent, kan skattekontoret samtykke i kortere skatleggingsperioder enn månedlige. Innen primærnæringene kan skattekontoret, når særlige forhold foreligger, samtykke i at de alminnelige tomåneders skatleggingsperiodene skal følges, jf. § 8-3-8 tredje ledd.

Se nærmere om plikten til å levere opplysninger i skattemelding mv. i [Skatteforvaltningshåndboken kap. 8](#).

10-30.4 Leverings- og forfallsfristene

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 første ledd første punktum at fristen for å levere skattemelding er en måned og ti dager etter utløpet av hver skatleggingsperiode (periode), eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør for avgiftssubjekter som omfattes av § 8-3-1. Dette medfører at meldingsfristen og forfallsfristen for første periode for avgiftssubjekt med alminnelig skatleggingsperiode på to måneder er 10. april. Fristen for tredje periode, mai og juni, er likevel 31. august, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 første ledd annet punktum. Fristutsettelsen er begrunnet med regnskapsførernes arbeidsbyrde rundt avviklingen av sommerferien og kontakt med kunder i denne perioden. Dette medfører at betalingsfristen for tredje termin forskyves tilsvarende, jf. skattebetalingsloven § 10-30.

Fristene for å levere skattemelding og foreta innbetaling for alminnelig skatleggingsperioder på to måneder er dermed 10. april, 10. juni, 31. august, 10. oktober, 10. desember og 10. februar, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 første ledd. Før dette tidspunktet er det ikke adgang til å kreve betaling eller gjennomføre tvangsinnsfordringstiltak. **Næringsdrivende i jordbruk** med binæringer, skogbruk og fiske har som hovedregel kalenderåret som skatleggingsperiode og skal levere skattemelding samlet for året, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-7 første ledd. Skattemeldingen skal sendes avgiftsmyndigheten innen tre måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 tredje ledd, det vil si 10. april. Fristen for betaling blir i disse tilfellene 10. april, jf. skattebetalingsloven § 10-30. Se nærmere om dette i Skatteforvaltningshåndboken under omtalen av § 8-3.

Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-3-3 første ledd at registreringspliktige **næringsdrivende som har liten omsetning**, kan søke om å levere skattemelding for kalenderåret i stedet for i to-måneders perioder. Dersom en slik ordning godtas, må skattemeldingen være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen to måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 andre ledd, det vil si 10. mars. Fristen for betaling blir i disse tilfellene 10. mars, jf. skattebetalingsloven § 10-30.

Med «liten omsetning» menes omsetning innenfor avgiftsområdet på under 1 million kroner eksklusiv avgift i løpet av et kalenderår. Det er tale om en «kan-regel», og det forutsettes at den næringsdrivende søker særskilt om å

få nytte ordningen. Se nærmere om dette i Skatteforvaltningshåndboken under omtalen av § 8-3.

For mottakere av **fjernleverbare tjenester** og for mottakere av **klimakvoter og gull**, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-9 første ledd bokstavene a til c, skal det leveres særskilt skattemelding. Hver skattleggingsperiode er tre kalendermåneder, og skattemelding skal leveres periodevis for hvert kvartal, jf. annet ledd. Første periode er januar, februar og mars. Fristen for levering av skattemelding og betaling er som for de som er registrert, det vil si en måned og 10 dager etter utløpet av skattleggingsperioden. For eksempel vil innleverings- og betalingsfristen for første periode for disse meldingene være 10. mai. **Tilbyder i forenklet registreringsordning**, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-9 første ledd bokstav d, skal også levere særskilt skattemelding som omfatter tre kalendermåneder og følger kvartalsvis, jf. annet ledd. Leveringsfristen er 20 dager etter skattleggingsperiodens utløp, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 fjerde ledd. Fristen for betaling for første periode (januar, februar og mars) blir da 20. april.

10-30.5 § 10-30 annet ledd – Forfall for beløp nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4

Bestemmelsen fastsetter at beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift i salgsdokument av en som ikke er avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd, forfaller til betaling samtidig med fristen for levering av melding om dette. Fristen for å levere melding er ti dager etter utløpet av den måneden salgsdokumentasjonen ble utstedt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

Situasjonen beskrevet i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd faller utenfor skattebetalingsloven § 10-30 første ledd, som bare gjelder merverdiavgift som avgiftssubjektet skal innberette gjennom skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3.

10-30.6 § 10-30 tredje ledd – Avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte situasjoner. Bestemmelsen ble vedtatt under koronapandemien i 2020 for å gi departementet nødvendig hjemmel til å iverksette tiltak for å begrense de negative økonomiske virkningene pandemien var i ferd med å påføre næringslivet. Slike tiltak ble deretter gitt i [forskrift om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet](#), hvor det i § 3 ble bestemt at merverdiavgift for første alminnelige skattleggingsperiode 2020 skulle forfalle til betaling 10. juni 2020 (istedenfor 10. april).

10-31 § 10-31. Arveavgift

(1) Med de unntak som følger av annet til fjerde ledd, forfaller arveavgift til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådgigheten over midlene i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver §§ 9 og 10 anses ervervet:

- a) tolv måneder når midlene utlegges ved privat skifte av dødsbo. Som dødsbo anses også bo etter en forsvunnet person, men ikke uskiftet bo så lenge gjenlevende ektefelle er i live,
- b) straks når midlene skiftes av tingretten,
- c) for øvrig tre måneder.

(2) Når avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 2 annet ledd, forfaller avgiften til betaling først tre måneder etter dødsfallet. Tar gavemottaker også arv etter giveren, forfaller avgift av slik gave samtidig med avgift av arven.

(3) Overstiger arveavgift av kapitalverdien av en inntektsnyttelse halvparten av det inntektsnyttelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med betaling av det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnyttelsens årlige beløp inntil avgiften er betalt. Reglene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 21 får tilsvarende anvendelse. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnyttelsen opphører. § 10-20 fjerde ledd gjelder tilsvarende.

(4) Arveavgift fastsatt etter reglene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 21 kan, unntatt i tilfeller som nevnt i første ledd bokstav b, likevel ikke kreves betalt tidligere enn en måned etter at foreløpig eller endelig fastsetting er meddelt den avgiftspliktige.

10-31.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.6 og kap. 27 s. 183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.6.

10-31.2 Arveavgiften er fjernet

Stortinget vedtok å fjerne arveavgiften fra 1. januar 2014. Arveavgiftsloven ble opphevet med virkning fra samme dato. Endringen har betydning for gaver som gis etter 31. desember 2013, og for arv hvor dødsfallet skjer etter 31. desember 2013.

Dødsfall som skjedde før 31. desember 2013 skal behandles etter gammelt regelverk og § 10-31 har i en overgangsperiode fortsatt praktisk betydning. Dette gjelder særlig ved tilbakelevering fra offentlig skifte og frivillig retting.

Skattebetalingshåndbokens omtale av bestemmelsen har på bakgrunn av dette ikke blitt revidert og står uendret fra annen utgave.

10-31.3 Generelt om § 10-31 – Forfall for arveavgift

I skattebetalingsloven § 10-31 gis regler om når krav på arveavgift forfaller til betaling. Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av de tidligere reglene

om forfall i arveavgiftsloven §§ 20 og 21. Forfallstidspunktet er som hovedregel fastsatt med utgangspunkt i tidspunktet for mottakers rådighetserverv.

Rådighetservervstidspunktene er nærmere regulert i arveavgiftsloven §§ 9 og 10. Utdypende informasjon om rådighetsbegrepet finnes i Håndbok i arveavgift, kapittel om rådighet. Forfallsreglene sonderer mellom privat skifte av dødsbo, offentlig skifte av dødsbo og andre tilfeller, herunder avgiftspliktige gaver.

Når en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at arveavgiftsberegningen kan foretas innen lovens forfallstidspunkt, angir arveavgiftsloven § 21 at avgiftsmyndigheten enten kan foreta en foreløpig avgiftsberegning, eller utsette avgiftsfastsettelsen. Avgiften kan i slike tilfeller ikke kreves innbetalt tidligere enn én måned etter at beregningen er meddelt den avgiftspliktige, jf. § 10-31 fjerde ledd. Skattedirektoratet legger til grunn at et vedtak er «meddelt» etter denne bestemmelsen, når det er avsendt fra skattekontoret.

10-31.4 § 10-31 første ledd bokstav a – Privat skifte

Lovens § 10-31 første ledd er en videreføring av de tidligere reglene om forfall i arveavgiftsloven § 20 første ledd.

Ved privat skifte av dødsbo forfaller arveavgiften til betaling 12 måneder etter at rådigheten over midlene ble ervervet, jf. bokstav a. Sammenholdt med arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a innebærer dette at avgiften forfaller til betaling 12 måneder etter dødsdagen. Har boet først vært under offentlig skiftebehandling, men er tilbakelevert arvingene, løper fristen normalt fra tilbakeleveringstidspunktet, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav b.

Overtar gjenlevende ektefelle midler i **uskiftet bo**, regnes ikke de øvrige arvingene å ha ervervet rådigheten over sin arv før midlene deles ut fra uskifteboet, eller ved lengstlevende ektefelles død, se arveavgiftsloven § 9 annet ledd.

Ved fastsettelsen av tiden for rådighetservervet ses det bort fra arvelaters eller givers bestemmelse om at midlene skal behandles som umyndiges midler eller være undergitt lignende **rådighetsinnskrenkning**, jf. arveavgiftsloven § 9 tredje ledd. Avgiften må i disse tilfellene betales i henhold til ordinært forfall.

10-31.5 § 10-31 første ledd bokstav b – Offentlig skifte

Ved offentlig skifte, forfaller avgiften straks midlene erverves ved skifte, jf. bokstav b. Sammenholdt med arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav b innebærer dette at avgiften forfaller ved utlodningen (kjennelsen). Dette gjelder uansett om dette er den endelige utlodning eller en forhåndsutlodning. Men hvis boet tilbakeleveres arvingene til privat skifte, reguleres forfallstidspunktet av bokstav a. For utsatt rådighetserverv og inntektsnytelser gjelder det samme som ved privat skifte. Forfall ved privat skifte ved testamentsfullbyrder etter skifteloven § 87 a reguleres også av bokstav a.

10-31.6 § 10-31 første ledd bokstav c – Gaver m.m.

I andre tilfeller enn privat eller offentlig skifte av dødsbo forfaller avgiften tre måneder etter at midlene ble ervervet, jf. § 10-31 bokstav c. Bestemmelsen gjelder først og fremst for gaver og innebærer, sammenholdt med arveavgifts-

loven § 9 første ledd bokstav d, at avgiften forfaller tre måneder etter at gaven ble gitt (dvs. rådigheten ervervet).

Bestemmelsen gjelder også ved utsatt rådighetserverv. Hvor rådighetservervet er betinget av en begivenhet som først inntreter etter at et privat eller offentlige skifte er avsluttet (utsatt rådighetserverv), forfaller avgiften tre måneder etter betingelsens inntreden, jf. § 10-31 første ledd bokstav c og arveavgiftsloven § 10.

Hvor gjenlevende ektefelle sitter i uskiftet bo, gjelder bestemmelsen både for utdelinger fra uskifteboet og ved fullstendig skifte av uskifteboet før lengstlevende er død, jf. bokstav a annet punktum. Men hvis slikt bo skal skiftes offentlig, antas bokstav b å regulere forfallstidspunktet.

10-31.7 § 10-31 annet ledd – Avgiftsplikt for gaver som først kan fastslås ved giverens død

Paragraf 10-31 annet ledd regulerer tilfeller hvor avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død. I slike tilfeller forfaller avgiften til betaling tre måneder etter dødsfallet. Bestemmelsen gjelder de tilfellene der tidspunktet for arvelaters død avgjør om gaven blir avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 annet ledd. Tar gavemottakeren også arv etter giveren, forfaller avgift av slik gave samtidig med avgift av arven. § 10-31 annet ledd viderefører arveavgiftsloven § 20 annet ledd.

10-31.8 § 10-31 tredje ledd – Inntektsnytelser

Avgift av kapitalverdien av en inntektsnyttelse forfaller vanligvis til betaling etter reglene i § 10-31 første ledd. Rådigheten over inntektsnytelser anses i sin helhet da å være ervervet ved første termins forfall eller bruksrettens inntreden. Dette var tidligere bestemt i arveavgiftsloven § 21 første ledd. For inntektsnytelser som inngår i privat skifte, forfaller dermed i alminnelighet avgiften 12 måneder etter første termins forfall eller bruksrettens inntreden.

Skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd gir videre en bestemmelse om **særskilt forfallstid** ved inntektsnyttelse. Overstiger arveavgift av kapitalverdien av en inntektsnyttelse halvparten av det inntektsnyttelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med betaling av det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnyttelsens årlige beløp inntil avgiften er betalt. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnyttelsen opphører. Bestemmelsen viderefører arveavgiftsloven § 21 annet punktum.

Paragraf 10-20 fjerde ledd gjelder tilsvarende. Blir en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling.

Arveavgiftsloven § 21 får tilsvarende anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan avgiftsmyndigheten enten foreta en foreløpig beregning eller utsette avgiftsfastsettelsen, hvis en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at endelig avgiftsfastsettelse kan foretas innen den forfallstid som følger av skattebetalingsloven § 10-31.

10-31.9 § 10-31 fjerde ledd – Minstevilkår for forfall

Etter § 10-31 fjerde ledd kan avgiftsbeløpet, med unntak av når midlene skiftes av skifteretten, ikke kreves innbetalt tidligere enn en måned etter at forelø-

pig eller endelig avgiftsfastsettelse er meddelt den avgiftspliktige. Dette gjelder også når det skyldes den avgiftspliktiges eget forhold at avgiftsmyndigheten ikke har kunnet foreta noen avgiftsberegning innen den vanlige tid. Bestemmelsen viderefører arveavgiftsloven § 20 tredje ledd annet punktum.

10-32 § 10-32. Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil tolv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 10-31. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn tolv år kan denne senere utvides til inntil tolv år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer (som definert i arveavgiftsloven § 47 A) umiddelbart før overdragelsen direkte eller indirekte eier minst 25 pst. av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 4 til 6, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A legges verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdiene som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdiene beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge

i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de mottatte vederlagsaksjer eller -andeler. Overføres enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6) Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

10-32.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 22 og [Innst. O. nr. 1 \(2005–2006\)](#) kap. 22. (Innføring av bestemmelsen i arveavgiftsloven.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 5.5. (Utvidelse av avdragsperioden i annet ledd fra syv til tolv år.)
- [Prop 21 L \(2020–2021\)](#) s. 33 og [Innst. 133 L \(2020–2021\)](#).

10-32.2 Arveavgiften er fjernet

Stortinget vedtok å fjerne arveavgiften fra 1. januar 2014. Arveavgiftsloven ble opphevet med virkning fra samme dato. Endringen har betydning for gaver som gis etter 31. desember 2013, og for arv hvor dødsfallet skjer etter 31. desember 2013.

Dødsfall som skjedde før 31. desember 2013 skal behandles etter gammelt regelverk og § 10-32 har i en overgangsperiode fortsatt praktisk betydning.

Skattebetalingshåndbokens omtale av bestemmelsen har på bakgrunn av dette ikke blitt revidert og står uendret fra annen utgave, med unntak av henvisningen til ny arvelov.

10-32.3 Generelt om avdragsordningen

Skattebetalingsloven § 10-32 er en videreføring av arveavgiftsloven § 20 A. Arveavgiftsloven § 20 A ble tilføyet ved lov av 9. desember 2005 nr. 107 som trådte i kraft 1. januar 2006. Bestemmelsen ble overført fra arveavgiftsloven til skattebetalingsloven ved endringslov av 9. desember 2005 nr. 115.

Bestemmelsen, slik den lød ved vedtagelsen av loven, medførte at en arving eller en gavemottaker, som mottok et foretak eller andeler i et foretak, kunne betale arveavgiften i avdrag over syv år rentefritt. Ved en endringslov til skattebetalingsloven, lov 12. desember 2008 nr. 100, ble den rentefrie avdragsperioden utvidet fra syv til tolv år. Endringen gjelder for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- og gavemottaker 1. januar 2009 eller senere.

Formålet med bestemmelsen er å lette avgiftsbelastningen ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter. En rentefri avdragsordning innebærer at

arveavgiften målt i nåverdi blir redusert. Videre letter avdragsordning de likviditetsproblemer betaling av arveavgift ved arv eller gave av foretak eller foretaksandeler medfører for arvingen eller mottakeren. Se nærmere om bakgrunnen for bestemmelsen i [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) kap. 22.

Alle foretaksformer omfattes som utgangspunkt av avdragsordningen, også virksomhet hvor arvelater eller giver ikke driver virksomheten. Bestemmelsen, slik den opprinnelig ble vedtatt omfattet kun «små foretak», noe som blant annet utelukket børsnoterte aksjeselskaper. Ved endringslov til skattebetalingsloven av 12. desember 2008 nr. 100 ble størrelsesbegrensningen knyttet til små foretak fjernet. Børsnoterte aksjeselskap er fortsatt utelukket, jf. § 10-32 første ledd første punktum.

10-32.4 Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen

Ved arv og gave av **enkeltpersonforetak** skal avdragsordningen kun gjelde de nettoverdier som knytter seg til virksomheten i foretaket. Dette følger av § 10-32 tredje ledd første punktum. Bestemmelsen er begrunnet i formålet om å sikre videre drift i den overdratte virksomheten. Arveavgift knyttet til andre verdier forfaller etter den alminnelige regelen for arveavgift i § 10-31. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak, jf. § 10-32 tredje ledd annet punktum.

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A skal omfattes av ordningen, med den verdi som legges til grunn etter arveavgiftsloven § 11 A, altså 60 eller 100 prosent av aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven. Dette følger av skattebetalingsloven § 10-32 tredje ledd. En skal følgelig ikke skille privateiendeler fra næringsseiendeler i selskapet. Dette gjøres kun i tilfeller hvor det er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Hvis en skulle skille ut privateiendeler ut over dette i selskaper som skal omfattes av avdragsordningen, ville det innebære en skjerping av avgiftsplikten og en forskjellsbehandling med henhold til verdsettelse innenfor og utenfor virkeområdet for avdragsordningen.

Foruten selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, er det bare enkeltpersonforetak som er omfattet av ordningen. Dette følger av skattebetalingsloven § 13-32 første ledd. Se [10-32.6](#) om skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonforetak.

10-32.5 Krav til virksomhet i foretaket

For **enkeltpersonforetak** gis det bare avdragsordning for arveavgift av verdier knyttet til virksomhet, jf. § 10-32 tredje ledd første punktum. Dette innebærer at det stilles et krav til virksomhet i foretaket for at det skal omfattes av ordningen. For enkeltpersonforetak er det derfor nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomheten og andre verdier. Det foreligger ikke et formelt skille mellom eieren og enkeltpersonforetakets eiendeler. Det er ikke bedriften som sådan som verdsettes for arveavgiftsformål, men de enkelte eiendeler og rettigheter som overføres. Kun dersom de aktuelle eiendeler eller rettigheter er knyttet til arvelaters eller givers virksomhet, og virksomheten

drives videre på mottakers hånd, har mottaker rett til avdragsordning. Det kreves imidlertid ikke at alle eiendeler som er knyttet til arvelaters/givers virksomhet overføres. Det avgjørende er at tilstrekkelig med eiendeler og rettigheter overføres slik at virksomheten kan drives videre.

Ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter § 11 A, jf. § 10-32 tredje ledd tredje punktum. Det stilles ikke krav om at det drives virksomhet i selskapet for at arveavgiftsloven § 11 A skal komme til anvendelse. Også rene holdingselskaper eller investeringsselskaper omfattes av de gunstige verdsettelsesreglene. Et eksempel er at giver eier 100 % av aksjene i et holdingselskap som så eier 100 % av aksjene i et driftsselskap hvor virksomheten drives. Dersom det hadde vært et krav til virksomhet for aksjeselskaper, ville overdragelsen av aksjene i holdingselskapet normalt ikke gitt rett til avdragsordning. Etter § 10-32 stilles det ikke opp et krav om virksomhet i foretak da verdien etter arveavgiftsloven § 11 A legges til grunn, uten at det skilles ut eiendeler som ikke er knyttet til virksomhet. Ved denne løsningen er det ikke nødvendig med regler om tilknytningen mellom holding- og driftsselskaper og konsekvenser av konsernbrudd. Avgiftsmyndighetene slipper dessuten å ta stilling til skjønnsmessige grensedragninger mellom virksomhet og passiv kapitalplassering.

10-32.6 § 10-32 tredje ledd – Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak

For enkeltpersonforetak vil det som nevnt være nødvendig å skille de avgiftspliktige midler som knytter seg til virksomheten fra andre avgiftspliktige midler. Ellers ville mottaker kunne oppnå avgiftslettelse også for privateiendeler. For slike foretak er det derfor kun verdier knyttet til virksomheten i foretaket som skal omfattes av avdragsordningen, jf. § 10-32 tredje ledd første punktum. Når arvingen eller gavemottakeren også mottar arv eller gave som ikke faller inn under reglene, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de verdier som faller inn under ordningen. Drives det flere virksomheter, må det som også nevnt i [10-32.8](#) skilles mellom verdier knyttet til de forskjellige virksomhetene.

Hva som ligger i kravet til **tilknytning til virksomhet** vil i en del tilfeller innebære skjønnsmessige vurderinger. Det må tas utgangspunkt i den virksomhet som drives. Den inntektsskatterettslige behandlingen etter skatteloven kan gi veiledning ved grensedragningen og det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrep legges til grunn.

Eiendeler som både bidrar til virksomhetsinntekten, men som også brukes privat, skaper særlige problemer. F.eks. kan en bil anses å bidra til virksomhetsinntekten, men vil også kunne brukes privat av eieren. Inntektsskatterettlig løses dette ved at det foretas en fordeling av hvilke kostnader ved bilen som er fradragsberettigede i virksomheten og hvilke som er privatutgifter. Ved fastsettelsen av grunnlaget for avdragsordningen, kan en ikke bygge på kostnadsfordelingen, men må fordele bilens arveavgiftsverdi på en virksomhetsdel og en privatdel. En slik fordeling må gjøres etter et konkret skjønn over hvordan bruken av gjenstanden fordeler seg på virksomheten og privatø-

konomien. Den forholdsmessige fordelingen av fradrag i inntektsskatten kan imidlertid gi veiledning ved skjønnet.

Jordbrukseiendom bør regnes å være virksomhet under ett med bygninger og rettigheter som tilhører eiendommen. Våningshuset regnes imidlertid ikke å være knyttet til virksomhet, slik at verdien av dette holdes utenfor, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) s. 94–95.

Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen og derivater, vil som regel ikke oppfylle kravet til virksomhetstilknytning. Det gis derfor ikke avdragsordning ved arv og gave av slike verdier, jf. § 10-32 tredje ledd annet punktum. Aksjer og andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap, vil som hovedregel heller ikke være knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Eier arvelater eller giver mindre enn 25 prosent av slike foretak, er det liten grunn til å anta at aksjene eller andelen er knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket, jf. § 10-32 annet ledd. Hvis arvelater eller giver eier 25 prosent eller mer av slike selskaper, vil mottaker kunne få avdragsordning på grunnlag av disse aksjenes og andelenes verdi på et selvstendig grunnlag. Det vil si at aksjenes eller andelenes verdi holdes utenfor verdsettelsen av enkeltpersonforetaket, men slik at det blir gitt en egen avdragsordning for overføringen av aksjene eller andelenes beregnet ut fra verdien etter arveavgiftsloven § 11 A.

For finansielle eiendeler (kontanter, andre likvide papirer og fordringer) vil grensen være skjønnsmessig. Det må kreves at de finansielle eiendelene må ha tilknytning til og være nødvendige i virksomheten. Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater, samt aksjer og andeler omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, regnes som nevnt ikke med som virksomhets-eiendeler. Dermed skal disse typer eiendeler heller ikke regnes med som en del av finanskapitalen.

Goodwill knyttet til enkeltpersonforetak er arveavgiftspliktig og er knyttet til næringsvirksomhet. Avgift på goodwill vil derfor kunne omfattes av avdragsordningen.

Eiendeler knyttet til en passiv kapitalplassering som ikke fyller kravene til virksomhet (som definert i inntektsskatteretten) vil bli regnet som privateiendeler etter de prinsipper som er skissert over. Utleie av fast eiendom kan gå over fra en passiv kapitalplassering til å være virksomhet. Tidspunktet vil bero på en skjønnsmessig vurdering. Utleie av fast eiendom vurderes ut fra virksomhetsbegrepet i skatteloven, og arveavgift av eiendom knyttet til virksomhet omfattes av avdragsordningen for arveavgift i § 10-32.

10-32.7 Krav til givers eller arvelaters eierandel

Det er et krav at overdrager eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 prosent av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Ved vurderingen av om **25-prosentregelen** er oppfylt skal en også regne med eventuelle indirekte eierandeler.

Eksempel: Giver eier 100 prosent av aksjene i et selskap A som i sin tur eier 12,5 prosent av selskap B. Giver eier også direkte 12,5 prosent av aksjene i selskap B. Giveren gir så sine direkte eide aksjer i B AS til sin datter. Fordi giver direkte og indirekte eier 25 prosent av selskapet ved overdragelsen vil

datteren omfattes av avdragsordningen. Hvis eksemplet endres slik at giver bare eier 50 prosent av aksjene i A vil gaven til datteren ikke omfattes av avdragsordningen, fordi summen av givers direkte og indirekte eierskap ikke blir 25 prosent.

Eieren av et selskap anses arveavgiftsmessig å være giver hvis selskapet han eier gir en gave, jf. arveavgiftsloven § 2 sjette ledd annet punktum. Et eksempel: En far eier 100 prosent av selskap A AS. A AS eier 25 prosent av selskap B AS. Hvis A AS gir sine aksjer i B AS til eierens datter, vil det foreligge arveavgiftsplikt som om gaven hadde vært gitt direkte fra faren. I dette eksemplet vil også kravet til 25 prosent eierskap være oppfylt.

Også foretaksandeler som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger som nevnt i arveloven §§ 4 til 6, når disse tidligere er eid av arvelateren eller giveren, skal regnes med ved fastsettelsen av 25-prosentgrensen, jf. § 10-32 annet ledd annet punktum. På den måten sikres at senior kan overdra foretaket i flere omganger (**suksessiv overdragelse**). Det er nok at en person tilhører den personkrets som omfattes av lovens arvegangsregler. Arveretten behøver ikke å være aktuell. Arvinger etter loven vil være givers eller arvelaters livsarvinger (barn, barnebarn osv.), foreldre, søsken, søskens livsarvinger og besteforeldre og deres livsarvinger så nær som arvelater eller givers kusiner og fettere.

Hvis en tenker seg at en giver eier 50 prosent av aksjene i et selskap og han overdrar 30 prosent av aksjene til datteren ved én transaksjon og 20 prosent ved en senere transaksjon, så vil den andre transaksjonen i utgangspunktet falle utenfor 25-prosentgrensen. Bestemmelsen i § 10-32 annet ledd annet punktum medfører imidlertid at begge disse transaksjonene kan bli gjenstand for avdragsordningen.

10-32.8 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift

Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskap bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene, i den grad avdragsordningen fortsatt pågår, jf. § 10-32 femte ledd første punktum. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død, jf. femte ledd annet punktum, se nedenfor.

Avdragsordningen er begrunnet i hensynet til at virksomheten skal kunne drives videre. Lettelser til arvingen eller mottakeren er et middel for å unngå at foretakets økonomi svekkes ved at eieren må ta ut penger av foretaket for å betale arveavgift straks. Dette hensynet gjøres kun gjeldende dersom mottakeren beholder en vesentlig del av den overdratte eierandelen i virksomheten.

Hvis en person eksempelvis arver 50 prosent av aksjene i et selskap og får innvilget en avdragsordning, og senere selger over halvparten av de arvede aksjene (mer enn 25 prosent av selskapet som helhet), forfaller resterende arveavgift i sin helhet til betaling. Avdragsordningen bortfaller med andre ord. Det er imidlertid bare den fremtidige kreditten som faller bort. For eksempel dersom arvingen selger mer enn 50 prosent av de mottatte foretaksandelene etter tre år, så vil han beholde fordelene han har hatt av den rentefrie kreditten fram til salgstidspunktet, men mister retten til de neste ni årene med rentefri kreditt.

Den maksimale kredittiden etter ordningen er satt til tolv år, jf. § 10-32 første ledd. Dette innebærer at kravet til at arvingen eller mottakeren beholder minst 50 prosent av de mottatte foretaksandelene vil kunne binde arvingen eller mottakerens handlefrihet i tolv år. Fordi arvingen eller mottakeren bare mister den fremtidige kreditten, vil den økonomiske ulempen ved realisasjon avandelene reduseres i løpet av tolvårsperioden.

Dersom det er mottatt aksjer eller andeler i **flere selskaper**, må 50-prosentgrensen vurderes ut fra de mottatte aksjer og andeler i hvert enkelt selskap, jf. 10-32.8. Dette innebærer at en mottaker kan overdra inntil halvparten av de til enhver tid mottatte aksjene eller andelene i det enkelte selskap uten at avgiften forfaller. Dersom det overdras mer enn 50 prosent av aksjene eller andelene i et selskap, så forfaller bare den del av arveavgiften som er knyttet til det selskapet overdragelsen gjelder for. For eksempel hvis en avgiftspliktig har arvet to selskaper og det ene realiseres, eksempelvis ved en konkurs eller en frivillig nedleggelse, så forfaller ikke avgiften knyttet til det andre selskapet. Med andre ord vil den etablerte avdragsordningen fortsette for det selskapet som ikke realiseres.

Det er summen av de aksjer eller andeler den avgiftspliktige har mottatt, fra samme giver eller arvelater og dennes ektefelle eller samboer, som skal legges til grunn ved vurderingen.

Alle typer overdragelse av aksjer eller andeler til andre, enten ved arv, gave eller realisasjon slik realisasjonsbegrepet brukes i skatteloven, må omfattes av reglen om at avdragsordningen og kreditten bortfaller. Hvis aksjene gis bort, har ikke giveren lenger innflytelse i foretaket, som kan brukes til å ta ut ekstra utbytte, slik at hensynet til selskapets videre drift ikke lenger taler for fortsatt kreditt. At giver ikke får vederlag kan ikke medføre fortsatt kreditt i slike tilfeller. Vederlagsfriheten er frivillig og hensynene bak ordningen slår ikke lenger til når foretaket er gitt bort. En etablert avdragsordning faller ikke bort når en realisasjon av aksjene eller andelene i bytte med andre aksjer eller andeler, er et ledd i en omorganisering av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kap. 11 med forskrifter. Vurderingen av om en har solgt mer enn 50 prosent av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Hvis alle aksjene i et selskap overføres i fire omganger med 25 prosent hver gang, kan mottaker etter den første overføringen selge 12,5 prosent av aksjene i selskapet (50 prosent av det til da mottatte), etter den andre overføringen har han til sammen mottatt 50 prosent av aksjene og kan derfor selge ytterligere 12,5 prosent slik at han til sammen har solgt 25 prosent (halvparten av det til da mottatte).

Kreditten skal ikke falle bort når realisasjonen av aksjene eller andelene i bytte med andre aksjer eller andeler, er et ledd i en **fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning** av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kap. 11 med forskrifter, jf. § 10-32 femte ledd tredje punktum. Vurderingen av om en har solgt mer enn 50 prosent av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Ved dødsfall må en eventuell avdragsordning for arvingen vurderes etter dennes forhold. Hensynet til foretaket taler for at mottakers død ikke bør med-

føre bortfall av avdragsordningen i disse tilfellene, dersom dødsfallet skjer mindre enn syv år etter at avdøde selv overtok foretaket. Kreditten faller derfor ikke bort hvis foretaket overtas av en eller flere arvinger, eller gjenlevende ektefelle, som påtar seg ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, på samme vilkår som avdøde hadde etter avdragsordningen, jf. § 10-32 femte ledd fjerde punktum.

Etter bestemmelsen må arvingene selv oppfylle vilkårene til å få avdragsordning for arveavgiften på egen arv. Hensynet til å sikre videre drift i foretaket slår ikke til hvis den nye eieren selv ikke oppfyller kravet til avdragsordning.

Eksempel: Hvis A i sin tid arvet 25 prosent av aksjene i et selskap og oppnådde avdragsordning og så selger seg ned til 20 prosent før han dør, vil ikke arvingene eller ektefellen kunne overta As kreditt, fordi de selv ikke har rett til avdragsordning, fordi A ikke eide 25 prosent av foretaket før dødsfallet.

Ektefeller er ikke avgiftspliktige uansett om de overtar boet som arving eller i uskifte, slik at det avgjørende vil være om gjenlevende ville vært omfattet av avdragsordningen hvis vedkommende hadde vært avgiftspliktig.

For **enkeltpersonforetak** bortfaller kreditten bare ved mottakerens død. jf. § 10-32 femte ledd annet punktum, og selv om mottaker dør, vil mottakerens arvinger kunne overta avdragsordningen etter § 10-32 femte ledd fjerde punktum, jf. rett ovenfor. En regel om bortfall av kreditt ved realisasjon av deler av enkeltpersonforetak ville vært lite praktisk og vanskelig å håndheve. Realisasjon av enkeltpersonforetak skjer ikke ved realisasjon av andeler, men ved direkte realisasjon av hele eller deler av foretakets eiendeler og rettigheter. Det ville derfor være meget vanskelig å gi regler for når mer enn halvparten av foretaket skal anses realisert. Mottakeren av enkeltpersonforetaket står derfor fritt til å selge eiendeler tilknyttet virksomheten og å investere pengene i virksomheten i nye eiendeler. I stedet er det gitt en regel om at den rentefrie kreditten skal falle bort hvis virksomheten på arvingen eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører, jf. § 10-32 femte ledd femte punktum. Avdragsordningen gis for å sikre videre drift i foretaket. Hvis driften opphører er det derfor ikke lenger behov for kreditt. Et eventuelt salg av hele eller deler av foretakets eiendeler for å finansiere arveavgiften, vil etter driftsopphør ikke være mer byrdefullt for arvingen eller mottakeren enn i andre sammenhenger hvor arveavgiften må finansieres ved salg av den mottatte gjenstand. Vurderingen av når virksomheten i det vesentlige har opphørt beror på et skjønn. Ved vurderingen må det legges vekt på at foretakets ledelse må kunne redusere eller legge om driften uten at det medfører forfall. En symbolsk virksomhet av mindre karakter er imidlertid ikke nok til å kunne opprettholde avdragsordningen. Det er virksomhetsbegrepet i skatteloven som skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger virksomhet.

Kravet om videre drift av foretaket gjelder bare ved overføring av enkeltpersonforetak. Det stilles ikke krav om videre drift ved overdragelse av foretak som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A, jf. pkt. 10-32.5.

Den som har fått innvilget en avdragsordning etter reglene i § 10-32 plikter innen tre måneder å melde fra til avgiftsmyndigheten hvis retten til

avdragsbetaling faller bort, jf. § 10-32 femte ledd. Dette følger av arveavgiftsloven § 27 fjerde ledd.

10-32.9 § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum – Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag

For å komme fram til netto avgiftsgrunnlag for eiendeler som faller inn under avdragsordningen og andre eiendeler, må det gjøres fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16. Det er den aktuelle arving eller mottakers andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15 og § 16 som skal fordeles.

Fradragsposter som klart knytter seg til en eller flere eiendeler skal trekkes fra i bruttoverdien knyttet til denne eiendelen. Fradragsposter som ikke klart knytter seg til den ene eller andre kategori eiendeler skal trekkes fra forholdsmessig etter de fastsatte bruttoverdier. Det vises til § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum.

10-32.10 § 10-32 fjerde ledd fjerde og femte punktum – Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og i enkeltpersonforetak for hver virksomhet

Avdragsordning gjelder særskilt for hvert foretak eller virksomhet i enkeltpersonforetak som overføres til arvingen eller mottakeren, jf. ordlyden i § 10-32 fjerde ledd fjerde punktum. Ved overføring av aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene, jf. femte punktum. Dette innebærer at det etableres adskilte avdragsordninger. Å skille mellom flere avdragsordninger har særlig betydning for kravet om fortsatt eierskap og videre drift.

Eksempelvis kan en tenke seg at arvingen mottar aksjer i X AS og Y AS. Hvis arvingen etter to år selger alle aksjene i X AS, men beholder aksjene i Y AS, bør ikke hele arveavgiften forfalle, men kun den del som knytter seg til aksjene i det solgte selskapet.

En person kan drive **flere atskilte virksomheter i samme enkeltpersonforetak**. Hvis senior har drevet to atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket er det følgelig mulig å overføre virksomhetene til to personer. Enten virksomhetene overføres til samme person eller fordeles på flere personer, tilsier formålet bak ordningen at avdragsordningen knytter seg til arveavgiften av hver virksomhet. Hvis én av virksomhetene opphører, er det bare kreditten for arveavgiften som knytter seg til denne virksomheten som skal falle bort. Når arveavgiftsvedtaket fattes og avdragsordningen fastsettes, må det derfor vurderes om det foreligger to eller flere atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket. Hvis det foreligger flere virksomheter, må det skilles mellom verdier knyttet til de enkelte virksomheter og eierens privateiendeler.

Hvorvidt det foreligger en eller flere virksomheter i et enkeltpersonforetak vil ikke alltid være klart. Hvis virksomhetene drives på forskjellige geografiske steder eller i forskjellige bransjer vil en normalt komme til at det foreligger forskjellige virksomheter.

10-32.11 Nærmere om avdragsordningen

Det første avdraget skal etter § 10-32 første ledd forfalle etter de alminnelige regler for forfall i § 10-31. Deretter skal det være forfall en gang i året. For

eksempel hvis den samlede avgiftsgjelden er kr 130 000, vil de årlige avdragene være kr 10 000. Det første avdraget forfaller idet tolvårsperioden begynner å løpe og det siste forfaller på tolvårsperiodens siste dag.

Den avgiftspliktige kan når som helst innfri hele eller deler av gjelden. Den avgiftspliktige kan selv bestemme om avgiften skal betales over kortere tid enn tolv år. Har den avgiftspliktige valgt innbetaling over kortere tid kan vedkommende senere be om at avdragstiden utvides.

Avgiftsmyndighetene kan kreve **sikkerhet** for den til enhver tid utestående avgift, jf. § 10-32 sjette ledd. Ved vurderingen av om det skal kreves sikkerhet må det gjøres en avveining mellom behovet for sikkerhet og kostnadene for den avgiftspliktige ved sikkerhetsstillelsen.

Reglene i arveavgiftsloven § 32 første til tredje ledd om **ansvar** for arveavgift (solidaransvar ved privat skifte, giver av arveavgiftspliktig gave mv.) gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32, jf. skattebetalingsloven § 16-31 fjerde ledd.

Arveavgiftsloven § 32 første ledd bestemmer at ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift. Dette gjelder likevel ikke når forfallstiden er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd eller § 10-32. Dette innebærer at tingretten ikke har plikt til å holde tilbake midler for å dekke fremtidige avdrag når arvingen har krav på en avdragsordning.

Etter skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd er foreldelsesfristen for arveavgift ti år. Etter § 12-1 tredje ledd annet punktum, løper **foreldelsesfristen** fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10-31 og § 10-32 i skattebetalingsloven. Se nærmere om dette under kap. 12.

10-40 § 10-40. Innenlands særavgifter

(1) Innenlands særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Dette gjelder likevel ikke:

- a) årsavgift for kjøretøyer som 1. januar er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling 20. mars
- b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 1. januar eller 1. juli er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august
- c) engangsavgiften for registrerte virksomheter, som forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppsto
- d) avgift ved urettmessig bruk av merket olje etter særavgiftsloven § 1, som forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontoret, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om forfallstidspunktene for krav som omhandlet i første ledd og avvikende forfallstidspunkt i enkelte situasjoner for krav som omhandlet i annet ledd.

10-40.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.7 og kap. 27 s. 183 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.7.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3.7 og 29.3.8. (Presisering av dato for registrering i første ledd bokstav a og ny bokstav d.)
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 og Prop. 1 S Tillegg 1 (2015–2016).
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 93.
- [Prop. 70 LS \(2019–2020\) Nye lover og lovendr. ifm økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet pkt. 5.](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-40-1 til 10-40-3.
- [Forskrift 2. juli 1986 nr. 1430](#) om omregistreringsavgift.
- [Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451](#) om særavgifter.
- [Forskrift 4. juli 1986 nr. 1433](#) om årsavgift for motorvogn.
- [Forskrift 29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift.
- [Forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner.
- [Forskrift 23. november 2016 nr. 1360](#) til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) §§ 8-4-1 og 8-4-2.

10-40.2 Generelt om § 10-40

Skattebetalingsloven § 10-40 regulerer forfallstidspunktet for innenlands særavgifter. Hovedregelen fremgår av første ledd første punktum. Innenlandske særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. I første ledd bokstav a til og med d, samt i skattebetalingsforskriften er det gjort unntak fra hovedregelen. I annet ledd er det videre gjort unntak for innenlands særavgifter i de tilfeller virksomheten er registrert som særavgiftspliktig virksomhet. De mange unntak fra hovedregelen, avgrensner anvendelsesområdet i første ledd til i hovedsak å omfatte omregistreringsavgift og engangsavgift som ikke inngår i en kredittordning. Se likevel omtale under [10-40.3](#). Paragraf 10-40 må avgrenses mot særavgifter som oppstår ved innførsel som forfaller etter § 10-41.

10-40.3 § 10-40 første ledd – Innenlands særavgift

Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd første punktum regulerer forfallstidspunktet for innenlands særavgifter. Fristen for innbetaling er sammenfallende med når avgiftsplikten oppstår. Som nevnt er det i utgangspunktet kun omregistreringsavgift samt engangsavgift som ikke inngår i en kredittordning, som omfattes. I tillegg vil første ledd første punktum regulere forfall for to typetilfeller som er nevnt i særavgiftsforskriften § 2-1. Ved uttak av avgiftspliktige varer for konkursbo eller panthaver, oppstår avgiftsplikten ved uttak dersom det ikke tidligere er beregnet avgift for disse, jf. særavgiftsforskriften § 2-1 tredje ledd og for bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, oppstår avgiftsplikten også dersom vilkårene for fritak likevel ikke oppfylles, jf. [særavgiftsforskriften](#) § 2-1 femte ledd. Når avgiftsplikten ellers oppstår, reguleres av særavgiftsregelverket.

For omregistreringsavgiften er det gitt egne regler i [forskrift 2. juli 1986 nr. 1430](#) om omregistreringsavgift. Avgiftsplikten oppstår ved omregistrering av motorvogner og tilhengere på ny eier eller når avregistrert motorvogn påregstreres, jf. omregistreringsavgiftsforskriften § 1.

Engangsavgift oppstår ved førstegangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Tilsvarende gjelder når betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved førstegangs registrering ikke lenger er oppfylt, når motorvognens avgiftsmessige status eller avgiftsmessige grunnlag endres etter førstegangs registrering, eller når oppbygget motorvogn tas i bruk før ny registrering, jf. [forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner § 1-2.

10-40.4 § 10-40 første ledd – Unntak for årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift for registrerte virksomheter og for urettmessig bruk av merket mineralolje

For motorvognavgiftene årsavgift, vektårsavgift og engangsavgift for registrerte virksomheter, er det gitt unntak fra hovedregelen i § 10-40 første ledd bokstav a til og med c. I tillegg er det i bokstav d gitt unntak for bestemmelsens hovedregel når det ilegges avgift for urettmessig bruk av merket olje.

Av § 10-40 første ledd bokstav a fremgår det at årsavgift for kjøretøy som 1. januar står registrert i motorvognregisteret, forfaller til betaling 20. mars. For kjøretøy som registreres etter 1. januar og for årsprøvekjennermerke som

tildeles etter samme dato, oppstår avgiftsplikten ved registreringen eller tildeelingen, jf. [forskrift 4. juli 1986 nr. 1433](#) om årsavgift for motorvogn § 3. Det samme gjelder for kjøretøy som i løpet av året går over fra avgiftsfritt til avgiftspliktig kjøretøy. Disse kravene forfaller da til betaling tre uker etter at kravet er utskrevet og melding om kravet er sendt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-40-2. Kravet forfaller på samme måte når skatteetaten foretar etter-skuddsvis beregning og utskriving av avgift for et avgiftspliktig kjøretøy som i løpet av året endrer avgiftsgruppe til en gruppe med høyere avgiftssats.

Fra 1. januar 2018 er årsavgift for kjøretøy som står registrert i motorvognregisteret erstattet med avgift på trafikksforsikringer. Det er forsikrings-selskapene som er avgiftssubjekt for trafikksforsikringsavgiften. Avgiften forfaller etter skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd. Bestemmelsene om innkreving av årsavgift er ikke opphevet og gjelder for krav som oppsto eller skulle ha oppstått i avgiftsåret 2017 eller tidligere.

Vektårsavgiften for motorvogner som er registrert i motorvognregisteret forfaller til betaling i to like store terminer, henholdsvis 20. februar for kjøretøy registrert pr. 1. januar og 20. august der kjøretøyet er registrert per 1. juli, jf. § 10-40 første ledd bokstav b. Nærmere bestemmelser om beregning og utskriving er gitt i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift. Etter skattebetalingsforskriften § 10-40-1 skal avgiften for korttidsbruk av tilhenger være betalt før kjøring finner sted. Skattekontoret kan ved søknad gjøre unntak fra kravet om forskuddsbetaling.

For engangsavgiften for registrerte virksomheter forfaller avgiften til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstår, jf. § 10-40 første ledd bokstav c. For ikke registrerte virksomheter forfaller engangsavgiften etter hovedregelen i første ledd, dvs. at avgiften må være betalt før registrering i motorvognregisteret kan skje. Nærmere regler om når avgiftsplikten oppstår, er gitt i [forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner § 1-2.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje og biodiesel ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift beregnet etter nærmere regler fastsatt av Finansdepartementet, jf. [særagiftsforskriften § 3-11-7](#), som er hjemlet i særagiftsloven § 1. Avgift forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-40 første ledd bokstav d. Særskilte bestemmelser om veibruksavgift på mineralolje og biodiesel til fremdrift av motorvogn (autodiesel) er gitt i særagiftsforskriften kap. 3-11.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje og biodiesel kan det fra 1. januar 2017 ilegges tilleggsskatt etter reglene i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 flg. Forfall for tilleggsskatt reguleres av skattebetalingsloven § 10-51 andre og tredje ledd.

10-40.5 § 10-40 annet ledd – Registrerte særagiftspliktige

Paragraf 10-40 annet ledd regulerer forfall for virksomheter som er registrert som særagiftspliktige hos skattekontorene. For disse virksomhetene forfaller særagiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding.

Dersom en registrert avgiftspliktig leverer en skattemelding som er forsinket innlevert i forhold til fristen, følger det av skattebetalingsforskriften

§ 10-40-3 at hovedregelen om forfall i skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd da gjelder tilsvarende. I slike tilfeller vil det derfor løpe forsinkelsesrenter på kravet fra det ordinære forfallstidspunktet.

Regler om hvilke virksomheter som har registreringsplikt og hvilke som har registreringsadgang, er regulert i hhv. særavgiftsforskriften §§ 5-1 og 5-2. En nærmere omtale av hvilke virksomheter som har plikt og hvilke som har adgang til å registrere seg, er tatt inn i kommentarene til skattebetalingsloven § 14-21.

Reglene for når avgiftsplikten oppstår for registrerte særavgiftspliktige følger av [særavgiftsforskriften § 2-1](#). For registrerte virksomheter oppstår avgiftsplikten ved uttak fra virksomhetens godkjente lager eller ved opphør av registrering, jf. særavgiftsforskriften § 2-1 første ledd. For avgift på teknisk etanol, avgift på elektrisk kraft, avgift på forbrenning av avfall, avgift på utslipp av NOx, veibruksavgift på naturgass og LPG, flypassasjeravgift, avgift på trafikksikringer, avgift på produksjon av fisk, avgift på viltlevende marine ressurser, avgift på landbasert vindkraft og avgift på kraftproduksjon er det gitt en særbestemmelse i forskriftens fjerde ledd. Plikten til å levere skattemelding for særavgifter følger av [skatteforvaltningsloven § 8-4](#). Det skal leveres skattemelding selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden, jf. bestemmelsens tredje ledd. Nærmere regler om skatteleggingsperioden og tidspunkt for pliktig levering av skattemelding er gitt i hhv. [skatteforvaltningsforskriften](#) §§ 8-4-1 og 8-4-2. Skattleggingsperioden for avgift på elektrisk kraft, avgift på utslipp av NOx, avgift på trafikksikringer, avgift på produksjon av fisk og avgift på viltlevende marine ressurser er kvartalsvis, jf. § 8-4-1 første ledd. Skatteleggingsperioden for avgift på landbasert vindkraft og avgift på kraftproduksjon, for kraft produsert i 2022, er ett kalenderår, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-4-1 andre ledd.

For øvrige særavgifter er skatteleggingsperioden én kalendermåned, jf. § 8-4-1 tredje ledd.

Etter § 8-4-2 første ledd skal registrerte virksomheter levere skattemelding for særavgifter til skattekontoret innen den 18. i måneden etter skatteleggingsperioden.

Leveringsfrist for skattemelding for avgift på elektrisk kraft, avgift på utslipp av NOx, avgift på trafikksikringer, avgift på produksjon av fisk, avgift på viltlevende marine ressurser og avgift på kraftproduksjon, for kraft produsert i 2022, er særskilt regulert i skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 annet til syvende ledd.

For avgift på elektrisk kraft er leveringsfristen en måned og 18 dager etter utløpet av den skatteleggingsperiode (kvartal) faktura er sendt eller levering/uttak uten faktura er foretatt. For avgift på trafikksikringer gjelder samme leveringsfrist fra utløpet av den skatteleggingsperioden (kvartal) den skattepliktige har vært ansvarlig for kjøretøyet iht. avtale om trafikksikring. Tilsvarende gjelder for gebyr for uforsikrede motorvogner og motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen forsikring. Her løper leveringsfristen fra utløpet av den skatteleggingsperioden gebyret er mottatt. For avgift på utslipp av NOx er imidlertid leveringsfristen den 18. i måneden etter utløpet av den skatteleggingsperioden (kvartal) utslippet fant sted. For avgift på produksjon av fisk er leveringsfristen en måned og 18 dager etter utløpet av den skatteleggingsperio-

den fisken er slaktet. Leveringsfrist for skattemelding for avgift på viltlevende marine ressurser er en måned og 18 dager etter utløpet av den skattleggingsperioden førstehåndsomsetningen i samsvar med fiskesalslagslova fant sted. For avgift på kraftproduksjon (produsert i 2022), er leveringsfristen 18. januar 2023.

Skattekontoret kan etter skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 åttende ledd fastsette en kortere frist for skattemelding dersom det foreligger opplysninger om virksomhetens forhold som gjør det sannsynlig at avgiftsbetalingen ikke vil skje rettidig.

Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 niende ledd at dersom vilkårene for fritak ikke lenger oppfylles, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 fjerde ledd, skal bruker levere skattemelding straks.

Skattemeldingen skal leveres elektronisk og sendes den mottakssentral som direktoratet bestemmer, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 tredje ledd. Altinn benyttes pr. i dag som mottakssentral.

Registrerte virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, og som utelukkende innfører eller produserer teknisk etanol med godkjent denaturering, er fritatt fra å levere skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 andre ledd bokstav a.

10-40.6 § 10-4 tredje ledd – Forskriftshjemmelen

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om forfallstidspunktene for krav som omhandlet i første ledd og avvikende forfallstidspunkt i enkelte situasjoner for krav som omhandlet i annet ledd.

Hjemmelen til å gi regler om fravikende forfallstidspunkt i enkelte situasjoner ble vedtatt under koronapandemien i 2020 for å gi departementet nødvendig hjemmel til å iverksette tiltak for å begrense de negative økonomiske virkningene pandemien var i ferd med å påføre næringslivet. For særavgiftene ble forskriftshjemmelen i § 10-40 tredje ledd ikke benyttet våren 2020. I stedet ble fristen for å levere skattemeldingen for enkelte særavgifter utsatt ved en endring av skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 første ledd.

10-41 § 10-41. Tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

(1) Tollavgift og andre avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjøringsordningen, jf. § 14-20, forfaller til betaling samtidig med at plikten til å beregne avgiften oppstår.

(2) Krav som belastes tollkreditten en kalendermåned, forfaller til betaling den 18. i neste måned.

(3) Skatte- og avgiftskrav belastet dagsoppgjøringsordningen forfaller til betaling første virkedag etter frigjøring for prosedyren overgang til fri disponering.

10-41.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.7 og kap. 27 s. 184 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.7.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.8 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) pkt. 23.1.8. (Presisering av forfallstidspunktet i første ledd og nytt tredje ledd.)
- [Prop. 1 LS \(2015–2016\)](#) Skatter, avgifter og toll 2016 og Prop. 1 S Tillegg 1 (2015–2016).
- [Prop. 1 LS \(2022–2023\)](#) Skatter, avgifter og toll 2023 s. 281 og [Innst. 4 L \(2022–2023\)](#) s. 28.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-41-1.

10-41.2 Generelt om § 10-41

Bestemmelsen regulerer forfall for tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Kravene forfaller til betaling samtidig som plikten til å beregne avgiften oppstår. Bestemmelsen henviser kun til plikten til å beregne (toll-)avgiften, men det som fremgår av tollavgiftsloven får tilsvarende anvendelse på forfall av merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. For særavgiftene følger dette eksplisitt av særavgiftsforskriften § 2-6 og for merverdiavgiften av merverdiavgiftsloven §§ 3-29 og 11-1 første ledd.

Det oppstilles unntak der tollkreditt og dagsoppgjøringsordning benyttes. For disse ordningene er det gitt egne bestemmelser om forfall i annet og tredje ledd.

Paragraf 10-41 regulerer forfall kun for avgifter som oppstår ved innførsel, og må således avgrenses mot forfallsbestemmelsene for innenlandsk merverdiavgift i § 10-30 og innenlandsk særavgift i § 10-40.

10-41.3 § 10-41 første ledd – Tollavgift og øvrige avgifter som oppstår ved innførsel

Av Stortingets årlige vedtak om tollavgift § 1, skal det svares tollavgift ved innførsel av varer etter bestemmelsene i tollavgiftsloven. Begrepet **innførsel** er definert i tollavgiftsloven § 1-2 bokstav c som at en vare føres inn i tollområdet. Ettersom det er flere mulige situasjoner der en innførsel ikke umiddelbart utløser plikt til å beregne tollavgift eller øvrige avgifter (f.eks. ved innlegg på tollager og midlertidig innførsel), blir det sentrale vurderingstemaet i forhold til skattebetalingsloven § 10-41 første ledd uansett spørsmålet om når plikten til å beregne (toll-)avgift og derved forfallstidspunktet oppstår. Den mest praktiske situasjonen der plikten til å beregne avgifter oppstår ved innførsel av varer, er ved frigjøring for prosedyren overgang til fri disponering. (Tidligere ble begrepet «fortolling» benyttet). Det fremgår av tollavgiftsloven § 2-1 første ledd første punktum, at tollavgift skal beregnes når en vare går over til fri disponering etter vareførselsloven § 4-1. Betaling av tollavgift og øvrige avgifter skal da skje kontant eller ved at dagsoppgjør eller tollkreditt belastes, før varene blir frigitt av tollmyndighetene.

Plikt til å beregne avgifter for vare som ved overgang til fri disponering er helt eller delvis fritatt for tollavgift, skal beregnes dersom vilkår for fritak ikke oppfylles, jf. tollavgiftsloven § 2-1 første ledd siste punktum.

For vare som er innført under en prosedyre etter vareførselsloven §§ 4-2 til 4-8, skal tollavgift beregnes dersom vilkårene for bruk av prosedyren ikke oppfylles, jf. tollavgiftsloven § 2-1 andre ledd. Tilsvarende gjelder ved brudd på plikter etter vareførselsloven kapittel 2 som fører til at en vare ikke blir tollbehandlet, jf. tollavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Det praktisk viktigste eksempel på at en vare ikke blir tollbehandlet, er ved smugling.

Nærmere redegjørelse for bestemmelser knyttet til tollavgift og vareførsel, er gitt i [Tollavgiftshåndboken](#) og [Vareførselshåndboken](#) som er tilgjengelig på www.toll.no.

10-41.4 § 10-41 annet ledd – Tollkredittordningen

Annet ledd gir egne regler for de krav som belastes tollkreditten. Nærmere omtale av tollkredittordningen, er gitt i kommentarene til skattebetalingsloven § 14-20. Krav som er belastet tollkreditten en måned, forfaller til betaling den 18. i neste måned. Dersom kravet f.eks. belastes kreditten den 31. januar, forfaller det til betaling 18. februar. Et krav som er belastet 1. februar, forfaller til betaling 18. mars.

10-41.5 § 10-41 tredje ledd – Dagsoppgjørsordningen

Etter tredje ledd forfaller krav som er belastet dagsoppgjørsordningen til betaling første virkedag etter frigjøring for prosedyren overgang til fri disponering. I tillatelse til dagsoppgjør, kan skattekontoret fastsette et nærmere spesifikt tidspunkt for når betaling på forfallsdagen må være gjennomført. Nærmere regler for betalingsmåte og betalingssted er gitt i skattebetalingsloven § 9-1 første ledd, jf. skattebetalingsforskriften §§ 9-1-2, jf. 2-2-1. Det vises til skattebetalingshåndboken kapittel 9 om betaling.

10-50 § 10-50. Utleggstrekk

For utleggstrekk gjelder, med unntak for tilfeller som omhandlet i § 14-5 annet ledd, reglene om forfall i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 første ledd.

10-50.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.1 og kap. 27 s. 185 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.8.

10-50.2 Forfall for utleggstrekk

Dersom den trekkpliktige, som et utleggstrekk er rettet mot, er arbeidsgiver med plikt til å ha skattetrekkskonto, bestemmer skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd at utleggstrekket skal settes på skattetrekkskontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for betaling av dette. Det innebærer at gjennomføring og behandling av utleggstrekket følger bestemmelsene for forskuddstrekk i kapittel 5, og at betalingen foretas terminvis på samme måte som for forskuddstrekk etter § 10-10.

I disse tilfellene gjelder altså de samme reglene for betaling av utleggstrekk som for betaling av forskuddstrekk, jf. 10-10. Arbeidsgiver skal derfor hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november sende beløp som er trukket som utleggstrekk de foregående 2 måneder til skattekontoret.

Før 1. november 2020 var det bare krav som de kommunale skatteoppkriverne innkrevde som skulle følge disse reglene. Endringen av lovteksten innebærer at også merverdiavgift, særavgifter og andre krav som før 1. november 2020 ble innkrevet av «skattekontoret», nå i utgangspunktet plikter å følge reglene for oppgjør mv. for forskuddstrekk. Det er i dag ikke systemstøtte hos skatteetaten for å følge disse reglene for alle kravstyper. I en overgangsperiode er det derfor nødvendig å gjøre unntak fra [skattebetalingsloven § 14-5](#) annet ledd for enkelte krav. Finansdepartementet har i skattebetalingsforskriften § 14-5-11 bestemt at skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd ikke skal gjelde for merverdiavgift, særavgifter mv. Oppgjør for disse kravene vil da følge de ordinære reglene i skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22.

Dersom det er besluttet utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, kan det være tilfeller der oppdragsgiveren ikke har plikt til å ha skattetrekkskonto. I disse tilfellene er bestemmelsen i § 14-5 annet ledd første punktum ikke aktuell, og oppgjør skal skje etter skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 Det er da ikke noe krav om at midlene skal plasseres på en bestemt måte før betaling skjer. Det følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 at trukket beløp skal utbetales til saksøkeren (dvs. skattekontoret) når ikke annet er fastsatt. Dette må forstås slik at beløpet skal utbetales til skattekontoret så snart det er trukket fra skyldnerens godtgjørelse, med mindre annet er bestemt. Forfaller ytelsene oftere enn en gang i måneden, kan trekk utbetales månedsvis dersom det ikke er

bestemt at de skal utbetales straks. Det vanlige er at oppgjør av trukne midler skjer en gang hver måned.

10-51 § 10-51. Andre skatte- og avgiftskrav

(1) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt:

- a) tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c
- b) skatt fastsatt tidlig etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2
- c) gebyr etter kassasystemlova § 8
- d) krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4
- e) tilleggsavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44.

(2) Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute, eller ved klage, tre uker etter at klagen er avgjort:

- a) tilleggsatt etter skatteforvaltningsloven
- b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven
- c) tilleggsavgift etter tollavgiftsloven
- d) overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven og vareførselsloven.

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd eller tollavgiftsloven § 12-7 annet ledd, forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av søksmålsfristen, eller ved søksmål, tre uker etter at endelig rettsavgjørelse foreligger.

10-51.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.2, 14.8.3 og kap. 27 s. 184 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.8.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.2 og 23.9 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) pkt. 23.1.9. (Tatt inn henvisninger til særavgiftsloven § 3, merverdiavgiftsloven av 1969 § 64 og motorvognavgiftsloven § 3 i bokstav f. Ny bokstav g regulerer forfall for tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven av 1969.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 144–145. (Forsinkelsesavgift etter ligningsloven inntatt i bokstav c. I bokstav f ble det tatt inn henvisning til folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, samt tatt ut en henvisning til særavgiftsloven § 4.)
- [Ot.prp. nr. 58 \(2006–2007\)](#) Om lov om toll og vareførsel, kap. 11 s. 109. (Endringer som følge av ny tolllov. Henvisningen til folketrygdloven § 24-4 ble ikke tatt med og heller ikke ble henvisningen til særavgiftsloven § 4 tatt ut.)
- [Ot.prp. nr. 95 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 11.3. (Henvisning i bokstav f til folketrygdloven § 24-4 tatt inn igjen, og henvisning til særavgiftsloven § 4 ble tatt ut.)
- [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift kap. 13 s. 85. (Endringer som følge av ny merverdiavgiftslov. I bokstav f ble henvisnin-

gen til folketrygdloven § 24-4 tredje ledd ble ikke opprettholdt og henvisningen til særavgiftsloven § 4 ble heller ikke tatt ut.)

- [Ot.prp.nr. 82 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i ligningsloven mv.(tilleggsskatt) kap. 14. (Henvisningen til ligningsloven § 10-2 endret til §§ 10-2 til 10-5.)
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. – Kapittel 11.6 Endringer i skattebetalingslova (Foretatt oppretting i bokstav f), [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#), [Lovvedtak 78 \(2009–2010\)](#).
- [Prop. nr. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 224–225 og s. 295.
- [Prop. 237 L \(2020–2021\)](#) s. 187 Lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) og lov om tollavgift (tollavgiftsloven) og [Innst. 173 L \(2021–2022\)](#) s. 43.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-51-1.

10-51.2 Generelt om § 10-51

I forbindelse med vedtakelsen av skatteforvaltningsloven er bestemmelsen gitt ny utforming. Mens samtlige krav omfattet av bestemmelsen tidligere forfalt til betaling tre uker etter at melding om kravet var sendt, er nå forfall for administrative sanksjoner etter skatteforvaltningsloven og tolloven særskilt regulert i bestemmelsens annet og tredje ledd. Disse har karakter av å være sanksjon for pliktbrudd, og anses som straff etter EMK. Som følge av dette plikter ikke skatte- og avgiftspliktige å betale disse sanksjonene under klage- og domstolsbehandlingen. Tvangsmulkt er ikke ansett som straff etter EMK og forfaller tre uker etter at melding om kravet er sendt. Om utsatt iverksettning, se også [3-1.3](#), [10-1.1](#) og [11-1.3.9](#).

10-51.3 Forfall for «andre skatte- og avgiftskrav»

Kravene som er regulert i § 10-51, utenom tilleggsskatt, tilleggsgavgift og overtredelsesgebyr, forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

Paragraf 10-51 bokstav a bestemmer at **tvangsmulkt** etter § 1-1 tredje ledd bokstav c forfaller til betaling tre uker etter at krav om betaling er sendt den som er pliktig til å avgi opplysninger. Paragraf § 1-1 tredje ledd bokstav c viser til lovens bestemmelse om tvangsmulkt i § 5-16, arveavgiftsloven § 43, tollavgiftsloven § 12-1, vareførselsloven § 12-1, skatteforvaltningsloven § 14-1 og kassasystemlova § 7. Tidligere regler om tvangsmulkt i lignings- og merverdiavgiftsloven er nå videreført i skatteforvaltningsloven.

Paragraf 10-51 første ledd bokstav b regulerer forfall for **skatt som fastsettes tidlig** etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2. Også for slike krav er forfall tre uker etter at melding om kravet er sendt.

Skatt skal fastsettes tidlig (forhåndsfastsettes) når skattytere skal flytte til utlandet, før et bo, selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4.

Også **gebyr etter kassasystemlova § 8** og krav fastsatt ved **summarisk fellesoppgjør** forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-51 bokstav c og d.

Summarisk fellesoppgjør er hjemlet i skatteforvaltningsloven § 12-4 og i skatteforvaltningsforskriften § 12-4-1 flg. Summarisk fellesoppgjør innebærer at dersom det avdekkes feil ved arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekket og arbeidsgiveravgiften, gjennomføres endringen i forhold til arbeidsgiveren uten at skattefastsettingen for den enkelte skattyter endres.

10-51.4 Forfall for tilleggsatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr

Forfall for tilleggsatt, overtredelsesgebyr og tilleggsavgift er regulert i annet og tredje ledd. Der vedtaket om tilleggsatt mv. ikke er påklaget, følger det av annet ledd at kravet forfaller til betaling tre uker etter at **fristen for å klage** over vedtaket om fastsetting av kravet er ute. Der fastsettingen påklages, forfaller kravet til betaling tre uker etter at **klagen er avgjort**. For krav som fastsettes etter skatteforvaltningsloven, er **klagefristen** seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Tilsvarende er det en klagefrist på 6 uker for tilleggsavgift og overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven, jf. tollavgiftsloven § 8-7, og overtredelsesgebyr etter vareførselsloven, jf. vareførselsloven § 7-4. Dette innebærer at et vedtak om tilleggsatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr tidligst forfaller ni uker etter ileggelsen av sanksjonen.

Tredje ledd regulerer forfall i tilfeller hvor skatte- eller avgiftspliktige gis **utsatt iverksetting** av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd eller tollavgiftsloven § 12-7 annet ledd. I disse tilfellene forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av **søksmålsfristen**, eller ved søksmål, tre uker etter **domsavgivelsen for den avgjørelsen som avslutter saken**. Søksmålsfristen er seks måneder fra vedtaket ble sendt skatte- eller avgiftspliktig, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4. Etter tollavgiftsloven § 12-8 første ledd er fristen seks måneder fra vedtaket ble sendt tollavgiftspliktig eller medansvarlig.

Forfall for tidligere ilagt **forsinkelsesavgift** etter tidligere merverdiavgiftsloven § 21-2 var regulert i skattebetalingsforskriften § 10-51-1. Forfall var tre uker etter at melding om kravet ble sendt. Ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble forskriften opphevet. Reglene om forsinkelsesavgift er erstattet av reglene om tvangsmulkt.

10-52 § 10-52. Ansvarskrav

Ansvarskrav etter kapittel 16, ansvarskrav etter § 4-1 annet ledd og ansvarskrav etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. § 7 skal betales senest to uker etter at melding om kravet er sendt, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18.

10-52.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.4 og kap. 27 s. 184–185 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.8.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.10 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) pkt. 23.1.10. (Tatt inn henvisning til § 4-1 annet ledd slik at betalingsfristen for ansvar for arbeidsgiveravgift blir den samme som for trekkansvar.)
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. – Kapittel 11 Presiseringar og opprettingar i lovtekst – Kapittel 11.6 Endringer i skattebetalingslova, [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#), [Lovvedtak 78 \(2009–2010\)](#).

10-52.2 Forfall for ansvarskrav

Skattebetalingsloven § 10-52 setter en betalingsfrist på to uker for nærmere angitte ansvarskrav. Bestemmelsen gjelder for det første ansvar for skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven kap. 16. Bestemmelsen gjelder også for ansvar for artistskatt etter artistskatteloven § 7. Videre gjelder bestemmelsen for solidaransvar ved arbeidsutleie, jf. § 4-1 annet ledd. Solidaransvaret etter § 4-1 omfatter både ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk og ansvar for arbeidsgiveravgift. At bestemmelsen også gjelder for arbeidsgiveravgift, følger av henvisningen til § 4-1 annet ledd i skatteforvaltningsloven § 8-6 tredje ledd.

Reguleringen av en **særskilt betalingsfrist for ansvarskrav** i § 10-52 må ikke forveksles med de ordinære forfallsfristene for de underliggende krav som ansvar gjøres gjeldende for. For disse gjelder fortsatt det opprinnelige forfall. Det er oversittelsen av dette som utløser de alminnelige misligholdsvirkninger, f.eks. krav på forsinkelsesrenter. Disse vil også gjøres gjeldende overfor den som gjøres ansvarlig for kravet, jf. § 11-1 første ledd fjerde punktum hvor det fremgår at forsinkelsesrenter for krav etter § 10-52 løper «fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke», fram til betaling skjer.

Betalingsfristen på to uker anses som en varslingsregel. Fristen er imidlertid samsvarende med den fristen tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18 oppstiller som varslingsregel før tvangsfullbyrdelse kan innledes. Betalingsfristen for ansvarskrav i § 10-52 er ikke ment å komme i tillegg til fristen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18, jf. henvisningen til denne bestemmelsen i § 10-52. Hensikten med bestemmelsen er å gi anvisning på at den ansvar gjøres gjeldende mot, gis beskjed om dette samtidig med en rimelig frist til å oppfylle sitt ansvar.

Selv om varsel i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18 i enkelte tilfeller kan unnlates, for eksempel dersom saksøkte ikke har kjent oppholdssted, kan tvangsfullbyrdelse ikke foretas før betalingsfristen på to uker i skattebetalingsloven § 10-52 er utløpt.

Det som er sagt ovenfor om forholdet mellom bestemmelsen i § 10-52 og de ordinære forfallsregler for de underliggende krav, som ansvar er gjort gjeldende for, er i mindre grad tilpasset ansvarskrav som kan oppstå i medhold av den nye ansvarsbestemmelsen i **skattebetalingsloven § 16-50**. I disse tilfeller vil ikke ansvarskravet mot en privat kjøper av tjenester kunne utledes direkte av det underliggende krav mot den skatte- og avgiftspliktige. Det kravet som utgjør ansvarskravet etter § 16-50 vil her først være på det rene som fordring gjennom det vedtaket som skattekontoret fatter i medhold av skattebetalingsforskriften § 16-50-6 første ledd, jf. § 16-50-4. I disse tilfellene må det legges til grunn at fristen etter § 16-52 er å anse som forfallsregelen for ansvarskravet, og at den ikke bare utgjør en betalingsfrist. Det vil da først være fra oversittelse av fristen etter § 16-52 at det for ansvarskrav etter § 16-50 utløses misligholdsvirkninger, herunder påløp av forsinkelsesrenter. Det vises for øvrig til omtalen av dette ansvarskravet under [16-50](#).

10-53 § 10-53. Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting

(1) Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling kommer senere enn det ordinære forfallstidspunkt for kravet. Skyldes økningen at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer tidligere leverte opplysninger, regnes fristen fra melding om endringen er kommet fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

(2) Ved økning av restskatt som følge av endring etter reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Restskatt for personlige skattytere skal betales tidligst sammen med annen termin.

(3) Treffes det vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

10-53.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.5 og kap. 27 s. 185 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.8.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.1.1 og [Innst. O. nr. 1 \(2007–2008\)](#) kap. 33 s. 130. (Presisert at bestemmelsen også gjelder ved egenretting.)
- [Prop. nr. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 295.

10-53.2 Generelt om § 10-53

Skattebetalingsloven § 10-53 første ledd gir regler om betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav når kravet oppstår som følge av vedtak om endring mv. eller som følge av egenretting fra den skatte- eller avgiftspliktige. For forfall av økt restskatt som følge av endringsvedtak etter skatteforvaltningsloven er det gitt en særregel i annet ledd. Tredje ledd regulerer tilbakebetaling av kompensasjon for merverdiavgift.

10-53.3 § 10-53 første ledd – Hovedregel om forfall for krav ved vedtak om endring mv. eller egenretting

Det kan av ulike grunner foreligge feil ved den ordinære fastsettelsen av kravet, eventuelt ved en godkjent egenfastsetting. Endringer i omfanget av skatte- og avgiftsforpliktelsen som først har vært fastsatt ved vedtak, skjer normalt ved et endringsvedtak. Krav som bygger på egedeklarasjon, kan imidlertid også endres ved at den skatte- eller avgiftspliktige endrer en tidligere innlevert skattemelding som ble lagt til grunn ved det ordinære oppgjør-

ret. Sistnevnte kan særlig være aktuelt for endringsmelding for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift.

Forfall for økningen i skatt eller avgift som fastsettes ved **endringsvedtak** er tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige. Betalingsfristen gjelder også for renter etter § 11-2 som fastsettes ved endringen, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forfallsfristen gjelder ved endringsvedtak av arbeidsgiveravgift, artistskatt, merverdiavgift, arveavgift, innenlands særavgifter og tollavgift, merverdiavgift og særavgifter oppstått ved innførsel, jf. henvisningene til §§ 10-10 til 10-12, §§ 10-21, 10-22 annet ledd og §§ 10-30 til 10-41. Hovedregelen om forfall for økning etter endringsvedtak i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13 må suppleres med bestemmelsen i annet ledd, se [10-53.4](#). Dette vil være tilfelle for økt restskatt.

Forfallsregelen i § 10-53 gjelder etter Skattedirektoratets oppfatning ikke når arbeidsgiver innrapporterer en **økning i forskuddstrekket**. Dette er ingen endring av det trekket som er foretatt, men en retting av rapporteringen (deklarasjonen). Det er en økning i hva som rapporteres som trukket forskuddstrekk, men er ikke en økning av faktisk trukket forskuddstrekk. Verken § 10-53 eller § 11-2 vil dermed kunne få anvendelse når arbeidsgiver korrigerer feil rapportert forskuddstrekk. Forsinkelsesrenter løper derfor fra opprinnelig terminforfall også på forskuddstrekk som fremkommer på en korrigert a-melding. Et krav på forskuddstrekk er ikke noe som oppstår som følge av en deklarasjon alene. Deklarasjonen er i første rekke en melding som tjener til å dokumentere hva arbeidsgiver faktisk har gjort med hensyn til gjennomføring av trekk ved lønnsutbetalingen. Og viser det seg at arbeidsgiver har trukket for lite, vil det løpe forsinkelsesrenter på trekkansvarskravet fra det opprinnelige forfallstidspunktet etter § 10-10. Det samme gjelder for **utleggstrekk** nedlagt hos arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto. Kommer derfor arbeidsgiver med en ny oppgjørliste for utleggstrekk som viser et høyere utleggstrekk enn opprinnelig oppgjørliste, vil ikke den nye listen påvirke tidspunktet for når forsinkelsesrenter begynner å løpe på noen del av utleggstrekket.

Første ledd annet punktum innebærer et unntak fra ny treukersfrist for de tilfeller hvor endringsvedtaket treffes så tidlig at det **ordinære forfallstidspunktet for kravet ikke er inntrådt**. I slike tilfeller vil ikke økningen forfalle tidligere enn det ordinære forfallstidspunktet.

Når den skatte- eller avgiftspliktige selv foretar en **egenretting**, følger det av § 10-53 første ledd tredje punktum at treukersfristen løper fra melding om rettingen er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene. Bestemmelsen vil bare være aktuell for krav som bygger på egendeklarasjon, og hvor egenrettingen ikke forutsettes fulgt opp av et nytt særskilt endringsvedtak fra skatte- eller avgiftsmyndighetens side. Egenrettingsalternativet er aktuelt for endringsmeldinger (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding) innsendt for innenlands merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift.

Dersom en merverdiavgiftspliktig sender en endringsmelding som medfører økt avgift for 1. termin 2022, og denne kommer fram til skattekontoret 20. mai 2022, forfaller den økte avgiften til betaling tre uker etter 20. mai

2022. Det skal beregnes renter på økningen etter § 11-2 og disse rentene forfaller også til betaling tre uker etter 20. mai 2022.

En ny melding som innebærer en endring i forhold til den først leverte skattemeldingen, og som kommer fram til skatte- og avgiftsmyndighetene før den ordinære meldingsfristen for perioden/terminen er utløpt, er ikke å anse som en egenretting etter § 10-53. Forfall vil i disse tilfellene reguleres av hovedreglene om forfall i §§ 10-10, 10-30 og 10-40 annet ledd for hhv. arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og innenlands særavgift.

10-53.4 § 10-53 annet ledd – Endringsvedtak etter skatteforvaltningsloven

Paragraf 10-53 annet ledd første punktum gjør unntak fra hovedregelen om forfall for krav som oppstår etter vedtak i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-4, kapittel 12 eller kapittel 13. Forfallsfristen på tre uker skal i slike tilfeller regnes fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.

Annet ledd annet punktum bestemmer videre at økning av restskatt for **personlige skattytere** tidligst forfaller til betaling sammen med andre termin. Skatteoppgjøret for lønnstakere og pensjonister med enkle skatteforhold er normalt ferdig i slutten av juni. I enkelte saker kan vedtak om endring treffes raskt og før forfallstidspunktet for restskatt for personlige skattytere etter § 10-21 første ledd. Etter denne bestemmelsen forfaller første termin restskatt tidligst 20. august i året etter inntektsåret (skattleggingsperioden) og annen termin forfaller fem uker senere, altså tidligst 24. september. At endringssaken avsluttes så tidlig, innebærer at fristen for betaling av økningen som følger av første ledd ville blitt før forfallstidspunktet som følger av § 10-21 første ledd. I slike tilfeller forfaller økningen i restskatt for personlige skattytere tidligst sammen med annen termin av restskatten.

10-53.5 § 10-53 tredje ledd – krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt merverdiavgiftskompensasjon

Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 11 første ledd. Treffer skattemyndighetene vedtak som innebærer tilbakebetaling av kompensasjon, skal beløpet tilbakebetales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

10-60 § 10-60. Tilgodebeløp

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift og når det ellers oppstår tilgodebeløp, skal beløpet og renter etter § 11-4 utbetales til den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet, når ikke annet er bestemt i lov eller forskrift. Utbetalingen skal også omfatte renter som er betalt av refusjonsbeløpet. Renter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller.

(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert skattemelding regnes fristen fra skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

(3) For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes fristen fra skatteoppgjøret ble sendt skattyter. I andre tilfeller regnes fristen fra det tidspunktet avregningen ble foretatt.

(4) For krav på utbetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fristen fra skattemeldingen er mottatt av avgiftsmyndighetene.

(5) For krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal fristen regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7.

10-60.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.9 og kap. 27 s. 185 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 14.1.9.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.11 og [Innst. O. nr. 10 \(2006–2007\)](#) pkt. 23.1.11. (Ordlyden endret fra forsinkelsesrenter til renter i første ledd annet og tredje punktum, slik at også renter etter §§ 11-2 og 11-5 omfattes.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.1 og 33.7.2 og [Innst. O. nr. 1 \(2007–2008\)](#) kap. 33 s. 130. (Nytt annet ledd med presisering av forfall ved egenretting, samt begrepsendring fra tilbakebetalt til utbetalt.)
- [Ot. prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven) kap. 22 s. 85. (Endret henvisning i fjerde ledd til ny merverdiavgiftslov.)
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – Kapittel 15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#), [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. – Kapittel 11 Presiseringar og opprettingar i lovtekst – Kapittel 11.6 Endringer i skattebetalingslova, [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#), [Lovvedtak 78 \(2009–2010\)](#).
- [Prop. nr. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-60-1.
- [Forskrift 23. november 2016 nr. 1360](#) til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 8-7.

10-60.2 Generelt om forfall for tilgodebeløp

Paragraf 10-60 regulerer forfall for utbetaling av skatte- og avgiftskrav som skatte- eller avgiftspliktige har til gode. Bestemmelsen gir som utgangspunkt like forfallsregler for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven, men har særregler for tilgodebeløp på skatt som oppstår etter ordinær avregning og krav på refusjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5. Femte ledd regulerer forfall av merverdiavgiftskompensasjon.

For merverdiavgift og petroleumsskatt erstatter § 10-60 tidligere regulering av forfall. For tilgodebeløp på andre skatte- og avgiftskrav har det ikke vært noen tilsvarende forfallsregel. For slike krav har det likevel vært forutsatt at skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler tilgodebeløpet så raskt som mulig etter at det er slått fast at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på tilbakebetaling. I enkelte tilfeller fulgte dette forutsetningsvis av at den skatte- eller avgiftspliktige har hatt krav på ekstra rentegodtgjørelse dersom det har tatt for langt tid å foreta utbetalingen.

Forfallstidspunktet i § 10-60 er utgangspunktet for beregning av eventuelle forsinkelsesrenter etter § 11-3 i tilfeller hvor det offentlige er forsinket med utbetalingen. Videre skal rentegodtgjørelse etter § 11-4 beregnes fram til forfallsfristen etter § 10-60 ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

10-60.3 § 10-60 første ledd – Frist for utbetaling av tilgodebeløp ved for mye betalt skatt eller avgift

Ved **vedtak om endring** som medfører nedsettelse av beregnet skatt eller avgift, skal tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt og avgift utbetales så snart som mulig og senest innen tre uker etter at vedtak om endring ble fattet. Bestemmelsen kommer til anvendelse når kompetent myndighet har truffet et vedtak som innebærer at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på tilbakebetaling av skatt eller avgift. At det må foreligge et vedtak, følger av at forfallsfristen beregnes fra vedtakstidspunktet. Dersom det oppstår spørsmål om et vedtak direkte gir krav på tilbakebetaling, må dette løses ut fra en konkret fortolkning av vedtaket.

I tilfeller der en merverdiavgiftspliktig har krav på refundert merverdiavgift i henhold til skattemeldingen som viser avgift til gode, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5, foreligger det ikke et «vedtak om endring». Forfallstidspunktet reguleres i disse tilfellene av særregelen i fjerde ledd, hvor det fremgår at fristen skal regnes fra skattemeldingen er «mottatt av avgiftsmyndigheten», se [10-60.6](#)

Tilbakebetalingen skal også omfatte tidligere **beregnete og betalte renter** etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 av tilgodebeløpet, jf. annet punktum. At tilbakebetalingen skal omfatte alle tidligere beregnede renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 fremgår av begrepet «renter» i § 10-60 første ledd og [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) pkt. 23.11. Ved endringslov av 15. desember 2006 nr. 85, ble

begrepet «forsinkelsesrenter» erstattet med «renter». Det er presisert at formålet med endringen er å angi klart at bestemmelsen også skal omfatte renter etter §§ 11-2 og 11-5.

Renter som har påløpt på skatte- eller avgiftskravet, men som ikke har blitt innbetalt, bortfaller når det senere viser seg at de ikke skal innbetales fordi kravet blir nedsatt og det oppstår et tilgodebeløp.

Etter skatteforvaltningsloven § 9-6 kan skattyter søke om **refusjon av skatt fastsatt av trekkpliktige ved trekk**. Bestemmelsen regulerer de skattepliktiges adgang til å søke skattemyndighetene om refusjon av skatt fastsatt ved trekk etter skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2. Fastsetting ved trekk er ikke vedtak i lovens forstand ettersom fastsettingen gjennomføres av en trekkpliktig, og ikke av skattemyndighetene. Fastsettingen kan derfor ikke påklegges etter reglene i kapittel 13.

Adgangen til å søke refusjon etter skatteforvaltningsloven § 9-6 gjelder artistskatt, skatt av utbytte til utenlandsk aksjonær som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 (kildeskatt), skatt som skal beregnes som lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-1, og skatt for utenlandske arbeidstakere etter skatteloven kap. 19 (kildeskatteordningen). Refusjonskravet forfaller til utbetaling tre uker etter at skattekontoret fatter vedtak om endring av skattefastsettingen i medhold av skatteforvaltningsloven § 12-1. For en nærmere omtale av skatteforvaltningsloven § 9-6 vises det til skatteforvaltningshåndboken kapittel 9.

10-60.4 § 10-60 annet ledd – Tilgodebeløp oppstått ved egenretting

Paragraf 10-60 regulerer forfallsfristen for tilgodebeløp i de tilfeller skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert (og godkjent) skattemelding. I slike tilfeller skal tilgodebeløpet utbetales så snart som mulig, og senest tre uker etter at skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling. Med begrepet «fristen» i annet ledd henvises det til fristen for å utbetale tilgodebeløp etter første ledd, dvs. så snart som mulig, og senest innen tre uker. Fristens lengde fremgår således bare av første ledd.

Anvendelse av annet ledd er mest aktuell for ulike registrerte virksomheter. For eksempel for særavgiftspliktige, merverdiavgiftspliktige, speditører med dagsoppgjør og virksomheter med tollkreditt. Virksomheten kan ved endringsmelding (tilleggs melding eller korrigert melding) redusere skyldig tollavgift, særavgift eller merverdiavgift for en termin i forhold til det som måtte være lagt til grunn i henhold til tidligere skattemelding. Ved at forfallsfristen er senest tre uker etter at skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, vil skatte- og avgiftsmyndighetene ha tid til å kontrollere meldingen som medfører tilgodekravet. Etter en kontroll av skattemeldingen skal tilgodebeløpet snarlig godkjennes for utbetaling dersom meldingen blir lagt til grunn. Etter dette tidspunktet må skatte- og avgiftsmyndighetene utbetale tilgodebeløpet så snart som mulig og senest innen tre uker, for at det ikke skal påløpe renter etter § 11-3 på tilgodekravet.

10-60.5 § 10-60 tredje ledd – Tilbakebetaling som følge av avregning

Paragraf 10-60 tredje ledd gir særskilt regulering av utgangspunktet for treu- kersfristen etter første ledd for tilgodebeløp som oppstår etter skatteavregning, jf. skattebetalingsloven kap. 7.

Bestemmelsen i tredje ledd gir for det første en forfallsregel for tilgodebeløp på skatt som oppstår ved den ordinære avregningen etter § 7-1 og ved ny avregning etter § 7-2. I tillegg vil bestemmelsen få anvendelse for såkalt «forhåndsavregning» som følger av skattebetalingsforskriften § 7-4-1.

For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes treukersfristen fra skatteoppgjøret blir sendt skattyter. For de andre avregningstilfellene regnes treukersfristen fra det tidspunktet avregningen faktisk ble foretatt.

10-60.6 § 10-60 fjerde ledd – Tilgode merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5

Paragraf 10-60 fjerde ledd bestemmer at et refusjonskrav på merverdiavgift som fremkommer av skattemeldingen (hovedmeldingen), skal utbetales så snart som mulig, og senest tre uker etter at skattemeldingen ble mottatt av avgiftsmyndighetene.

Det er således en forskjell mellom de tilfeller der avgiftsmyndigheten mottar en skattemelding som viser avgift til gode og de tilfeller hvor avgiftspliktige i henhold til en endringsmelding får krav på et tilgodebeløp på merverdiavgift. Sistnevnte tilfelle reguleres av annet ledd, og forfallsfristen på tre uker beregnes der i forhold til når beløpet har blitt godkjent til utbetaling. At treukersfristen for utbetaling av tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fra det tidspunktet da skattemeldingen ble mottatt av avgiftsmyndigheten, innebærer at den kontroll skattekontoret vil gjennomføre av skattemeldingen må skje raskt. Dersom treukersfristen for utbetaling oversittes, vil i tilfelle avgiftsmyndigheten måtte betale forsinkelsesrenter til avgiftspliktige etter skattebetalingsloven § 11-3.

I de tilfeller et tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5 reduseres som følge av kontroll før utbetaling, regnes skattemeldingen (hovedmeldingen) som mottatt først når skatte- eller avgiftsmyndigheten har godkjent beløpet til utbetaling, jf. skattebetalingsforskriften § 10-60-1. I disse tilfellene har kontrollen avslørt at refusjonskravet som fremkommer av skattemeldingen ikke er korrekt, men skulle vært lavere. Denne presiseringen i forskriften medfører at starttidspunktet for treukersfristen for forfall utsettes til det tidspunkt kontrollen er gjennomført og tilgodebeløpet er godkjent til utbetaling. Det er denne utsatte fristen som da også blir utgangspunktet for den avgiftspliktiges krav på forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 11-3 ved for sen utbetaling.

10-60.7 § 10-60 femte ledd – Krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift

Paragraf 10-60 femte ledd regulerer forfallsfristen for krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift. Fristen for utbetaling av tilgodebeløpet regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-7. I likhet med annet til fjerde ledd, regulerer femte ledd kun fristens utgangspunkt, mens fristens lengde fremgår av første ledd. Tilgodebeløpet skal utbetales så snart som mulig, og senest tre uker etter fristen for å sende inn skattemelding er utløpt.

Femte ledd viderefører uten realitetsendringer det som fulgte av tidligere rett i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 første og fjerde punktum. I en uttalelse til Sivilombudsmannen av 13. august 2019 har Finansdepartementet lagt til grunn at § 10-60 femte ledd uttømmende regulerer forfall for krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift. Dette gjelder også der skattemyndighetene først har nektet å godta en kompensasjonsmelding.

Kapittel 11. Renter

11-1 § 11-1. Renter ved forsinket betaling

(1) Det skal beregnes rente av skatte- og avgiftskrav som ikke betales innen forfallstidspunktet etter kapittel 10. Renten beregnes på grunnlag av kravet tillagt eventuell rente etter §§ 11-2 eller 11-5. Renten løper fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer. For krav etter § 10-52 løper renten fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, fram til betaling skjer.

(2) [Lov 17. desember 1976 nr. 100](#) om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

(3) Reglene om fremskyndet forfall i § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd er uten betydning for renteberegningen etter første ledd.

11-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.3 og kap. 27 s. 185–186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 15.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161. (Innføring av nytt annet ledd).
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. kap. 11 Presiseringar og opprettingar i lovtekst, pkt. 11.6 Endringer i skattebetalingslova – [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#) og [Lovvedtak 78 \(2009–2010\)](#).
- [Prop.1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 kap. 15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#) og [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til gjennomføring og utfylling mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-1-1 til 11-1-6.
- [Forskrift 17. juni 2016 nr. 713](#) om nedsettelse av renter ved klage- og domstolsbehandling av tilleggs katt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr (nedsettelsesforskriften).

11-1.2 Generelt om § 11-1

Bestemmelsen hjemler skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å ilegge forsinkelsesrenter der skatte- eller avgiftskravet ikke blir betalt innen forfallstidspunktene som følger av lovens kap. 10. De generelle reglene om renter ved forsinket betaling gitt i lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. (forsinkelsesrenteloven), er begrenset til pengekrav på formuerettens område, og kommer dermed ikke direkte til anvendelse på offentligrettslige krav. En eventuell adgang til å kreve forsinkelsesrenter må

derfor følge av særskilt hjemmel. Skattebetalingsloven § 11-1 er en slik hjemmel.

Bestemmelsen viderefører en del rentebestemmelser som tidligere var plassert i særlovgivningen for de enkelte skatte- og avgiftstypene, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 186. Bakgrunnen for dette var et ønske om å samordne rentereglene for de ulike skatte- og avgiftskravene, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 88. På grunn av ulikheter ved de forskjellige kravene har det imidlertid vært behov for visse særregler for noen av kravstypene.

Forsinkelsesrenter beregnes av innkrevingsmyndigheten for kravet. Rentene beregnes fra og med dagen etter forfallsdato til og med den dagen betaling skjer. Dette omtales som renteperioden, se nedenfor.

Rentesatsen er regulert i § 11-6 første ledd. For forsinkelsesrenter skal rentesatsen tilsvare satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum. Rentesatsen er nærmere beskrevet i [11-6](#).

Det beregnes ikke forsinkelsesrenter for krav på årsavgift, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1-1. I stedet for forsinkelsesrenter, sanksjoneres mislighold ved at årsavgiften forhøyes med et tillegg, fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak. Årsavgiften ble opphevet fra og med avgiftsåret 2018 og erstattet av trafikkforsikringsavgift. Tilleggsavgift gjelder imidlertid for krav som oppsto eller skulle ha oppstått i avgiftsåret 2017 eller tidligere.

11-1.3 § 11-1 første ledd – Renteperiode, beregningsgrunnlag mv.

Bestemmelsen gir regler om forsinkelsesrente for alle kravene som omfattes av loven. Hovedregelen er at det skal beregnes forsinkelsesrenter når forfallstidspunktet for det enkelte skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven kap. 10, er oversittet, se likevel [11-1.3.8](#) om forsinkelsesrenter på tillegggsskatt mv. Forsinkelsesrenter løper fra forfallstidspunktet og fram til betaling skjer. Rentene beregnes fra og med dagen etter forfallsdato til og med den dag innbetalingen foretas. Sluttidspunktet for renteberegningen kan bero på en frivillig betaling av kravet eller at kravet dekkes opp ved motregning eller tvangsinnfordring. Når et skatte- eller avgiftskrav nedsettes, frafalles forsinkelsesrenten for den delen av kravet som er nedsatt. Dette følger av [skattebetalingsforskriften](#) § 11-1-6 første ledd, som bestemmer at det skal foretas ny forsinkelsesrenteberegning på grunnlag av den endrede skatt eller avgift ved nedsettelser. De forsinkelsesrentene som er beregnet for den delen av skatte- og avgiftskravet som er bortfalt, skal altså frafalles. I tilfeller der et skatte- eller avgiftskrav blir avskrevet, f.eks. som følge av en delvis ettergivelse av kravet, vil påløpte forsinkelsesrenter knyttet til den delen av kravet som er avskrevet, også måtte frafalles.

Dersom kravet har vært endret flere ganger, vil renteberegningen foretas på grunnlag av det til enhver tid gjeldende kravet, men slik at grunnlaget likevel ikke kan være høyere enn det endelige kravet. For den del av kravet som har eksistert i hele perioden, fra opprinnelig forfallsdag og fram til forfallsdag for det endelige kravet, vil det løpe renter fra opprinnelig forfallsdag og inntil

betaling skjer. Det skal bare beregnes renter for perioder hvor det har foreligget en betalingsplikt for hele eller deler av det endelige kravet.

I [skattebetalingsforskriften](#) § 11-1-3 er det en særregel når det gjelder starttidspunktet for påløp av forsinkelsesrente ved for sen betaling fra privat arbeidsgiver, samt veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon eller institusjon, når disse leverer opplysninger om forskuddstrekket etter forenklet oppgjørssordning, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 sjette ledd og § 3-1 annet ledd. Ved for sent innsendt oppgjør beregnes forsinkelsesrentene likevel fra de ordinære forfallstidspunkter som følger av skattebetalingsloven § 10-10 første ledd. Det følger av bestemmelsens annet ledd at departementet kan fastsette forskrift om avvikende forfallstidspunkter for enkelte skattytere eller situasjoner. Etter skattebetalingsforskriften § 10-10-3 forfaller forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som er fritatt for arbeidsgiveravgift samme dag som det skal leveres opplysninger etter a-opplysningsforskriften § 2-1.

Renten **beregnes på grunnlag** av kravet, tillagt eventuell rente etter §§ 11-2 og 11-5. Dersom f.eks. et ubetalt skatte- eller avgiftskrav har vært endret og det ble beregnet renter etter § 11-2 på økningen, vil det løpe forsinkelsesrenter både på hovedstolen og på renten etter § 11-2 fram til kravene betales. Det vil også løpe renter etter § 11-1 på eventuell ilagt tilleggsavgift og tilleggsavgift på kravet, som ikke er betalt til forfall. Se mer om dette i [11-1.3.8](#). Ved beregning av forsinkelsesrenter skal beløpet avrundes ned til nærmeste hele krone, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-4. Se mer om avrunding i [10-4.7](#).

11-1.3.1 Forsinkelsesrenter på innenlands merverdiavgiftskrav

For innenlands merverdiavgift er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av §§ 10-30 og 10-53. Forfallstidspunktet i § 10-30 er knyttet til plikten til å levere skattemelding for merverdiavgift (tidligere kalt omsetningsoppgave) til avgiftsmyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Mva-meldingen skal leveres terminvis og som en hovedregel omfatter én termin to kalendermåneder, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. 1. termin omfatter januar og februar, 2. termin omfatter mars og april, 3. termin omfatter mai og juni, 4. termin juli og august, 5. termin september og oktober og 6. termin omfatter november og desember. Mva-meldingen skal være kommet fram til avgiftsmyndighetene innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av hver termin, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10. Dette medfører f.eks. at forfall for 1. termin vil være 10. april. Fristen for 3. termin er likevel 31. august. I noen tilfeller skal det i stedet leveres årsterminer etter skatteforvaltningsforskriften §§ 8-3-3 og 8-3-7. Dette er tilfellet for visse registrerte næringsdrivende med liten omsetning, næringsdrivende innen fiske, jordbruk med binæringer og skogbruk. Når avgiftspliktige med lav omsetning leverer mva-melding samlet for hele kalenderåret, forfaller avgiftskravet til betaling 2 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si 10. mars. For skattepliktige innen primærnæringene som har kalenderåret som skatleggingsperiode, er leveringsfrist tre måneder og ti dager etter skatleggingsperiodens utløp, det vil si 10. april, jf. [skatteforvaltningsforskriften](#) § 8-3-10 tredje ledd.

Når en avgiftspliktig ikke leverer skattemelding i henhold til ovennevnte frister, kan avgiftsmyndighetene fastsette et merverdiavgiftskrav ved **skjønn**, jf. [skatteforvaltningsloven](#) § 12-2 (tidligere merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav a). Hvor det ikke er levert skattemelding og det fattes et førstegangsvedtak, eller avgiftspliktig leverer skattemelding for sent, er det gitt en egen forfallsbestemmelse i skattebetalingsforskriften § 10-30-1. Ifølge denne bestemmelsen vil hovedregelen om forfall i § 10-30 komme til anvendelse i disse tilfellene. Dette innebærer at forsinkelsesrenter etter § 11-1 vil løpe på avgiftskravet fra den dag det skulle vært levert skattemelding for terminen og kravet skulle vært betalt i henhold til meldingen. Sivilombudsmannen har i sak 2013/3175 av 14. mai 2014 uttalt at forfallsregelen i § 10-30 gir tilstrekkelig rettslig forankring for å ilegge forsinkelsesrenter i disse tilfellene. Se også dom fra Borgarting lagmannsrett, LB-2021-142929. Dersom det i skjønnsvedtaket ilegges **tilleggsskatt** (tidligere tilleggsavgift), skal det beregnes renter av tilleggsskatten etter § 11-1. Se likevel [11-1.3.8](#) om forsinkelsesrenter på tilleggsskatt mv.

Hvor skattekontoret treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter av økningen regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter at melding om vedtaket er sendt avgiftspliktige. I tilfeller der avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en **endringsmelding** (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding) i forhold til en tidligere levert melding, regnes forfallsfristen fra tre uker etter at endringsmeldingen er kommet fram til skattekontoret. Det vil påløpe forsinkelsesrenter dersom den avgiftspliktige ikke innbetaler økningen innen forfall.

11-1.3.2 Forsinkelsesrenter på skattekrav

For forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard, artistskatt og skattetrekk i aksjeutbytte er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av §§ 10-10 til 10-22. Forsinkelsesrentene løper fram til betaling skjer. Ved for sent innbetalt forskuddsskatt kan skattekontoret utsette renteberegningen til etter skatteavregningen, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1-2. Dette har sammenheng med at forsinkelsesrenter på forskuddsskatt som anses som overskytende etter skatteavregningen (forskuddsskatt som ikke er nødvendig til å dekke opp fastsatt skatt), skal frafalles og tilbakebetales skattyter dersom beløpet har vært innbetalt.

Når skattemyndighetene treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av skatten, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om den nye skatteavregningen er sendt, jf. § 10-53 annet ledd. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter at melding om ny skatteavregning er sendt skattyter. Dette gjelder bare dersom denne forfallsfristen er senere enn det ordinære forfallstidspunktet for kravet. Ved økning i restskatt for personlige skattytere forfaller økningen tidligst sammen med forfallsfristen for annen termin. For eksempel vil en restskatt på kr 10 000 for en personlig skattyter som er omfattet av juniavregningen ha følgende ordinære forfall: kr 5 000 forfaller 20. august og kr 5 000 forfaller 24. september, jf. § 10-21 første ledd. Den 10. juli foretas en endringsavreg-

ning som øker restskatten med kr 20 000. Økningen i restskatt på kr 20 000, sammen med kr 5 000 av ordinær restskatt, forfaller til betaling 24. september, jf. § 10-53 annet ledd.

Hvor skattekontoret **reduserer forskudd** på skatt som skal komme med i avregningen uten at skatten endres, forfaller økningen på tilsvarende måte som nevnt over. Økningen vil i et slikt tilfelle enten komme til uttrykk ved at restskatten økes eller ved at tilgodebeløp ved skatteoppgjøret reduseres. Dersom man i sistnevnte tilfelle har utbetalt tilgodeskatten til skattyter, vil økningen presenteres som et tilbakesøkingsskrav på for mye utbetalt til gode skatt, jf. § 1-3 første ledd. Forfallsregelen i § 10-53 gjelder ikke når **arbeidsgiver gir melding om en økning** i forskuddstrekket. Dette er ingen endring av det trekket som er foretatt, men en retting av de innrapporterte opplysninger. Forsinkelsesrenter løper derfor fra opprinnelig terminforfall, også på forskuddstrekk som fremkommer på en korrigert a-melding. Dersom det viser seg at arbeidsgiver har trukket for lite, vil det løpe forsinkelsesrenter på trekkansvarskravet fra det opprinnelige forfallstidspunktet etter § 10-10. Tilsvarende regler gjelder for utleggstrekk nedlagt av skattekontoret.

Forenklet oppgjørsordning innebærer at ordinær a-melding ikke skal brukes. Innrapportering skal i slike tilfeller skje på forenklet a-melding, jf. a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd. Fristen for å levere forenklet a-melding er første virkedag etter den enkelte utbetaling, jf. a-opplysningsforskriften § 2-1 sjette ledd. Etter skattebetalingsforskriften § 11-1-3 er det bestemt at når en privat arbeidsgiver, veldedig eller allmennyttig organisasjon eller institusjon benytter den forenklete oppgjørsordningen ved levering av opplysninger etter a-opplysningsforskriften § 2-1, beregnes forsinkelsesrenter av for sent innsendt oppgjør først fra de ordinære forfallstidspunktene som følger av skattebetalingsloven § 10-10.

11-1.3.3 Forsinkelsesrenter på arbeidsgiveravgiftskrav

Utgangspunktet for renteberegningen er forfallstidspunktet i § 10-10, og rentene løper fram til betaling skjer. Forfallstidspunktet i § 10-10 er knyttet til plikten til å levere skattemelding med opplysninger etter a-opplysningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 8-6. Samme forfallsfrist gjelder dersom den avgiftspliktige forsømmer å gi opplysninger, slik at arbeidsgiveravgiften må fastsettes (førstegangsfastsetting), jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-5.

Hvor skattekontoret treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter at vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. I tilfeller der avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en **endringsmelding** i forhold til en tidligere levert melding, regnes forfallsfristen fra tre uker etter at endringsmeldingen er kommet fram til skattekontoret.

11-1.3.4 Forsinkelsesrenter på arveavgiftskrav

Lov om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) ble opphevet med virkning fra 1. januar 2014. Da det fremdeles kan fastsettes arveavgiftskrav, eller fattes endringsvedtak, for personer som er døde før 1. januar 2014 og

gaver som er ytet før denne datoen, vil spørsmål i tilknytning til arveavgift fremdeles ha relevans.

For arveavgift er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av § 10-31. Forsinkelsesrentene løper fram til betaling skjer. Grunnlaget for renteberegningen er det fastsatte arveavgiftskravet.

Hvor arveavgiftsmyndighetene treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. Grunnlaget for renteberegningen er det fastsatte arveavgiftskravet tillagt renter etter § 11-2.

11-1.3.5 Forsinkelsesrenter på innenlands særavgifter

Forfallstidspunktet for innenlands særavgifter følger av § 10-40. I henhold til første ledd første punktum forfaller innenlands særavgifter til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. I første ledd bokstav a til og med d, samt i skattebetalingsforskriften er det gjort unntak fra hovedregelen. I annet ledd er det videre gjort unntak for innenlands særavgifter i de tilfeller virksomheten er registrert som særavgiftspliktig virksomhet. Det er gjort nærmere rede for forfallsbestemmelsen i [10-40](#).

Når en registrert avgiftspliktig leverer en særavgiftsmelding, men hvor denne er **forsinket innlevert** i forhold til leveringsfristen, reguleres forfall av skattebetalingsforskriften § 10-40-3. I henhold til § 10-40-3 skal hovedregelen om forfall i § 10-40 annet ledd da gjelde tilsvarende. Dette innebærer at forsinkelsesrenter etter § 11-1 vil løpe på avgiftskravet fra den dag det skulle vært levert særavgiftsmelding, også der meldingen leveres etter leveringsfristen. Regler om tidspunkt for pliktig levering av melding er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2, og er kommentert nærmere i [10-40.5](#)

Hvor skattekontoret treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes den avgiftspliktige. I tilfeller der den avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en **endringsmelding** (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding), regnes forfallsfristen fra tre uker etter at endringsmeldingen er kommet fram til skattekontoret, jf. § 10-53 første ledd tredje punktum. Det vil påløpe forsinkelsesrenter dersom den avgiftspliktige ikke innbetaler økningen innen tre uker etter at endringsmeldingen er kommet fram til skattekontoret.

11-1.3.6 Forsinkelsesrenter på krav som oppstår ved innførsel

For krav på tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel, er utgangspunktet for renteberegning forfallstidspunktet i § 10-41 første ledd. Renter løper fram til betaling skjer.

Når skattekontoret eller tollmyndighetene treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av avgiftskravene, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, |

til betaling tre uker etter at vedtaket om økning ble truffet og melding om dette er sendt til den som er tollavgiftspliktig, jf. § 10-53 første ledd.

11-1.3.7 Forsinkelsesrenter på ansvarskrav

Etter § 11-1 første ledd fjerde punktum skal renter av ansvarskrav som omhandlet i § 10-52, beregnes fra opprinnelig forfall for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke. Den omstendighet at man retter kravet mot ansvarssubjektet vil ikke endre kravet. Forsinkelsesrenten løper fram til betaling skjer.

Unntak fra § 11-1 første ledd fjerde punktum gjelder likevel for ansvarskrav etter § 16-50. For slike krav vil fristen i § 10-52 også være ordinær forfallsfrist, se kommentar om dette unntaket under § 10-52.

11-1.3.8 Forsinkelsesrenter på tilleggsskatt, tilleggstoll, tvangsmulkt m.m.

Skattebetalingsloven § 10-51 gir regler om forfallsfrist for «Andre skatte- og avgiftskrav».

I henhold til § 10-51 første ledd forfaller tvangsmulkt etter § 1-1 tredje ledd bokstav c, skatt fastsatt tidlig etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2, gebyr ved kassasystemlova § 8, krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4 og tilleggsavgift etter arveavgiftsloven § 44, til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt. Selv om arveavgiftsloven ble opphevet 1. januar 2014, kan det fremdeles være tilfeller hvor tilleggsavgift blir ilagt, typisk ved oppdagelse av skjulte formuer i utlandet. Dersom disse skatte- og avgiftskravene ikke betales til forfall, løper det forsinkelsesrenter etter § 11-1 på kravene fra de forfaller og fram til kravet blir betalt.

Etter § 10-51 annet ledd forfaller **tilleggsskatt og overtredelsesgebyr** etter skatteforvaltningsloven, **tilleggsavgift og overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven**, samt **overtredelsesgebyr etter vareførselsloven**, til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute. For krav som fastsettes etter skatteforvaltningsloven, er klagefristen seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Tilsvarende er klagefristen for tilleggsavgift og overtredelsesgebyr etter tollavgiftsloven seks uker, jf. tollavgiftsloven § 8-7. Også for overtredelsesgebyr etter vareførselsloven er klagefristen seks uker, jf. vareførselsloven § 7-4. Forsinkelsesrentene begynner altså først å løpe tre uker etter at klagefristen er utløpt. Før ikrafttredelsen av ny skatteforvaltningslov 1. januar 2017 var forfallsfristen for disse kravene tre uker etter at melding om kravet ble sendt.

For renteberegning der det er klaget eller tatt ut søksmål, se [11-1.3.9](#).

11-1.3.9 Renteberegning ved klage og søksmål – tilleggsskatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll.

En skattyter som er ilagt tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller tilleggsavgift, og som klager over vedtaket eller tar ut søksmål, vil som den klare hovedregel ha krav på utsatt iverksetting/utsatt innfordring, se [10-1.3](#). Bakgrunnen er, som det fremgår av samme kapittel, at skattyter ikke skal måtte betale tilleggsskatten mv. før kravet er endelig avgjort, jf. blant annet uskyldspresumjonen i EMK.

Både skatteforvaltningslovens og tollavgiftslovens ordning (heretter | omtalt som **skatteforvaltningslovens ordning**) om utsatt iverksetting og **den midlertidige ordningen** om utsatt innfordring av tilleggsskatt mv, innebærer at betalingsplikten for tilleggsskatten mv. suspenderes ved klage eller søksmål. Som en konsekvens av dette skal det under klage- eller domstolsbehandlingen heller ikke ilegges forsinkelsesrenter.

Rentebestemmelsene ved klage og søksmål er ulike, avhengig av om det er reglene i skatteforvaltningsloven eller den midlertidige ordningen som kommer til anvendelse. Skatteforvaltningslovens ordning gjelder der klagen på tilleggsskatt mv. er levert etter 1. januar 2017. Den midlertidige ordningen består av to forskjellige regelsett. Det avgjørende for hvilket regelsett som skal benyttes, er om vedtaket om ileggelse av tilleggsskatt mv. er fattet før eller etter 11. desember 2015. Rentespørsmålene, som er omtalt nedenfor, er kun aktuelle der hele eller deler av tilleggsskatten mv. fastholdes.

Skjærings tidspunktene og hjemmelsgrunnlagene er illustrert i figur 1 under:



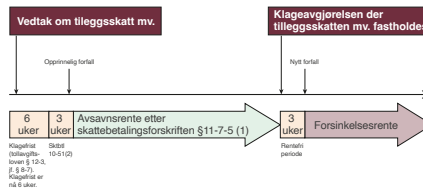
I det følgende omtales først renteberegning ved utsatt iverksetting av tilleggsskatt mv. etter skatteforvaltningslovens ordning.

Skatteforvaltningslovens ordning kommer til anvendelse der klagen leveres etter 1. januar 2017. Skatteforvaltningslovens ordning om utsatt iverksetting av vedtaket innebærer at betalingsplikten suspenderes og forfallet flyttes frem til tre uker etter at det foreligger en klageavgjørelse eller endelig rettsavgjørelse. Med «endelig rettsavgjørelse» menes domstidspunktet for den avgjørelsen som avslutter saken.

I perioden fra og med opprinnelig forfall og frem til klagen er avgjort eller domstidspunktet, løper det avsavnsrenter etter §§ 11-2 og 11-6 annet ledd jf. skattebetalingsforskriften § 11-7-5 første ledd. Disse rentene inngår i beregningsgrunnlaget for forsinkelsesrenter jf. § 11-1 første ledd. I perioden fra klagen er avgjort eller domstidspunktet og tre uker frem er det en rentefri periode. Dersom tilleggsskatten mv. ikke blir betalt ved det nye forfallet, vil det løpe forsinkelsesrenter etter § 11-1.

Rentebestemmelsene ved klage er illustrert i figur 2 under:

Skatteforvaltningslovens ordning
 -klage på tilleggsskatt mv. levert etter 01.01.17



Dersom det er innvilget utsatt iverksettelse etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd, uten at det tas ut søksmål, forfaller kravet først tre uker etter at søksmålsfristen på seks måneder er utløpt. I et slikt tilfelle vil det løpe avsningsrenter etter skattebetalingsloven §§ 11-2 og 11-6 annet ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 11-7-5 første ledd siste punktum, fra opprinnelig forfall og frem til utløpet av søksmålsfristen på seks måneder. I perioden fra utløpet av søksmålsfristen og tre uker frem er det en rentefri periode. Forsinkelsesrente vil først beregnes fra det nye forfallet.

Der tilleggsskatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll er **pålagt før 1. januar 2017**, skal renter beregnes etter **den midlertidige ordningen**. Den midlertidige ordningen har to regelsett for beregning av renter avhengig av om vedtaket om tilleggsskatt mv. er fattet før eller etter 11. desember 2015.

Skjæringstidspunktet og hjemmelen for renteberegning under den midlertidige ordningen er illustrert i figur 1 over.

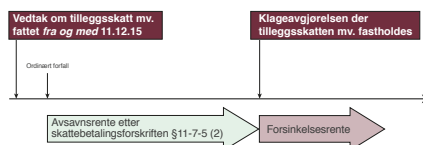
Ved den midlertidige ordningen flyttes ikke forfallet ved klage eller søksmål, men innkrevingen skal berostilles frem til det foreligger en klage- eller endelig rettsavgjørelse, jf. Instruks av 11. desember 2015 fra Finansdepartementet.

Der vedtaket om tilleggsskatt mv. er fattet fra og med 11. desember 2015, følger det av skattebetalingsforskriften § 11-7-5 annet ledd at det løper avsningsrenter tilsvarende satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd fra forfall og frem til datoen for klageavgjørelsen eller domstidspunktet (rentesatsen er lik som etter skatteforvaltningsordningen). Fra og med dagen etter løper det forsinkelsesrenter etter § 11-1.

Rentebestemmelsene ved klage er illustrert i figur 3 under:

Midlertidig ordning

-klage levert før 01.01.17
 -vedtaket om tilleggsskatt mv. fattet fra og med 11.12.15



Der vedtaket om tilleggsskatt mv. er fattet før 11. desember 2015, skal det beregnes forsinkelsesrenter etter § 11-1 fra forfall og frem til 11. desember

2015. For perioden fra og med 11. desember 2015 og frem til klagen er avgjort eller endelig rettsavgjørelse foreligger, skal det formelt også beregnes forsinkelsesrenter etter § 11-1. Det følger imidlertid av **nedsettelsesforskriften** § 2 at rentekravet i sistnevnte periode, på visse vilkår, kan settes ned dersom skattyter søker om det etter § 1 i forskriften. Rentekravet skal i disse tilfellene nedsettes til det beløp kravet ville ha utgjort dersom renter hadde vært beregnet etter satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum, jf. nedsettelsesforskriften § 2 andre punktum. Fra og med dagen etter datoen for klageavgjørelsen eller domstidspunktet, løper det forsinkelsesrenter etter § 11-1.

Rentebestemmelsene ved klage er illustrert i figur 4 under:



Formålet med nedsettelsesforskriften er at alle saker med tilleggsskatt mv., som ikke er endelig avgjort av skatteklagenemnda eller retten, skal ha en mest mulig lik rentebelastning fra og med instruksen ble gitt 11. desember 2015.

11-1.4 § 11-1 annet ledd – Forhold på fordringshaverens side

I henhold til § 11-1 annet ledd gjelder forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd tilsvarende som begrensning for når det skal svares forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven. Forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd bestemmer at det ikke skal svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side. Dersom f.eks. skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har oppgitt korrekt kontonummer eller KID-nummer slik at skyldner dermed ikke får innbetalt kravet rettidig, skal det ikke kreves renter etter § 11-1 på grunn av den forsinkelsen feilen måtte medføre. Forsinkelsen skyldes da forhold som skatte- og avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Et annet eksempel vil være de tilfellene hvor skattemyndighetene har sendt vedtak om endring av skatteoppgjør til feil adresse, og feilsendingen ikke skyldes forhold hos skattyter. Dersom feilen ligger hos skattemyndighetene, enten fordi det foreligger feil angivelse av adresse i interne datasystemer eller fordi det ikke er foretatt tilstrekkelige undersøkelser før skattemyndighetene sender meldingen om endring til skattyter, skal det ikke svares forsinkelsesrenter. Forsinkelsen vil da være fremkalt ved forhold på fordringshavers side. En forutsetning for at skattyter ikke skal svare for forsinkelsesrenter i disse tilfellene, er at den skatte- eller avgiftspliktige betaler hovedstolen innen kravet forfaller til betaling.

Paragraf 11-1 annet ledd har en direkte henvisning til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd for at det skal komme tydelig fram at innholdet i reglene er det samme.

Bestemmelsen har sitt motstykke i § 11-3 annet ledd, som gir uttrykk for en tilsvarende regel der forsinkelse av tilbakebetaling skyldes forhold på skatte- eller avgiftspliktiges side.

11-1.5 § 11-1 tredje ledd – Fremskyndet forfall

Tredje ledd bestemmer at reglene om fremskyndet forfall i § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd, er uten betydning for perioden det skal beregnes forsinkelsesrenter for. Regelen viderefører tidligere praksis. Fremskyndet forfall omfatter de tilfeller der en termin av forskuddsskatt eller restskatt ikke blir betalt ved forfall, slik at gjenstående terminer anses forfalt til betaling samtidig. Paragraf 11-1 tredje ledd innebærer at forsinkelsesrenter i slike tilfeller likevel først skal beregnes fra den enkelte termins ordinære forfallstid.

11-2 § 11-2. Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv.

(1) Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. eller som skyldes at den skatte- og avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert melding.

(2) Renten er beregnet fra forfallstidspunktet for kravene etter §§ 10–1 til 10–41, fram til det treffes vedtak om endring mv. eller ny endret melding kom fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, med de unntak som følger av tredje til syvende ledd.

(3) Av økningen i skatt etter ny avregning, jf. § 7-2, beregnes renten fra 1. januar i året etter skattefastsettingsåret.

(4) Av petroleumsskatt etter ny avregning, jf. § 7-2, beregnes renten fra 1. januar i året etter inntektsåret.

(5) Av for mye utbetalt refusjon etter merverdiavgiftsloven § 10-1 og for mye utbetalt avgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5 beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv.

(6) Av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og frem til det treffes vedtak om endring mv.

(7) Dersom arveavgift i medhold av § 10-31 fjerde ledd blir betalt senere enn den forfallstid som følger av § 10-31 første og annet ledd, skal det betales rente av avgiftsbeløpet for tiden fra ordinært forfall og fram til endelig avgiftsfastsettelse skjer.

(8) Er det foretatt innbetalinger til dekning av skatte- og avgiftskravet før det er truffet vedtak om endring mv. eller før melding om egenretting av tidligere levert melding er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, beregnes renten fram til betalingstidspunktet.

11-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.4 og kap. 27 s. 186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.4.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161 (Innføring av nytt annet ledd).
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.12 (Nytt sjette ledd).
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7 og s. 233–234 (Presisering ang. egenretting).
- [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift kap. 22 s. 85 (Endring i femte ledd).
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 58 (endringer av bestemmelsen ifm. ikrafttreddelsen av ny skatteforvaltningslov).

- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgift og toll 2017 s. 268 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 30 (tilpasning av ordlyden ifm. ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 130 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 36 og s. 53 (opprettinger i bestemmelsen) og [Innst. 400 L \(2016–2017\)](#) s. 30.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-2-1 til 11-2-6.

11-2.2 Generelt om § 11-2

Bestemmelsen hjemler skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å beregne renter av skatte- og avgiftskrav som oppstår ved vedtak om endring, egenretting mv. Renter etter § 11-2 beregnes bare av økningen i skatt eller avgift. Renter ved egenretting er aktuelt der avgiftspliktige selv endrer tidligere levert skattemelding, og dette skjer etter ordinær leveringsfrist og forfall for betaling. Dette er særlig aktuelt for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift for registrerte avgiftspliktige, hvor egenretting kan skje ved en endringsmelding (tilleggs melding eller korreksjonsmelding) fra den avgiftspliktige. Dette er også aktuelt i de tilfeller hvor selskapet har foretatt et skattekutt på utbytte til utenlandske aksjonærer, og det blir fattet et endringsvedtak som innebærer en økning av kildeskatten.

Formålet med renter etter § 11-2 er å kompensere for den likviditetsfordel skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at det ikke er innbetalt en korrekt og tilstrekkelig stor skatt eller avgift til opprinnelig forfall. Sagt på en annen måte skal renten dekke det avsavnstapet skatte- og avgiftsmyndighetene har lidt ved at korrekt skatte- eller avgiftsbeløp ikke ble innrapportert innen fristen og betalt innen forfall.

Det beregnes ikke renter etter § 11-2 ved endring av årsavgift for motorvogn, jf. skattebetalingsforskriften § 11-2-6.

Før ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven var det forskjellige renteregler ved økning av ulike skatte- og avgiftskrav. Selv om reglene nå er samlet i skattebetalingsloven, vil likevel den tidligere regelen i ligningsloven § 9-10 (som omhandlet renteberegning i økning i inntekts- og formueskatt i de tilfeller hvor det blir ilagt tilleggs skatt) fortsatt måtte gis anvendelse i endringssaker på skatteområdet som gjelder inntektsåret 2006 og tidligere år, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Den vil da, når vilkårene for anvendelse av bestemmelsen ellers er oppfylt, gi hjemmel for renter som påløper pr. hele kalenderår fra utløpet av ligningsåret (fastsettingsåret) for det enkelte inntektsåret og til og med kalenderåret 2008. For tidsperioder fra og med 1. januar 2009 vil renter på skatteområdet kun være hjemlet i skattebetalingsloven § 11-2.

Skattebetalingsloven samordner renteberegningen ved forhøyelser av skatte- og avgiftsplikten. Det innebar at de spesielle vilkårene knyttet til anvendelse av f.eks. renter etter tidligere ligningsloven § 9-10 ble fjernet, samt at de tidli-

gere forhøyede satsene for enkelte krav også bortfalt, f.eks. for merverdiavgift. Rentene skulle bare gjenspeile kredittkostnaden uavhengig av kravtype. Skattebetalingsloven § 11-2 gir således en **objektiv regel** om renter ved vedtak om endring av skatte- og avgiftsplikten. I forarbeidene til skattebetalingsloven ([Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) side 96-97) ble det drøftet om det burde opprettes en objektiv eller subjektiv renteregulering ved vedtak om økning i skatt eller avgift. Administrative hensyn talte for en objektiv renteregulering ved endringsvedtak, slik at renter også beregnes når den skatte- eller avgiftspliktige ikke kan bebreides. Sanksjonselementet innbygget i enkelte forhøyede rentesatser ble således tatt bort. Det kan, som følge av denne omleggingen, forekomme tilfeller av feilaktig innrapportering i spekulativ hensikt med kun renter etter § 11-2 som kostnad ved senere korrekt fastsetting. Først når det blir foretatt korrekt fastsetting, og det forhøyede kravet ikke betales ved det nye forfallet, vil den høyere rentesatsen som gjelder ved forsinket betaling komme til anvendelse. Som bakgrunn for valget av den lavere rentesats for renter etter § 11-2 ligger det imidlertid en forutsetning om at tilfeller med spekulasjonsmotiv vil være få. Risikoen for at slike tilfeller vil kunne avdekkes og behandles særskilt vil dessuten være forholdsvis stor. Oppdages slike tilfeller, vil den skatte- eller avgiftspliktige kunne bli ilagt tilleggsavgift eller tilleggsavgift. I de mest alvorlige tilfellene vil vedkommende også risikere straffesanksjoner. Riktig og rettidig egenfastsetting fra den skatte- eller avgiftspliktiges side ivaretas derfor gjennom disse sanksjonsreglene og ikke gjennom rentereglene.

Når det gjelder førstegangsfastsetting av **arveavgift** etter ordinært forfall i § 10-31, er ikke § 11-2 en objektiv regel. Det skal ikke betales rente i disse tilfellene i den utstrekning forsinket innbetaling skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side, jf. skattebetalingsforskriften § 11-2-5. Se nærmere omtale under § 11-2 syvende ledd nedenfor.

Forfallstidspunktet for rentekravet følger av § 10-53 første ledd.

Eksempel: Et eksempel på en renteberegning etter § 11-2 er at en merverdiavgiftspliktig leverer en mva-melding (hovedmelding) med kr 50 000 å betale i merverdiavgift. Senere oppdager avgiftsmyndighetene at det var innrapportert for lite avgiftspliktig omsetning på mva-meldingen, og det fattes vedtak om at skyldig merverdiavgift skal økes med kr 20 000. I et slikt tilfelle skal det beregnes renter etter § 11-2 for økningen.

Rentesatsen er regulert i § 11-6 annet ledd. Rentesatsen for rente etter § 11-2 tilsvarer den pengepolitiske styringsrenten fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng. Rentesatser er nærmere omtalt under [11-6.5](#).

For arveavgift er renter etter § 11-2 aktuelt i to ulike situasjoner. For det første kommer bestemmelsen til anvendelse på førstegangsfastsetting etter ordinært forfall i § 10-31. Denne situasjonen er regulert nærmere i sjettede ledd og blir kommentert under denne bestemmelsen. For det andre kommer bestemmelsen til anvendelse på endringsvedtak som medfører økning i arveavgift.

Dette reguleres under første ledd og gjelder tilsvarende som for de andre skatte- og avgiftskravene.

Skattebetalingsloven § 11-2 retter seg mot den skatte- og avgiftspliktige som selv endrer en tidligere levert melding. Ved **summarisk fellesoppgjør** etter skatteforvaltningsloven § 12-4 foretas et samlet oppgjør av skatt og avgift på arbeidsgivers hånd. Skattebetalingsloven § 11-2 gir derfor ikke hjemmel til å illegge renter ved summarisk fellesoppgjør. Dette støttes av at summarisk fellesoppgjør er strengt, ved at beregningsgrunnlaget fastsettes til det dobbelte av verdien til de skattepliktige ytelsene som er mottatt, men ikke innrapportert. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for renter på økningen i skatt og avgift. Det skal derfor ikke beregnes renter etter § 11-2 ved summarisk fellesoppgjør.

11-2.3 § 11-2 første ledd – Rente ved vedtak om endring, egenretting mv.

Bestemmelsen hjemler adgangen til å renteberegne økning i skatt og avgift som fremkommer ved endringsvedtak fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Tilsvarende renteberegning kan skje der skatte- eller avgiftspliktige selv retter tidligere innlevert melding som medfører en økning av skatten eller avgiften. Sistnevnte er særlig aktuelt for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift for registrerte avgiftspliktige, hvor avgiftspliktige selv kan rette en tidligere innlevert melding ved endringsmelding (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding). Generelt omfatter bestemmelsen også tilfeller der det skjer en økning i skatte- og avgiftsforpliktelsen uten at det er et vilkår om at det tidligere er fastsatt et krav. Eksempler på dette vil bli gitt nedenfor.

Når det treffes «vedtak om endring mv.» som innebærer en økning i skatte- eller avgiftsforpliktelsen, gjøres kravet normalt gjeldende overfor den skatte- eller avgiftspliktige på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt eller deklart korrekt på ordinær måte i henhold til de ordinære frister. Forfall for økningen av skatte- eller avgiftskravet forskyves til et senere tidspunkt ved et endringsvedtak, jf. § 10-53.

Renter etter § 11-2 er ment å kompensere for den likviditetsfordel («kreditt») som skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at tilstrekkelig skatt eller avgift ikke er betalt innen de ordinære frister, og skal således dekke det avsnaptet skatte- og avgiftsmyndighetene har hatt i den mellomliggende perioden. Se ovenfor om anvendelse av tidligere ligningsloven § 9-10 for perioder forut for 1. januar 2009.

Beregningsgrunnlaget for renter etter § 11-2 er økningen i beregnet skatt eller avgift. Økningen kan f.eks. skje ved ny egenfastsetting (også kalt egen-deklarerings), nytt fastsetningsvedtak eller ny skatteavregning sammenholdt med det sist foregående vedtak gjennom egenfastsetting, vedtak (førstegangsvedtak) eller sist foretatte skatteavregning. Ordlyden begrenser imidlertid ikke beregningsgrunnlagene til kun de som er nevnt.

For **merverdiavgift og arbeidsgiveravgift** fremkommer i prinsippet avgiftsforpliktelsen først og fremst gjennom egenfastsetting fra den avgiftspliktige.

Økningen kan enten ha grunnlag i at den avgiftspliktige tidligere har fastsatt gjennom innlevert melding eller ved at det første grunnlaget kan bero på et såkalt førstegangsvedtak fra vedkommende myndighetsorgan. Det kan ha vært flere forutgående endringer gjennom endret egenfastsetting eller ved tidligere endringsvedtak. Beregningsgrunnlaget for aktuell renteberegning vil da forholde seg til det sist foregående grunnlaget.

For **skattekrav** vil grunnlaget normalt være knyttet til en skatteavregning. Det skal beregnes rente etter § 11-2 av økning i skatt fremkommet gjennom ny avregning etter § 7-2. Renter etter tidligere ligningsloven § 9-10 og rentetillegg etter § 11-5 skal ikke være med i grunnlaget.

Ved ny avregning uten endring (økning) i fastsatt skatt, jf. skattebetalingsforskriften § 7-2-1, skal det ikke kreves rente etter § 11-2.

Eksempel: Ved ordinær avregning høst 2017 utgjør fastsatt skatt kr 100 000 og godskrevet forskudd på skatt utgjør kr 120 000. Overskytende forskudd på skatt kr 20 000 ble utbetalt skattyter. Et halvt år senere viser det seg at skattyter egentlig bare skulle vært godskrevet kr 90 000 i forskudd. Det foretas en ny avregning som resulterer i at skattyter får en restskatt før § 11-5 renter på kr 10 000. I tillegg skal man tilbakesøke kr 20 000 i for mye utbetalt forskudd på skatt. Det skjer altså en økning av hovedstol skattekrav på kr 30 000, men det skal ikke beregnes § 11-2 renter på denne økningen.

I utgangspunktet er fristen for å ta opp saker til endring fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd første punktum. Etter utløpet av fristene i skatteforvaltningsloven § 12-6 første til fjerde ledd, kan skattemyndighetene likevel vedta økning av **pensjonsgivende inntekt** når den skattepliktige forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort, og som vedkommende ikke kan lastes for, jf. folketrygdloven § 24-1 annet ledd, tredje punktum. Ved endringen vil den pensjonsgivende inntekten for det aktuelle inntektsåret blir fastsatt på nytt. Skattyter må deretter innbetale den økte trygdeavgiften. Hvorvidt skattyter også skal betale renter av den økte trygdeavgiften er ikke regulert uttrykkelig i skattebetalingsloven. Skattedirektoratet er av den oppfatning at det kan beregnes avsnvsrente etter § 11-2 på kravet. Bakgrunnen for dette er at en økning av trygdeavgiften også vil være en «økning i skatte- og avgiftskrav» som angitt i § 11-2 første ledd. Trygdeavgift etter folketrygdloven er uttrykkelig angitt som et skatte- og avgiftskrav i § 1-1 annet ledd bokstav a. Ellers ville slik trygdeavgift alltid være integrert i direkte fastsatt skatt for øvrig, og dermed omfattet av rentebestemmelsen i § 11-2 tredje ledd som forutsetter økning i skatt etter ny avregning. Det presiseres i denne sammenheng at det bare kan beregnes renter etter § 11-2 for tidsperioden etter 1. januar 2009 etter at den nye skattebetalingsloven trådte i kraft. Før denne perioden forelå det ikke hjemmel for å beregne renter for disse kravene. Foreligger det særlige omstendigheter mener imidlertid Skattedirektoratet at innkrevingsmyndigheten kan avstå fra å beregne renter på slike krav. Bakgrunnen for dette er at endringen utelukkende skjer for å etablere en rettighet som vedkommende skattyter har krav på i folketrygdsystemet. Økningen av pensjonsgivende inntekt er en hjelpebereg-

ning som skal lede til økning av pensjonspoeng og trygdeavgift. Videre skal økningen av pensjonsgivende inntekt etter folketrygdloven § 24-1 annet ledd bare skje dersom skattyter ikke kan lastes for feilen.

| Der den tollavgiftspliktige f.eks. bringer en vare inn i Norge uten å deklarerer varen, ikke overholder de fristene som er satt for deklarerer eller tar en vare ut av lager uten tillatelse, er **grunnlaget for avgiftsberegningen** en økning av avgiftsforpliktelsen. Kravene skal da fastsettes ved et endringsvedtak.

| Oppstår plikt til å beregne tollavgift ved smuglingen av varen i strid med vareførselsloven § 2-1, og blir den tollavgiftspliktige tatt i en kontroll, skal det beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall (smuglingen) etter § 10-41 og fram til endringsvedtak fattes.

Før ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven var det i § 11-2 første ledd annet punktum gitt en bestemmelse om at det ikke skulle beregnes rente ved økt skatt som følge av **summarisk endring** etter daværende ligningslov § 9-9. Bestemmelsen ble ansett som overflødig da slik summarisk endring ble tatt ved ordinær ligning, og den ble derfor ikke ansett som en økning av skatt etter endring. Ordningen med summarisk endring ble imidlertid ikke videreført ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven, og unntaket i § 11-2 første ledd annet punktum ble opphevet som en følge av dette. Ordningen med summarisk endring kan imidlertid fremdeles ha relevans for tidligere skattefastsetningsår.

| I skattebetalingsforskriften § 11-2-1 er det bestemt at tilleggsskatt, tilleggsavgift, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr samt for mye utbetalt rentegodtgjørelse etter skattebetalingsloven §§ 11-3 og 11-4 ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget.

Skattebetalingsforskriften § 11-2-6 gjør dessuten unntak for rente på årsavgift på motorvogn.

Skattebetalingsforskriften §§ 10-10-5 og 10-30-1 oppstiller en **særregel om forfall for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift** i tilfeller der avgiftspliktige ikke har levert melding innen de ordinære leveringsfristene, eller der avgift må fastsettes av skattekontoret ved såkalt førstegangsvedtak (skjønn) for terminen på grunn av at pliktig melding mangler. I disse tilfellene kommer forfallsbestemmelsene i §§ 10-10 og 10-30 til anvendelse. Det innebærer at det vil løpe forsinkelsesrenter etter § 11-1 fra den dagen det skulle vært levert melding i henhold til ordinær forfallsfrist og kravet til samme frist skulle vært betalt i henhold til meldingen. For registrerte særavgiftspliktige hvor den særavgiftspliktige leverer **særavgiftsmelding**, men forsinket i forhold til leveringsfristen, følger det av skattebetalingsforskriften § 10-40-3 at det skal beregnes § 11-1 rente fra leveringsfristen.

11-2.4 § 11-2 annet ledd – Hovedregel om renteperioden

Rente beregnes i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter reglene i kap. 10 – §§ 10-1 til 10-41 – og fram til endringsvedtak fattes. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling av økningen kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet for kravet, jf. § 10-53 første ledd annet punktum. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 åttende ledd. Renteperioden ved økning av skatt etter ny avregning er særskilt regulert i § 11-2 tredje ledd, se nedenfor.

Renten skal beregnes fram til det treffes vedtak om endring. Der en egenretting fra skatte- eller avgiftspliktige legges til grunn uten at det treffes et vedtak, f.eks. en endringsmelding som medfører økt merverdiavgift, beregnes renten fram til den nye meldingen kom fram til skattemyndigheten. Det gjelder imidlertid visse unntak fra disse hovedreglene. Unntakene følger av tredje til åttende ledd i § 11-2 og kommenteres nedenfor. Det vises ellers til særregelen i skattebetalingsforskriften § 19-2-2 for tilfeller med ny avregning for inntektsåret 2007 og tidligere år. Dersom det mangler kunnskap om faktisk vedtakstidspunkt, legges etter nevnte bestemmelse til grunn at vedtak ble fattet 14 dager før ny avregning ble foretatt.

For **merverdiavgift** beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-30 og fram til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes renten kun fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 åttende ledd.

Eksempel ved endringsvedtak: Mva-melding 1. termin 2018 leveres innen leveringsfristen og betales innen forfallsfristen 10. april 2018. Den 1. august 2018 treffer avgiftsmyndighetene et endringsvedtak som medfører økt skyldig merverdiavgift. Renter av økningen beregnes fra opprinnelig forfall 10. april 2018 og fram til endringsvedtaket fattes. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum.

Eksempel ved levering av endringsmelding: Mva-melding for merverdiavgift 1. termin 2018 leveres innen leveringsfristen og betales innen forfallsfristen 10. april 2018. Avgiftspliktige blir senere klar over at det er innrapportert for lite omsetning og skyldig merverdiavgift, og leverer endringsmelding for merverdiavgift 1. august 2018. Renter av økningen beregnes fra opprinnelig forfall 10. april 2018 og fram til endringsmeldingen kom fram til avgiftsmyndighetene. Økningen i merverdiavgift forfaller til betaling tre uker etter at melding om egenrettingen kom fram til avgiftsmyndighetene, jf. § 10-53 første ledd siste punktum.

For **arveavgift** beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-31 og fram til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 åttende ledd.

Eksempel: Avgiftspliktig gave ytes 1. januar 2013. Avgift forfaller til betaling 1. april 2013, og blir betalt innen forfall. Den 15. september 2015 fattes det et endringsvedtak der arveavgiften økes. Rente av økningen beregnes fra opprinnelig forfall 1. april 2013 og fram til endringsvedtaket fattes. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum.

For **innenlands særavgifter** beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-40 og fram til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 åttende ledd. For endringsvedtak og levering av endringmeldinger for særavgifter, gjelder tilsvarende system som er skissert i eksemplene om mva-meldinger ovenfor.

| For **tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel** beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-41 og fram til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 åttende ledd.

11-2.5 § 11-2 tredje ledd – Særregel ved økning av skatt etter ny avregning
Tredje ledd regulerer starttidspunktet for renteberegningen etter § 11-2 for økning i skatt etter ny avregning. Ved økning i skatt etter ny avregning skal renter beregnes fra 1. januar i året etter fastsettingsåret. Bestemmelsen er en delvis videreføring av den nå opphevede ligningsloven § 9-10. Endringssaker for skatt hvor vedtak foreligger innen utløpet av skattefastsettingsåret (tidligere ligningsåret), vil da aldri medføre renter etter § 11-2.

11-2.6 Spesielt om renter ved flere etterfølgende endringsvedtak for skatt eller avgift knyttet til en termin eller et år

11-2.6.1 Flere etterfølgende endringer – økninger

Utgangspunktet ved flere endringer av et skatte- eller avgiftskrav, enten som endringsvedtak eller ved endringmeldinger, er at renter som følge av den siste endringen skal beregnes ut fra sist foregående endring. Sagt på en annen måte skal renteberegningen etter § 11-2, ved en økning i forhold til tidligere leverte melding, egenretting eller vedtak, skje på grunnlag av økningen. Dette fremkommer av § 11-2-3 første ledd i skattebetalingsforskriften. Det skal altså ikke skje noen gjenoppvekking av tidligere renteberegninger som er bortfalt.

Eksempel: I eksempelet nedenfor leverer en merverdiavgiftspliktig skattemelding for merverdiavgift som viser at den merverdiavgiftpliktige skal betale kr 100 000 i 2. termin 2018 innen leveringsfristen. Meldingen blir tatt til følge. Den 1. august sender den avgiftspliktige inn en endringmelding for samme termin som medfører at avgiften øker med kr 50 000. Total avgift å betale er nå kr 150 000. Også denne meldingen blir tatt til følge. Renter etter § 11-2 av økningen på kr 50 000 beregnes fra forfallstidspunktet for 2. termin, 10. juni 2018 og fram til melding om egenretting kom fram til skattekontoret

1. august 2018. 1. november 2018 treffer skattekontoret et endringsvedtak med bakgrunn i et avholdt bokettersyn, hvor skyldig merverdiavgift økes med kr 40 000. Renter etter § 11-2 av økningen på kr 40 000 beregnes fra forfall for terminen den 10. juni 2018 og fram til endringsvedtaket treffes den 1. november 2018. En skjematisk fremstilling av eksempelet vil se slik ut:

Dato	Beskrivelse	Beløp	Leveringsfrist/ forfall	Renter etter § 11-2
13. mai	Mva-melding for 2. termin	kr 100 000	10. juni	Nei
1. aug.	Endringsmelding for 2. termin (økning av avgift)	kr 150 000 (økning kr 50 000)	10. juni	Ja. Av kr 50 000 fra forfallstidspunktet for 2. termin (10. juni) og frem til melding om endring kom frem til skattekontoret (1. august)
1. nov.	Endringsvedtak etter bokettersyn (økning av avgift)	kr 190 000 (økning kr 40 000)	10. juni	Ja. Av kr 40 000 fra forfallstidspunktet for 2. termin (10. juni) og frem til endringsvedtaket treffes (1. november)

11-2.6.2 Flere endringer – en nedsettelse etterfølges av en økning

Ved nedsettelse av skatt eller avgift frafalles tidligere beregnede renter etter §§ 11-1 og 11-2 på det beløpet som nedsettes. Er slike renter innbetalt, skal de tilbakebetales. Dersom skatte- eller avgiftskravet har vært innbetalt, vil det i tillegg ved tilbakebetaling av den skatt eller avgift som er betalt for mye, beregnes en rentegodtgjørelse til den skatte- eller avgiftspliktige etter § 11-4 fra betaling fant sted og fram til forfallstidspunktet for tilgodebeløpet i § 10-60, dvs. tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet. Dersom den for mye innbetalte skatten eller avgiften utbetales etter fristen i § 10-60, vil det i tillegg bli beregnet en rentegodtgjørelse for forsinket tilbakebetaling etter § 11-3.

Ved en senere økning av skatte- eller avgiftskravet skal det beregnes renter etter § 11-2 for hele perioden. Den skatte- eller avgiftspliktige blir dermed ikke belastet med forsinkelsesrente etter § 11-1 (på økningen) i en periode hvor vedkommende ikke hadde innbetalt tilstrekkelig skatt eller avgift. For-

sinkelsesrente etter § 11-1 vil først bli beregnet fra tre uker etter at melding om økningsvedtaket er sendt, dersom kravet ikke er betalt innen dette tidspunktet.

Tidligere utbetalte rentegodtgjørelser etter §§ 11-3 og 11-4 skal heller ikke kreves tilbakebetalt av skatte- eller avgiftsmyndighetene. Som nevnt blir det imidlertid beregnet rente etter § 11-2 i denne perioden. En særregel for tilfellet med etterfølgende økning etter en nedsettelse er regulert i skattebetalingsforskriften § 11-2-3 annet ledd. Bestemmelsen sier at skatte- og avgiftskrav som tidligere har vært innbetalt en periode, og som det er ytt rente for etter § 11-4 ved en minking, skal renteberegnes etter § 11-2 med samme sats som etter § 11-4 for den perioden kravet har vært innbetalt. Regelen er ment å gi en kompensasjon til den skatte- eller avgiftspliktige på ett prosentpoeng, da rentesatsen etter § 11-2 er ett prosentpoeng høyere enn rentesatsen etter § 11-4. Den skatte- eller avgiftspliktige skal dermed ikke måtte betale en høyere rentesats enn satsen etter § 11-4 i den perioden beløpet har vært innbetalt og hvor skatte- eller avgiftspliktige har mottatt rentegodtgjørelse etter § 11-4.

Eksempel: En merverdiavgiftspliktig leverer en mva-melding med kr 100 000 å betale for 2. termin 2018 innen leveringsfristen. Avgiften betales til forfall 10. juni 2018, og meldingen blir tatt til følge av avgiftsmyndighetene. Den 1. august sender den avgiftspliktige inn en endringsmelding for 2. termin som reduserer merverdiavgiftskravet med kr 50 000. Også denne meldingen blir godkjent av avgiftsmyndighetene. Skattekontoret skal da utbetale kr 50 000 med tillegg av rentegodtgjørelse etter § 11-4 så snart som mulig og senest tre uker etter at skattekontoret har godkjent tilgodebeløpet til utbetaling, jf. § 10-60 annet ledd. Beløpet utbetales 20. august 2018. Ved et bokettersyn blir det senere oppdaget at korrekt merverdiavgiftskrav for 2. termin 2018 er kr 120 000. Den 1. november 2018 treffes det således et økningsvedtak på kr 70 000. Økningen i avgift samt renter etter § 11-2 forfaller til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den avgiftspliktige, jf. § 10-53. Skattekontoret beregner renter etter § 11-2 fra forfalltidspunktet for 2. termin, 10. juni 2018 og fram til 1. november 2018 når vedtaket om økning ble truffet. I henhold til særregelen for renteberegning ved flere endringer i samme termin i skattebetalingsforskriften § 11-2-3, skal rentesatsen for renter etter § 11-2 tilsvare satsen for renter etter § 11-4 i den perioden et skatte- eller avgiftskrav har vært innbetalt. I perioden fra 10. juni 2018 og til 20. august skal altså rentene etter § 11-2 for økningen i merverdiavgift renteberegnes med samme sats som etter § 11-4.

11-2.7 § 11-2 fjerde ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning
Fjerde ledd regulerer utgangspunktet for renteberegning av petroleumsskatt etter ny avregning. Renter etter § 11-2 skal i slike tilfeller beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret. Til sammenligning skal renteberegningen ved økning av annen skatt etter ny avregning beregnes fra 1. januar i året etter skattefastsettingssåret, se [11-2.6](#).

Bestemmelsen avløser de særlige regler om renteberegningen som tidligere fulgte av petroleumsskatteloven § 7 nr. 5, med tilhørende forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt mv. § 7 nr. 2.

11-2.8 § 11-2 femte ledd – Særregel om for mye utbetalt merverdiavgift til gode

Merverdiavgift til gode som er utbetalt i henhold til en melding etter merverdiavgiftsloven § 11-5, kan ved senere undersøkelser hos den avgiftspliktige vise seg å gi uttrykk for at tilgodekravet var for høyt. Årsaken kan enten være at utgående avgift er oppgitt for lavt, eller at inngående avgift er oppgitt for høyt. Når det treffes et endringsvedtak som medfører krav om tilbakebetaling fra den avgiftspliktige av deler av det tidligere utbetalte beløpet, skal det beregnes renter etter § 11-2 på økningen av merverdiavgiftskravet. Renter beregnes fra utbetalingstidspunktet og fram til tidspunktet for økningsvedtaket. Dersom økningen i merverdiavgift beror på en egenretting fra den avgiftspliktige, som godkjennes av avgiftsmyndighetene, løper rentene etter § 11-2 fra beløpet ble utbetalt og fram til melding om egenretting av tidligere levert melding kom fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

Eksempel: Eksempel på anvendelse av særregelen i § 11-2 femte ledd: Skattekontoret utbetaler merverdiavgift til gode med kr 30 000 til den avgiftspliktige i henhold til rettidig innlevert mva-melding for 1. termin 2018 som viser merverdiavgift til gode med kr 30 000. To måneder etter utbetalingen treffer skattekontoret et endringsvedtak som medfører en økning av avgiften med kr 10 000. I henhold til dette vedtaket skulle det bare vært utbetalt kr 20 000 til den avgiftspliktige for 1. termin 2018, og økningen i avgift på kr 10 000 skal renteberegnes etter § 11-2. Økningen på kr 10 000 som er blitt utbetalt vil i tillegg bli krevd tilbakebetalt fra den avgiftspliktige.

Merverdiavgiftsloven § 10-1 har regler om **refusjon av merverdiavgift for utenlandske næringsdrivende** som ikke er registrert i Norge. Tilbakesøking av for mye utbetalt refusjon reguleres av skattebetalingsloven § 1-3. I § 11-2 femte ledd presiseres det at regelen for renteberegning av for mye utbetalt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5, gjelder tilsvarende når tidligere utbetalt refusjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 10-1 kreves tilbake. Dette innebærer at rente skal beregnes fra refusjonsbeløpet som kreves tilbake ble utbetalt til den avgiftspliktige. Denne presiseringen av § 11-2 femte ledd er beskrevet i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) på s. 208.

11-2.9 Særregel om endring av merverdiavgift til gode før utbetaling etter en restitusjonskontroll

Skattebetalingsforskriften § 11-2-4 regulerer et særtilfelle for beregning av renter på merverdiavgift etter § 11-2. Bestemmelsen omfatter de tilfellene der den merverdiavgiftspliktige innleverer en hovedmelding til avgiftsmyndighetene som viser avgift til gode, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5. Før tilgodebeløpet utbetales, gjennomfører avgiftsmyndighetene en restitusjonskontroll hvor det kontrolleres at det fremsatte tilgodekravet er korrekt. I tilfeller der

kontrollen viser at tilgodebeløpet på mva-meldingen er for høyt, treffes det et vedtak om økning av merverdiavgift. Økningsvedtaket kan enten resultere i at tilgodekravet på merverdiavgift reduseres eller at den avgiftspliktige faktisk blir skyldig et merverdiavgiftskrav for terminen. Et **eksempel** på sistnevnte er at den avgiftspliktige innleverer en hovedmelding med et tilgodekrav på kr 20 000. Mva-melding til gode tas ut til restitusjonskontroll av skattekontoret. Kontrollen viser at vedkommende ikke har krav på tilgodebeløpet, men skulle betale kr 30 000 i merverdiavgift for terminen. Det treffes dermed et økningsvedtak på kr 50 000. Bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 11-2-4 medfører at det bare skal beregnes renter etter § 11-2 på det merverdiavgiftskravet som skal betales i henhold til fastsettelsesvedtaket. I eksemplet skal det således beregnes renter etter § 11-2 av kr 30 000 og ikke av kr 50 000. Regelen er begrunnet i at tilgodekravet som fulgte av mva-meldingen aldri er blitt utbetalt til den avgiftspliktige, og avgiftsmyndighetene har således ikke lidt et likviditetstap. Merverdiavgiftskravet som gjenstår å betale fra den avgiftspliktige skal imidlertid rentebelastes etter § 11-2.

11-2.10 § 11-2 sjette ledd – For mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift

Skattebetalingsloven § 11-2 sjette ledd ble tilføyd ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017. Bestemmelsen omhandler beregning av renter av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift. Rente skal beregnes fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv. Tilføyelsen var en konsekvens av at merverdiavgiftskompensasjon ble inntatt i skattebetalingsloven, jf. § 1-1 annet ledd bokstav k.

11-2.11 § 11-2 syvende ledd – Særregel for arveavgift ved førstegangsvedtak etter ordinært forfall i § 10-31

Dersom den avgiftspliktige ikke overholder meldeplikten i arveavgiftsloven eller førstegangsfastsettingen av arveavgiftskravet av ulike grunner ikke kan skje, slik at forfallstidspunktene i § 10-31 første ledd ikke kan overholdes, skal det beregnes rente etter § 11-2 fra opprinnelig (ordinært) forfall og fram til avgiftsvedtak fattes. I skattebetalingsforskriften § 11-2-5 er det imidlertid bestemt at det ikke skal beregnes renter etter § 11-2 for perioder etter ordinært forfall som skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side.

Rente beregnes i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-31 og fram til vedtaksdato, med fradrag for skattekontorets saksbehandlingstid. Antall rentedager (renteperioden) må likevel ses i sammenheng med det antall dager meldingen er levert for sent, jf. arveavgiftsloven § 25. Denne forsinkelsen skyldes ikke forhold på avgiftsmyndighetenes side. Det skal ikke beregnes rente for en lengre periode enn det antall dager meldingen er for sent levert. Dersom hovedregelen om renter fra forfall til vedtak gir kortest renteperiode, legges likevel denne perioden til grunn.

Hva som er opprinnelig forfall avhenger av om det foreligger en avgiftspliktig gave eller arv. Er det foretatt innbetalinger før vedtaket fattes, beregnes rente

fram til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd. Grunnlaget for renteberegningen er fastsatt arveavgift.

11-2.12 § 11-2 åttende ledd – Innbetalinger foretatt før endringsvedtak blir truffet

Skattebetalingsloven § 11-2 åttende ledd begrenser perioden det skal beregnes § 11-2 renter for, når økningen i skatt eller avgift som følger av endringsvedtaket eller egenrettingen helt eller for en del betales før endringsvedtaket treffes, eller før melding om egenretting er kommet fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene. I slike tilfeller skal renten kun beregnes fram til betalingstidspunktet. Slik betaling kan f.eks. skje som en følge av et varsel om økt skatt eller avgift i en bokettersynsrapport.

11-3 § 11-3. Rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling

(1) Ved utbetaling av skatt eller avgift senere enn forfallstidspunktet i § 10-60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet fram til utbetaling skjer.

(2) Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

11-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.5.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161. (Endring i annet ledd).
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.2 og s. 234. (Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til gjennomføring og utfylling mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-3-1 til 11-3-4.

11-3.2 Generelt om § 11-3

Når det oppstår tilgodebeløp på skatt eller avgift skal beløpet og renter utbetales til den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medfører at tilbakebetaling blir truffet eller at melding om egenretting blir godkjent, jf. § 10-60. Hvor skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler et tilgodebeløp til den skatte- og avgiftspliktige senere enn den frist som er angitt i § 10-60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet til utbetalingen finner sted. Slik hjemmel for rentegodtgjørelse er inntatt i § 11-3.

Skatte- og avgiftsmyndighetenes tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift skal som det klare utgangspunkt alltid finne sted innen forfallsfristen. Det antas derfor at det bare i et fåtall saker vil bli aktuelt med rentegodtgjørelse etter § 11-3. Ved **tilgodebeløp som oppstår som følge av at en endring blir avgjort ved dom** skal oppfyllelsesfristen være tre uker etter domsavsigelsen. Det ble fastslått i Høyesteretts dom av 15. mars 2012 ([Rt. 2012 s. 432](#)). Retten uttalte i premiss 57 at «[n]år tilbakebetaling blir fastsatt ved dom, må statens oppfyllelsesfrist etter skattebetalingsloven § 10-60 første ledd være tre uker fra domsavsigelsen.» Dersom tilgodebeløpet ikke ble utbetalt innen fristen på tre uker skulle det ilegges forsinkelsesrenter. En avgjørelse som innebærer at skattekontoret må foreta en ny avregning vil derimot ikke medføre at oppfyllelsesfristen på tre uker starter å løpe fra domsavsigelsen. Det vil i disse tilfellene løpe renter etter § 11-4 frem til forfallsfristen etter § 10-60. Det avgjørende for fristens utgangspunkt vil dermed være om domspremisene forutsetter et videre arbeid fra skattemyndighetene, eller om kravet er

endelig fastsatt med forfallsfrist i domsavsigelsen. Skattedirektoratet er av den oppfatning at slutningens pkt. 2 i dommen klart angir at tilbakebetalingskravet skal oppfylles innen tre uker fra domsavsigelsen. Dette vil imidlertid ikke være tilfelle hvor tilbakebetalingskravet oppstår som følge av at skattekontoret må foreta en endring før utbetalingen kan skje. I disse tilfellene må skattekontoret likevel anstrenge seg med å fatte et endringsvedtak så snart som mulig etter domsavsigelsen, med påfølgende utbetaling av kravet til skattyter, slik at skattekontoret ikke kommer i et moraforhold.

Skattebetalingsloven §§ 11-3, 11-4 og 11-5 med tilhørende forskriftsbestemmelser utgjør til sammen en uttømmende regulering av skatte- og avgiftskreditorenes renteplikt ved tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav.

Paragrafene 10-60 og 11-3 benytter begrepet «**utbetaling**» av skatt eller avgift. Begrepet erstattet begrepet «tilbakebetaling» som opprinnelig ble brukt, og kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110. Endringen ble gjort for å presisere at bestemmelsen gjelder for alle utbetalinger, også der utbetalingen ikke er en tilbakebetaling fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) pkt. 33.7.2. «Utbetaling» skal således dekke de rene utbetalingstilfellene og utbetalinger som innebærer tilbakebetaling av tidligere innbetalt beløp. Utbetaling vil også omfatte motregning. Det må imidlertid trekkes en grense mot tilfeller der det som utbetales ikke er utbetaling av skatt eller avgift. Rene feilinnbetalinger som senere utbetales/betales tilbake av skatte- og avgiftsmyndighetene vil f.eks. ikke anses som skatte- eller avgiftskrav, og skattebetalingslovens renteregler vil ikke komme til anvendelse.

For utbetaling av krav på årsavgift ytes det imidlertid ikke rente. At det ikke skal beregnes renter for årsavgiftskrav på motorvogn følger av skattebetalingsforskriften § 11-3-4.

11-3.3 § 11-3 første ledd – Hovedregelen om rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling

Bestemmelsen regulerer retten til forsinkelsesrente ved for sen tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, og gjelder for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Rentegodtgjørelsen skal beregnes fra forfallstidspunktet beskrevet i § 10-60 for tilgodebeløp. Hovedregelen for forfall er at for mye betalt skatt eller avgift skal tilbakebetales så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet. Rentene løper fram til utbetaling skjer. Avvik fra dette kan være bestemt i lov eller forskrift, slik som f.eks. skattebetalingsforskriften § 11-3-2.

Ved beregning av renter etter § 11-3 skal tilleggsskatt, tilleggsavgift, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr og renter etter §§ 11-1, 11-2, 11-4 og 11-5 inngå i **beregningsgrunnlaget**, i tillegg til selve skatte- eller avgiftskravet, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-1 første ledd. Forutsetningen for at renter etter

§§ 11-1 og 11-2 skal inngå i beregningsgrunnlaget er at de tidligere er blitt innbetalt til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

Der en utbetaling omfatter flere tidligere innbetalinger, skal det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Ved beregning av renter skal tilgodebeløp som nyttes til motregning anses tilbakebetalt samme dag som motregningen foretas. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 11-3-1 annet ledd.

Tilgodekrav for **merverdiavgift og arbeidsgiveravgift** følger forfallstidspunktet i § 10-60. Det vil si at tilgodekravene forfaller snarest mulig og senest innen tre uker etter at vedtaket som medførte utbetaling ble truffet. Dersom et tilgodebeløp skal utbetales i henhold til en endringsmelding (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding) levert av den avgiftspliktige, skal tilgodekravet utbetales så snart som mulig og senest innen tre uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet til utbetaling.

Når det gjelder krav på utbetaling av merverdiavgift i henhold til en mva-melding til gode, er det gitt en særregel om forfallstidspunktet for restitusjonskravet i § 10-60 fjerde ledd. Etter denne bestemmelsen forfaller tilgodebeløpet til utbetaling senest tre uker etter at mva-meldingen er mottatt av avgiftsmyndighetene. Dersom mva-meldingen til gode blir gjenstand for kontroll og det blir truffet vedtak om økning av merverdiavgiften, det vil si at det blir mindre til utbetaling enn det som følger av meldingen, skal tilgodebeløpet utbetales så snart som mulig og senest tre uker etter at avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, jf. skattebetalingsforskriften § 10-60-1. Det vises til [10-60](#) for ytterligere kommentarer til denne bestemmelsen.

Når det gjelder krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift, skal fristen etter § 10-60 femte ledd regnes fra utløpet av fristen for å sende inn skattemelding etter bestemmelser gitt i medhold av skatteforvaltningsloven [§ 8-14](#), jf. § 8-7. Siden bestemmelsen viderefører det som fulgte av tidligere rett, og det ved endringen ikke har vært tilsiktet å gjøre noen realitetsendring, har Finansdepartementet bestemt at det i disse tilfellene skal svares forsinkelsesrente fra ordinært forfall når merverdiavgiftskompensasjon ikke blir utbetalt innen utløpet av fristen for å sende inn skattemelding. Dette gjelder også der skattemyndighetene først har nektet å godta kompensasjonsmeldingene.

Tilgodekrav etter **skatteavregning** forfaller etter § 10-60 tredje ledd. Det vil si at skattyternes tilgodekrav på skatt etter avregning skal utbetales så snart som mulig etter at kravet er brakt på det rene gjennom avregningen. Utbetaling etter ordinær skatteavregning må foretas senest tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, jf. § 10-60 tredje ledd første punktum. Dersom krav på til gode skatt oppstår etter ny avregning, beregnes treukersfristen fra den nye avregningen blir foretatt, jf. § 10-60 tredje ledd annet punktum. Det vises for så vidt til [10-60](#) for ytterligere kommentarer til denne bestemmelsen.

For **krav som godskrives tollkreditten eller kredittordningen for engangsavgift** er det gitt en egen bestemmelse om tidspunkt for renteberegningen, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-2. Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen i § 10-60. Dersom krav som er belastet konto for tollkreditten eller kredittordningen for engangsavgift skal tilbakebetales, skjer det ingen utbetaling. Utbetalingsbeløpet godskrives i stedet kredittkontoen. Det skal beregnes rente etter § 11-3 på utbetalingen fra den første i måneden etter forfallstidspunktet som følger av § 10-60, og fram til den første i den måned beløpet godskrives den løpende kreditt.

Eksempel: Dersom en utbetaling forfaller 10. juni og godskrives konto 13. juli, beregnes det ikke rente etter § 11-3. Godskrives beløpet 10. august, beregnes renter fra 1. juli til 1. august.

11-3.4 § 11-3 annet ledd – Unntak der forsinkelsen skyldes forhold på fordringshaverens side

Annet ledd bestemmer at forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd gjelder tilsvarende. I forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd bestemmes det at det ikke skal svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side. I dette ligger det at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke plikter å yte rentegodtgjørelse i tilfeller der utbetalingen av skatte- eller avgiftskravet ikke har skjedd innen forfallsfristen på grunn av forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han må være nærmest til å bære ansvaret for.

For tilbakebetaling av merverdiavgift ytes det derimot i disse tilfellene renter for kredittormoraperioden etter reglene i § 11-4, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-3.

11-4 § 11-4. Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter vedtak om endring mv. og egenretting

(1) Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert melding, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60.

(2) Ved tilbakebetaling etter ny avregning beregnes renten fra det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt skattyter.

(3) Ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt, ytes renter fra tre uker etter fristen for innlevering av skattemelding for vedkommende skattleggingsperiode.

(4) Ved utbetaling i andre tilfeller enn omhandlet i første ledd kan det ytes rentegodtgjørelse når særlige forhold tilsier det. Departementet kan i forskrift bestemme at rentegodtgjørelse skal ytes i andre tilfeller selv om det ikke foreligger særlige forhold.

(5) Ved utbetaling av for mye betalt petroleumsskatt etter ny avregning, jf. § 7-2, skal det beregnes renter fra 1. januar i året etter inntektsåret frem til forfallstidspunktet i § 10-60.

(6) Ved refusjon av for mye betalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6, skal det beregnes renter fra 1. juli i inntektsåret og frem til forfallstidspunktet i § 10-60.

11-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.5.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7 og s. 233–234. (Predisering angående egenretting. Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling. Nytt tredje ledd).
- [Prop.126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. – kap. 11.6 Endringer i skattebetalingslova.
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011 – kap. 15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser, [Innst. 4 L \(2010–2011\)](#) og [Lovvedtak 19 \(2010–2011\)](#).
- [Prop.1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 268 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 30 (Tilpasning av bestemmelsen ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven).
- [Prop. 130 LS \(2016–2017\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 36 og s. 53 (opprettinger i bestemmelsen) og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 30.
- [Prop. 115 LS \(2018–2019\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 28.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-4-1 til 11-4-8.

11-4.2 Generelt om § 11-4

Formålet med rentegodtgjørelse etter § 11-4 er at det offentlige skal yte en rentekompensasjon til den skatte- eller avgiftspliktige når denne har betalt for mye skatt eller avgift, som det offentlige i en periode har disponert. Godtgjøring av rente etter § 11-4 skal dekke likviditetstapet for den skatte- eller avgiftspliktige i perioden fra skatten eller avgiften ble betalt og fram til tilbakebetaling skjer. Bestemmelsen omfatter ikke rentegodtgjørelse og rentetillegg for perioden fram til den ordinære skatteavregningen, da dette er særskilt regulert i § 11-5.

Paragraf 11-4 benytter begrepet «utbetaling» av skatt eller avgift. Begrepet erstattet begrepet «tilbakebetaling» som opprinnelig ble brukt, og kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110. Endringen ble gjort for å presisere at bestemmelsen gjelder for alle utbetalinger, også der utbetalingen ikke er en tilbakebetaling fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, jf. [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) pkt. 33.7.2. «Utbetaling» skal således dekke de rene utbetalingstilfellene og utbetalinger som innebærer tilbakebetaling av tidligere innbetalt beløp. Utbetaling vil også omfatte motregning. Det må imidlertid trekkes en grense mot tilfeller der det som utbetales ikke er utbetaling av skatt eller avgift. Rene feilinnbetalinger som senere utbetales/betales tilbake av skatte- og avgiftsmyndighetene vil f.eks. ikke anses som skatte- eller avgiftskrav, og skattebetalingslovens renteregler vil ikke komme til anvendelse.

Det ytes ikke renter ved tilbakebetaling av årsavgift, herunder tilleggsavgift ved forsinket betaling, jf. skattebetalingsforskriften § 11-4-6.

11-4.3 § 11-4 første ledd – Hovedregelen

Skattebetalingsloven § 11-4 gir regler om rentegodtgjørelse til skatte- eller avgiftspliktige ved utbetaling av skatt eller avgift etter vedtak om endring eller egenretting, som medfører nedsettelse. Rentegodtgjørelse skal altså ytes i de tilfellene der utbetaling skyldes at det etter de materielle reglene for fastsetting av skatt eller avgift er innbetalt for mye skatt eller avgift. I noen tilfeller kan f.eks. årsaken til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift være at skatte- og avgiftsmyndighetene har anvendt regelverket uriktig. I andre tilfeller kan det skyldes at skatte- eller avgiftspliktige har gjort feil ved innrapporteringen, f.eks. at en merverdiavgiftspliktig har tatt med for mye avgiftspliktig omsetning eller ikke har tatt med alt som gir grunnlag for fradrag av inngående merverdiavgift på hovedmeldingen. Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd gir ikke grunnlag for å yte rentegodtgjørelse etter § 11-4 i de tilfeller utbetalingen har et annet grunnlag enn endringsvedtak eller egenretting, f.eks. fritak, nedsettelse, lempning eller refusjon. I slike tilfeller er det ikke betalt for mye skatt eller avgift etter de ordinære materielle skatte- og avgiftsreglene, men myndighetene har på bakgrunn av etterfølgende omstendigheter eller etter en skjønnsmessig vurdering avgjort at tilbakebetaling skal finne

sted. Skattekontoret kan i disse tilfellene vurdere om det foreligger særlige forhold som tilsier at det bør ytes rentegodtgjørelse i medhold av fjerde ledd. Se mer om dette under pkt. 11-4.10.

Grunnlaget for renteberegning etter § 11-4 er differansen mellom beregnet skatt eller avgift i endringsvedtaket og i sist foregående vedtak (enten dette er et førstegangsvedtak eller et annet endringsvedtak). I tillegg skal det ytes rentegodtgjørelse på tidligere beregnede og innbetalte renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 på det nedsatte beløp, samt nedsatt andel av innbetalt tilleggsskatt, tilleggsavgift, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, jf. skattebetalingsforskriften § 11-4-1 første ledd. I henhold til andre ledd i samme bestemmelse skal det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Videre skal utleggstrekk nedlagt av skattekontoret regnes som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekkes skjer.

Tidligere beregnede renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 på det nedsatte beløpet som ikke er innbetalt, bortfaller, jf. skattebetalingsloven § 10-60 første ledd siste punktum.

Renten beregnes i **tidspannen** fra betaling (av det nedsatte beløpet) fant sted og fram til fristen for tilbakebetaling etter § 10-60. For tilbakebetaling av overskytende forskudd på skatt etter skatteavregning vises til § 11-4 annet ledd når det gjelder regulering av utgangspunktet for renteperioden, se nedenfor. Første ledd regulerer fullt ut renteperioden ved tilbakebetaling av restskatt.

For tilgodebeløp som følge av endringsvedtak er forfallstidspunktet så snart som mulig og senest tre uker etter at vedtaket som medførte utbetaling ble truffet. Forfallsfristen for tilgodebeløp som følge av at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert melding, er tre uker etter at skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, men tilgodebeløpet skal utbetales så snart som mulig. Selv om skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler beløpet før treukersfristen, skal renter beregnes fram til tre uker etter at vedtaket ble truffet eller endringsmeldingen ble godkjent.

Der en skatte- eller avgiftspliktig innbetaler et beløp, men det ikke er registrert et skatte- eller avgiftskrav på vedkommende, f.eks. at det er skjedd en ren feilinnbetaling, vil rentespørsmålet måtte vurderes opp mot forsinkelsesrenteloven. Slike innbetalinger vil ikke ha en motpost i skatte- eller avgiftsregnskapet og innbetalingen anses ikke å være innbetaling av skatt eller avgift. Se nærmere omtale av feilinnbetalinger i 11-4.2.

Eksempel på merverdiavgift ved egenretting: Leveringsfrist og forfall for merverdiavgift 1. termin 2018 er 10. april 2018. Avgiftspliktige leverer mva-melding for kr 100 000 og betaler skyldig avgift i henhold til meldingen innen forfallsfristen. Den 15. september 2018 innleverer avgiftspliktige en endringsmelding hvor skyldig merverdiavgift for 1. termin reduseres med kr 20 000. Meldingen godkjennes av avgiftsmyndighetene. Det nedsatte beløpet med tillegg av renter etter § 11-4 skal utbetales avgiftspliktige. Rente etter

§ 11-4 av nedsettelsen beregnes fra innbetaling og fram til tre uker etter at avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling. En skjematisk fremstilling av eksempelet over vil se slik ut:

Dato	Beskrivelse	Beløp	Leveringsfrist/ forfall	Renter etter § 11-4
20. mars	Mva-melding for 1. termin	kr 100 000	10. april	Nei
1. apr.	Innbetaling	kr 100 000		
15. sept.	Endringsmelding for 1. termin (reduksjon av avgift)	kr 80 000 (reduksjon kr 20 000)		
20. sept.	Skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling	kr 20 000	Tre uker, jf. § 10-60 (1)	Ja. Av kr 20 000 fra innbetaling for 1. termin (1. april) og frem til tre uker etter at skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling, dvs. 11. oktober

Dersom merverdiavgiften i eksempelet over ikke hadde blitt innbetalt til forfall i henhold til opprinnelig skattemelding, ville det ha påløpt forsinkelsesrenter etter § 11-1 på kravet. Forutsatt at påløpte forsinkelsesrenter betales før en senere nedsettelse av merverdiavgiftskravet, ville avgiftspliktige ha et krav på tilbakebetaling av innbetalte forsinkelsesrenter knyttet til den nedsatte avgiften. I tillegg ville avgiftspliktige ha krav på renter etter § 11-4 av innbetalte forsinkelsesrenter knyttet til nedsatt avgift. En skjematisk fremstilling av eksempelet vil se slik ut:

Dato	Beskrivelse	Beløp	Leveringsfrist/ forfall	Renter etter § 11-4
20. mars	Mva-melding for 1. termin	kr 100 000	10. april	Nei
2. juni	Innbetaling av hovedstol	kr 100 000		
2. juni	Innbetaling av renter etter § 11-1	[Fiktiv sum] kr 1 300		
15. sept.	Endringsmel- ding for 1. ter- min (reduksjon av avgift)	kr 80 000 (reduksjon kr 20 000)		
20. sept.	Skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling	kr 21 300	Tre uker, jf. § 10-60 (1)	Ja. Av kr 21 300 fra innbetaling av 1. termin (inkl. renter) (2. juni) og frem til tre uker etter at skattekon- toret godkjenner beløpet til utbeta- ling, dvs. 11. oktober.

11-4.4 Spesielt om renteberegning ved flere endringer i samme termin eller år

Utgangspunktet ved flere endringer av et skatte- eller avgiftskrav, enten som endringsvedtak eller etter egenrettinger, er at renter som følge av den siste endringen skal beregnes ut fra sist foregående endring. Ved en nedsettelse i forhold til foregående melding, egenretting eller vedtak, skal altså renteberegningen etter § 11-4 skje på grunnlag av nedsettelsen. Dette fremkommer av § 11-4-4 første ledd i skattebetalingsforskriften. Tidligere beregnede renter etter § 11-1 og 11-2 bortfaller i den utstrekning kravet ikke fastholdes, jf. annet ledd.

Eksempel: En merverdiavgiftspliktig leverer den 20. mai en mva-melding med kr 100 000 å betale for 2. termin 2018. Kravet blir betalt samme dag. Meldingen blir tatt til følge. Den 1. august sender avgiftspliktige inn en endringsmelding for 2. termin som medfører nedsatt avgift. Total avgift å betale er nå kr 80 000. Endringsmeldingen blir tatt til følge og beløpet blir godkjent til utbetaling av skattekontoret 5. august. Renter etter § 11-4 av nedsettelsen på kr 20 000 blir da beregnet fra betalingen fant sted (20. mai), og fram til 3 uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet til utbetaling, det vil si 26. august. Den 1. november sender avgiftspliktige ytterligere en endringsmelding som viser nedsatt avgift

med kr 30 000. Endringsmeldingen blir godkjent av skattekontoret 5. november. Renter etter § 11-4 av nedsettelsen beregnes fra betaling fant sted (20. mai), og fram til 3 uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet til utbetaling, det vil si 26. november. En skjematisk fremstilling av eksempelet vil se slik ut:

Dato	Beskrivelse	Beløp	Leveringsfrist/ forfall	Renter etter § 11-4
20. mai	Mva-melding for 2. termin	kr 100 000	10. juni	Nei
20. mai	Innbetaling av hovedstol	kr 100 000		
1. aug.	Endringsmelding for 2. termin (reduksjon av avgift)	kr 80 000 (reduksjon kr 20 000)		
5. aug.	Skattekontoret godkjenner endringsmeldingen og beløpet godkjennes til utbetaling.		Tre uker, jf. § 10-60	Ja. Av kr 20 000 fra betaling fant sted (20. mai) og fram til tre uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet til utbetaling (26. august).
1. nov.	Endringsmelding for 2. termin (reduksjon av avgift)	kr 50 000 (reduksjon kr 30 000)		
5. nov.	Skattekontoret godkjenner endringsmeldingen og beløpet godkjennes til utbetaling.	kr 30 000	Tre uker, jf. § 10-60	Ja. Av kr 30 000 fra betaling fant sted (20. mai) og fram til tre uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet til utbetaling (26. november).

11-4.5 Unntak ved tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før ordinær skatteavregning

Av skattebetalingsforskriften § 11-4-7 fremgår det at tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før den ordinære skatteavregningen, ikke gir skattyter rett til renter på de beløpene som skattyter på denne måten får tilbakebetalt. Det er en forutsetning at slike forskuddsbeløp bare i rene unntakstilfeller skal kunne bli tilbakebetalt før avregning. Forskriften § 11-4-7

viser til lovens §§ 5-3 og 6-3 som i visse tilfeller gir adgang til å foreta slik tilbakebetaling. En grunnleggende forutsetning er bl.a. at de krediterte forskuddsbeløpene klart utgjør mer enn det som trengs for å dekke den skatten som vedkommende skattyter kan forvente at blir fastsatt, samt at visse vilkår knyttet til skattyters situasjon er oppfylt. Det skal i disse tilfellene gjøres kjent for skattyter at slik tilbakebetaling ikke gir rett til rentegodtgjørelse etter § 11-4. Det vises ellers til omtalen av §§ 5-3 og 6-3 som er gitt i [5-3](#) og [6-3](#).

11-4.6 Renter ved refusjon av engangsavgift ved utførsel av leide-, leasede- og lånte motorvogner. (Gammel 11-4.6 er ny 11-4.12)

Det følger av skattebetalingsforskriften § 11-4-8 at det fra 1. juli 2019 skal ytes renter etter [§ 11-4](#) ved refusjon av engangsavgift etter [§ 7-1](#) til [§ 7-4](#) i forskrift av [19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner. Dette omfatter utførsel av leide og leasede motorvogner som er eller har vært registrert i Norge og som har vært benyttet i Norge i et avgrenset tidsrom på bakgrunn av en tidsbegrenset leie- eller leasingkontrakt. Dette gjelder også motorvogner som er lånt fra personer eller foretak hjemmehørende utenfor Norge og som tilbakeføres til utlåneren etter endt brukperiode. Det skal også ytes renter etter [§ 11-4](#) ved refusjon av engangsavgift etter [§ 7-9](#) i [forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner.

11-4.7 Renter ved refusjon av særavgifter etter særavgiftsforskriften § 4-2-1. (Gammel 11-4.7 er ny 11-4.8)

Det er gitt egne regler om renter ved særskilt refusjon av særavgifter i skattebetalingsforskriften § 11-4-5.

Bestemmelsen viser til særavgiftsforskriften § 4-2-1, som bestemmer at det gis refusjon for innbetalt grunnavgift på mineralolje mv. for avgiftsbelagte produkter levert til bruk om bord i fiske- og fangstfartøy som er innført i Registeret over merkepliktige norske fiskefarkoster. Rentesatsen omtales i [11-6.6](#).

Særavgiftsforskriften § 4-2-1 ble opphevet 1. januar 2023. Rentebestemmelsen vil imidlertid få virkning for refusjoner for perioden før 1. januar 2023, som utbetales etter dette tidspunktet.

11-4.8 § 11-4 annet ledd – Tilbakebetaling etter ny skatteavregning (Gammel 11-4.8 er ny 11-4.9)

Bestemmelsen i § 11-4 annet ledd regulerer kun tilbakebetaling av overskytende forskudd på skatt, ikke tilbakebetaling av restskatt, som følger hovedregelen i første ledd. Det er den reelle avsavnsperioden som skal rentegodtgjøres. For restskatt vil det være fra innbetalingen fant sted i tråd med ordlyden i første ledd. Det trengs dermed ingen særskilt regulering av dette for restskatt utover det som fremgår av første ledd.

Renter etter § 11-4 annet ledd erstatter de tilgoderentene som etter skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 2 med forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt mv. ble kalt «venterenter». I endringssaker for eldre inntektsår hvor rente skal beregnes både etter tidligere forskrift

og etter ny, beregnes gammel rente fram til utløpet av 2008 og deretter rente etter det nye regelverket.

Reglene i § 11-4 annet ledd gjelder kun skattekrav som oppstår i forbindelse med **ny skatteavregning** for personlige eller upersonlige skattytere. Det forutsettes dermed at det fra tidligere foreligger ordinært skatteoppgjør for vedkommende inntektsår. Ny skatteavregning vil vanligvis ha sitt grunnlag i endringsvedtak på fastsettingssiden, men kan også skyldes endringer i de forskuddsbeløp som bringes i avregning mot fastsatt skatt.

Fram til ordinært skatteoppgjør vil skattyter ha fått eller blitt belastet renter etter de rentereglene som gjelder ved ordinært skatteoppgjør i medhold av bestemmelsen om renter ved skatteavregningen i § 11-5 med forskrift, se nærmere omtale under denne bestemmelsen nedenfor. Avregningsrenter etter § 11-5 er kun ment å godtgjøre renter for perioden fra inntektsåret og fram til det ordinære skatteoppgjøret.

Anvendelse av § 11-4 annet ledd forutsetter at skattyter har fått nedsatt sin skatteforpliktelse og at dette medfører en ny avregning hvor skattyter får penger til gode som skal rentegodtgjøres utover de rentene som følger av § 11-5. Endringer med ny avregning kan oppstå i flere omganger og rentegodtgjørelse kan etter omstendighetene dekke lange tidsperioder etter at ordinært skatteoppgjør ble gitt for vedkommende inntektsår. Ved hver ny avregning vil så vel grunnlaget for renter etter § 11-5 som etter enten § 11-2 tredje ledd eller § 11-4 annet ledd bli endret.

Rente etter § 11-4 annet ledd er i likhet med rente etter § 11-2 en **løpende pro anno rente** som i prinsippet skal dekke en avsnvsperiode som oppstår i tidsrommet mellom det ordinære skatteoppgjøret i det opprinnelige skattefastsettingsåret og den endelige skatteavregningen med skatteoppgjør.

Det er ulikt **utgangspunkt for renteperioden** etter § 11-4 annet ledd sammenlignet med renter etter § 11-2 tredje ledd. Etter § 11-4 annet ledd beregnes renten med utgangspunkt i tidspunktet for når det ordinære skatteoppgjøret ble sendt ut til skattyter.

Dersom hele eller deler av det beløpet som står til utbetaling etter ny avregning, og med krav om rentegodtgjørelse etter § 11-4, tidligere har vært innbetalt som restskatt inklusive rentetillegg etter § 11-5, skal renter av denne delen godtgjøres etter § 11-4 første ledd. Det innebærer at renter etter § 11-4 skal beregnes fra innbetalingstidspunktet for restskatten. Tilsvarende gjelder for de øvrige kravstypene som står til utbetaling, men som ikke har vært kreditert som forskuddsbeløp for vedkommende inntektsår. Det vises til kravstypene nevnt i skattebetalingsforskriften § 11-4-1.

Renter etter § 11-4 skal generelt beregnes fram til forfallstidspunktet for utbetalingen etter § 10-60, jf. § 11-4 første ledd.

Eksempel: Skattyter har i inntektsåret 2016 innbetalt kr 100 000 i forskuddsskatt. Skattyters fastsatte skatt i fastsettingsåret utgjør også kr 100 000, slik at det ved det ordinære skatteoppgjøret i 2016 ikke oppstår restskatt eller tilgodebeløp hos skattyter. Skatteoppgjøret blir sendt skattyter 10. juni 2017. Den 10. januar 2018 sender skattyter inn endringsmelding etter skatteforvaltningsloven § 9-4, hvor det fremgår andre opplysninger enn det som fremgikk av tidligere leverte skattemeldinger. Skattekontoret har ikke innvendinger til endringsmeldingen og det blir foretatt ny beregning av skatt på dette grunnlaget. Beregnet skatt utgjør nå kr 80 000 og ved ny avregning oppstår det et tilgodebeløp til skattyter på kr 20 000. Skattyter har da krav på rentegodtgjørelse av tilgodebeløpet både etter § 11-5 og § 11-4. For renter etter § 11-5 henvises det til omtalen under [11-5](#) nedenfor. Rentene etter § 11-4 beregnes fra ordinært skatteoppgjør ble sendt skattyter 10. juni 2017 og fram til forfallstidspunktet for utbetalingen etter ny avregning, jf. § 10-60 tredje ledd annet punktum.

11-4.9 § 11-4 tredje ledd – Særregel om renter ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt (Gammel 11-4.9 er ny 11-4.10)

Tredje ledd er en særregel for innenlands merverdiavgift som sier noe om hvilket tidspunkt renter etter § 11-4 skal beregnes fra for merverdiavgift som skal utbetales etter et endringsvedtak eller en egenretting i de tilfellene det tidligere ikke har vært innbetalt et avgiftsbeløp for terminen. Regelen kom inn ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110 og er kommentert i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.1.2. Dette er aktuelt når det f.eks. treffes et vedtak som reduserer merverdiavgiften slik at det blir et tilgodebeløp, eksempelvis at en mva-melding om nulloppgjør endres til kr 20 000 til gode. Det skal da ytes renter etter § 11-4 på det beløpet som skal utbetales i henhold til endringsvedtaket eller egenrettingen. Rentegodtgjørelsen skal ytes fra tre uker etter leveringsfristen for terminen. Se [10-30.3](#) og [10-30.4](#) for beskrivelse av leveringsfristene. Da hovedregelen for rente etter § 11-4 første ledd bestemmer at starttidspunktet for renteberegningen er tidspunktet da betaling fant sted, har det vært behov for en særregel for de tilfellene hvor det ikke tidligere er innbetalt et avgiftsbeløp for terminen. Tredje ledd har ingen særregler for sluttidspunktet for renteberegningen, så her vil hovedregelen i første ledd komme til anvendelse. Det innebærer at renten skal løpe til forfallstidspunktet for tilgodebeløpet i § 10-60.

11-4.10 § 11-4 fjerde ledd – Rentegodtgjørelse i andre tilfeller

Innkrevingsmyndigheten kan yte en rentegodtgjørelse til den skatte- eller avgiftspliktige i andre særlige tilfeller enn det som følger av hovedregelen for | avsvansrenter i § 11-4 første ledd. Det åpnes altså for en rentegodtgjørelse i tilfeller der tilbakebetalingskravet ikke har sitt grunnlag i et endringsvedtak eller egenretting. For eksempel kan det være aktuelt å yte en rentegodtgjørelse ved utbetaling etter refusjon, fritak, nedsettelse eller lempning av kravet. Dette fordrer imidlertid en konkret vurdering. Vurderingstemaet vil være om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for.

Skattedirektoratet har vurdert at det ikke skal gis rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av innbetalt tilleggsforskudd før avregningen. Dette begrunnes med at det følger av skattebetalingsforskriften § 11-4-7 at det ikke ytes rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av forskuddstrekk eller forskuddsskatt, se 11-4.5. Dette er betalingsplikter som skattemyndighetene har pålagt skattepliktige. Når det ikke gis renter i disse tilfellene er det heller ikke grunnlag for å gi rentegodtgjørelse ved frivillige innbetalinger som tilbakebetales uavhengig av skatteavregningen.

Skattedirektoratet har bestemt at det i sak der det ble gitt avslag på søknad om refusjon av mineraloljeavgift, skal ytes renter etter § 11-4 i og med at vedtaket senere ble omgjort og refusjon innvilget. Forholdet er sett på som et særlig forhold i tråd med § 11-4 fjerde ledd første punktum. Renteperioden løper fra tidspunktet da vedtak om refusjon ble avslått.

Paragraf 11-4 fjerde ledd annet punktum gir en forskriftshjemmel for departementet til å bestemme at det skal ytes rentegodtgjørelse også i andre tilfeller selv om det ikke foreligger særlige forhold.

11-4.11 § 11-4 femte ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning

Femte ledd regulerer rentegodtgjørelse ved utbetaling av petroleumsskatt etter ny avregning. Renter etter § 11-4 skal i slike tilfeller beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret fram til forfallstidspunktet i § 10-60.

Bestemmelsen avløste de særlige regler om renteberegningen som tidligere fulgte av petroleumsskatteloven § 7 nr. 5, med tilhørende forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt mv. § 7 nr. 2.

11-4.12 § 11-4 sjette ledd – Refusjon av for mye betalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær

Ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 opphørte ordningen med forskuddstrekk, ligning, avregning og skatteoppgjør for kildeskatt på utbytte. Bakgrunnen for dette er at selskapene som utbetaler skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-13, skal foreta skattetrekk i kildeskatt på utbyttet som en endelig fastsetting av kildeskatten. Bestemmelsen regulerer fra hvilket tidspunkt det skal beregnes renter ved refusjon av for mye betalt kildeskatt til utenlandske aksjonærer. Tidligere løp rentene fra det tidspunktet skatten ble innbetalt. Den nye regelen medfører at rentene alltid skal beregnes fra 1. juli det året utbyttet blir utbetalt. Endringene trådte i kraft 1. juli 2019 med virkning for refusjonsvedtak som er fattet fra og med denne datoen.

11-5 § 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 22 prosent. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten. Det skal ikke beregnes rentetillegg av restskatt som betales innen 31. mai i skattefastsettingsåret.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag og overskytende utskrevet forskuddsskatt overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.
- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 prosent, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter
- b) Ved avregning etter tidlig fastsetting, gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

11-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.2 og kap. 27 s. 187 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.6.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 197 (Henvisning til restskatt etter § 7-1 i første ledd. Annet ledd opphevet.).
- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Endringslov til skattebetalingsloven.

- [Prop. 94 LS \(2013–2014\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 56 og [Innst. 261 L \(2013–2014\)](#) Innstilling fra Finanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivningen i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2014. s. 13 (oppretting av § 11-5 tredje ledd – fra «ligningsåret» til «inntektsåret»).
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 58.
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 268 og s. 278 og [Innst. 4 L \(2016–2017\)](#) s. 30–31 (opprettinger ifm. tilpasningen til ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 1 LS \(2017–2018\)](#) Skatter, avgifter og toll 2018 s. 67 og s. 305-306 (endring av proSENTSATS) og [Innst. 4 L \(2017–2018\)](#) s. 2 og s. 31.
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) Skatter, avgifter og toll 2019 pkt. 3.1 og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#) s. 27-28.
- [Prop. 115 LS \(2018–2019\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 25.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-5-1 til 11-5-7.

11-5.2 Generelt om § 11-5

Reglene i § 11-5 om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen gjelder krav på skatteområdet som fremkommer ved avregning. Dette omfatter også krav på petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. I likhet med loven for øvrig trådte også § 11-5 i kraft fra 1. januar 2009 for skatteområdet. Den fikk virkning første gang ved avregningen i 2009 for inntektsåret 2008. For alle tidligere inntektsår gjelder fortsatt det tidligere regelverket. Fra og med avregningen for inntektsåret 2010 ble renteberegningen etter § 11-5 lagt om fra fastrente til løpende pro anno rente. Se nedenfor om denne endringen.

Bestemmelsen i § 11-5 gjelder generelt bare de skattekravene som er undergitt avregning.

Med skattekrav menes her krav som oppstår i forbindelse med den direkte beskatning av personlige og upersonlige skattytere etter skattelovens bestemmelser, samt krav som fremkommer ved beskatning etter petroleumsskatteloven.

Generelt oppstår kravene ved fastsettingen. Fastsatt skatt blir ved avregningen sammenholdt med skatt som er betalt/utskrevet forut for fastsettingen. Lovreguleringen av selve avregningssituasjonen og hvilke beløp/krav som inngår i denne fremgår av skattebetalingsloven kap. 7 med tilhørende forskriftsregulering. Det vises til omtale av avregning i kap. 7.

Det bemerkes at kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer fra og med 1. januar 2017 fastsettes endelig ved selskapets skattetrekk etter skatteforvaltningsloven § 9-1 tredje ledd. Kildeskatt er dermed ikke lenger gjenstand for avregning, og avregningsrenter etter § 11-5 vil derfor ikke lenger være aktuelt for kildeskatten. Endringer i fastsatt kildeskatt vil fra og med 1. januar 2017 bli renteberegnet etter § 11-2 eller § 11-4.

Til grunn for den særskilte rentereguleringen av krav som oppstår ved skatteavregning ligger lovens forutsetninger om at skatten helt eller delvis skal være betalt (utskrevet) før fastsetting. Den nærmere regulering av forutsetningene knyttet til slikt forskuddsvis oppgjør er forskjellige for personlige skattytere, upersonlige skattytere og skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatte-loven.

Den såkalte forskuddsordningen for personlige skattytere forutsetter i utgangspunktet at skatt skal betales etter hvert som inntekt opptjenes gjennom inntektsåret. For upersonlige skattytere har skattebetalingsordningen over tid nærmet seg forskuddsordningen for de personlige skattyterne. I prinsippet skal skatten for disse skattyterne nå i sin helhet betales før fastsettingen, men likevel etter utgangen av inntektsåret. For disse gruppene reguleres forskudds-betaling av skatt gjennom skattekort eller ved utskrivning av forskuddsskatt. Det vises til regulering av dette i skattebetalingslovens kap. 5 og 6 med forskriftsregulering. Det er ellers særregulering for tilfeller undergitt såkalt forhåndsfastsetting med forhåndsavregning.

For skattytere etter petroleumsskatte-loven er det enkelte særregler knyttet til bl.a. avregning av den såkalte terminkatten i særloven. Reglene om bl.a. renter finnes imidlertid i skattebetalingsloven, herunder renter ved avregning etter bestemmelsen i § 11-5.

Etter § 11-5 er det to rentetyper – rentetillegg og rentegodtgjørelse. Disse benyttes der skattyter har betalt henholdsvis for lite eller for mye i forskudd i forhold til fastsatt skatt. Ved avregningen gir dette seg til uttrykk ved at det oppstår restskatt å betale for skattyter, eller ved at skattyter får et krav på til gode mot skattekreditorene. Rentetillegget tilkommer derfor alltid de offentlige skattekreditorene som et tillegg til restskatt, mens rentegodtgjørelse benyttes som begrep der det er skattyter som skal ha godtgjort renter på et tilgodebeløp ved avregningen.

Renter ved avregningen etter § 11-5 er i likhet med renter etter § 11-2 og § 11-4 å anse som såkalte **avsavnsrenter**. Generelt skal da også anvendelsen av renter ved skatteavregningen kompensere for den kreditten som oppstår på skattyters eller skattekreditorenes hånd, ved at skatten betales til en annen tid enn forutsatt under de skattebetalingsordningene som gjelder for hver enkelt av de skattytergruppene som er omfattet av bestemmelsen i § 11-5. Disse forutsetningene er da også styrende for hvilke beregningsgrunnlag, renteperioder og rentesatser som benyttes ved beregning og oppgjør av renter etter § 11-5. Forhold vedrørende grunnlag, perioder og satser omtales nærmere nedenfor under omtale av de aktuelle rentetypene – rentetillegg og rentegodtgjørelse – og de ulike avregningssituasjonene hvor disse rentene i forskjellig grad kommer til anvendelse.

Ved lovendring 10. desember 2010 nr. 69 med ikrafttredelse fra 1. januar 2011 ble det gjennomført en omlegging av rentesystemet ved skatteavregnin-

gen. Endringen innebar at fra og med skatteoppgjørene i 2011 for inntektsåret 2010 ble renter ved ordinær avregning etter § 11-5 lagt om fra faste rentesatser til løpende pro anno rente. Omleggingen hadde blant annet bakgrunn i at en for skatteoppgjørene i 2011 for personlige skattytere gikk fra to skatteoppgjørspuljer til fire. Løpende renter ville da gi større fleksibilitet med hensyn til når og på hvilken måte det ble gitt skatteoppgjør til skattyterne. Ved denne omleggingen ble dessuten renter ved ordinær avregning underlagt tilsvarende system som det som gjelder ved gjennomføring av renteberegning etter §§ 11-2 og 11-4, ved at Norges Banks styringsrente gir grunnlaget for fastsetting av rentesatser og at renteberegningen gjennomføres som en løpende beregning med pro anno rente (årsrente). Ved lovendringen ble selve reguleringen av renteinretningen flyttet fra skattebetalingsforskriften og inn i lovens § 11-5.

Innføringen av løpende pro anno rente forutsetter at det ved beregning av avregningsrenter fastsettes en beregningsperiode i likhet med det som gjelder for de øvrige rentetyper i lovens kapittel 11. Utgangspunktet for avregningsrentene vil, som med dagens ordning, tas i en generell og gjennomsnittlig formodning om at forskudd (med unntak for tilleggskorskudd) gjennomgående betales midt i inntektsåret for personlige skattytere. Det generelle starttidspunktet for renter ved avregning etter § 11-5 er da for både tilgodebeløp og restskatt satt til 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere. For upersonlige skattytere, som betaler utskrevet forskuddsskatt i to terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret, er starttidspunktet satt til 15. mars i året etter inntektsåret. Avslutning av renteperioden er ulikt regulert for henholdsvis rentegodtgjørelse på tilgodebeløp og rentetillegg på restskatt, se under omtale av de ulike renteartene nedenfor.

Tidligere regelverk i lov og forskrift om fastrenteordning vil fortsatt gjelde i alle tilfeller hvor det foretas ny avregning for inntektsåret 2009 og tidligere år.

11-5.3 § 11-5 første ledd – Rentetillegg

Det følger av § 11-5 første ledd at restskatt som fremkommer ved avregning skal tillegges rentetillegg. Bestemmelsen gjelder både personlige og upersonlige skattytere.

Restskatt ved avregning oppstår uten videre som følge av at krediterte forskudd utgjør mindre enn det skattyter har fått som fastsatt skatt. Som utgangspunkt utgjør denne restskatten **beregningsgrunnlaget for rentetillegget** etter § 11-5. Til grunn for fastsatt skatt kan det imidlertid ligge grunnlag som det ikke er naturlig å ta med i beregningsgrunnlaget for rentetillegg. Skattebetalingsforskriften § 11-5-6 regulerer nærmere hva som ikke skal tas med i grunnlaget for rentetillegg. Det fremgår at forsinkelsesavgift, tilleggsskatt samt renter etter lovens §§ 11-2 og 11-4 ikke skal tas med i beregningsgrunnlaget for rentetillegget. Både forsinkelsesavgiften og tilleggsskatten vil ligge som deler av den fastsatte skatten slik den kommer fastsatt og beregnet fra skattemyndigheten. Ved beregningen av rentetillegget skal disse da tas ut av grunnlaget for beregningen av rentetillegg.

Fra og med avregningen for inntektsåret 2010 er avregningsrenter, som nevnt foran, lagt om fra fastrenter til flytende pro anno renter. Det innebærer at **renteperioden** må fastsettes eksakt fra dato til dato i likhet med den øvrige rentemodellen i kapittel 11. Fastrenter, som fortsatt vil være gjeldende ved alle nye avregninger for inntektsår forut for 2010, har vært basert på en stipulert renteberegningsperiode. Formålet er i begge tilfeller at enten skattyter eller skattecreditorne skal kompenseres ut fra en avsavnsbetraktning. Avsavsperioden og dermed renteperioden bygger på den skattebetalingsordningen som gjelder for de enkelte skattytergrupper sammenholdt med den kravstype som inngår ved beregningen.

Ved avregningen for de personlige skattyterne er renteperioden basert på at endelig fastsatt skatt skulle vært betalt etter hvert som skattyter opptjente sin inntekt gjennom inntektsåret. Det er dette som ligger til grunn for den forskuddsordningen for betaling av skatt som gjelder for personlige skattytere. Inntekt kan for mange skattytere svinge gjennom inntektsåret, men regelverket legger til grunn at inntekten anses jevnt opptjent gjennom inntektsåret. Etter innføringen av løpende pro anno rente, skal renteperioden for rentetillegget for personlige skattytere regnes fra 1. juli i inntektsåret. For upersonlige skattytere er utgangspunktet for rentetillegget satt til 15. mars i året etter utløpet av inntektsåret. Til grunn for dette tidspunktet ligger at upersonlige skattytere først skal betale forskuddsskatt i to terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret, jf. § 10-20 tredje ledd. Renteperioden bringes til avslutning gjennom avregningen og skatteoppgjøret for skattyter. Fram til og med skatteoppgjøret for 2009 inneholdt regelverket et sett med fastrenter for hvert skatteoppgjør etter ordinær ligning og avregning, to skatteoppgjør for personlige skattytere og ett for upersonlige. Hvert sett av fastrenter har vært basert på det forutbestemte tidspunktet for skatteoppgjør, med ulike satser avhengig av tidspunktet for det enkelte oppgjør. Fra og med skatteoppgjøret for inntektsåret 2010 vil den løpende pro anno renten på rentetillegg løpe fram til første termins forfall. Tidspunktet for dette forfallet vil i prinsippet for hver skattyter være bestemt av når vedkommende får tilsendt sitt skatteoppgjør. Dette tidspunktet behøver da ikke lenger være kjent på forhånd for å få et riktig oppgjør av rentetillegg etter avregning.

Regulering av **rentesatsen for rentetillegg** for personlige skattytere fremgår av § 11-5 første ledd. En skal som utgangspunkt benytte rentesatsen etter § 11-6 annet ledd, annet punktum. Utgangspunktet skal dermed være den pengepolitiske styringsrenten som er fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i det aktuelle året. Ved ordinær avregning er det derfor styringsrentesatsen pr. 1. januar i skattefastsettingsåret som skal benyttes. Denne skal imidlertid reduseres med 22 prosent fordi det etter skattelovens regler ikke er skattemessig fradragsrett for rentetillegg ved skatteavregningen (22 prosent utgjør skatteeffekten i forhold til alminnelig inntekt ved fastsettingen). Den satsen som man da kommer fram til skal benyttes for hele perioden fra 1. juli i inntektsåret.

For nye avregninger i endringssaker for inntektsåret 2009 og eldre inntektsår vil fortsatt tidligere regler gjelde. Skattebetalingsloven av 2005 trådte først i kraft for skatteområdet fra og med avregningene for inntektsåret 2008, og for dette året vil den nærmere regulering av rentesatsene ved ordinær avregning fremgå av skattebetalingsforskriften slik den lød før forskriftsendringen 2. februar 2011 nr. 108, jf. daværende § 11-5-4 første ledd for de personlige skattyterne og § 11-5-5 første ledd for de upersonlige skattyterne. For inntektsår før 2008 vil tilsvarende regulering fremgå av regelverket etter tidligere skattebetalingslov av 1952 med forskriftsverk.

For skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatteloven skal rentetillegget i medhold av skattebetalingsforskriften § 11-5-8 beregnes etter rentesatsen i § 11-6 annet ledd første punktum. Rentetillegget er da styringsrenten med tillegg av ett prosentpoeng.

Det følger av nytt fjerde punktum at det ikke skal betales rentetillegg av restskatt som betales innen 31. mai i skattefastsettingsåret. Bestemmelsen gjelder fra 1. januar 2020 med virkning for skatteoppgjøret for inntektsåret 2019. Bestemmelsen medfører at skattepliktige fortsatt kan foreta ekstra innbetaling før 31. mai uten rentetillegg. Dette selv om de har mottatt skatteoppgjøret før denne datoen.

I annen utgave av Skattebetalingshåndboken (fra 2012) finner du på side 267 eksempler på avregninger ved overgangen fra fastrenter til løpende renter.

11-5.4 Unntakstilfeller – rentetillegg

11-5.4.1 Unntak for rentetillegg med henvisning til skatteloven § 17-1

Ved lovendringen av 10. desember 2010 ble unntaket om at rentetillegg ikke skal tillegges restskatt for skattytere, som har fått skattebegrensning etter skatteloven § 17-1, tatt ut av lovens § 11-5 første ledd annet punktum fordi den ble ansett som overflødig. Unntaket fremgikk da også av skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav a. Etter endringen i forskriften av 2. februar 2011 fremgår unntaket nå av skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav a. Slik begrensning er bare aktuelt for personlige skattytere. Begrensningen gjelder i hovedsak skattytere med lav alminnelig inntekt og/eller lav skatteevne. Det vil fremgå av opplysninger fra skattemyndigheten om skatteloven § 17-1 har fått anvendelse ved fastsettingen av vedkommende skattyter.

11-5.4.2 Unntak for rentetillegg etter skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd, jf. § 11-5-5

Det er i skattebetalingsforskriften § 11-5-4 gitt ytterligere begrensninger med hensyn til å belaste personlige skattytere med rentetillegg. Foruten unntaket for skattebegrensningsstilfellene etter skatteloven § 17-1, oppstilles det ytterligere begrensninger i første ledd bokstavene b og c. For situasjoner som nevnt i bokstav c er det gitt tilsvarende unntak for upersonlige skattytere i forskriften § 11-5-5.

11-5.4.3 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav b

I tilfeller som nevnt i bokstav b skal restskatt for skattyter ikke tillegges rentetillegg, når arbeidsgiver er å bebreide for at korrekt forskuddstrekk ikke har blitt foretatt i forbindelse med lønnsutbetalinger, samtidig som forholdet «ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra skattyterens side». Etter sin ordlyd vil aktuelle tilfeller kunne variere fra at arbeidsgiver helt har unnlatt å gjennomføre trekk til at det i varierende omfang har blitt trukket for lite i forhold til skattekort mv., og at det som følge av dette oppstår restskatt for skattyter. Skattedirektoratet vil anta at dette er en bestemmelse som meget sjelden kan tenkes å komme til anvendelse ved siden av det øvrige regelverket som gjelder rettigheter og ansvar i forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker (skattyter) med hensyn til gjennomføringen av forskuddstrekk. Bestemmelsen synes overflødig ved siden av de rettighetene skattyter er gitt med hensyn til å få godskrevet forskuddstrekk etter skattebetalingsforskriften § 7-1-2 og den etablerte praksis en har i forbindelse med spørsmål om godskriving. Utover nevnte regulering i forbindelse med godskriving av forskuddstrekk, synes det vanskelig å tenke seg at vilkåret om aktsomhet hos skattyter etter § 11-5-4 første ledd bokstav b vil være oppfylt på en slik måte at det vil være aktuelt å benytte dette unntaket for beregning av rentetillegg i tilfeller hvor skattyter mer eller mindre har fått utbetalt bruttolønn, og av den grunn har fått restskatt ved avregningen.

11-5.4.4 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav c og § 11-5-5

Etter § 11-5-4 første ledd bokstav c og § 11-5-5 fremgår det videre at restskatt ikke skal tillegges rentetillegg når den er fremkommet ved forhåndsavregning etter forhåndsfastsetting, og slik avregning er foretatt forut for de fristene som er satt for skattyter til å foreta innbetaling av tilleggsforskudd etter § 4-7. Dette gjelder både personlige og upersonlige skattytere. Ordningen med tilleggsforskudd er nettopp et tilbud til skattyterne om å supplere de ordinære forskuddene (forskuddstrekk og forskuddsskatt) for å unngå restskatt med tillegg av rentetillegg ved avregningen. Unntaket har dermed sin naturlige begrunnelse i at skattyter fortsatt ville hatt tid til å betale tilleggsforskudd, og derved kunne unngått den restskatten som oppsto ved forhåndsavregningen.

11-5.5 § 11-5 annet og tredje ledd – Rentegodtgjørelse

Etter § 11-5 annet ledd og tredje ledd har personlige og upersonlige skattytere som får tilbakebetalt skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7 krav på rentegodtgjørelse.

Etter § 7-1 tredje ledd vil slik tilbakebetaling som nevnt i § 11-5 annet og tredje ledd omfatte de beløpene av krediterte forskudd som ved avregningen overstiger den skatten som er fastsatt for skattyter, og som av den grunn blir frafalt og tilbakebetalt som såkalt overskytende forskudd. **Beregningsgrunnlaget for rentegodtgjørelse** etter § 11-5 vil da kunne omfatte ulike kravstyper som inngår i den forskuddsordningen som gjelder for personlige skattytere, og tilsvarende for de typer forskudd som inngår i betalingsordningen for de upersonlige skattyterne. For personlige skattytere vil slike forskudd kunne være forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt samt tilleggsforskudd etter § 4-7. For

de upersonlige skattyterne vil det være tale om utskrevet forskuddsskatt eller tilleggsforskudd. Det er grunn til å presisere at selv om det er den utskrevne forskuddsskatten som inngår i avregningen både for personlige og upersonlige skattytere, vil det ved overskytende forskudd kun være den delen av utskrevet forskuddsskatt som faktisk er innbetalt før utløpet av tilleggsforskuddsfristen, som vil være gjenstand for godtgjørelse av avsavnsrenter etter § 11-5.

Det fremgår av § 11-5 annet ledd at det som grunnlag for rentegodtgjørelse også kan ligge det som er benevnt «**negativ skatt**» i bestemmelsen. Dette begrepet dekker tilfeller hvor det forekommer fradrag i skatt, som kan overstige det som blir fastsatt i skatt. Den del av fradraget som måtte overstige fastsatt skatt, skal da komme til utbetaling. I så fall vil en slik «negativ skatt» på samme måte som ordinære overskytende forskuddsbeløp inngå i beregningsgrunnlaget for rentegodtgjørelse etter § 11-5 annet ledd.

Fra og med inntektsåret 2010 har vi hatt løpende pro anno rente ved beregning av avsavnsrenter ved skatteavregningen. For beregningen legges det til grunn en **renteperiode** som løper fra og til fastsatte datoer. Periodene er forskjellige avhengig av om det gjelder skatteoppgjør for personlige eller for upersonlige skattytere. For omtale av renteperiode for tidligere inntektsår enn 2010 vises det til tidligere utgaver av håndboken. Renteperioden for rentegodtgjørelse ved forhåndsavregning etter forhåndsfastsetting er i tillegg særskilt regulert, i skattebetalingsforskriften § 11-5-2 for personlige skattytere og i § 11-5 tredje ledd for upersonlige skattytere, se [11-5.6](#).

I § 11-5 annet ledd bokstav a er det gitt anvisning på at **renteperioden for personlige skattytere** skal fastsettes med utgangspunkt i at ordinære forskuddsbeløp gjennom forskuddstrekk og utskrevet forskuddsskatt i gjennomsnitt anses innbetalt midt i inntektsåret. Ved tilbakebetaling av for mye betalt forskuddstrekk og forskuddsskatt tas det dermed ved beregningen av renter utgangspunkt i datoen 1. juli i inntektsåret. Rentegodtgjørelsen skal beregnes fram til skatteoppjøret blir sendt skattyter.

I § 11-5 annet ledd bokstav b er det gitt særskilt regulering av utgangspunktet for **rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av overskytende utskrevet forskuddsskatt** i visse tilfeller, samt av tilleggsforskudd etter § 4-7. Dersom personlige skattytere ved avregningen får tilbakebetalt overskytende utskrevet forskuddsskatt som er innbetalt etter utløpet av inntektsåret, men før 31. mai i året etter inntektsåret, og av tilleggsforskudd betalt innen samme dato (frist) i henhold til § 4-7, skal utgangspunktet for rentegodtgjørelse i begge tilfeller regnes fra 31. mai. I disse tilfellene legges det til grunn at avsavnsperioden anses adskillig kortere enn for de ordinære forskuddene som er betalt innen inntektsåret. Det bemerkes at utskrevet forskuddsskatt betalt etter utløpet av inntektsåret, vil være innbetalinger klart etter de fristene som gjelder for innbetaling av utskrevet forskuddsskatt. Når det gjelder tilleggsforskudd, er det gode grunner for å anta at slike innbetalinger i de aller fleste tilfeller nettopp vil komme nær opp til fristen 31. mai for å betale tilleggsforskudd etter § 4-7.

Renteperioden for de upersonlige skattyterne (aksjeselskaper mv.) er basert på at selve betalingsordningen forutsetter en senere betaling av skatt enn for de personlige skattyterne. Etter § 11-5 tredje ledd er det gitt anvisning på at rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av overskytende forskudd skal beregnes fra 15. mars i året etter inntektsåret. Rentegodtgjørelsen skal beregnes fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Utgangspunktet for renteperioden er satt til 15. mars ut fra at dette tidspunktet ligger midt mellom de to ordinære terminforfallene som gjelder for utskrevet forskuddsskatt for upersonlige skattytere – 15. februar og 15. april i skattefastsettingsåret. Også de upersonlige skattyterne har i tillegg til ordinært utskrevne forskudd anledning til å supplere forskuddsskatten med tilleggsforskudd etter § 4-7. Frist for betaling av slikt tillegg er 31. mai. Av § 11-5 tredje ledd fremgår det at også slike tillegg til den utskrevne forskuddsskatten, betalt innen nevnte frist, vil gis en rentegodtgjørelse fra 15. mars ved eventuell tilbakebetaling.

Av skattebetalingsforskriften § 11-5-1 første ledd fremgår det at **tilbakebetaling av innbetalte forskudd** skal anses å ha skjedd i en nærmere anvist rekkefølge, og at de senest innbetalte beløpene innenfor hver kategori skal anses som tilbakebetalt først. Dette innebærer at et eventuelt tilleggsforskudd skal tilbakebetales før annet forskudd, når avregningen viser at det er betalt for mye forskudd. Deretter følger utskrevet (og innbetalt) forskuddsskatt og forskuddstrekk. Regelen gjelder for personlige skattytere. For upersonlige skattytere vil det ikke være relevant med slik rekkefølgeregulering, da det for disse ikke forekommer ulikheter i rentegodtgjørelse for ordinært utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd betalt innen 31. mai i året etter inntektsåret. For innbetalinger som er foretatt etter 31. mai i skattefastsettingsåret, vil det ikke for noen skattytergruppe foreligge hjemmel for å tilstå rentegodtgjørelse. Dersom utskrevet forskuddsskatt dekkes ved utleggstrekk, regnes beløpet som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer, jf. § 11-5-1 andre ledd.

Rentesatsen for rentegodtgjørelse for personlige skattytere tar utgangspunkt i ratesatsen etter § 11-6 annet ledd annet punktum, dvs. den pengepolitiske styringsrenten som er fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i det aktuelle året. Denne skal imidlertid reduseres med 22 prosent, fordi det etter skattelovens regler ikke er skattemessig fradragrett for rentetillegg ved skatteavregningen (22 prosent utgjør skatteeffekten i forhold til alminnelig inntekt ved fastsettingen). Ved ordinær avregning er det således styringsratesatsen pr. 1. januar i skattefastsettingsåret som skal benyttes. Denne skal benyttes for hele perioden fra 1. juli i inntektsåret. Det samme gjelder ved forhåndsavregning som blir foretatt senere enn 1. januar i skattefastsettingsåret. Ved forhåndsavregninger som foretas i tidsrommet 1. juli til 31. desember i inntektsåret, skal utgangspunkt tas i den styringsrenten som var fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i inntektsåret.

I annen utgave av Skattebetalingshåndboken (fra 2012) finner du på side 271 eksempler på avregninger ved overgangen fra fastrenter til løpende renter.

11-5.6 Regulering av renter ved forhåndsavregning

Forhåndsavregning foretas i tilfelle med grunnlag i at det er foretatt forhåndsfastsetting av skattegrunnlaget etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4. Avregningen vil i tilfeller med forhåndsavregning etter forhåndsfastsetting komme i tid før ordinær avregning, og den perioden det skal beregnes rente for, vil normalt være kortere enn den perioden som ligger til grunn for den ordinære avregningen.

I likhet med ordinær avregning, tas det også ved forhåndsavregning utgangspunkt i styringsrentesatsen pr. 1. januar i skattefastsettingsåret dersom tilbakebetaling etter forhåndsavregning skjer senere enn 1. januar i skattefastsettingsåret. Ved tilbakebetaling etter forhåndsavregning som foretas i tidsrommet 1. juli til 31. desember i inntektsåret, skal utgangspunkt for renteberegningen tas i den styringsrenten som var fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i inntektsåret.

Upersonlige skattytere skal i henhold til § 11-5 tredje ledd bokstav b ikke tilstå rentegodtgjørelse i de tilfellene avregning etter forhåndsfastsetting skjer før 31. mai i skattefastsettingsåret. Det vil da ikke foreligge tilstrekkelig avsavn til å begrunne godtgjørelse av rente.

11-5.7 Forholdet mellom renter etter § 11-5 ved ordinær skatteavregning og nytt renteoppgjør ved ny avregning etter endring

Dersom det gjøres endringer i fastsatt skatt eller det skjer endringer av de beløpene som skal gå til fradrag i fastsatt skatt, skal det foretas ny avregning, jf. § 7-2 og skattebetalingsforskriften § 7-2-1. Ved den nye avregningen beregnes renter etter § 11-5 på ny. Ved det nye skatteoppgjøret tas det hensyn til det oppgjøret som fant sted etter den ordinære avregningen. Avhengig av om endringen medfører økt eller nedsatt skatt, vil det i tillegg til renter etter § 11-5 kunne påløpe ytterligere renter etter § 11-2 eller § 11-4, men da for en annen periode enn rentene etter § 11-5.

11-5.8 Om renter ved avregning av petroleumsskatt

Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven for skatteområdet fra 1. januar 2009, ble det samtidig iverksatt endringer i petroleumsskatteloven § 7. Renter ved avregning av petroleumsskatt var tidligere regulert i nevnte § 7 nr. 5. Fra 1. januar 2009 er også renter ved avregning av petroleumsskatt regulert i medhold av skattebetalingsloven § 11-5. Petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 annet ledd annet punktum gir anvisning på at skattebetalingsloven § 7-1 annet og tredje ledd og § 7-2 første ledd gjelder tilsvarende ved avregning av terminskatt i fastsatt skatt etter petroleumsskatteloven. Petroleumsskatt er dermed omfattet av bestemmelsen om renter ved skatteavregningen i § 11-5.

I skattebetalingsforskriften §§ 11-5-8 og 11-5-9 er det gitt bestemmelser om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved ordinær avregning etter petroleumsskatteloven. Etter de nevnte bestemmelsene er det for petroleumsskatt fullt samsvarende mellom **renteperiodene** ved henholdsvis for lite eller for mye innbetalt terminskatt.

For så vel rentetillegg som for rentegodtgjørelse starter renteperioden fra 1. januar i året etter inntektsåret, dvs. ved inngangen til det året fastsettingen foretas. For begge rentetyper skal rente beregnes fram til forfallstidspunktet for betaling av restskatt etter § 10-22 annet ledd eller for utbetaling av tilgodebeløp etter § 10-60 tredje ledd, jf. skattebetalingsforskriften §§ 11-5-8 og 11-5-9, begges første ledd.

Etter forskriften § 11-5-8 annet ledd skal det på restskatt benyttes **rentesats** som anvist i § 11-6 annet ledd annet punktum. Ved tilgodebeløp skal, i henhold til forskriften § 11-5-9 annet ledd, satsen etter § 11-6 annet ledd første punktum benyttes.

Ved **vedtak om endring som innebærer økning** av petroleumsskatt, skal renter ved den nye avregningen beregnes av økningen etter bestemmelsen i § 11-2 fjerde ledd. Renten blir beregnet av økningen fra 1. januar i året etter inntektsåret og fram til vedtakstidspunktet.

Ved endring som innebærer nedsettelse av petroleumsskatt, skal utbetaling av for mye betalt overskytende terminskatt etter ny avregning rentegodtgjøres etter § 11-4 femte ledd fra 1. januar i året etter inntektsåret og fram til forfallstidspunktet for utbetalingen etter § 10-60. Ved tilbakebetaling av for mye innbetalt restskatt petroleum, skal det rentegodtgjøres i samsvar med § 11-4 første ledd fra innbetalingstidspunktet.

11-5.9 § 11-5 fjerde ledd – Forskrifter

Fjerde ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette nærmere regler om renter ved skatteavregningen, bl.a. om grunnlaget for renteberegningen, rentesatser og om unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

I skattebetalingsforskriften §§ 11-5-1 til 11-5-9 er det gitt nærmere regulering for anvendelsen av renter i medhold av § 11-5 ved skatteavregningen.

11-6 § 11-6. Rentesatser

(1) Rentesatsen for rente etter §§ 11-1 og 11-3 skal tilsvare satsen fastsatt i medhold av lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd første punktum. Er det innvilget betalingsordning for arveavgift fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet, skal renten være halvparten av satsen etter første punktum.

(2) Rentesatsen for rente etter § 11-2 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng. Rentesatsen for rente etter § 11-4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året.

(3) Endring i rentens størrelse får virkning fra tidspunktet endringen trer i kraft, også for skatte- og avgiftskrav hvor det løper rente før ikrafttredelsen.

11-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.5.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 11-6-1.

11-6.2 Generelt om § 11-6

Før ikrafttredelsen av skattebetalingsloven var rentesatsene for de ulike skatte- og avgiftskravene spredt i de ulike særlovene. Rentesatsene var også forskjellige for de ulike kravene. Ved ny skattebetalingslov gjennomføres det like rentesatser for de ulike skatte- og avgiftskravene for hver av rentetyperne. Det gjelder imidlertid visse særregler for noen av skatte- og avgiftskravene. Ved lovendringen 10. desember 2010, med blant annet endringene i § 11-5, ble også renter ved avregning tilnærmet regulert etter den rentemodellen som gjelder for øvrige renter etter kapittel 11. Satsene for slike avregningsrenter er nå også gitt med utgangspunkt i Norges Banks styringsrente, slik bruk av denne i utgangspunktet er regulert i § 11-6. Det er likevel fortsatt en særregulering i § 11-5 ved at satsen for rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen skal reduseres med 22 prosent.

11-6.3 § 11-6 første ledd – Sats for forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling

I § 11-6 første ledd gis det en generell sats for forsinkelsesrenter etter § 11-1 og renter ved forsinket tilbakebetaling etter § 11-3 for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Rentesatsen tilsvare den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven. Dette innebærer at rentesatsen ved forsinket betaling og tilbakebetaling endres i takt med endringer i den generelle satsen i forsinkelsesrenteloven. Rentesatsen for forsinkelsesrenten i forsinkelsesrenteloven fastsettes hvert halvår, med virkning fra 1. januar og fra

1. juli. Myndigheten til å fastsette forsinkelsesrenten er lagt til Finansdepartementet, mens Justis- og beredskapsdepartementet har ansvaret for regelverket om forsinkelsesrenter, bl.a. forsinkelsesrenteloven. Forsinkelsesrentesatsen fastsettes i forskrift. Forsinkelsesrentesatsen skal være Norges Banks styringsrente tillagt minst 8 prosentpoeng. Norge følger med dette opp EU-direktivet 2011/7/EU av 16. februar 2011 om bekjempelse av forsinket betaling ved handelstransaksjoner. Finansdepartementet har laget retningslinjer for fastsettelse av rentesats for forsinkelsesrente etter forsinkelsesloven. Disse er tilgjengelige på www.regjeringen.no. I retningslinjene fremkommer det blant annet at det ikke nødvendigvis er slik at rentens nivå endres hvert halvår, selv om forsinkelsesrenten nå skal fastsettes hvert halvår. I dette ligger kun en plikt til å fatte nytt vedtak hvert halvår. Departementet vil således fastsette ny forskrift (endringsforskrift) hvert halvår, også dersom det ikke skjer noen endring av rentesatsen.

11-6.4 § 11-6 første ledd annet punktum – Særregel om rentesats ved avdragsordning for arveavgift knyttet til næringsvirksomhet

Bestemmelsen åpner for en redusert rentesats i avdragsordninger for arveavgift der arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet og mottakeren skal drive næringsvirksomheten videre. Regelen i § 11-6 første ledd annet punktum om lav rentesats må holdes adskilt fra særregelen om rentefri avdragsordning for arv og gave av næringsvirksomhet, jf. § 10-32. I de tilfellene hvor vilkårene for rentefri avdragsordning i § 10-32 ikke er oppfylt, men de generelle vilkårene for en betalingsordning likevel er til stede, kan bestemmelsen om redusert rentesats i § 11-6 komme til anvendelse.

11-6.5 § 11-6 annet ledd første punktum – Rentesats for rente etter § 11-2

Rentesatsen for rente etter § 11-2 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten pr. 1. januar i det aktuelle året pluss ett prosentpoeng. Rentesatsens størrelse er ment å kompensere for den kreditt skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at skatte- eller avgiftskravet ikke er betalt etter opprinnelig forfall. Fordelen for skatte- eller avgiftspliktige korresponderer med det likviditetstapet staten har hatt som følge av at skatten eller avgiften ikke ble korrekt fastsatt ved opprinnelig forfall.

Den pengepolitiske styringsrenten i Norge er renten på bankenes innskudd i Norges Bank (foliorenten). Hovedstyret i Norges Bank fastsetter styringsrenten normalt seks ganger i året. Den pengepolitiske styringsrenten gir dermed uttrykk for renten i pengemarkedet. I forarbeidene er det fremhevet at rentesatsen bør ligge noe over foliorenten og rentesatsen etter § 11-2 er derfor tillagt ett prosentpoeng. Det er styringsrenten pr. 1. januar i det aktuelle året som er avgjørende for rentesatsen. Av systemtekniske og beregningsmessige årsaker er det ikke hensiktsmessig at rentesatsen ved endringsvedtak endres like ofte som foliorenten.

11-6.6 § 11-6 annet ledd annet punktum – Rentesats for rente etter § 11-4 og § 11-5

Rentesatsen for rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift etter vedtak om endring, skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten pr. 1. januar i det aktuelle året. Det er dermed et likt utgangspunkt som satsen for rente etter § 11-2, men ratesatsen etter § 11-4 er ett prosentpoeng lavere enn ratesatsen etter § 11-2. Denne forskjellen i ratesatsen er blant annet begrunnet i forskjellen i risikoen for å få dekket kravet der det er staten, i motsetning til den skatte- eller avgiftspliktige, som skal utbetale et beløp. Videre bør satsen for renten etter § 11-4 ikke være så høy at skatte- og avgiftskreditorene blir ansett som et økonomisk gunstig alternativ for kortsiktige pengeplasseringer. Skatte- og avgiftspliktige bør også få tilstrekkelig oppfordring til å fremlegge den informasjonen som etterspørres av skatte- og avgiftskreditorene før en utbetaling etter et endringsvedtak kan gjennomføres. Så lenge ratesatsen kun dekker skatte- og avgiftspliktiges avsnvntap, vil oppfordringen til å få gjennomført utbetalingen være langt større enn om det anses lønnsomt om utbetalingen kommer senere.

Som for ratesatsen etter § 11-2 er det styringsrenten pr. 1. januar i det aktuelle året som er avgjørende for ratesatsen etter § 11-4. Det anses hensiktsmessig ut fra systemtekniske og beregningsmessige årsaker å ikke endre ratesatsen like hyppig som foliorenten.

Satsene for rentetillegg og rentegodtgjørelse av restskatt og tilgodebeløp etter § 11-5 fremgår av henvisningen til § 11-6 annet ledd annet punktum, jf. § 11-5 første ledd. Styringsrenten for det aktuelle året, dvs. den som gjelder pr. 1. januar i skattefastsettingsåret, skal danne utgangspunktet for beregningen. Satsen skal imidlertid i henhold til § 11-5 reduseres med 22 prosent, fordi det verken er skatteplikt eller fradragsrett for renter ved skatteavregningen, jf. skatteloven §§ 5-60 og 6-40 femte ledd bokstav b.

I skattebetalingsforskriften er det gitt regler om særlige ratesatser for refusjon av enkelte særavgifter. Det følger av skattebetalingsforskriften § 11-6-1 at renter ved refusjon av avgift etter § 11-4-5 beregnes med en fast presentsats av refusjonsbeløpet for særavgifter etter særavgiftsforskriften § 4-2-1. Ratesatsen ved refusjon av avgift etter særavgiftsforskriften § 4-2-1 er 0,7 prosent, jf. skattebetalingsforskriften § 11-6-1.

11-6.7 § 11-6 tredje ledd – Den til enhver tid gjeldende ratesats

Bestemmelsen presiserer at det er den til enhver tid gjeldende ratesatsen som kommer til anvendelse. Dette gjelder også når det har påløpt renter før satsen endres. Den tidligere ratesatsen skal da gjelde til den nye ratesatsen trer i kraft. Den nye ratesatsen gjelder deretter.

Eksempel: Et merverdiavgiftskrav forfaller til betaling 10. april. Kravet betales først 31. desember samme år. Det løper i dette tilfellet forsinkelsesrenter etter § 11-1 fra 10. april til 31. desember. Ratesatsen kan være ulik i perioden, ved at det benyttes en sats i perioden fra 10. april til og med 30. juni og en annen sats fra 1. juli til 31. desember.

Det vises også til omtale foran i punkt 11-2.2 om overgangsregelen i skattebetalingsforskriften § 19-2-4, når det gjelder anvendelse av renteregler for tidsperioder før og etter ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven, se [11-2.2](#).

11-7 § 11-7. Forskrifter

(1) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om at renter av skatte- og avgiftskrav som fastsettes på grunnlag av domstolsavgjørelse, skal svares fra forfallstidspunktet for det opprinnelige skatte- og avgiftskravet.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 11-1 til 11-4, herunder nærmere regler om grunnlaget for renteberegningen og unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette regler om renter når det på grunn av endringer i utskrevet terminskatt eller innbetalinger etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. § 7 nr. 4, er forskjell på innbetalingene av de tre første og de tre siste terminene.

11-7.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 15.1.5.
- [Ot.prp. nr. 95 \(2008–2009\)](#) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 11.3.4. (Nytt tredje ledd).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-1-1 til 11-7-4.
- [Forskrift 17. juni 2016 nr. 713](#) om nedsettelse av renter ved klage- og domstolsbehandling av tilleggsatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr (nedsettelsesforskriften).

11-7.2 § 11-7 første ledd

Både første og annet ledd i skattebetalingsloven 11-7 er forskriftshjemler. Første ledd gjelder for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-3 er gitt med hjemmel i § 11-7 første ledd. Forskriftsbestemmelsen gjelder renteberegning ved endring etter domstolsavgjørelse. For skatte- og avgiftskrav som fastholdes etter ny fastsettelse som følge av domstolsavgjørelse, skal det svares renter etter § 11-1 og § 11-2 fra forfallstiden for det opprinnelige skatte- og avgiftskravet.

11-7.3 § 11-7 annet ledd

Annet ledd gir departementet en forskriftshjemmel til å gi regler til utfylling og gjennomføring av de ulike rentereglene i §§ 11-1 til 11-4. Bestemmelsen presiserer at det er adgang til å forskriftsfeste unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse, samt til nærmere å regulere grunnlaget for renteberegning. Forskriftshjemmelen er benyttet og det vises til forskriftsbestemmelsene til lovens kap. 11.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-1 bestemmer at rentebeløp avrundes nedover til nærmeste hele krone. Avrundingsregelen må ses i sammenheng med forskriftsbestemmelser gitt i medhold av § 10-4 om beløpsgrenser og bortfall av bestemte skatte- og avgiftskrav.

I henhold til **skattebetalingsforskriften § 11-7-2** kan Skattedirektoratet og Tolldirektoratet bestemme at beregning av renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 i enkelte tilfeller skal utsettes eller bortfalle. Skattebetalingsforskriften § 11-7-2 kan imidlertid ikke anvendes direkte i enkeltsaker. Anvendelsesområdet for § 11-7-2 er begrenset til å gjelde direktoratenes myndighet til å gi generelle retningslinjer om utsettelse eller bortfall av renter i bestemte typetilfeller.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-4 kom inn ved forskriftsendring 16. februar 2011 nr. 153. Finansdepartementet ga derved med hjemmel i § 11-7 annet ledd, fullmakt for Skattedirektoratet og daværende Toll- og avgiftsdirektoratet (nå Tolldirektoratet) til å sette ned eller frafalle renter etter §§ 11-1 og 11-2 av merverdiavgift beregnet ved vedtak om endring mv. eller egenretting, når staten ikke er påført tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet. Bestemmelsen kommer til anvendelse både for innenlands merverdiavgift og for merverdiavgift som påløper ved innførsel. Skattedirektoratet og Tolldirektoratet er gitt fullmakt til å delegere myndighet etter denne bestemmelsen til henholdsvis skattekontorene og tollregionene. Skattedirektoratet delegerte 17. februar 2011 myndighet etter skattebetalingsforskriften § 11-7-4 til skattekontorene.

For innenlands merverdiavgift videreføres forvaltningspraksis etter § 69 i den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969. Med henvisning til skattebetalingsforskriften § 19-2-1 vil fortsatt ettergivelse av renter etter tidligere merverdiavgiftslov § 69 kunne være aktuelt for perioder forut for ikrafttredelsen av skattebetalingsloven av 2005 for merverdiavgiftsområdet fra 1. januar 2008. For merverdiavgift ved innførsel er bestemmelsen ny. Dette som en naturlig følge av at det før 1. januar 2008 ikke var etterberegningsrente på slik merverdiavgift. Med hensyn til særlige spørsmål om innenlands merverdiavgift som oppstår ved anvendelse av § 11-7-4 og overgangsbestemmelsen i forskriften § 19-2-1, vises det også til Skattedirektoratets meldinger [SKD 14/2011](#) og til [Skatteforvaltningsloven](#) § 9-9 om lempning. Bakgrunnen for § 11-7-4, er at det var behov for å videreføre etablert forvaltningspraksis for ettergivelse av renter på innenlands merverdiavgift hvor staten ikke har lidd tap som følge av det enkelte brudd på merverdiavgiftsregelverket. Samtidig var det behov for en tilsvarende adgang til ettergivelse av renter på merverdiavgift ved innførsel. At staten ikke har lidd tap er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for at ettergivelse kan bli aktuelt etter bestemmelsen. I tillegg kreves det at det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet.

Det typiske tilfellet hvor ettergivelse vil kunne være aktuelt, er hvor en næringsdrivende uriktig har unnlatt å beregne utgående avgift ved salg til en annen næringsdrivende. Forutsatt at det dreier seg om ordinært bokført omsetning for øvrig, og kjøperen ville ha hatt fradragrett for inngående merverdi-

avgift i henhold til merverdiavgiftsloven § 8-1, har man lagt til grunn at feilen strengt tatt ikke har resultert i noe økonomisk tap for staten. Det er her en etablert praksis for at man i slike «inn/ut-tilfeller» ettergir 90 % av rentebeløpet. Årsaken til at prosentsatsen settes til 90 og ikke 100, er for å ta hensyn til at staten faktisk har hatt et likviditetstap.

I særlige tilfeller kan det være aktuelt å fravike hovedregelen, og frafalle hele rentekravet. Et frafall skal kun skje helt unntaksvis, og utelukkende i de tilfellene hvor de resterende 10 % utgjør et betydelig beløp, målt opp mot virksomhetens totale omsetning og overskudd. Det må dessuten være urimelig å fastholde det gjenstående beløpet.

Forannevnte praksis får kun anvendelse i tilfeller hvor avgiftssubjektet faktisk var registrert i Merverdiavgiftsregisteret på tidspunktet hvor den utgående avgiften ikke ble beregnet. En tilsvarende ettergivelse vil således i utgangspunktet ikke kunne innrømmes overfor f.eks. næringsdrivende som oppfylte vilkårene for registrering på dette tidspunktet, men som likevel ikke var registrert. I denne sammenheng påpekes det at registreringen ivaretar kontrollhensyn. Hver sak må imidlertid vurderes konkret. For innenlands merverdiavgift forekommer det forvaltningspraksis på at 50 prosent av rentebeløpet ettergis hvor den næringsdrivende feilaktig ikke var registrert. Det presiseres for sammenhengens skyld at også hvor kjøper ville hatt rett til kompensasjon for merverdiavgift etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv., skal den næringsdrivende behandles på samme måte som hvor kjøper har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-5 ble tilføyd ved forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven den 11. desember 2015. Bestemmelsen regulerer renteberegningen ved sanksjoner under klage- og domstolsbehandling. Se nærmere om bestemmelsens innhold i [11-1.3.9](#).

11-7.4 § 11-7 tredje ledd

Tredje ledd i bestemmelsen kom i inn i loven ved endringslov 19. juni 2009 nr. 55 og regulerer spørsmålet om renter ved endring i utskrevet terminskatt.

Bestemmelsen gir departementet en forskriftshjemmel til å gi regler om renter når det på grunn av endringer i utskrevet terminskatt eller innbetalinger etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. § 7 nr. 4, er forskjell på innbetalingene av de tre første og de tre siste terminene. Slike forskriftsbestemmelser var fram til juni 2019 gitt i skattebetalingsforskriften § 19-2-3, men er med virkning for betaling av terminskatt for inntektsåret 2020 gitt i § 11-7-6.

Kapittel 12. Foreldelse

12-1 § 12-1. Foreldelse

(1) Foreldelsesloven gjelder med de unntak som følger av annet til femte ledd.

(2) For skatte- og avgiftskrav løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling.

(3) For forskuddsskatt løper foreldelsesfristen først fra utgangen av det kalenderåret da skattefastsettingen ble foretatt. For krav på arveavgift løper foreldelsesfristen fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10-31 og 10-32. For krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo begynner fristen likevel ikke i noe tilfelle å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd.

(4) For arveavgift er foreldelsesfristens lengde ti år.

(5) Er foreldelsen avbrutt etter [lov 18. mai 1979 nr. 18](#) om foreldelse av fordringer § 17, foreldes ikke senere forfalte forsinkelsesrenter av skatte- eller avgiftskravet før hovedstolen foreldes.

12-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 16 og kap. 27 s. 187–188 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 31 og 32.
- [Ot.prp. nr. 38 \(1977–78\)](#) Om lov om forelding av fordringer s. 42–44 og s. 75–76.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 og s. 350.

12-1.2 Generelt om § 12-1

Bestemmelsen regulerer foreldelse av skatte- og avgiftskrav.

Det fremgår av bestemmelsens første ledd at foreldelsesloven gjelder for skatte- og avgiftskrav med de unntak som følger av bestemmelsens annet til femte ledd.

Unntakene gjelder foreldelsesfristens utgangspunkt og lengde, samt foreldelse av renter. Disse særlige reglene går foran de alminnelige reglene i foreldelsesloven.

At et pengekrav foreldes, vil si at kravet faller bort på grunn av alder, selv om det ikke er betalt. Det medfører at kreditor ikke lenger har rett til å kreve betaling. Hvis en skyldner av eget tiltak betaler et foreldt krav, er imidlertid hovedregelen at skyldneren ikke har krav på å få beløpet tilbakebetalt.

Det er en rekke hensyn som begrunner reglene om foreldelse av fordringer. Dels er reglene begrunnet i at de skal stimulere til at fordringer gjøres opp. Dels er de begrunnet i retts tekniske hensyn, siden det, etter hvert som tiden går, vil bli stadig vanskeligere for skyldneren å bevise at kravet er betalt. Reglene skal også ta hensyn til at debitor skal kunne ta kreditors manglende pågang som et tegn på at kravet er frafalt, og kunne innrette seg på at kravet ikke lenger eksisterer der vedkommende ikke har hatt noen pågang fra kreditor.

Foreldelsesbestemmelsenes formål og begrunnelse er viktige tolkningsmomenter dersom det oppstår tvil om hvordan foreldelsesreglene er å forstå.

I de tilfellene hvor foreldelsesloven eller særlovgivningen regulerer et forhold rundt foreldelse, vil anførsler om ulovfestede regler om passivitet som utfyllende eller alternativ regel normalt ikke føre fram. Dette er f.eks. tilfellet ved ny frist for foreldelse etter avholdt utleggsforretning. Så lenge lovgiver har bestemt at den nye fristen er ti år, vil passivitet i denne perioden ikke føre til at kravet bortfaller, og kreditor vil som hovedregel kunne forholde seg passiv gjennom hele perioden uten at kravet faller bort før det er gått ti år.

I det følgende vil de særlige reglene som finnes i skattebetalingsloven § 12-1 annet til femte ledd kommenteres. Deretter omtales de generelle bestemmelsene i foreldelsesloven, med fokus på problemstillinger som oppstår for skatte- og avgiftskrav.

12-1.3 § 12-1 første ledd – Foreldelseslovens betydning

Bestemmelsens første ledd angir at foreldelsesloven gjelder for skatte- og avgiftskrav, med de unntak som er oppramset i øvrige ledd i bestemmelsen. Dette er i utgangspunktet en unødvendig presisering ettersom foreldelsesloven gjelder med mindre annet er bestemt, jf. foreldelsesloven §§ 1 og 30. Presiseringen er imidlertid inntatt av informasjonshensyn.

Den alminnelige foreldelsesfristen er tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Denne fristen gjelder for alle skatte- og avgiftskravene etter skattebetalingsloven, med unntak av arveavgift og ansvarsbeløp etter § 16-20 tredje ledd. Arveavgift foreldes etter ti år, jf. § 12-1 fjerde ledd. Se mer om dette i 12-1.7. Ansvarsbeløp som er oppstått som følge av manglende innbetaling av forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) eller utleggstrekk, jf. § 16-20, foreldes etter regelen i foreldelsesloven § 9, jf. skattebetalingsloven § 16-20 tredje ledd. Bestemmelsen innebærer at ansvarskravet for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) eller utleggstrekk som hovedregel foreldes etter tre år fra tidspunktet da skattekontoret som skadelidt ble kjent med, eller burde blitt kjent med, kravets eksistens og den trekkansvarlige. Tilsvarende gjelder for ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær, jf. § 16-21 tredje ledd. Kravet etter §§ 16-20 og 16-21 vil uansett foreldes etter 20 år, jf. foreldelsesloven § 9 annet ledd. Se nærmere om utgangspunktet for fristene i 12-1.4.

Den opprinnelige fristen kan avbrytes gjennom en fristavbrytende handling, slik at en ny frist starter å løpe. Videre kan det løpe tilleggsfrister i de tilfeller der kreditor ikke har mulighet til å benytte seg av de fristavbrytende tiltak etter foreldelsesloven §§ 14–19. Der det har oppstått en ny frist fordi det

er gjennomført en fristavbrytende handling eller det løper en tilleggsfrist, vil ikke kravet foreldes før den nye fristen er utløpt.

Reglene om fristavbrytende tiltak og tilleggsfrister gjelder for alle skatte- og avgiftskravene, uavhengig av den opprinnelige fristen, og vil bli nærmere behandlet under [12-1.9](#) og [12-1.10](#).

For tilbakesøkningskrav gjelder samme regler som for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 1-3.

I [12-1.11](#) kommenteres kort noen spesielle forhold knyttet til foreldelse og utlandet.

12-1.4 § 12-1 annet ledd – Friststart for skatte- og avgiftskrav

Vanligvis begynner foreldelsesfristen å løpe fra det tidspunktet da kreditor tidligst kan kreve å få oppfyllelse av kravet, jf. foreldelsesloven § 3. Skattebetalingsloven § 12-1 annet ledd gjør imidlertid et unntak fra denne regelen for skatte- og avgiftskrav, slik at fristen for slike krav først starter å løpe ved utgangen av «det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling». Bestemmelsen gjelder alle skatte- og avgiftskrav (med unntak av de tilfellene som reguleres av tredje ledd), og er begrunnet i de praktiske hensyn som gjør seg gjeldende i masseinnkrevningen av skatte- og avgiftskravene. Bestemmelsen gjør det lettere for både kreditor og debitor å holde oversikt over når foreldelsesfristen begynner å løpe.

Merverdiavgift er omfattet av regelen i § 12-1 annet ledd som bestemmer at «for skatte- og avgiftskrav løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderår da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling». Den nærmere fastlegging av fristens utgangspunkt for merverdiavgift avhenger av hvorvidt hver termin blir å anse som et selvstendig krav, eller om man skal anse merverdiavgiften som ett krav som forfaller til betaling i flere terminer i løpet av året. I førstnevnte tilfelle vil foreldelsesfristen begynne å løpe fra utgangen av det aktuelle året for 1. til 5. termin, mens den vil starte å løpe først ett år senere for 6. termin. Dette som en følge av at 6. termin forfaller 10. februar i det etterfølgende året. I sistnevnte tilfelle vil foreldelsesfristen begynne å løpe for alle seks terminer fra utgangen av det aktuelle året 6. termin forfaller til betaling.

Skattedirektoratet antar at sistnevnte forståelse må legges til grunn for merverdiavgift som forfaller til betaling etter § 10-30 første ledd (merverdiavgift av innenlands omsetning og uttak og merverdiavgift ved innførsel av varer for avgiftspliktige som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret). Dette under henvisning til at bestemmelsen er en videreføring av § 48 a første ledd i skattebetalingsloven av 1952, som var begrunnet i praktiske hensyn, se [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 107. Regelen medfører at merverdiavgift som gjelder samme år får et felles fristutgangspunkt for foreldelse. Direktoratet legger videre vekt på at tilsvarende forståelse har vært lagt til grunn for krav på arbeidsgiveravgift, hvor også siste termin forfaller i det påfølgende år. Foreldelsesfristen for 1. til 6. termin merverdiavgift starter således å løpe fra utgangen av det aktuelle året 6. termin forfaller til betaling.

For innenlands særavgifter som forfaller til betaling etter § 10-40 annet ledd, samt for toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter belastet tollkreditten eller dagsoppgjør, jf. § 10-41 annet ledd, har Finansdepartementet

imidlertid lagt førstnevnte forståelse til grunn. Krav som forfaller dag for dag (dagsoppgjør) eller den 18. i påfølgende måned (de øvrige omtalte krav), er alle å anse som et selvstendig krav i tilknytning til forståelsen av § 12-1 annet ledd.

Det er viktig å finne fram til forfallstidspunktet for kravet slik at det blir klart hvilket kalenderår som er utgangspunktet for foreldelsesfristen. Forfallstidspunktet for de forskjellige kravene varierer. Reglene om forfall står i skattebetalingsloven kap. 10, og er nærmere beskrevet i håndbokens kap. 10. Nedenfor er det gjort rede for forfallstidspunktet og friststarten for noen sentrale skatte- og avgiftskrav.

Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i skattefastsettingsåret, jf. skattebetalingsloven § 10-21 første ledd. Foreldelsesfristen for restskatt med renter for eksempelvis inntektsåret 2016 begynner å løpe 31. desember 2017, uansett når i 2017 kravet eller terminen forfalt til betaling. Skulle terminforfall for henholdsvis 1. og 2. termin av restskatten komme på hver sin side av årsskiftet, beregnes foreldelsesfristen fra utgangen av det året da siste termin forfalt til betaling.

Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, jf. skattebetalingsloven § 10-21 tredje ledd. Foreldelsesfristen starter da å løpe fra utgangen av kalenderåret da kravet forfalt til betaling.

Arbeidsgiveravgift forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november, jf. § 10-10. Foreldelsesfristen begynner å løpe fra det samme tidspunktet for samtlige seks terminer, altså fra utgangen av det kalenderåret da siste termin forfalt til betaling. Da siste termin for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2016 forfaller til betaling 16. januar 2017, vil foreldelsesfristen begynne å løpe 31. desember 2017 for samtlige arbeidsgiveravgiftsterminer i 2016.

Ifølge skattebetalingsloven § 10-30 forfaller innenlands **merverdiavgift** og merverdiavgift ved innførsel for den som er, eller skal være, registrert i Merverdiavgiftsregisteret til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 første og annet ledd. De ulike fristene og forfall for betaling er nærmere beskrevet i 10-30.4. Merverdiavgift forfaller i terminer i løpet av året, og for samtlige terminer starter foreldelsesfristen å løpe ved utgangen av det kalenderåret da siste termin forfalt til betaling, jf. beskrivelsen ovenfor.

Krav på merverdiavgift, toll og særavgifter som oppstår ved innførsel og som belastes tollkreditten, forfaller den 18. i måneden etter innførsel, jf. § 10-41 annet ledd. Her skal hver enkelt av de inntil 12 terminene anses som selvstendige skatte- og avgiftskrav i tilknytning til § 12-1 annet ledd. Krav som belastes dagsoppgjørordningen, får tilsvarende daglige «terminer» som hver er et skatte- og avgiftskrav, jf. § 10-41 tredje ledd.

Tilsvarende forståelse er lagt til grunn for **innenlands særavgifter** som forfaller til betaling samtidig som det skal leveres skattemelding, jf. § 10-40 annet ledd.

Krav på **vektårsavgift** for kjøretøy som 1. januar eller 1. juli er registrert i motorvognregisteret, forfaller til betaling i to like terminer henholdsvis 20. februar og 20. august.

Renter etter skattebetalingsloven kap. 11 omfattes som utgangspunkt av begrepet skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd. Rentene vil dermed være omfattet av bestemmelsen om fristens utgangspunkt i § 12-1, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 109. Det fremgår her at departementet anså det som overflødig med en særlig regel om at utgangspunktet for beregning av foreldelsesfristen for renter skal være den samme som for hovedkravet. Foreldelsesfristen for renter er 3 år, jf. foreldelsesloven § 3. Dersom hovedkravet foreldes, vil imidlertid også rentene foreldes, jf. foreldelsesloven § 24. Det foreligger en særskilt regel om foreldelse av senere forfalte renter ved avholdelse av utleggsforretning for hovedkravet. Se nærmere om dette i [12-1.8](#).

Ved **økning av et skatte- eller avgiftskrav** som følge av vedtak om endring eller egenretting, vil foreldelsesfristen for økningen starte å løpe ved utgangen av det kalenderåret økningen forfaller til betaling. Dersom eksempelvis skatten blir forhøyet ved endret fastsetting, blir foreldelsesfristen for økningen beregnet fra utgangen av det kalenderåret da økningen forfalt til betaling. Økning etter et endringsvedtak forfaller tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, og økning etter egenretting har forfall tre uker etter melding om endringen er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, jf. skattebetalingsloven § 10-53. Hvis en økning for inntektsåret 2014 f.eks. forfaller til betaling 1. april 2017, vil fristens utgangspunkt for denne del av kravet regnes fra utgangen av 2017. Forfallsfristen for økning av skatt og avgift etter vedtak om endring mv. og egenretting er nærmere beskrevet i pkt. 10-53.

For **andre skatte- og avgiftskrav som følger forfallsbestemmelsen i § 10-51**, eksempelvis tilleggsatt, tilleggsavgift og tilleggstoll, forfaller kravet til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt. Foreldelsesfristen starter da å løpe fra utgangen av kalenderåret da kravet forfalt til betaling.

12-1.5 § 12-1 tredje ledd – Friststart for ansvarskrav etter §§ 16-20 og 16-21

Foreldelsesfristen for ansvarskrav etter §§ 16-20 og 16-21 foreldes etter reglene i foreldelsesloven § 9, se § 16-20 tredje ledd og § 16-21 tredje ledd. Bestemmelsen i foreldelsesloven § 9 oppstiller to alternative frister med ulike fristutgangspunkt. Fristen på tre år løper fra det tidspunktet «da skadelidte fikk eller burde ha skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige». Det er skattekontoret som i slike situasjoner anses å være den skadelidte, og foreldelsesfristen vil derfor begynne å løpe fra det tidspunktet skattekontoret har eller burde ha skaffet seg den nødvendige kunnskapen som nevnt i § 9. Slik kunnskap vil skattekontoret eksempelvis få ved at det avdekkes at arbeidsgiver ikke innbetaler forskuddstrekket. Alternativet «burde ha skaffet seg kunnskap» kan være aktuelt dersom skattekontoret overser opplysninger i en bokettersynsrapport, eller i en boinnberetning om at trekkplikten er misligholdt. Den absolutte fristen på 20 år, starter å løpe fra det tidspunktet da arbeidsgiver skulle ha gjennomført trekket. Dette innebærer at et ansvarskrav

vil foreldes senest 20 år etter det tidspunktet trekket skulle blitt gjennomført. Nærmere om foreldelse av ansvarskrav § 16-20 tredje ledd, se [16-20.6](#).

12-1.6 § 12-1 tredje ledd – Friststart for forskuddsskatt og arveavgift

Bestemmelsen gir særlige regler for når foreldelsesfristen starter å løpe for forskuddsskatt og arveavgiftskrav, og er en videreføring av tidligere rett.

For forskuddsskatt begynner foreldelsesfristen først å løpe fra utgangen av det kalenderår da fastsettingen ble foretatt. Regelen er begrunnet i praktiske hensyn, jf. [Ot.prp. nr. 38 \(1977–78\)](#) Om lov om foreldning av fordringer, s. 42–44.

I henhold til skattebetalingsloven § 10-20 forfaller **forskuddsskatten for personlige skattytere** i fire like store terminer. Som eksempel vil forskuddsskatt for 2020 forfalle til betaling 15. mars 2020, 15. mai 2020, 15. september 2020 og 15. november 2020. Etter hovedregelen skulle foreldelsesfristen starte å løpe 31. desember 2020. Unntaket i § 12-1 tredje ledd medfører at fristen først begynner å løpe ved utgangen av det året fastsettingen ble foretatt, det vil si 31. desember 2021. Dette fører til at man får samme utgangspunkt for foreldelsesfristen for forskuddsskatt og restskatt som gjelder det samme inntektsåret.

I henhold til skattebetalingsloven § 10-20 tredje ledd skal **forskuddsskatt for upersonlige skattytere** betales i to terminer som forfaller året etter inntektsåret. Forskuddsskatt for eksempelvis inntektsåret 2020 forfaller til betaling henholdsvis 15. februar og 15. april 2021. Foreldelsesfristen vil dermed løpe fra 31. desember 2021 ettersom fastsettingen foretas samme året som forskuddsskatten betales.

Foreldelsesfristen for **arveavgift** regnes fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling, likevel slik at fristen for avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo uansett ikke starter å løpe før avgiftsmyndigheten har mottatt melding i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd. Regelen er en videreføring av tidligere § 33 a annet ledd i arveavgiftsloven. Forfallstidspunktet for arveavgift reguleres i skattebetalingsloven § 10-31, og ifølge bestemmelsen forfaller arveavgiften til betaling etter forskjellige frister, avhengig av når rådigheten over midlene anses å være ervervet, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10. Dersom arven er utlagt ved **privat skifte**, anses rådigheten over midlene å være ervervet ved arvelaters død, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a. Arveavgiften forfaller så til betaling tolv måneder etter dette ervervstidspunktet, jf. skattebetalingsloven § 10-31 første ledd bokstav a. Dersom arven skiftes ved **offentlig skifte**, anses rådigheten over midlene å være ervervet ved utlodningen, jf. skattebetalingsloven § 10-31 første ledd bokstav b. Arveavgiften forfaller til betaling straks etter dette ervervstidspunktet og foreldelsesfristen løper altså fra dette tidspunktet, jf. arveavgiftsloven § 20 første ledd bokstav b. Dersom arven ikke erverves ved offentlig eller privat skifte, forfaller arveavgiften til betaling tre måneder etter at rådigheten anses ervervet, jf. arveavgiftsloven § 20 første ledd bokstav c. Dette vil typisk gjelde forskudd på arv eller annen arveavgiftspliktig gave, jf. arveavgiftsloven § 2, som anses ervervet når gaven ytes, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d. Det er i arveavgiftsloven § 20 annet og tredje ledd gjort noen unntak og presiseringer fra ovennevnte regler. Unntak er blant annet gjort dersom saken ved arveavgiftsberegningen

etter første ledd ikke er godt nok opplyst. Disse bestemmelser behandles ikke nærmere her.

Etter skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd forfaller arveavgiften først til betaling en måned etter at foreløpig eller endelig arveavgiftsfastsettelse er meddelt den avgiftspliktige. Dette medfører at forfallstidspunktet i forhold til fristene i bestemmelsens første ledd bokstav a og c utsettes dersom arveavgiften på dette tidspunktet ikke er fastsatt av skattekontoret. Dersom boet er skiftet av tingretten forfaller arveavgiften uansett ved utlodning av midlene.

Merk at arveavgiftsloven er opphevet med virkning for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere, og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere. Se nærmere omtale i punkt [10-31.2](#).

12-1.7 § 12-1 fjerde ledd – Foreldelsesfristens lengde for arveavgift

Skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd oppstiller en foreldelsesfrist på 10 år for arveavgift. Bestemmelsen medfører et unntak fra den alminnelige foreldelsesfristen på tre år etter foreldelsesloven § 2. Regelen er en videreføring av tidligere § 33 a i arveavgiftsloven. Noe av bakgrunnen for etableringen av denne bestemmelsen er at gaver, arv og forskudd på arv ikke alltid meldes til arveavgiftsmyndighetene. Det er derfor behov for en lang foreldelsesfrist for å unngå at avgiftskravene er foreldet når forholdet senere kommer for dagen.

Ifølge skattebetalingsloven § 11-1 plikter den arveavgiftspliktige å svare forsinkelsesrenter dersom avgiften ikke betales rettidig. Rentene foreldes sammen med avgiftskravet, jf. foreldelsesloven § 24 annet ledd.

12-1.8 § 12-1 femte ledd – Foreldelsesfristen for forsinkelsesrenter etter begjæring om tvangsfullbyrdelse som fristavbrytende tiltak

Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen i foreldelsesloven om foreldelse av renter.

Etter foreldelsesloven kan rentekrav foreldes på to måter, aksessorisk eller selvstendig. **Hovedregelen** er aksessorisk foreldelse, dvs. at rentekravet foreldes samtidig med hovedkravet, jf. foreldelsesloven § 24 annet ledd. Begrepet «rente» er etter denne bestemmelsen ment å omfatte både forfalt og påløpt rente. Rentekravet kan også foreldes på selvstendig grunnlag etter foreldelsesloven §§ 2 og 3, selv om hovedkravet ikke er foreldet. Dette gjelder eksempelvis i tilfeller der foreldelse for hovedstolen er avbrutt, men det fristavbrytende tiltaket ikke omfatter rentekravet. I slike tilfeller vil rentekravet foreldes før hovedstolen.

I de tilfeller der det foreligger en begjæring om utlegg vil foreldelsesfristen for kravet avbrytes, jf. foreldelsesloven § 17. Det vil da løpe en ny foreldelsesfrist på ti år for den delen av kravet som ikke ble dekket av utleggsforretningen, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3. Den nye tiårsfristen omfatter ikke renter som påløper etter begjæringstidspunktet, kun de allerede påløpte rentene som er nevnt i begjæringen. Selve kravet foreldes dermed etter ti år, mens de senere forfalte rentene foreldes etter kun tre år. Skattebetalingsloven § 12-1 femte ledd er en **særbestemmelse om foreldelse** av senere forfalte renter der foreldelsen er avbrutt etter foreldelsesloven § 17, for eksempel ved berømmelse av utleggsforretning. Av skattebetalingsloven § 12-1 femte ledd fremgår det at slike fristavbrytende tiltak fører til at senere forfalte renter av

skatte- og avgiftskravet ikke foreldes før kravet selv foreldes. Formålet med særregelen er å effektivisere og forenkle innkrevingen ved at innkrevingsmyndighetene unngår å måtte avholde utleggsforretninger som bare har til hensikt å avbryte foreldelse av renter. Tidligere medførte slike utleggsforretninger et betydelig merarbeid for innkrevingsmyndighetene, i tillegg til å påføre skyldneren ekstra kostnader i form av gebyrer knyttet til utleggsforretningene.

Eksempel: Et krav forfaller til betaling 10. oktober 2015 og betales ikke ved forfall. Utleggsforretning avholdes for kravet 10. oktober 2016 og det oppnås ny foreldelsesfrist på ti år. Den nye foreldelsesfristen vil omfatte hovedstolen, påløpte renter som er tatt med i utleggsforretningen og senere påløpte renter.

Som det fremkommer av lovteksten er det kun «senere forfalte forsinkelsesrenter» som omfattes av bestemmelsen i femte ledd og som ikke foreldes før hovedkravet selv foreldes. Forsinkelsesrenter som allerede var forfalt ved fristavbruddstidspunktet er således ikke omfattet av den nye foreldelsesfristen. Forfalte renter må derfor tas med i utleggsbegjæringen, og eventuelt utleggsforretningen, dersom de skal omfattes av den nye foreldelsesfristen. I motsatt fall vil disse foreldes etter tre år, jf. foreldelsesloven § 2.

Det er ikke oppstilt et strengt krav til **spesifisering av rentekravet**, og både teori og rettspraksis har fastslått at det er tilstrekkelig i en utleggsbegjæring eller et trekkpålegg å vise til at kravet er rentebærende. Se f.eks. [Eidsivating lagmannsretts kjennelse av 19. november 1996](#) der retten kom til at «Det er da ikke nødvendig at det fremgår uttrykkelig av den enkelte utleggsforretning hvilket beløp tillegget gjelder for at også renter og omkostninger fram til utleggsforretningen skal være omfattet av den avbrytelse av foreldelsesfristen som inntreer ved utlegget, jf. foreldelsesloven § 17 nr. 1. Den nye tiårsfristen gjelder for det krav som var grunnlaget for tvangsforretningen, herunder et rentekrav, selv om dette i begjæringen ikke er tillagt kapitalbeløpet, jf. Kjønsstad/Tjomsland: Foreldelsesloven s. 64.» Se også Borgarting lagmannsretts kjennelse av 27. november 2003.

Der hovedstolen innbetales i løpet av tiårsfristen får dette ingen betydning for den tiårsfristen som rentene i sin tid fikk gjennom denne bestemmelsen. Dersom hovedstolen f.eks. innbetales fire år etter tvangsforretningens slutning, vil de senere påløpte rentene først foreldes ved utløpet av tiårsfristen.

12-1.9 Generelle bestemmelser i foreldelsesloven – fristavbrudd

Hva som er å regne som fristavbrytende handlinger følger av foreldelsesloven §§ 14–19. Bestemmelsene omfatter ulike typer tiltak som fører til avbrytelse av foreldelsesfristen. På området innkreving av skatte- og avgiftskrav er skyldnerens erkjennelse og tvangsfullbyrdelse de mest aktuelle typetilfellene av fristavbrytende handlinger, men også rettslige skritt og administrativ avgjørelse, samt konkurs, gjeldsforhandling og skifte kan være aktuelle alternativer.

Foreldelseslovens regler om fristavbrudd er uttømmende, det vil si at kreditor ikke kan avbryte foreldelsesfristen på annet vis enn det loven foreskriver. Dette gjelder selv om skyldneren er klar over foreldelsesreglene, men bevisst unnlater å gjøre kreditor oppmerksom på dette inntil fristen er ute.

12-1.9.1 Erkjennelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Foreldelsesfristen avbrytes dersom en skyldner erkjenner sin forpliktelse overfor kreditor, jf. foreldelsesloven § 14. Erkjennelsen kan enten være uttrykkelig eller den kan fremgå indirekte av skyldnerens handlemåte, såkalt konkludent atferd. En erkjennelse innebærer at skyldneren innrømmer å skyldte penger, men trenger ikke å innebære noe betalingsløfte. Erkjennelsen må skje av skyldneren selv eller noen som kan forplikte skyldneren, og den må være avgitt overfor kreditor eller den som representerer denne. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at skyldneren overfor en tredjemann erkjenner å skyldte kreditor penger. Uttrykkelig erkjennelse fra skyldneren, f.eks. ved at han avgir et løfte om betaling, medfører sjelden noen problemer med hensyn til spørsmålet om foreldelse. Det er i disse tilfellene klart at foreldelsesfristen er avbrutt.

Mer usikkert er det ved spørsmål om skyldneren «ved sin handlemåte» har erkjent kravet. Man kan her tenke seg flere alternativer, og opplistingen nedenfor er ikke ment å være uttømmende:

Betaling av renter: Dersom man betaler renter, innebærer dette samtidig en erkjennelse av å skyldte hovedkravet som står i forhold til den betalte renten. Dette fremgår uttrykkelig av foreldelsesloven § 14.

Løfte om betaling: Dersom en skyldner lover å betale kravet, er også dette en erkjennelse, jf. foreldelsesloven § 14. Dersom løftet gjelder betaling av deler av kravet, må dette antakelig anses som en delvis erkjennelse, som bare avbryter foreldelse for den delen av kravet som betalingsløftet gjelder for.

Delvis betaling: Hvorvidt en delbetaling fra en skyldner også er å anse som en erkjennelse av det resterende kravet, må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Det antas imidlertid at en delbetaling vil anses som en erkjennelse av restbeløpet i de tilfeller der skyldneren har omtalt delbetaling som et avdrag og restgjeldens størrelse er på det rene.

Søknad om lempning: En søknad om betalingsutsettelse eller ettergivelse anses som en erkjennelse, med mindre skyldneren uttrykkelig tar forbehold om kravets eksistens. Se nærmere i kjennelse inntatt i [Rt. 1997 s. 920](#), der Høyesteretts kjæremålsutvalg slo fast: «I vanlige gjeldsforhold vil en anmodning om utsettelse av betalingstidspunktet normalt bli fortolket som en erkjennelse av betalingsplikt, jf. Kjønstad/Tjomsland, Foreldelsesloven (1983) side 107, og dermed medføre en ny foreldelsesfrist, jf. foreldelsesloven § 20 [...] Dersom skatten ikke betales, og det blir spørsmål om tvangsinn drivelse, må de samme prinsipper gjelde: Begjæring om utsettelse med inn drivelsen vil i hvert fall i forbindelse med innbetaling av skatt, normalt anses som en erkjennelse av at beløpet skulle vært betalt.» Videre fant retten at en erkjennelse gjelder hele kravet, med mindre det fremgår at skyldner er uenig i kravets størrelse.

Skyldner bestrider kravet: Dersom skyldner bestrider kravet overfor fordringshaver, foreligger ingen erkjennelse. Dette gjelder selv om skyldneren foretar handlinger eller kommer med utsagn som ellers normalt må oppfattes som en fristavbrytende erkjennelse f.eks. avdragsbetaling eller anmodning om henstand, jf. [Rt. 2015 s. 678](#). Dette gjelder likevel ikke hvis han erkjenner forpliktelsen til å betale det opprinnelige fastsatte skatte- eller avgiftskravet sam-

tidig som han klager på fastsettelsen, se avsnitt 39 i nevnte avgjørelse og [Rt. 1997 s 920](#).

Skyldneren oppgir kravet i skattemeldingen: At en skyldner oppgir kravet i skattemeldingen vil ikke anses som en erkjennelse. Skattemeldingen avgis til skattekontoret. Erkjennelsen må skje overfor kreditor, det vil si overfor innkrevingsmyndighetene. Det anses ikke å foreligge noen identifikasjon mellom disse, men det kan være et sterkt bevismoment.

Skyldneren ber om en oversikt over restansene: Det at en skyldner tar kontakt med skatte- og avgiftsmyndighetene og ber om en oversikt over sine restanser, er ikke å anse som en erkjennelse.

Dersom foreldelsen er avbrutt gjennom erkjennelse, følger det av foreldelsesloven § 20 at det løper en ny foreldelsesfrist etter reglene i foreldelsesloven. Den nye foreldelsesfristen vil dermed som hovedregel være på tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Dette er utgangspunktet for alle skatte- og avgiftskrav. Unntak fra dette gjelder der foreldelsesloven har særskilte foreldelsesfrister, f.eks. der det er utstedt et gjeldsbrev for kravet. I slike tilfeller er den opprinnelige foreldelsesfristen på ti år, jf. foreldelsesloven § 5, og den nye fristen vil også være på ti år. Et annet unntak gjelder i tilfeller der særlovgivningen har særskilte regler om foreldelsesfristens lengde og regler om virkningen av avbrudd ved erkjennelse. Forholdet til særlovgivningen er regulert i foreldelsesloven § 30. Bestemmelsen sier at når det i annen lovgivning er fastsatt særlige foreldelsesfrister eller andre særlige bestemmelser om foreldelse for bestemte fordringer, gjelder reglene i foreldelsesloven i den utstrekning ikke annet følger av den annen lov eller forholdets egenart. Når det gjelder arveavgiftskrav har disse en foreldelsesfrist på ti år, jf. skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd, men bestemmelsen sier ingenting om erkjennelse og ny frist. Erkjennelse og virkningen av dette reguleres derfor av de alminnelige reglene i foreldelsesloven. Dette innebærer at en erkjennelse av arveavgiftskrav vil medføre en ny foreldelsesfrist på tre år, jf. foreldelsesloven § 20 jf. § 2.

12-1.9.2 Rettslige skritt m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

I henhold til foreldelsesloven § 15 avbrytes foreldelsesfristen dersom kreditor foretar en av flere former for rettslige skritt. Det nevnes her kun at bestemmelsen viser til de tilfellene hvor kreditor tar rettslige skritt for å få dom, skjønn, voldgiftsavgjørelse eller tilsvarende avgjørelse for sitt krav. Eksempel på dette vil være der skattekontoret fremmer erstatningssøksmål for unnlatt innbetaling av forskuddstrekk og tar ut forliksklage. Begjæring etter skifteloven 21. februar 1930 § 11 annet ledd annet punktum er også presisert å omfattes av bestemmelsen. Også skyldneren kan avbryte foreldelse ved å ta rettslige skritt mot kreditor for å få fastsettelsesdom for kravet. Dette vil f.eks. være aktuelt der skyldner mener at kravet er uriktig.

Virkningen av fristavbrudd ved rettslige skritt m.m. følger av reglene i foreldelsesloven § 21 og § 22. Ifølge § 21 nr. 1 inntreier ikke foreldelse så lenge forfølgelsen pågår. Dersom fordringens eksistens fastslås som følge av forfølgelsen, løper det derimot en ny tiårsfrist regnet fra den dagen da slik avgjørelse ble truffet, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 2. Dersom forfølgningen ikke fører til forlik eller realitetsavgjørelse, løper det kun en tilleggsfrist på ett år regnet fra det tidspunktet saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Tilleggsfristen for-

utsetter at avvisningen eller det manglende forliket ikke skyldes forsettlig forhold på kreditors side.

12-1.9.3 Administrativ avgjørelse m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Foreldelsesloven § 16 nr. 1 bestemmer at foreldelse avbrytes når tvist om kravet bringes inn til avgjørelse ved et forvaltningsorgan som har særskilt myndighet til å avgjøre slik tvist. Hva som ligger i «særskilt myndighet» anses noe uklart. I teorien er det antatt at det ikke er tilstrekkelig at man har å gjøre med alminnelig forvaltningsrettslig klagebehandling. Foreldelse avbrytes selv om vedtaket kan overprøves av andre organer eller bringes inn for domstolene. Dersom saken blir forberedt av et annet organ, er det tilstrekkelig at kravet er brakt inn til dette organ for å få det avgjort. Regelen er begrunnet i hensynet til fordringshaveren. Når det er opprettet en særskilt ordning for å avgjøre tvist om en type krav, bør det være tilstrekkelig for å avbryte foreldelsen at ordningen benyttes.

Forarbeidene til foreldelsesloven ([Ot.prp. nr. 38 \(1977–1978\)](#)) nevner Klagenemnda for merverdiavgift som eksempel på et slikt forvaltningsorgan med særskilt avgjørelsesmyndighet. En klage til Klagenemnda for merverdiavgift var derfor fristavbrytende etter foreldelsesloven § 16 nr. 1. Det var mer usikkert om en klage til skatteklagenemnda hadde en slik fristavbrytende virkning. Begge disse nemndene er nå opphevet, og er fra 1. juli 2016 erstattet av en felles skatteklagenemnd.

Den nye skatteklagenemnda behandler klager på vedtak om skatt og merverdiavgift. Nemnda erstatter fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Riksskattenemnda er også opphevet. Tidligere kunne Skattedirektoratet bringe inn avgjørelser fra nemndene for skattesaker til denne nemnda.

Skatteklagenemnda er uavhengig, og kan ikke instrueres av departementet eller Skatteetaten, jf. skatteforvaltningsloven § 2-9 første og annet ledd. Det er også opprettet et eget landsdekkende sekretariat som skal forberede sakene for nemnda. Heller ikke sekretariatet kan instrueres i faglige spørsmål av departementet eller Skatteetaten selv om det administrativt ligger under Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsloven § 2-9 tredje ledd.

Skatteklagenemnda er blitt en helt uavhengig nemnd der kompetansekravene er blitt betydelig styrket. Den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift hadde en mer selvstendig rolle og strengere kompetansekrav enn skatteklagenemndene. Likevel gir den nye skatteklagenemnda styrket klageordning også for merverdiavgift. Ifølge forarbeidene hadde en klage til den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift en fristavbrytende virkning for foreldelse etter foreldelsesloven § 16 nr. 1. Dette må derfor fremdeles gjelde etter innføringen av ny skatteklagenemnd. Klage på skatt og merverdiavgift behandles nå etter samme klageordning (med unntak av skatt på petroleum og Svalbardskatt). Likhets hensyn taler med tyngde for at regelen bør være den samme for disse kravene. Etter Skattedirektoratets syn vil derfor en klage til skatteklagenemnda være fristavbrytende etter bestemmelsen både for skatte- og merverdiavgiftskrav. Vi legger til grunn at tidligere uttalelser i rettspraksis i motsatt

retning, se [LB-2001-2706](#), etter vedtakelsen av ny skatteklagenemnd ikke lenger har relevans.

Virkningen av fristavbrudd ved administrativ klageavgjørelse, følger som ved rettslige skritt m.m. av reglene i foreldelsesloven § 21 og § 22. Ifølge § 21 nr. 1 inntreier ikke foreldelse så lenge forfølgelsen pågår, det vil si mens klagen er til behandling hos forvaltningsorganet. Dersom fordringens eksistens fastslås som følge av den administrative avgjørelsen, løper det derimot en ny tiårsfrist regnet fra den dagen da avgjørelsen ble truffet, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 2. Dersom forfølgningen ikke fører til forlik eller realitetsavgjørelse, løper det kun en tilleggsfrist på ett år regnet fra det tidspunktet saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Tilleggsfristen forutsetter at avvisningen eller det manglende forliket ikke skyldes forsettlig forhold på kreditors side.

12-1.9.4 Tvangsfullbyrdelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Foreldelsesloven § 17 nr. 1 og nr. 2 omhandler avbrudd av foreldelse ved tvangsfullbyrdelse. Av § 17 nr. 1 fremgår det at dersom kreditor har tvangsgrunnlag for sin fordring, avbrytes foreldelsesfristen ved «begjæring om tvangsfullbyrdelse (utlegg eller dekning)».

Ved at innkrevingsmyndighetene begjærer tvangsfullbyrdelse, avbrytes foreldelsesfristen. Bestemmelsen henviser til «utlegg eller dekning», og kommer som utgangspunkt til anvendelse ved alle former for fordringsinn drivelse som nevnt i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 7 til og med 13. Fristavbruddet finner sted «ved begjæring» uten at tidspunktet er nærmere presisert i loven. Sett i sammenheng med foreldelsesloven § 29 nr. 3 vil fristavbruddet ha skjedd når begjæringen er kommet fram til eller (mest praktisk) er postlagt til rette namsmyndighet.

Hvorvidt utleggsforretningen medfører dekning eller ikke, har ingen betydning for begjæringens fristavbrytende virkning. Om det samme gjelder dersom utleggsforretningen er avholdt av en namsmann som ikke er stedlig kompetent, ble behandlet i [Rt. 2002 s. 1095](#). I dommen uttaler Høyesterett at «så lenge forretningen ikke har blitt opphevet eller endret – f.eks. etter klage – må forretningen få denne virkning selv om den er holdt av en namsmann som ikke er stedlig kompetent.» Videre uttaler Høyesterett at det ikke kan være «noe vilkår for at en utleggsforretning skal tillegges fristfornyende virkning etter foreldelsesloven § 21 nr. 3, at saksøkte er blitt lovlig varslet eller på annen måte har fått vite om forretningen.» Utleggsforretningen ble i den konkrete saken avholdt av ordinær namsmann, og det er i dommens premisser lagt til grunn at en motsatt løsning kunne ført til at krav ble foreldet uten at kreditor hadde noen mulighet til å forhindre det. Høyesterett har i vurderingen lagt vekt på at kreditor ikke bør lide rettstap for feil som namsmannen har gjort.

Det samme hensynet kan etter Skattedirektoratets oppfatning ikke være like avgjørende i de tilfeller hvor særnamsmannen også er kreditor for kravet, i motsetning til ordinær namsmann. Innkrevingsmyndigheten vil selv være ansvarlig for at den har kompetanse til å gjennomføre forretningen på utleggstidspunktet, og har selv mulighet til å forhindre at egne krav foreldes. Etter Skattedirektoratets oppfatning utgjør dette en viktig forskjell sammenlignet med situasjonen i saken for Høyesterett. Hvis kompetanseoverskridelsen er

vesentlig, kan det derfor tenkes tilfeller hvor en avholdt utleggsforretning ikke vil ha en fristfornyende virkning.

Foreldelsesloven § 17 nr. 2 regulerer fristavbrytelsen når kreditor selv har myndighet til å avholde utleggsforretning gjennom særnamskompetanse. Foreldelse avbrytes i slike tilfeller når vedkommende myndighet «innen fristen berammer forretning for utleggspant eller gir pålegg om trekk til den trekkpliktige». Dersom utleggsforretningen avholdes uten forutgående berømmelse, følger det av forarbeidene til foreldelsesloven at det avgjørende tidspunktet er da forretningen ble avholdt. Ved utleggstrekk vil foreldelsesfristen avbrytes på det tidspunktet det gis «pålegg om utleggstrekk til den trekkpliktige», jf. foreldelsesloven § 17 nr. 2. Slikt pålegg må på bakgrunn av foreldelsesloven § 29 nr. 3 anses for å være gitt idet pålegget er kommet fram til den trekkpliktige eller når det er postlagt. Dersom trekkpålegget returneres fordi det ikke er rom for trekk, vil pålegget likevel anses å være fristavbrytende. I de tilfeller der trekkpålegget ikke returneres og det heller ikke innbetales trekk, vil det avgjørende for om trekket er fristavbrytende være om det kan sannsynliggjøres at trekkpålegget er mottatt av arbeidsgiver.

Reglene om hvilken **virkning** fristavbrudd ved tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17 får, følger av foreldelsesloven §§ 21 og 22. Det følger av § 21 nr. 1 at kravet ikke foreldes så lenge «forfølgningen pågår eller pålagt trekk hos den trekkpliktige opprettholdes». Dette medfører ikke at foreldelsesfristen slutter å løpe, men kun at foreldelse ikke finner sted når slik forfølgelse pågår.

Den videre virkningen av avbruddet er avhengig av om tvangsfullbyrdselen ble fremmet eller ikke. Dersom en begjæring om tvangsfullbyrdelse som nevnt i foreldelsesloven § 17 fremmes uten at kreditor får full dekning for sin fordring, følger det av § 21 nr. 3 at det løper en ny frist på ti år, regnet fra tvangsforretningens slutning.

I de tilfeller hvor namsmannen har avholdt utleggsforretning, men saken avsluttes uten at det blir tatt utlegg, er tvangsforretningens slutning det tidspunktet da namsmannen avslutter saken i henhold til tvangsfullbyrdselsesloven § 7-25. I de tilfeller hvor forretningen for utleggspant har medført at det er tatt utlegg, reguleres hva som er tvangsforretningens slutning og friststart i tvangsfullbyrdselsesloven § 7-20. Ved utleggstrekk løper fristen fra det tidspunktet den trekkpliktige underrettes om trekket, jf. [Innst. O. nr. 128 \(1992–1993\)](#) og tvangsfullbyrdselsesloven § 7-21. Det er først fra dette tidspunktet tvangsforretningen for utleggstrekk anses avsluttet.

Eksempler på situasjoner der en etter § 21 nr. 3 oppnår en ny foreldelsesfrist på ti år:

- når det tas utlegg i et objekt som ikke dekker kravet fullt ut
- ved avholdt utleggsforretning med resultat «intet til utlegg»
- når det er nedlagt utleggstrekk for kravet
- ved fremmet tvangssalg uten at det ble full dekning av kravet.

Dersom begjæring om tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17 ikke fremmes og dette ikke skyldes «forsettlig forhold fra fordringshaverens side», følger det av foreldelsesloven § 22 nr. 1 at det løper en tilleggsfrist på ett år etter at saken er avsluttet. Det følger av forarbeidene til foreldelsesloven

([Ot.prp. nr. 38 \(1977–1978\)](#) s. 75–76) at denne bestemmelsen er tenkt anvendt på de tilfellene der begjæring om tvangsfullbyrdelse av «formelle grunner» ikke fører fram. Det antas at det her er snakk om tilfeller der de rettslige vilkårene eller forutsetningene for å fremme tvangsfullbyrdelse ikke er oppfylt. Et typisk eksempel er dersom en utleggsbegjæring blir avvist fordi den er frem satt for feil namsmann eller dersom et pålegg om trekk ikke blir gjennomført fordi trekkpålegget er sendt til en arbeidsgiver som skyldneren ikke lenger arbeider hos. Se f.eks. [Rt. 2002 s. 1095](#) som er omtalt nærmere ovenfor i beskrivelsen av vilkårene for avbrudd ved tvangsfullbyrdelse.

Dersom utleggsforretning holdes overfor et ansvarlig selskap (ANS), er utleggsforretningen også fristavbrytende for deltakerne i selskapet, jf. [Rt. 1997 s. 1202](#). Kjennelsen viser til tvangsfullbyrdelsesloven § 4-10 hvor det står at et tvangsgrunnlag overfor et selskap også er tvangsgrunnlag overfor en selskapsdeltaker som er ansvarlig for selskapets forpliktelser, og at dette gjelder selv i de tilfeller tvangsgrunnlaget overfor selskapet ikke er særskilt vedtatt av den enkelte deltaker, jf. [Rt. 1995 s. 1802](#). Høyesteretts kjæremålsutvalg fant at sammenhengen mellom bestemmelsene om tvangsfullbyrdelse i selskapsforhold og bestemmelsene om foreldelse tilsier at det ikke kan gjelde en særskilt frist for foreldelse i forhold til selskapets deltakere i de tilfeller tvangsfullbyrdelsesloven § 4-10 får anvendelse.

Etter avvikling av et ANS/DA, foreldes krav mot deltakerne senest tre år etter at avviklingen ble registrert i Brønnøysundregistrene, jf. selskapsloven § 2-42. Det kan tenkes at det forut for avviklingen er avholdt en utleggsforretning og det er blitt regnet en ny frist på 10 år, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3. I så fall vil det oppstå spørsmål om når kravet skal anses å være foreldet. Forholdet mellom foreldelseslovens alminnelige regler og selskapsloven § 2-42 annet ledd er ikke drøftet i forarbeidene, rettspraksis eller teori. Etter Skattedirektoratets oppfatning må man kunne legge til grunn at foreldelsesloven viker for særlovgivningen, jf. foreldelsesloven § 30 og prinsippet om *lex specialis*, slik at kravet foreldes etter selskapslovens regler, dvs. senest tre år etter at avviklingen ble registrert i Brønnøysundregistrene. Dette innebærer at løpende foreldelsesfrister kan bli forkortet. Foreldelsesfristen må i så fall kunne forlenges ved avbrudd overfor den enkelte deltaker innen treårsfristen slik at det blir regnet en ny frist på 10 år fra tvangsforretningens slutning, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3.

Bestemmelsen i § 2-42 må antakelig også forstås slik at den kun gjelder for krav som var forfalt så tidlig at de kunne ha vært gjort gjeldende før fristens utløp. Dette innebærer at deltakerne ikke kan føle seg trygge ved utløpet av treårsfristen. Det er liten grunn til å la § 2-42 komme deltakerne til hjelp, ettersom disse neppe kan sies å ha hatt en beskyttelsesverdig forventning om at også krav som ikke kunne ha vært gjort gjeldende verken på avviklingstidspunktet eller innen treårsfristen, skal bortfalle uten videre. Skattekrav kan i mange tilfeller forfalle lenge etter at selskapet avvikles. På denne bakgrunn må det etter direktoratets mening legges til grunn at slike krav foreldes etter foreldelseslovens alminnelige regler.

I forbindelse med eierskifte kan det oppstå spørsmål om hvorvidt avbrudd av foreldelse overfor selskapet også får virkning overfor en deltaker som har trådt ut av selskapet før utleggsforretningen ble avholdt, men som fortsatt var

selskapsdeltaker da kravet oppsto. Det følger av selskapsloven § 2-30 nr. 2 at når forpliktelsen har oppstått og påhviler selskapet ved eierskiftet, vil overdrageren og erververen være ansvarlige for den, en for begge og begge for en, inntil kreditor må anses å ha fritatt overdrageren for ansvar. Etter Skattedirektoratets oppfatning må det kunne utledes av denne bestemmelsen, sammenholdt med Høyesteretts kjennelse [Rt. 1997 s. 1202](#), at den etterfølgende utleggsforretningen som avbryter foreldelse, får virkning både overfor selskapet, de nåværende deltakerne og overdrageren.

12-1.9.5 Konkurs, gjeldsforhandling og skifte – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Foreldelsesfristen avbrytes dersom kreditor begjærer skyldneren konkurs eller det begjæres offentlig skifte, jf. foreldelsesloven § 18 nr. 1. Begjæringen medfører at foreldelsesfristen avbrytes for alle de kravene kreditor har på skyldneren, ikke bare de kravene som benyttes som grunnlag for begjæringen, jf. [Ot.prp. nr. 38 \(1977–1978\)](#) s 72. Begjæringen virker imidlertid ikke fristavbrytende for andre kreditorer som har et krav mot skyldneren. Ved oppbudsbegjæring fra skyldneren eller konkursbegjæring fra andre kreditorer vil dette altså ikke virke fristavbrytende for skattekontorets krav. Begjæring om gjeldsforhandling omfattes ikke av bestemmelsen, da gjeldsforhandling bare kan begjæres av skyldneren selv. I henhold til foreldelsesloven § 29 nr. 3 avbrytes foreldelsesfristen når begjæringen er postlagt til rette vedkommende eller når den er kommet fram.

Fordringsanmeldelse i skyldnerens bo avbryter også foreldelse, jf. foreldelsesloven § 18 nr. 2. Bestemmelsen regulerer den situasjonen at gjeldsforfølging er innledet av andre enn den kreditoren hvis krav er i ferd med å foreldes. Denne kreditoren kan da oppnå fristavbrudd ved å anmelde sitt krav i boet. Kravsanmeldelse er med andre ord en særskilt fristavbrytende handling. Foreldelsesloven § 18 nr. 2 er ikke bare begrenset til konkurs og offentlig skifte, den gjelder også ved gjeldsforhandlinger etter konkursloven og gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Tilsvarende gjelder for rekonstruksjoner etter midlertidig lov om rekonstruksjon for å avhjelpe økonomiske problemer som følge av utbrudd av covid-19, jf. lovens § 62.

Fristen avbrytes formelt sett når kravet anmeldes, men i henhold til foreldelsesloven § 18 nr. 2 annet punktum avbrytes fristen på et tidligere tidspunkt dersom kravet anmeldes innen utløpet av anmeldelsesfristen. I så fall skjer fristavbruddet allerede den dagen da det ble åpnet konkurs, gjeldsforhandling etter konkursloven eller gjeldsordningsloven, eller offentlig skifte. Dette innebærer at et krav som foreldes i tiden mellom åpningsdagen og fordringsanmeldelse vil vekkes til live igjen ved fordringsanmeldelsen, slik at den likevel ikke anses som foreldet. Dette gjelder imidlertid ikke dersom kravet allerede på boåpningstidspunktet var foreldet.

Reglene om hvilken **virkning** fristavbrudd ved konkurs, gjeldsforhandling og skifte etter foreldelsesloven § 18 får, følger av foreldelsesloven §§ 21 og 22. Så lenge «forfølgingen pågår», skjer det ingen foreldelse, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 1. Dersom fordringen anerkjennes i boet, løper det i tillegg ny tiårsfrist for foreldelse fra bobehandlingens slutning, jf. § 21 nr. 3 annet punktum. Det er kun aktuelt å prøve fordringer der boet gir dividende og da bare

for den fordringsklassen som mottar dividende. For gjeldsordning etter gjeldsordningsloven fremgår det av foreldelsesloven § 21 nr. 3 fjerde punktum at dersom fordringen blir omfattet av en gjeldsordning, blir det regnet en ny tiårsfrist fra den dagen da fristen for å ta stilling til frivillig gjeldsordning løp ut, eller fra den dagen da tvungen gjeldsordning ble stadfestet. Dersom en begjæring om konkurs eller offentlig skifte ikke blir tatt til følge, eller en rettidig anmeldt fordring ikke blir anerkjent eller prøvet i boet, løper det kun en ettårsfrist for foreldelse, regnet fra det tidspunktet slik avgjørelse blir tatt, jf. foreldelsesloven § 22 nr. 2 og 3. Dette medfører at de kravene som er avvist, eller ikke anerkjent i boet, ikke foreldes før ett år etter at slik avgjørelse er tatt. Det er her viktig å være klar over at bestemmelsen i foreldelsesloven § 22 ifølge rettspraksis ikke medfører at foreldelsesfristen stopper å løpe i egentlig forstand, men at det kun er gitt hjemmel for at den utsatte foreldelsen som følger av foreldelsesloven § 21 nr. 1 forlenges med ett år. En må altså ikke tolke bestemmelsen dit hen at den opprinnelige foreldelsesfristen er utvidet. Se her bl.a. [Rt. 1995 s. 568](#). Dersom avgjørelse om avvisning eller ikke anerkjennelse bringes inn for en høyere instans, blir denne instansens avgjørelse utgangspunktet for beregningen av når ettårsfristen begynner å løpe, jf. foreldelsesloven § 22 nr. 2. For gjeldsordning etter gjeldsordningsloven følger det av foreldelsesloven § 22 nr. 2 tredje punktum at dersom gjeldsordning ikke kommer i stand, så varer virkningen av avbruddet i ett år etter at det ble truffet avgjørelse om å nekte stadfestelse av tvungen gjeldsordning, eller alternativt i ett år etter at fristen for å ta stilling til frivillig gjeldsordning løp ut.

12-1.10 Tilleggsfrister

En kreditor vil som utgangspunkt kunne unngå at krav foreldes dersom vedkommende foretar visse rettslige disposisjoner, jf. reglene om fristavbrudd behandlet i avsnittet ovenfor. I tillegg til reglene om fristavbrudd er det i foreldelsesloven §§ 10–13 gitt tilleggsfrister som er ment å komme til anvendelse i de tilfellene hvor **kreditor er avskåret fra å avbryte foreldelsesfristen** etter foreldelsesloven §§ 15–18. Tilleggsfristene medfører at kravet ikke foreldes før tilleggsfristen er oversittet, til tross for at kravet ville vært foreldet etter den alminnelige foreldelsesfristen. Tilleggsfristen vil i slike tilfeller erstatte den alminnelige foreldelsesfristen. Dersom foreldelse etter den opprinnelige foreldelsesfristen inntreer senere enn hva som er tilfellet for tilleggsfristen, vil likevel ikke tilleggsfristen være avgjørende. I slike tilfeller vil tilleggsfristen kun være supplerende slik at den opprinnelige foreldelsesfristen legges til grunn. Dette vil typisk være tilfelle dersom det etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 løper tilleggsfrist på ett år, mens kravet etter foreldelsesloven § 2 først foreldes etter 3 år.

Dersom **kreditor mangler nødvendig kunnskap** om fordringen eller skyldneren og av denne grunnen ikke har kunnet gjøre fordringen gjeldende, løper det etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 en tilleggsfrist på ett år, regnet fra det tidspunktet kreditor fikk eller burde skaffet seg slik nødvendig kunnskap. Manglende kunnskap om fordringen kan typisk være at kreditor ikke vet at fordringen eksisterer. I forarbeidene til foreldelsesloven er det presisert at bestemmelsen også omfatter uvitenhet om skyldnerens oppholdssted, dersom denne uvitenheten hindrer kreditor fra å gjøre fordringen gjeldende på en for-

målstjenlig måte. Etter bestemmelsen løper i ovennevnte tilfeller ny ettårsfrist fra det tidspunktet kreditor «fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap». Loven gir ikke anvisning på hvordan dette skjæringstidspunktet skal tolkes, utover at det vises til en aktsomhetsnorm. Dersom kreditor på tross av rimelig aktsomhet mangler kunnskap om fordringen og skyldneren, vil han ikke ha noen mulighet til å ta skritt for å avbryte foreldelsesfristen. Av forarbeidene fremgår det at kreditor er pålagt en viss undersøkelsesplikt av et rimelig omfang. Videre er undersøkelsesplikten belyst blant annet i [Rt. 1993 s. 911](#) hvor det vises til at: «Foreldelsesloven § 10 nr. 1 forutsetter en helhetsvurdering av innkrevings situasjonen hvor arten og hyppigheten av de undersøkelser som bør foretas må vurderes i forhold til kostnader, muligheten for positivt resultat med videre». Undersøkelsesplikten er i utgangspunktet uavhengig av debitors forhold. Bestemmelsen forutsetter at kreditor i rimelig omfang foretar undersøkelser for å bringe skyldnerens oppholdssted på det rene. Denne undersøkelsesplikten bortfaller ikke selv om skyldneren forsvinner og på den måten hindrer eller vanskeliggjør inndrivingen av kravet. Høyesteretts kjæremålsutvalg bemerker til dette at: «I helhetsvurderingen vil selvfølgelig de omstendigheter skyldneren er forsvunnet under, kunne være av betydning».

Ved manglende undersøkelser starter ikke fristen å løpe allerede fra det tidspunktet undersøkelsene burde ha blitt foretatt, men fra det tidspunktet undersøkelsene – dersom de hadde blitt iverksatt – ville ha gitt tilstrekkelige opplysninger. Dette følger blant annet av [HR-2016-1209-U](#), og innebærer at tilleggsfristen først starter å løpe fra det tidspunktet innkrevingsmyndigheten kunne ha funnet skyldners oppholdssted ved å foreta nødvendige undersøkelser.

Det kreves videre at uvitenheten er av en viss varighet for å berettiggjøre tilleggsfrist. Dette fremgår uttrykkelig av forarbeidene. Som et eksempel nevnes det at det ikke kan anses som noen hindring for å gjøre fordringen gjeldende at en kreditor, i en periode hvor det gjenstår ni måneder før foreldelsesfristen utløper, er uvitende om hvor skyldneren bor i én måned. Den nærmere grensen for «varig uvitenhet» i § 10 forstand må trekkes skjønnsmessig. Kriteriet er i liten grad berørt i rettspraksis. I Borgarting lagmannsretts kjennelse av 12. desember 2001 ([LB-2001-02747](#)) la retten vekt på at det gjenstod to år av den ordinære foreldelsesfrist på tre år da skyldneren flyttet utenlands. Skyldneren flyttet i denne perioden to ganger, først til Sverige og så til England. Kreditor var stort sett oppmerksom på hvor vedkommende befant seg i dette tidsrommet. Kreditor kunne derfor ikke høres med å ha vært uvitende om flyttingen fra Sverige til England i en kort periode.

Videre er det av betydning hvem som står for innkrevingen. Det gjelder noe strengere undersøkelsesplikt for profesjonelle fordringshavere, jf. [LB-2007-42873](#).

Etter foreldelsesloven § 10 nr. 4 kan foreldelsesfristen ikke forlenges med mer enn til sammen ti år, regnet fra utløpet av den opprinnelige fristen.

I henhold til foreldelsesloven § 10 nr. 2 gis kreditor en tilleggsfrist for foreldelse dersom foreldelse ikke kan avbrytes på grunn av norsk eller fremmed lov, eller annen **uovervinnelig hindring**, som ikke skyldes forhold på kreditors side. Dersom det oppstår en slik hindring, foreldes ikke kravet før tidligst ett år etter at hindringen er opphørt. Lovens ordlyd er ikke uttømmende med

hensyn til hva som anses å være uovervinnelig hindring, og viser kun til norsk eller fremmed lov som eksempler. Forarbeidene gir inntrykk av at bestemmelsen kun kommer til anvendelse i de tilfellene hvor fristavbrudd etter de alminnelige reglene er umuliggjort, grunnet forhold som kreditor ikke kunne forutse eller avverge. I forarbeidene vises det likevel også til at begrepet «uovervinnelig» ikke må tas bokstavelig. Avgjørende i henhold til forarbeidene er at hindringen ikke må skyldes forhold på kreditors side. Det vises videre til at hensynet bak bestemmelsen er at kreditor i visse situasjoner ikke vil ha praktisk mulighet til å avbryte foreldelsesfristen, og at det da er rimelig å gi en tilleggsfrist. Bestemmelsen er således ikke ment å avhjelpe de situasjonene hvor foreldelse kan avverges på annen måte. Vurderingen av hvorvidt vilkåret «uovervinnelig hindring» er oppfylt må derfor vurderes ut i fra den praktiske muligheten man har til å avbryte foreldelsesfristen i det konkrete tilfellet.

Det antas at bestemmelsen må tolkes forholdsvis strengt. Se også [12-1.11](#) om foreldelse og utland.

Også ved tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 2 kan det **maksimalt oppnås en forlengelse med ti år**, jf. § 10 nr. 4.

Se mer om foreldelse og utland i [12-1.11](#) nedenfor.

12-1.11 Foreldelse og utland

12-1.11.1 Generelt

For foreldelsesfristens utgangspunkt er det uvesentlig om skyldner oppholder seg i Norge eller i utlandet. De alminnelige reglene om friststart for skatte- og avgiftskrav beskrevet i [12-1.4](#), og særregelen for forskuddsskatt og arveavgift i [12-1.6](#) får anvendelse uavhengig av om skyldner oppholder seg i Norge eller i utlandet.

Foreldelsesfristen kan avbrytes på flere måter. Foreldelsesloven §§ 14–19 hjemler fristavbrudd og §§ 10-12 oppstiller tilleggsfrister. Spørsmålet om hvilke fristavbrytende tiltak som kan igangsettes overfor en skyldner som bor eller oppholder seg i utlandet, avhenger av om skyldneren har kjent eller ukjent adresse, eller har formuesgoder tilbake i Norge.

12-1.11.2 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har kjent adresse i utlandet

Tar skyldneren kontakt fra utlandet og **erkjenner kravet**, vil foreldelsesfristen avbrytes på tilsvarende måte som ved erkjennelse fra en skyldner med opphold i Norge. Ny foreldelsesfrist på tre år vil da løpe fra erkjennelsen, jf. foreldelsesloven § 20. En gjeldsordning inngått i utlandet etter utenlandske regler, blir ansett som en erkjennelse av de norske kravene som er omfattet av gjeldsordningen. Ny frist anses å løpe fra det tidspunktet gjeldsordningen ble stadfestet i utlandet.

Overfor skyldnere med kjent adresse eller oppholdssted i utlandet, og som ikke har formuesgoder i landet, vil det ikke være mulig å avbryte foreldelse ved **utleggsforretning** fordi skyldner mangler verneting i Norge.

Norge har inngått en rekke bilaterale og multilaterale avtaler med andre stater om gjensidig samarbeid i forbindelse med skatte- og avgiftskrav. Avtalen må ha egne artikler om innkreving for at bistandsanmodning skal kunne fremsettes. Oppholder skyldner seg i et land som Norge har inngått en skatte-

avtale med, men hvor avtalen ikke regulerer innkreving, vil innkrevingsmyndighetene ikke kunne avbryte foreldelsesfristen ved en anmodning om bistand. I disse tilfellene vil innkrevingsmyndighetene imidlertid kunne få en tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 2, se nedenfor.

For krav som søkes innfordret i medhold av bistandsavtale med fremmed stat, avbrytes foreldelsesfristen ved at det settes fram en **bistandsanmodning**, jf. foreldelsesloven § 17 nr. 3. Dato for fristavbrytelse er den dagen bistandsanmodningen er datert. En anmodning om bistand rettet til en norsk utenriksstasjon, er ikke å regne som en bistandsanmodning og vil ikke avbryte foreldelsesfristen.

Ifølge foreldelsesloven § 21 nr. 1 skjer ingen foreldelse så lenge kravet er til innfordring i bistandsstaten. Fremmes kravet til innfordring i bistandsstaten, vil det bli regnet en ny frist på 10 år fra tiltakets slutning, jf. § 21 nr. 3. Alle innfordringstiltak som bistandsstaten foretar, og som ville ha gitt 10 år dersom tiltaket hadde blitt gjennomført i Norge, vil gi en ny tiårsfrist, f.eks. avholdelse av utleggsforretning eller nedleggelse av utleggstrekk. Etter Skattedirektoratets syn er det ikke bare i disse tilfellene at kravet får en fristforlengelse etter bestemmelsen.

Formålet med endringen av foreldelsesloven § 17 nr. 3 som skjedde 25. juni 2004, var å gjøre det lettere å avbryte foreldelsesfristen når skyldner befinner seg i utlandet. Skattedirektoratet vurderer det derfor slik at andre innfordringstiltak som er ledd i tvangsfullbyrdelse etter bistandsstatens rett, vil gi denne virkningen selv om tiltaket ikke tilsvare tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17. Se også [Rt. 1990 s.189](#). Bestemmelsen forutsetter likevel at innfordringstiltaket har et element av tvang i seg. Ny frist på 10 år vil også gjelde om fordringen anerkjennes under konkurs eller offentlig skifte i bistandsstaten, og dersom den blir omfattet av en gjeldsordning etter bistandsstatens rett, jf. § 21 nr. 3.

Dersom en bistandsanmodning ikke fører til at bistandsstaten fremmer kravet til innfordring, varer virkningen av avbruddet i ett år etter at saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Dette vil gjelde i de tilfeller hvor bistandsstaten ikke finner vedkommende, eller hvor de av andre grunner ikke har påbegynt innfordring. Den datoen bistandsstaten avslutter saken og returnerer den til innkrevingsmyndigheten i Norge regnes som tidspunktet saken er avsluttet, uansett om bistandsstaten har beholdt saken i lang tid uten å foreta seg noe. For skattekrav skal bistandsstaten returnere saken til skattekontoret. Får ikke skattekontoret opplysning om annet, regnes dato for brevet som avslutter saken fra bistandsstatens side som utgangspunktet for ettårsfristen.

Foretas det derimot innfordringstiltak i bistandsstaten (f. eks. utleggsforretning med resultat «intet til utlegg»), vil det bli regnet ny frist på 10 år fra tiltakets slutning, jf. § 21 nr. 3. Tvangsfullbyrdelsen anses fremmet i slike tilfeller og foreldelsesloven § 22 nr. 1 får ikke anvendelse selv om saken deretter returneres fra bistandsstaten som uinndrivelig.

Selv om en bistandsanmodning fører til avbrytelse av foreldelsesfristen, skal det ikke sendes bistandsanmodninger som bare har til formål å avbryte foreldelsesfristen. Av hensyn til det andre landets arbeidsbyrde skal det bare sendes bistandsanmodninger når fordringshaver reelt ønsker bistand til innfordring eller sikring av kravet.

Etter foreldelsesloven § 10 nr. 2 kan **foreldelsesfristen forlenges** dersom norsk eller fremmed lov, eller annen uovervinnelig hindring gjør at foreldelsesfristen ikke kan avbrytes. Vilkårene for forlengelse etter denne bestemmelsen er oppfylt når skyldneren oppholder seg på et kjent sted i et land Norge ikke har avtale om bistand til innkreving med, eller dersom skattyter oppholder seg i land Norge har en slik avtale med, men kravet mot skattyter er mindre enn den beløpsmessige minimumsgrensen for bistandsanmodninger som følger av avtalen.

Dersom kravet mot skattyter er mindre enn den beløpsmessige minimumsgrensen for bistandsanmodninger, vil det i praksis ikke være mulig å sende en bistandsanmodning, og således avbryte foreldelse etter foreldelsesloven § 17 nr. 3. Etter direktoratets oppfatning må de avtalte minimumsgrensene for bistandsanmodninger derfor anses å være en «uovervinnelig hindring» i § 10 nr. 2 forstand.

Foreldelse inntreer da tidligst ett år etter at denne hindringen opphørte, dvs. når skyldner flytter tilbake til Norge eller til et land det kan sendes bistandsanmodning til, eller når kravet overstiger beløpsgrensen slik at bistandsanmodning kan sendes. Foreldelsesfristen kan forlenges med inntil 10 år etter denne bestemmelsen, jf. § 10 nr. 4. Dette vil altså gi en maksimal foreldelsesfrist på 13 år for slike krav.

Det kan reises spørsmål om en lignende undersøkelsesplikt som følger av § 10 nr. 1 også kan utledes av § 10 nr. 2, for eksempel hvor skyldner flytter fra et land uten avtale om bistand til innkreving og tilbake til Norge. Det følger av bestemmelsen at foreldelse inntreer «tidligst ett år etter at denne hindringen opphørte». Det kreves nødvendigvis visse undersøkelser for å finne ut når en aktuell hindring opphørte. Skattedirektoratet har tidligere antatt at det foreligger en tilsvarende undersøkelsesplikt etter § 10 nr. 2 som etter 10 nr. 1. Rettspraksis har nå også lagt dette til grunn, jf. [LH-2017-89237](#).

Se generelt om tilleggsfrister i [12-1.10](#).

12-1.11.3 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har ukjent adresse i utlandet

Det er to tiltak som er aktuelle for å unngå at kravet foreldes når skyldneren ikke har kjent adresse. Det første er fristavbrudd ved å gjennomføre utleggsforretning. Det andre er at kravet gis en tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1.

Ifølge tvangsfullbyrdelsesloven § 1-8 femte ledd siste setning har en skyldner som ikke har kjent oppholdssted i Norge verneing i det distrikt han eller hun sist hadde kjent bopel eller oppholdssted. Særnamsmannen kan derfor, i likhet med alminnelig namsmann, avholde **utleggsforretning** med «intet til utlegg» som kontorforretning på sist kjente adresse i Norge i tilfeller hvor skyldneren har ukjent adresse, jf. skattebetalingsloven § 14-3, jf. § 14-2. Utleggsforretningen vil i disse tilfellene kun gjennomføres for fristavbruddets skyld. Det er ikke snakk om reell innfordring av kravet. Kravet får som følge av dette ny foreldelsesfrist på ti år, jf. foreldelsesloven § 17, jf. § 21 nr. 3.

For å forstå hvordan tvangsfullbyrdelsesloven § 1-8 femte ledd siste setning skal anvendes på tilfeller der en skyldner befinner seg i utlandet, er det nødvendig å se hen til forståelsen av tidligere tvistemålslov § 19. Tvistemåls-

loven § 19 er i rettspraksis forstått slik at namsmannen kun har kompetanse til å avholde en utleggsforretning på sist kjente adresse i Norge dersom den aktuelle skyldner ikke hadde «paaviselig bopæl» i utlandet. Uttrykket «paaviselig bopæl» ble imidlertid ikke videreført i tvangsfullbyrdsloven § 1-8 femte ledd siste punktum, men det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen at det ikke har vært meningen å endre rettstilstanden ([Ot.prp. nr. 16 \(2008-2009\)](#) side 10). Tidligere praksis ved tolkningen av bestemmelsen er derfor sentral, selv om begrepet «paaviselig bopæl» ikke er videreført i tvangsfullbyrdsloven § 1-8 femte ledd siste punktum.

Innholdet i begrepet «paaviselig bopæl» er nærmere presisert i rettspraksis, jf. [Rt. 2002 s. 452](#) og [Rt. 2001 s. 1617](#). Høyesterett legger til grunn at dersom adresse i utlandet ikke kan oppspores ved de undersøkelser det er rimelig å kreve, foreligger det ingen påviselig bopel. Hvilke undersøkelser som må gjøres før det kan legges til grunn at den person man ønsker å komme i kontakt med, ikke har påviselig bopel, vil måtte bero på en konkret vurdering. Undersøkelser av offentlige registre, typisk folkeregisteret, men også andre muligheter må etter omstendighetene benyttes. Dersom særnamsmyndigheten f.eks. har opplysninger om statsborgerskap/fødeland, og Norge har bistandsavtale med dette landet, bør det vurderes å sende adresseforespørsel til vedkommende land.

Etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 kan **foreldelsesfristen forlenges** dersom fordringshaveren mangler nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren.

Bestemmelsen kan benyttes hvis skyldneren har ukjent adresse i Norge eller i utlandet og innkrevingsmyndigheten ikke har lyktes i å oppspore skyldnerens nåværende adresse eller oppholdssted.

Bestemmelsen gir adgang til å påberope en tilleggsfrist for å unngå at krav foreldes. Foreldelsesfristen kan forlenges med inntil 10 år, jf. foreldelsesloven § 10 nr. 4, dvs. at kravet foreldes etter totalt 13 år (tre års alminnelig foreldelsesfrist og ti års tilleggsfrist). Vilkårene for å få tilleggsfrist er at fordringshaver har manglet nødvendig kunnskap om skyldnerens oppholdssted og at han har gjort det som er rimelig for å bringe oppholdssted på det rene. Det er ikke et krav at fordringshaver må være totalt uvitende. Det fremgår av ordlyden at det er tilstrekkelig at han mangler «nødvendig kunnskap». I dette ligger at fordringshaver må mangle kunnskap som gjør at han kan inndrive kravet på formålstjenlig måte.

En tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 begynner først å løpe når fordringshaver fikk eller burde fått kunnskap om ny adresse. Foreldelse inntreffer tidligst ett år etter den dagen innkrevingsmyndigheten fikk, eller burde fått, slik kunnskap.

Det følger av ordlyden at fordringshaver må utvise aktsomhet i forhold til kunnskapskravet, jf. formuleringen «burde skaffet seg kunnskap». I dette ligger at fordringshaver må være aktiv og har en viss plikt til å skaffe kunnskap om skyldnerens oppholdssted. Videre følger det av forarbeidene og rettspraksis at fordringshaveren plikter å foreta undersøkelser i et rimelig omfang for å bringe skyldnerens oppholdssted på det rene, jf. [Ot.prp. nr. 38 \(1977-78\)](#) s. 63. Kravene til undersøkelser må her bero på en helhetsvurdering. Rettspraksis har lagt samme syn til grunn, se bl.a. kjennelse inntatt i [Rt. 1993 s. 911](#)

som vektlegger at fordringshaveren i rimelig omfang må foreta undersøkelser for å bringe skyldnerens oppholdssted på det rene. Undersøkelsesplikten må alltid vurderes konkret ut ifra hver enkelt situasjon og i forhold til kostnader og mulighet for et positivt resultat.

I henhold til kjennelse fra Frostating lagmannsrett 18. august 2004 er det normalt tilstrekkelig for å oppfylle undersøkelsesplikten at fordringshaveren foretar årlige søk i folkeregisteret og andre tilgjengelige registre. Den enkelte sak kan foranledige andre undersøkelser, men dette må vurderes i forhold til kostnader og mulighet for et positivt resultat. Har fordringshaver opplysninger, eller begrunnet mistanke, om at skyldner befinner seg i en stat som har inngått avtale med Norge om utveksling av opplysninger, må det sendes en adresseforespørsel til denne staten. Av hensyn til utenlandske myndigheter skal det ikke sendes adresseforespørsler flere ganger vedrørende samme skyldner for å oppfylle undersøkelsesplikten etter foreldelsesloven § 10 nr. 1. Har det imidlertid gått 5 år fra første adresseforespørsel ble sendt kan det sendes ny forespørsel på samme skyldner. Ved negativt resultat av slike undersøkelser er vilkåret for fristforlengelse etter § 10 nr. 1 oppfylt.

Se generelt om tilleggsfrister i [12-1.10](#).

12-1.12 Foreldelse av annet enn kravet

Foreldelsesproblematikken fremkommer på flere områder i lovverket. I tillegg til foreldelsesfrister for selve kravet, finnes det foreldelsesfrister for bl.a. panteretten og rettsvernet som det er viktig å ta hensyn til.

12-1.12.1 Panterett

Det følger av panteloven § 5-13 første ledd at et **namsutlegg** som ikke er registrert i et realregister, bortfaller dersom det ikke er begjært tvangsdekning innen tre år etter at panteretten ble stiftet. Dette gjelder ikke for krav på skatt og offentlig avgift, jf. panteloven § 5-13 annet ledd. Unntaket fra treårsfristen i første ledd innebærer at det ikke gjelder en selvstendig bortfallsfrist for namsutlegg der tvangsgrunnlaget er det offentliges krav på skatt og offentlig avgift. Pantet foreldes således ikke.

Lovbestemt pant faller bort dersom det ikke senest 2 år etter at pantekravet skulle ha vært betalt, innkommer begjæring til namsmyndigheten om tvangsdekning, eller dersom dekningen ikke gjennomføres uten unødig opphold, jf. panteloven § 6-3 første ledd. Hvis pantekravet skal betales i to eller flere terminer årlig, blir fristen etter første ledd regnet fra det tidspunkt da den siste terminen skulle ha vært betalt, jf. panteloven § 6-3 annet ledd. Dersom det er kommet i stand en gjeldsordning etter gjeldsordningsloven, faller panteretten likevel tidligst bort en måned etter gjeldsordningens avslutning, jf. panteloven § 6-3 tredje ledd. Om den lovbestemte panteretten faller bort, faller ikke dermed det kravet som panthaveren måtte ha mot skyldneren bort. Selve kravet foreldes etter foreldelseslovens regler. Panteloven § 6-3 gir hjemmel for selvstendig foreldelse av legalpant.

12-1.12.2 Kausjon

Utgangspunktet er at en kausjonsforpliktelse foreldes etter de samme regler som hovedforpliktelsen, jf. foreldelsesloven § 7. Fristens utgangspunkt vil

være det samme for skatte- og avgiftskravet og kausjonskravet (selv om kausjonskravet forfaller senere enn hovedfordringen). For skatte- og avgiftskrav løper foreldelsesfristen fra utgangen av kalenderåret kravene forfaller til betaling, jf. skattebetalingsloven § 12-1 annet ledd.

Dette gjelder likevel ikke hvis kausjonen er stiftet etter at foreldelsesfristen på skattekravet er påbegynt. Fristen vil da løpe fra tidspunktet kausjonsavtalen ble inngått. Fristens lengde vil som et utgangspunkt også være lik. Skatte- og avgiftskrav foreldes normalt etter tre år, jf. foreldelsesloven § 2, og det vil i disse tilfellene også løpe en treårsfrist for kausjonskravet.

Lengden på kausjonskravets foreldelsesfrist beregnes etter de regler som gjaldt for hovedkravet da kausjonen ble stiftet, jf. [Ot.prp. nr. 38 \(1977–1978\)](#) s. 59. Har skattekravet fått en tilleggsfrist før kausjonen ble stiftet, f.eks. en tiårsfrist etter avholdt utleggsforretning eller at skyldneren har underskrevet et gjeldsbrev, vil kausjonskravet også få en tiårsfrist.

Foreldelsesloven § 7 angir kun hvilke regler som skal legges til grunn ved vurdering av foreldelse. Den sier ikke at kausjonskravet foreldes samtidig med hovedkravet. Det løper selvstendig foreldelse for de to kravene, men likevel er det slik at kausjonskravet ikke foreldes etter hovedkravet. Det siste følger av foreldelsesloven § 25 nr. 2.

Foreldelsesreglene for kausjon innebærer at kausjonen kan foreldes tidligere enn hovedkravet, men ikke senere enn dette. Merk at reglene om foreldelse i utgangspunktet er preseptoriske. Det kan derfor i liten grad inngås avtaler som fraviker reglene til ugunst for skyldner. Loven åpner likevel opp for enkelte unntak, se foreldelsesloven §§ 28 og 25 nr. 2.

Standardgarantier for kredittordningene under Skatteetatens ansvarsområde, løper på ubestemt tid. Varigheten av en bankgaranti vil ta utgangspunkt i perioden garantien etter sin ordlyd skal gjelde. Skal garantien for eksempel gjelde i fem år, vil krav som er oppstått etter at garantien gikk ut ikke kunne gjøres gjeldende mot garantisten. Krav som oppstår eller skulle ha oppstått i garantiperioden vil i henhold til våre standardgarantier og etablert praksis kunne fremsettes innen ett år etter at garantien er oppsagt.

12-1.12.3 Rettsvernet

Det følger av tinglysingsloven § 30 første ledd at virkningen av tinglysing faller bort for panterett som er stiftet ved utleggsforretning, fem år etter at forretningen er tinglyst. Vi presiserer at utleggspantet fremdeles er gyldig selv om utlegget ikke blir retinglyst innenfor fem-årsfristen. Utlegget kan rettinglyses selv om denne fristen er oversittet, men utlegget vil da få prioritet fra tidspunktet det rettinglyses, se [Rt. 1996 s 617](#). For arrestforretninger og midlertidige forføyninger faller virkningen av tinglysing bort to år etter at forretningen eller kjennelse om forlengelse er tinglyst. Det følger videre av annet ledd at bestemmelsen i første ledd ikke kommer til anvendelse dersom panteretten blir tinglyst på ny før utløpet av fristen. Loven stiller et absolutt krav om at tinglysingen er gjennomført før fristens utløp. Det løper i så fall en ny frist av samme lengde som den første, regnet fra den siste tinglysing.

12-1.13 Foreldelse av straff

Den særskilte foreldelsesregelen som tidligere var plassert i skattebetalingsloven § 18-3 første ledd ble opphevet ved ikrafttredelsen av den nye straffeloven 1. oktober 2015. Det medførte at de alminnelige foreldelsesreglene i straffeloven nå vil komme til anvendelse. Det vises særlig til straffeloven § 86 første ledd bokstavene a til e som angir foreldelsesfristenes lengde.

Etter straffeloven § 86 første ledd styres fristen for foreldelse av strafferammen i det enkelte straffebud. Det innebærer at der den høyeste lovbestemte straffen er bot eller fengsel inntil ett år, foreldes straffansvaret etter to år. Videre vil foreldelsesfristen være fem år der den høyeste lovbestemte straffen i straffebudet er fengsel inntil tre år. Forsettlig overtredelse av de handlingene som omfattes av skattebetalingsloven §§ 18-1 og 18-2 har en strafferamme på «bot eller fengsel inntil 2 år». Det innebærer at straffansvaret for forsettlige overtredelser av bestemmelsene har en foreldelsesfrist på fem år, jf. straffeloven § 86 første ledd bokstav b. Strafferammen for grov uaktksom overtredelse av §§ 18-1 og 18-2 har en strafferamme på «bot eller fengsel inntil 1 år». Det innebærer at foreldelsesfristen for disse overtredelsene er to år, jf. straffeloven § 86 første ledd bokstav a.

Før ikrafttredelsen av den nye straffeloven 1. oktober 2015 var foreldelsesfristen etter skattebetalingsloven § 18-3 for alle krav på tre år. Fordi det i mange tilfeller vil være vanskelig å bevise forsett, vil de nye reglene om foreldelsesfristens lengde i praksis medføre at mange av overtredelsene på skatte- og avgiftsområdet nå blir foreldet etter bare to år, i stedet for tre år som tidligere. Foreldelsesfristen for et straffbart forhold **begynner først å løpe** fra det tidspunktet da det straffbare forholdet har opphørt, jf. straffeloven § 87. Det blir dermed viktig å kunne avgjøre når et straffbart forhold bringes til opphør.

Når gjerningsinnholdet i straffebestemmelsen er knyttet til oppfyllelse av handlingsplikter, slik tilfellet normalt vil være ved overtredelser av skattebetalingsloven kap. 18, starter ikke foreldelsesfristen å løpe før plikten er oppfylt eller muligheten til å oppfylle har falt bort. I Høyesteretts kjennelse av 3. mai 1955 ([Rt. 1955 s. 426](#)) ble det slått fast at det straffbare forholdet består så lenge kravet på skattetrekkbeløpet består. I Høyesteretts kjennelse av 13. april 1973 ([Rt. 1973 s. 486](#)) ble det tilsvarende lagt til grunn at så lenge det er mulig å oppfylle handlingsplikter som har vært unnlatt, består det straffbare forhold. Med henblikk på opphør av muligheten til oppfyllelse vises det til [Rt. 1974 s. 837](#), [Rt. 1976 s. 980](#) og [Rt. 1976 s. 1438](#). I disse avgjørelsene ble muligheten til å oppfylle ansett å opphøre idet konkurs ble åpnet i bedriften.

Ved unnlatt trekk vil i alminnelighet det enkelte lønnsoppgjørstidspunktet legges til grunn som utgangspunkt for foreldelse, dersom ikke det enkelte oppgjør inngår i en rekke med flere påfølgende brudd på trekkplikten. I sistnevnte tilfelle kan forholdet bli å anse som et **fortsatt straffbart forhold**.

Det er av betydning for beregning av foreldelsesfristen om man står overfor et fortsatt straffbart forhold eller flere adskilte overtredelser, fordi fristen begynner å løpe på forskjellige tidspunkt. Dersom overtredelsen består i unnlatt trekk over flere terminer, vil det være nærliggende å betrakte dette som et fortsatt straffbart forhold. Utgangspunktet for når foreldelsesfristen begynner å løpe, vil da måtte legges til lønnsutbetalingstidspunktet i den siste terminen hvor det foreligger pliktbrudd. Dette skiller seg fra tilfellene hvor staten kre-

ver erstatning for sitt økonomiske tap som følge av den straffbare handling. I disse sakene behandles hver enkelt termin atskilt med tanke på når foreldelsesfristen begynner å løpe. Det er ikke uvanlig når det først foreligger unnlatt trekk hos arbeidsgiver, at dette er forhold som gjerne pågår over flere terminer. I Høyesteretts dom av 30. juni 2011 ([Rt. 2011 s. 1029](#)) var spørsmålet om et erstatningskrav for manglende forskuddstrekk var foreldet. Daglig leder gjorde gjeldende at skaden inntraff allerede da lønnen ble utbetalt uten at skattetreksbeløpene ble satt inn på skattetrekskontoen, og at kemneren allerede på dette tidspunkt hadde tilstrekkelig kunnskap om tapet. Høyesterett var ikke enig, og uttalte i avsnitt 39 at foreldelsesfristens utgangspunkt ikke nødvendigvis faller sammen med tidspunktet for unnlattelsen, det kreves at det erstatningsbetingede forholdet har fått økonomiske konsekvenser. I dette tilfellet forelå ikke slike konsekvenser før etter konkursåpningen, det var først på dette tidspunktet det ble klart at selskapet ikke kom til å betale kravet.

Kapittel 13. Motregning

13-1 § 13-1. Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav

(1) Skatte- og avgiftskrav kan motregnes i ethvert annet tilgodebeløp på skatt og avgift skyldneren har.

(2) Formues- og inntektsskatt og trygdeavgift kan uopaddelt motregnes i andre krav enn skatt og avgift skyldneren har på staten, fylkeskommunen eller kommunen. Motregningsadgangen i konkurs er da begrenset til den andel som etter fordelingsreglene i kapittel 8 faller på den av skattekreditorene som konkursboets krav er rettet mot.

(3) Annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kapittel 8.

13-1.1 Forarbeider mv.

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.1 og 17.1.2.
- SKD-melding 9/04 om «Motregning» av 7. september 2004 er innarbeidet i håndboken. Meldingen er derfor utgått.

13-1.2 Generelt om den alminnelige motregningsrett

Motregning er en oppgjør- og dekningsmåte av stor praktisk betydning. Motregning innebærer at to krav avregnes mot hverandre så langt de dekker hverandre. Motregning kan skje frivillig eller gjennomføres uten motpartens samtykke (tvungen motregning). Den alminnelige motregningsretten er forankret i sedvanerett, og reguleres i utgangspunktet av ulovfestede regler. Motregningsretten kan innskrenkes, presiseres eller utvides ved avtale. Det er også gitt særregler om motregning i lovgivningen. Skattebetalingsloven kap. 13 har slike særregler.

Den av partene som erklærer motregning har det som kalles et **motkrav**. Motkravet blir således inndrevet ved motregningen. Den annen part (motparten) har **hovedkravet**. Hovedkravet innfris helt eller delvis ved motregningen.

Motregning skjer ved at den part som ønsker å motregne erklærer dette overfor den annen part. Motregningen anses gjennomført når erklæringen er kommet fram til motparten. I tilfeller hvor gjennomføringen er avhengig av tredjemanns medvirkning (f.eks. når denne forestår utbetalingen), må tredjemann pålegges å overføre pengene til den som krever motregning.

Motregning er ikke betinget av at det foreligger tvangsgrunnlag for kravet, og utelukkes ikke av at kravet er omtvistet. Se likevel tvangsfullbyrdsloven § 4-3 om begrensninger i saksøktes motregningsadgang etter at tvangsfullbyrdelse er begjært.

Sedvaneretten oppstiller **tre kumulative vilkår for motregning**. At vilkårene er kumulative vil si at alle vilkårene må være oppfylt for at motregning skal kunne skje. Vilkårene må foreligge på det tidspunktet motregningserklæringen fremsettes. Dersom motregningserklæringen avgis før betingelsene for motregning er oppfylt, får den i så fall ikke rettsvirkning før disse på et senere tidspunkt oppfylles.

Det første vilkåret er **komputabilitetsvilkåret**, som innebærer at hovedkrav og motkrav må være likartet, f.eks. penger mot penger. Vilkåret om komputabilitet medfører imidlertid sjelden problemer for skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid. Et krav som består i utenlandsk valuta vil kunne motregnes dersom det kan utbetales i norske kroner, jf. gjeldsbrevloven § 7. Videre kan de fleste krav på naturalia ved mislighold eller ved konkurs omgjøres til pengekrav slik at kravene likevel fremstår som likeartet.

Det andre vilkåret er **gjensidighetsvilkåret**, som innebærer at krav og motkrav må bestå mellom de samme parter/rettssubjekter. Vilkåret må være oppfylt på det tidspunktet motregning erklæres, men trenger ikke å ha foreligget opprinnelig. Den ene fordringen kan f.eks. være ervervet.

Det er alminnelig antatt at staten anses som én enhet i relasjon til gjensidighetsvilkåret, enten motregning erklæres av eller overfor staten, se blant annet Sæbø, Motregning (2003) side 62. Forutsatt at øvrige vilkår for motregning er til stede, kan altså et statlig krav dekkes opp ved motregning i enhver fordring skyldneren måtte ha på staten. Dette gjelder uavhengig av hvilken statlig administrasjonsgren som forvalter henholdsvis innkrevingen av kravet og utbetalingen. På samme måte vil gjensidighetsvilkåret være oppfylt så lenge det motregnes innenfor samme kommune eller fylkeskommune.

Utvidet motregningsadgang, som går lenger enn hva som følger av den ulovfestede motregningsadgangen, må ha hjemmel i avtale eller i lov. Skattekontoret har etter gjeldende rett lovfestet utvidet motregningsrett i skattebetalingsloven. Bestemmelsene åpner for at motregning kan gjennomføres i situasjoner hvor gjensidighet (at krav og motkrav må bestå mellom de samme parter) ikke foreligger. Dette er behandlet nedenfor.

Det tredje vilkåret er at det såkalte **oppgjørsmodenhetsvilkåret**, jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-4, er oppfylt. Dette vilkåret innebærer for det første at motkravet er forfalt. Det følger av gjeldsbrevloven § 5 første ledd at kravet forfaller ved påkrav, dersom annet ikke er avtalt. For skatte- og avgiftskrav vil forfall være fastsatt på forhånd i lov eller forskrift. For det annet innebærer vilkåret om oppgjørsmodne krav at frigjøringstiden for hovedkravet må ha kommet. Uttrykket frigjøringstid angir når debitor for kravet har rett til å betale. Er det ikke fastsatt noe om frigjøringstiden, følger det av gjeldsbrevloven § 5 første ledd at debitor har rett til å innfri når som helst.

Vilkåret om at motkravet må være forfalt er bare et krav ved tvungen motregning. Den som krever motregning, kan med andre ord ikke forlange oppgjør før hans eget krav (motkravet) er forfalt til betaling. Videre kan han ikke kreve oppgjør før hovedkravets frigjøringstidspunkt (normalt forfallstidspunktet) er kommet. I praksis forekommer disse vurderingene svært sjelden.

De alminnelige vilkårene for motregning gjelder også for skatte- og avgiftskrav, hvis ikke annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov.

Den alminnelige motregningsrett kan utover dette være **begrenset på grunn av avtale, lov eller prinsipper i sedvanerett**. I enkelte situasjoner kan det også være forhold som tilsier at Skatteetaten ikke bør motregne, selv om det er rettslig adgang til det.

Avtaler kan være et selvstendig rettslig grunnlag for at motregning ikke tillates. Når avtalen ikke direkte gir uttrykk for avkall på retten til å motregne, må spørsmålet avgjøres på grunnlag av en tolkning av avtalen. Har en av partene en rimelig forventning om kontant oppgjør ut fra en samlet vurdering av rettsforholdets natur, er den annen part avskåret fra motregning. På skatte- og avgiftsområdet er avtaler som uttrykkelig avskjærer eller reduserer innkreivingsmyndighetenes motregningsrett, mindre aktuelle. Ved innvilgelse av betalingsordninger kan det tas forbehold om at motregningsadgangen opprettholdes. Dersom slikt forbehold ikke er tatt ved innvilgelse av avtalen, må utgangspunktet være at motregning ikke kan gjennomføres i avtaleperioden. Dersom avtalen brytes, vil det være adgang til motregning.

Lov kan begrense motregningsadgangen gjennom direkte forbud eller klare føringer for motregningsrettens omfang. Arbeidsmiljøloven § 14-15 annet ledd er et eksempel på en regel begrunnet i sosiale hensyn og kontanthensynet. Den bestemmer at forfalt eller uforfalt krav på lønn skal utbetales kontant og ikke kan gjøres til gjenstand for trekk i andre tilfeller enn der det positivt følger av loven. Et annet eksempel er kommuneloven § 14-22 (tidligere kommuneloven § 53 nr. 1) som begrenser den enkelte borgers rett til å nytte motregning. Regelen skal sikre likviditet hos kreditor, og det er følgelig kontanthensynet eller retten til isolert oppgjør som er motiverende, ikke sosiale hensyn.

Generelle hensyn og prinsipper nedfelt i sedvaneretten kan også utelukke eller begrense motregningsretten. I mangel av en lovhjemmel, er det i juridisk teori hevdet at dekningslovens beslagsregler får analogisk anvendelse ved ulovfestet motregning. Dette er søkt begrunnet i at tilsvarende begrensninger i alle tilfeller vil følge av sedvaneretten, jf. kontanthensynet/retten til isolert oppgjør. Skyldneren har derfor som hovedregel rett til å beholde nødvendige midler for underhold av seg og sin husstand, se dekningsloven §§ 2-5 og 2-7.

Det kan også tenkes situasjoner der en av partene har satt seg i motregningsposisjon ved rettsstridig handling. Et eksempel på en rettsstridig handling er hvis skattekontoret har nedlagt et for høyt utleggstrekk hos skyldner til dekning av forfalte skatte- eller avgiftskrav. Den delen av trekket som overstiger det tillatte etter dekningsloven § 2-7 er et ulovlig beslag som pliktes utbetalt skyldneren. Beløpet kan da ikke nyttes til motregning.

Konneksitet er et begrep som benyttes for de tilfeller hvor to fordringer springer ut av samme rettsforhold. Eksempelvis et husleieforhold, hvor utleier har krav på husleie og leietaker krav på tilbakebetaling av depositum. Det at de begge springer ut av leieforholdet (samme rettsforhold) gjør dem konnekse. Dette er ikke noe alminnelig vilkår for motregning, men motregningsretten vil av og til være noe videre dersom kravene er konnekse. Når hovedkrav og motkrav har slik nær tilknytning til hverandre, anses berettigelsen av tvungen motregning sterkere enn ellers. Når det gjelder skatte- og avgiftskrav har Skatteetaten, med støtte fra Finansdepartementet, lagt til grunn at konnek-

sitet foreligger når motkrav og hovedkrav gjelder samme skatte- eller avgiftsart.

13-1.3 Generelt om § 13-1

Paragraf 13-1 første ledd omhandler motregning av skatte- og avgiftskrav både i og utenfor konkurs.

I annet ledd er det gitt en særlig regel for kravene som hører under fellesinnkrevningen. Etter første punktum, som gjelder utenfor konkurs, kan slike krav motregnes i andre krav skyldneren har på staten, fylkeskommunen og kommunen. I og med at krav som hører under fellesinnkrevningen er et felleskrav mellom skattekreditorene, innebærer bestemmelsen delvis unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler.

I annet ledd annet punktum er det presisert at i konkurs kan motregning etter annet ledd første punktum kun skje for den andel som etter fordelingsreglene i kap. 8 faller på den av skattekreditorene som skyldnerens (boets) krav er rettet mot. I tredje ledd er det presisert at annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8. Dette gjelder f.eks. renter og omkostninger, som knytter seg til innkrevningen av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift.

13-1.4 § 13-1 første ledd – Hovedregelen

Første ledd omhandler motregning både i og utenfor konkurs, og innebærer at alle skatte- og avgiftskrav etter loven kan motregnes i ethvert tilgodebeløp på skatt og avgift skyldneren har. Bestemmelsen innebærer unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler, både når felleskravet på skatt (formues- og inntektsskatt og trygdeavgift) er tilgodebeløpet som det motregnes i (hovedkravet), og når det er kravet som dekkes ved motregning (motkravet). De øvrige skatte- og avgiftskrav vil være rent statlige krav, og kan motregnes også etter ulovfestede regler. Alle skatte- og avgiftskrav kan således motregnes mot hverandre fullt ut. Se likevel unntaket for motregning for påløpte renter etter konkursåpning under pkt. 13-1.9. Det vises i denne forbindelse til [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) kap. 17.

Med unntak for krav under fellesinnkrevningen (formues- og inntektsskatt og trygdeavgift) regulerer loven ikke motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift. Slik motregning må i tilfelle følge de ulovfestede regler. Dette innebærer eksempelvis at krav på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, arveavgift og enkelte særavgifter ikke kan motregnes i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift som skyldneren måtte ha mot kommunen eller fylkeskommunen, slik som krav på betaling for vareleveranser, krav på ekspropriasjonsgodtgjørelse og lignende. Gjensidighetsvilkåret vil i disse tilfellene ikke være oppfylt.

13-1.5 § 13-1 annet ledd – Særregel for krav under fellesinnkrevningen

I annet ledd er det gitt en særlig regel for visse kravstyper, nemlig formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Dette er krav som hører under den såkalte fellesinnkrevningen. Etter første punktum, som gjelder utenfor konkurs, kan slike krav motregnes i andre krav enn skatte- og avgiftskrav som skyldneren har på staten, fylkeskommunen og kommunen. I og med at krav som hører

under fellesinnkrevingen er et felleskrav mellom skattekreditorene, innebærer bestemmelsen delvis unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler. Et eksempel hvor regelen kommer til anvendelse er ved motregning av krav under fellesinnkrevingen i direkte tilskudd (produksjonstilskudd i jordbruket og regionalt miljøprogram (RMP)), utbetalt av Landbruksdirektoratet.

Dersom det foreligger en **kommunal utbetaling** fra kommune A har skattekontoret kun motregningsadgang for krav hvor kommune A er den kommunale kreditoren. Dette følger av en tolkning av skattebetalingsloven § 13-1 annet ledd. Ordlyden i bestemmelsen viser bare til «kommunen», og ikke «kommunene» i flertall. Denne tolkningen støttes også av uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen. På grunn av manglende gjensidighet kan skattekontoret derfor ikke motregne i den kommunale utbetalingen fra kommune A til dekning av krav hvor kommune B er den kommunale kreditoren.

I annet punktum er det presisert at i konkurs kan motregning etter annet ledd første punktum kun skje for den andel som etter fordelingsreglene i kap. 8 faller på den av skattekreditorene som konkursboets krav er rettet mot. Sammenlignet med første punktum skjerpes dermed kravet til gjensidighet for kravene under fellesinnkrevingen i konkurs. Eksempelvis vil det bare kunne motregnes med et krav tilsvarende kommunens andel av restskatten, dersom hovedkravet er en ren kommunal utbetaling. Videre vil skattekontoret bare kunne motregne for den statlige delen av restskatten, dersom hovedkravet er landbrukstilskudd.

13-1.6 § 13-1 tredje ledd – Andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8

I tredje ledd er det presisert at annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8. Dette gjelder f.eks. renter og omkostninger, som knytter seg til innkrevingen av formues- og inntektskatt og trygdeavgift.

13-1.7 Motregning av andre offentlige krav etter henvisning til skattebetalingslovens regler

Som et ledd i styrkingen av de offentlige kreditorinteressene har de tidligere reglene om innkreving av skatt i skattebetalingsloven av 1952 blitt gitt tilsvarende anvendelse for en rekke andre offentlige krav, både statlige og kommunale. Gjennom henvisninger til at kravene kunne innkreves «etter reglene i skattebetalingsloven for inndrivning av skatter», «etter reglene for innkreving av skatt» eller lignende formuleringer, ble det dermed etablert motregningsadgang for de aktuelle kravene i tilgode skatt m.m. Dette gjaldt bl.a. statlige krav som merverdiavgift og arveavgift, og kommunale krav som eiendoms-katt, avfallsgebyr og parkeringsgebyr.

Arveavgift, merverdiavgift og særavgifter inngår i dag i virkeområdet til skattebetalingsloven direkte, med regulering av motregningsadgangen i §§ 13-1 flg. For de øvrige offentlige kravene reguleres motregningsadgangen ved at det henvises til skattebetalingsloven i særloven hvor kravet har sin for-

ankring. For kommunene er det gitt utvidet motregningsadgang etter skattebetalingsloven for følgende krav:

- Eiendomsskatt – hvor det av eiendomsskattelova (lov 6. juni 1975 nr. 29) § 27 fremgår at eiendomsskatt kan innkreves «etter reglane for innkrevjing av skatt».
- Avfallsgebyr– hvor det av forurensingsloven (lov 13. mars 1981 nr. 6) § 34 femte ledd fremgår at reglene i eiendomsskattelova § 27 gjelder tilsvarende.
- Feieavgift – hvor det av brann- og eksplosjonsvernloven (lov 14. juni 2002 nr. 20) § 28 siste ledd følger at krav på avgift og gebyr kan innkreves av kommunen etter «reglene for innkreving av skatt».
- Vann- og kloakkavgift – hvor det av lov om kommunale vass- og avløpsanlegg (lov 16. mars 2012 nr. 12) § 6 fremgår at årsgebyr kan «krevjast inn av kommunen etter reglane for innkrevjing av skatt».
- Parkeringsgebyr og piggdekkgebyr– hvor det i vegtrafikkloven (lov 18. juni 1965 nr. 4) § 38 fremgår at kommunen kan kreve inn tilleggsavgift og gebyrer etter «de regler som gjelder for skatt, jf. skattebetalingsloven kap. 13 og §§ 14-2 til 14-5».

13-1.8 Motregning i gjeldsforhandlingsperioden og under gjeldsordningsperioden

Når det gjelder adgang til **motregning i gjeldsforhandlingsperioden**, følger det av gjeldsordningsloven (lov 17. juli 1992 nr. 99) § 3-4 bokstav b at kreditorene er avskåret fra å foreta motregning med mindre hovedkrav og motkrav «springer ut av samme rettsforhold», det vil si at det foreligger såkalt konneksitet.

Når det gjelder skatte- og avgiftskrav har Skattedirektoratet, med støtte fra Finansdepartementet, lagt til grunn at konneksitet foreligger når motkrav og hovedkrav gjelder samme skatte- eller avgiftsart. Krav på restskatt kan således i gjeldsforhandlingsperioden motregnes i krav på tilbakebetaling av skatt, og krav på skyldig merverdiavgift kan motregnes mot krav på tilbakebetaling av merverdiavgift osv.

Direktoratet er imidlertid av den oppfatning at adgangen til å motregne i gjeldsforhandlingsperioden kun skal benyttes i særlige tilfeller. Motregning i gjeldsforhandlingsperioden skal derfor kun foretas der det er åpenbart at gjeldsordningen ikke vil bli vedtatt.

Motregning under gjeldsordningsperioden var tidligere ikke direkte behandlet verken i gjeldsordningsloven, forarbeidene til denne eller i juridisk teori. Dette innebar at den enkelte gjeldsordningsavtalen var det sentrale utgangspunktet ved vurderingen av om debtors krav, for eksempel et krav på utbetaling av tilgode skatt, kunne nyttes til motregning overfor et krav som inngikk i gjeldsordningen.

Ved lov om endringer i gjeldsordningsloven og dekningsloven mv. av 14. mai 2014 nr. 17 ble det tilføyd nytt tredje og fjerde punktum i gjeldsordningsloven § 6-2 første ledd. Bestemmelsene regulerer nå hvordan tilgodebeløp ved skatteavregningen skal behandles under en gjeldsordning. Dersom skyldneren har mottatt et tilgodebeløp ved skatteavregningen som følge av for mye innbetalt forskudd, skal beløpet fordeles på kreditorene dersom disse

som følge av feilinnbetalingen har fått for liten dividende. Dersom feilinnbetalingen har ført til at skyldneren har beholdt mindre av sine inntekter enn forutsatt i gjeldsordningen, skal tilgodebeløpet ikke fordeles på kreditorene, men utbetales skyldneren. Reglene i § 6-2 første ledd, tredje og fjerde punktum gjelder uansett størrelsen på tilgodebeløpet. Reguleringen innebærer at det som hovedregel ikke er adgang til å motregne i tilgodebeløp ved skatteavregningen når skyldner er under gjeldsordning.

Skatte- og avgiftskrav som er oppstått etter åpningstidspunktet omfattes formelt ikke av gjeldsordningen, jf. gjeldsordningsloven § 4-8 bokstav c første ledd. Dette gjelder også skatte- og avgiftskrav som fastsettes ved vedtak etter åpningstidspunktet. Ved at disse kravene ikke omfattes av gjeldsordningsavtalen er skatte- og avgiftskreditorenes adgang til å foreta innfordringsritt, herunder motregning i senere oppståtte tilgodebeløp, i behold. Se likevel ovenfor om begrensninger i adgangen til å motregne i tilgodebeløp ved skatteavregningen.

13-1.9 Motregning ved konkurs og ved offentlig skifte av insolvent dødsbo

Det følger av skattebetalingsloven § 13-1 første ledd at skatte- og avgiftskrav kan motregnes i ethvert annet tilgodebeløp på skatt og avgift skyldneren har, både i og utenfor konkurs. Forutsetningen er at de alminnelige vilkårene for motregning under konkurs er til stede, se dekningsloven kapittel 8.

Motregningsretten innebærer her et dekningsprivilegium i forhold til øvrige fordringshavere i boet, og kan sammenlignes med sikkerhetsrett i skyldnerens formuesgode.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 13-1 første ledd innebærer at utestående skatte- og avgiftskrav kan meldes i boet og motregnes med dets fulle beløp mot et tilgodebeløp skyldneren har på skatt og avgift. Med dette menes at fordringshaveren kan motregne krone for krone på samme måte som før boåpningen og ikke bare med den dividende som ville falle på motkravet.

I Nedre Romerike tingretts kjennelse av 21. mars 2014 (14-001523TVI-NERO) var sakens kjerne hvorvidt den generelle motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven § 13-1, som også omfatter renter, må gå foran den alminnelige begrensning i adgangen til motregning for rentekrav oppstått etter konkursåpningen, jf. dekningsloven § 8-4, jf. § 9-7 første ledd bokstav a. Retten kom frem til at det ikke forelå motregningsadgang for den del av kravet som omfattet forsinkelsesrenter påløpt etter konkursåpningen.

Motregningserklæringen fremsettes overfor boet. Den del av motkravet som ikke dekkes ved motregningen, må anmeldes som et ordinært dividende-krav i boet.

I § 13-1 annet ledd er det gitt en særregel for krav under fellesinnkrevningen. I bestemmelsens annet punktum er det presisert at i konkurs er motregningsadgangen begrenset til den andel som etter fordelingsreglene i kap. 8 faller på den av skattekreditorene som konkursboets krav er rettet mot. Se nærmere om dette under [13-1.5](#).

13-1.10 Avdragsordning etter skattebetalingsloven § 10-32

I henhold til bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-32 kan en arving eller en gavemottaker, som mottar et foretak eller andeler i et foretak, betale arveavgiften i avdrag over tolv år rentefritt.

Det vil etter Skattedirektoratets syn ikke være adgang til å motregne under en slik avdragsordning. Denne bestemmelsen har andre underliggende hensyn enn alminnelige betalingsordninger. Avdragsordningen skal lette avgiftsbelastningen ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter og på denne måten muliggjøre videre drift. Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt vil arvingene eller gavemottakerne også kunne få tilbakebetalt den del av allerede innbetalt arveavgift som etter avdragsordningen vil kunne betales senere. Det vil da stride mot bestemmelsens formål om det samtidig skulle være adgang til å motregne under en slik avdragsordning. Se nærmere om dette under [10-32.10](#).

13-1.11 Spørsmål i forbindelse med ansvarlige selskaper

Skatteloven § 2-2 tredje ledd bestemmer at deltakerne i et ansvarlig selskap fastsetter skatt hver for seg for sin andel av selskapets formue og inntekt. Her er det dermed den enkelte deltaker, og ikke selskapet som sådan, som er skattesubjekt og ansvarlig for det angjeldende skattekravet. Skattebetalingsloven § 16-11 gir imidlertid anvisning på at det ansvarlige selskapet på visse vilkår kan holdes ansvarlig for de skatter som etter skatteloven § 2-2 tredje ledd er fastsatt for deltakerne. Ansvar er imidlertid betinget av at skatten «ikke kan innkreves hos deltakeren». Videre er selskapets ansvar for deltakerens skatt begrenset til den del av skatteyderens skatt som er fastsatt på grunnlag av selskapets formue og inntekt, jf. § 16-11 første ledd annet punktum. Se nærmere om dette under [16-11](#). Dersom vilkårene for ansvar er til stede, vil en imidlertid kunne inndrive kravet mot det ansvarlige selskapet ved motregning etter § 13-1.

Krav på skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift er å anse som selskapsforpliktelse. Det vil på visse vilkår være adgang til å motregne overfor deltakere i et ansvarlig selskap for slike krav som hviler på selskapet. Etter selskapsloven § 2-4 første ledd svarer deltakerne en for alle og alle for en for selskapsforpliktelser. Deltakerne hefter ubegrenset, personlig og solidarisk overfor selskapskreditorene med mindre annet fremgår av selskapsavtalen, jf. § 2-4 tredje ledd.

Det følger videre av selskapsloven § 2-4 annet ledd at selskapskreditor først må gjøre sitt krav gjeldende mot selskapet. Dersom kreditor ikke oppnår dekning av selskapet innen 14 dager regnet fra påkrav, kan han kreve deltakerne direkte. Det samme gjelder når selskapet åpenbart ikke kan betale, og når selskapet ikke kan finnes. Dersom vilkårene for å gjøre kravet gjeldende mot deltakerne er oppfylt, må det kunne legges til grunn at det også kan foretas motregning i henhold til § 13-1 første ledd.

I prinsippet gjelder § 2-4 også for kommandittselskap, men bestemmelsen har ingen praktisk betydning når kommandittselskapet er registrert i Foretaksregisteret med avvikende ansvarsform, jf. § 2-4 tredje ledd. Kommandittistenes ansvar vil derfor være begrenset og indirekte når slik ansvarsform er registrert i Foretaksregisteret. Plikten til å registrere ansvarsformen i Foretaksregisteret fremgår av foretaksregisterloven (lov 21. juni 1985 nr. 78).

13-1.12 Motregning hvor skattyter har liten skatteevne

Har skattyter fått nedsatt skatten i medhold av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 17-4 nr. 1 grunnet lav skatteevne, og dette resulterer i et krav på tilbakebetaling, kan beløpet benyttes til motregning etter skattebetalingsloven § 13-1. Skattedirektoratet er imidlertid av den klare oppfatning at motregningsadgangen i disse tilfellene som hovedregel ikke bør benyttes, med mindre det er klare indikasjoner på at skattyter og dennes familie har tilstrekkelige midler til livsopphold.

13-1.13 Motregning ved feilinnbetalinger

Ved feilinnbetaling fra skattyter eller avgiftspliktig, kan det oppstå spørsmål om det foreligger motregningsadgang eller ikke. Etter ulovfestede regler er det rettslig adgang til å motregne i disse feilinnbetalingstilfellene. Vilkårene for motregning er at kravene er komputable, at de består av samme parter/rettssubjekter og at kravene er oppgjørsmodne, se nærmere om vilkårene under 13-1.2.

Selv om det er rettslig adgang til å motregne i feilinnbetalingstilfellene, så kan det være et åpent spørsmål om man alltid skal benytte seg av denne motregningsmuligheten. Konkrete omstendigheter kan tilsi at det ikke motregnes i slike situasjoner.

13-1.14 Motregning der motkravet er brakt inn for domstolene

Krav på skatt og avgift skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, uavhengig av om kravet er påklaget eller brakt inn for domstolene (ubetinget betalingsplikt), jf. skattebetalingsloven § 10-1 første ledd. Etter gjeldende praksis skal det imidlertid utvises forsiktighet med å iverksette tvangstiltak når grunnlaget for kravet er brakt inn for domstolene. Tilsvarende bør derfor gjelde ved tvungen motregning.

13-2 § 13-2. Skyldnerens motregningsadgang

Skyldneren kan kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene i § 13-1 er til stede, jf. likevel begrensningene i kommuneloven § 14-22.

13-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.1 og 17.1.3.
- [Prop. 46 L \(2017–2018\)](#) Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) kap. 30 (merknader til § 14-22) og kap. 31 s. 466 og [Innst. 369 L \(2017–2018\)](#) s. 158.

13-2.2 Generelt om § 13-2

Bestemmelsen regulerer skyldnerens rett til å kreve motregning for skatte- og avgiftskrav, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Motregning er i utgangspunktet en rett som tilkommer både skyldner og kreditor, og bestemmelsen gir skatte- og avgiftspliktig en rett til å kreve motregning. Skyldners adgang til motregning forutsetter at **vilkårene for motregning** foreligger. Har skyldneren eksempelvis et forfalt krav på merverdiavgift og så får et tilgodebeløp ved skatteavregningen, kan skyldneren kreve at skattekontoret motregner kravet på merverdiavgift i tilgodebeløpet. Det ligger imidlertid en begrensning i motregningsadgangen ved henvisningen til **kommuneloven § 14-22** (tidligere kommuneloven § 53). Henvisningen til kommuneloven ble 1. november 2019 endret som følge av ikraftsettingen av den nye kommuneloven fra 1. januar 2020. Bestemmelsens første ledd angir at den som skylder skatt, avgift eller gebyr til en kommune eller fylkeskommune, ikke uten samtykke fra kommunen eller fylkeskommunen kan gjøre opp dette ved motregning. Dette innebærer at det bare er når skyldneren er skyldig et skatte- eller avgiftskrav til staten at han kan kreve at innkrevingsmyndighetene gjennomfører motregning. Kommuneloven § 14-22 tredje ledd angir at motregning i strid med første ledd ikke er gyldig.

I Borgarting lagmannsretts kjennelse av 28. januar 2004 (**LB-2003-16263**) tok kemneren utlegg hos skattyteren for skyldig skatt. Skattyteren hevdet at kravet var bortfalt ved motregning. Det ble videre hevdet at kommuneloven § 53 kun begrenser motregningsadgangen for skatt til «kommune eller fylkeskommune», at utlegget refererte seg også til statsskatt og at bestemmelsen måtte tolkes innskrenkende slik at den ikke rammet motregningsadgang i det foreliggende tilfellet. Innsigelsene førte ikke fram. Retten la til grunn at kommuneloven hindrer skattyter i å kreve motregning – også for statens andel.

Noe annet er at skattekontorene sjelden vil ha behov for eller interesse av å nekte å motregne i tilfeller hvor skyldneren er skyldig et skatte- eller avgiftskrav til kommunen eller fylkeskommunen. Motregning er en effektiv oppgjørsform, og vil derfor i de fleste tilfeller også være ønskelig fra det offentlige side.

Skyldner vil ofte kunne ønske å motregne flere motkrav i ett og samme hovedkrav, f.eks. motregning av skyldig merverdiavgift og arveavgift i til gode skatt. I slike tilfeller gir ikke bestemmelsen skyldneren noen valgmulighet med hensyn til hvilke motkrav som skal dekkes ved motregningen. Der som en skyldner, som har forfalte krav på skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og årsavgift for motorvogn, får tilgode skatt ved siste års avregning, kan han således ikke bestemme hvilke av de utestående kravene som skal dekkes først. Dette samsvarer med tidligere rett.

Departementet er imidlertid gitt mulighet til å regulere dekningsrekkefølgen i forskrift, jf. § 13-6. Slike regler er gitt for motregning i til gode skatt i skattebetalingsforskriften § 13-6-1, og i § 13-6-2 for motregning i andre krav etter skattebetalingsloven mot offentlige kreditorer. Se nærmere om dette i pkt.13-6.

Merverdiavgiftsloven § 11-5 annet ledd fastslår at et **ikke utbetalt restitujonskrav** (tilgodekrav) på merverdiavgift ikke kan benyttes som fradragspost i en senere skattemelding. Manglende utbetaling av restitujonskrav vil regelmessig ha sin bakgrunn i at skattemelding for merverdiavgift er gjenstand for kontroll og undersøkelser hos avgiftsmyndighetene på skattekontoret. Vilkårene for motregning vil følgelig ikke være til stede.

13-3 § 13-3. Beslagsfrihet

Bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 gjelder ved motregning etter denne loven, med unntak for motregning mellom samme type krav, jf. § 1-1. Trygdeavgift regnes i denne sammenheng som samme type krav som skatt.

13-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.4.

13-3.2 Generelt om § 13-3

Regelen om beslagsfrihet i § 13-3 er i hovedsak en videreføring av tidligere rett. Utgangspunktet er at bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 skal gjelde ved motregning etter skattebetalingslovens kap. 13. Dette er naturlig ettersom loven gjør flere unntak fra gjensidighetsvilkåret. I de tilfeller det er gjort unntak fra gjensidighetsvilkåret, er det ofte naturlig å sammenligne motregningen med tvangsinnfordring, hvor dekningslovens kap. 2 kommer til anvendelse. Ofte kommer spørsmålet om å tillate motregning som et alternativ til å ta utlegg i fordringen. Dette tilsier også at dekningslovens regler om fordringshavernes beslagsrett bør tillegges betydning ved vurderingen av motregningsrettens omfang.

I hovedsak vil det være **dekningsloven § 2-5** som kan begrense adgangen til å motregne, ettersom bestemmelsen fastslår at det skal tas hensyn til om (hoved)kravet er nødvendig til underhold av skyldneren og husstanden. Også bestemmelsen i dekningsloven § 2-4 «om beslagsfrihet for stipendier, offentlige bidrag o.l.» kan tenkes å begrense motregningsadgangen. Begge disse bestemmelsene er kommentert i [13-3.3](#).

Også unntaket fra dekningslovens beslagsfrihetsregler som oppstilles i § 13-3 er i hovedsak en videreføring av tidligere rett. Tidligere var det nemlig antatt at de begrensninger som dekningsloven oppstiller ikke gjaldt ved motregning mellom konnekse krav. Videre fulgte det av § 32 nr. 4 tredje punktum i skattebetalingsloven av 1952 at begrensningen i dekningsloven § 2-5 ikke kom til anvendelse ved motregning med hjemmel i § 32 nr. 2 første punktum, det vil si der både motkrav og hovedkrav er skatt. I unntaksbestemmelsen i § 13-3 brukes ikke begrepet «konnekse krav». Unntaket fra dekningslovens beslagsfrihetsregler er gjort betinget av at det foreligger motregning mellom «samme type krav, jf. § 1-1». Bestemmelsen er nærmere kommentert i [13-3.4](#).

13-3.3 Nærmere om dekningslovens bestemmelser om beslagsfrihet

Skattebetalingsloven § 13-3 regulerer forholdet til dekningslovens bestemmelser om dekningsfrihet når det foretas motregning etter skattebetalingslovens kap. 13. Som nevnt foran i [13-3.2](#) er bestemmelsen i hovedsak en videreføring av tidligere rett, som har vært regulert dels av skattebetalingsloven av 1952 og dels av ulovfestede regler.

I bestemmelsen slås det fast at reglene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 gjelder ved motregning etter skattebetalingsloven, med unntak for motregning mellom «samme type krav».

I kap. 2 i dekningsloven er det gitt alminnelige regler om hva som er gjenstand for fordringshavernes dekningsrett.

Hovedregelen om beslagsretten er gitt i **dekningsloven § 2-2**. Etter denne bestemmelsen kan beslag i utgangspunktet tas i «ethvert formuesgode som tilhører skyldneren på beslagstiden, og som kan selges, utleies eller på annen måte omgjøres i penger». Noe annet kan imidlertid følge av lov eller annen gyldig bestemmelse. I de påfølgende bestemmelsene, §§ 2-3 til 2-7, er det gitt regler om beslagsfrihet for bestemte formuesgoder m.m. Det er i hovedsak § 2-4 om beslagsfrihet for stipendier, offentlige bidrag mv. og § 2-5 om beslagsfrihet for penger m.m., som antas å være aktuelle i forbindelse med motregning. Videre innebærer reglene i dekningsloven § 2-6 at det i visse tilfeller og «i den utstrekning det finnes rimelig» vil kunne tas beslag i fordringer som ellers er unntatt fra beslag i medhold av §§ 2-3 til 2-5. Dekningsloven § 2-3 tredje ledd om beslagsfrihet for erstatning etter skadeforsikring vil også kunne ha betydning for motregningsretten, men antas imidlertid å ha mindre praktisk betydning og blir ikke ytterligere omtalt her.

Dekningsloven § 2-4 bestemmer at en fordringshaver ikke har rett til dekning i «stipend eller lignende bidrag til fremme av kulturelt, vitenskapelig eller humanitært formål» (første ledd bokstav a), og heller ikke i «bidrag som et offentlig organ eller institusjon med allmennyttig formål har gitt skyldneren til fremme av et særskilt formål» (første ledd bokstav b). Beslagsfriheten gjelder ikke bidrag som har karakter av personlig lønn, jf. § 2-4 annet ledd.

Det unntak som er mest aktuelt når det gjelder motregning er regelen etter bokstav b «bidrag [...] til fremme av et særskilt formål». Det offentlige har en rekke bidrags- og tilskuddsordninger som grunngis ut fra at den stønadsberettigede driver et foretak e.l. med et støtteverdig formål. I enkelte tilfeller er tilskuddet/stønaden øremerket for et nærmere begrenset og definert formål. Overfor denne typen bidrag eller tilskudd vil det da ikke være adgang til å motregne. Eksempel på dette er tilskudd til avløsning ved sykdom, ferie og fritid (avløsertilskudd) som administreres av Landbruksdirektoratet.

I andre tilfeller er midlene gitt ut fra generelle kriterier og slik at beløpet naturlig inngår som inntektsekvivalent hos mottaker. Eksempler på dette er mer generelle driftstilskudd i landbruket, tilskudd til dyrking av korn og poteter mv. Tilskudd/stønad som hører under denne kategorien, vil ikke omfattes av regelen om beslagsfrihet i § 2-4 første ledd bokstav b. Disse statlige tilskuddene er et vederlag til bonden for det arbeid han eller hun utfører, og er et tillegg til den faktiske betalingen bonden ellers får ved levering av varer.

Andre eksempler på tilskudd som må antas å falle utenfor beslagsfriheten etter dekningsloven § 2-4 første ledd bokstav b, er:

- statlige og eventuelle kommunale tilskudd til drift av private barnehager, jf. [RG 1994 s. 1172](#)
- tilskudd til fastleger, jf. [forskrift av 29. august 2012 nr. 842](#) om fastlegeordning i kommunene § 9

- skattefunnordningen. Tilgode skatt som følge av skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) er å anse som ordinært tilgodebeløp ved skatteavregningen og kan benyttes til motregning
- tilskudd til bedrifter som tar inn lærlinger.

Dekningsloven § 2-5 er en annen bestemmelse som kan innebære en begrensning i motregningsadgangen. Her bestemmes det at utlegg ikke kan tas i skyldnerens «[...] fordringer [...] for så vidt de er nødvendige til underhold av skyldneren og husstanden inntil lønn eller annen inntekt neste gang forfaller, likevel ikke utover to måneder med mindre særlige hensyn tilsier det». Den gir også anvisning på at det skal tas hensyn til underholdsplikt som påhviler skyldneren, f.eks. for borteboende barn. Dekningsloven § 2-5 supplerer reglene i § 2-7 om utlegg i lønnskrav idet den angir et generelt dekningsvern for likvide midler som ut fra sin karakter ofte er båndlagt til nødvendige utgifter i forbindelse med det daglige underholdet. Slike begrensninger vil normalt også følge av kontantprinsippet i sedvaneretten.

Dekningsloven § 2-6 første ledd bokstav c gir anvisning på at reglene i §§ 2-3 til 2-5 kan fravikes i «den utstrekning det finnes rimelig når utlegg søkes for [...] krav på skatt og offentlig avgift, samt ansvar for slike krav eller tilsvarende trekk». Dette innebærer at det for disse kravene i prinsippet er en noe videre adgang til å ta utleggspant enn for krav generelt, når dette finnes rimelig. I tillegg til skatter, offentlige avgifter og trekkansvar, gjelder denne særregelen for erstatnings- og oppreisningskrav voldt ved forsett eller grov uaktsomhet, samt for krav som grunner seg på lovbestemt forsørgelsesplikt.

I forbindelse med utlegg må namsmannen på skjønnsmessig grunnlag avgjøre om adgangen til å fravike reglene om utleggsfrihet i dekningsloven §§ 2-3 til 2-5 skal brukes, jf. ordlyden «finnes rimelig» i § 2-6 første led. Det samme må gjelde for skatte- og avgiftsmyndighetene ved gjennomføringen av motregningen. Skatte- og avgiftsmyndighetene må således foreta et konkret skjønn i det enkelte tilfelle, før de eventuelt beslutter å fravike reglene om utleggsfrihet i dekningsloven §§ 2-3 til 2-5.

Skattedirektoratet kjenner ikke til at bestemmelsen har vært anvendt i praksis. Regelen om dekningsfrihet er godt gjennomarbeidet, og de hensyn som ligger bak regelen har bred tilslutning. Av dette må det kunne slutes at det må noe ekstraordinært til i det enkelte tilfellet for at regelen skal kunne fravikes, f.eks. at saksøkte bevisst har opptrådt illojalt overfor skatte- eller avgiftskreditorer ved å begunstige andre kreditorer på utilbørlig måte. Til illustrasjon kan nevnes en avgjørelse fra Eidsivating lagmannsrett av 22. februar 1993 (**LE 1992 03120**) der det om den «gamle» bestemmelsen i dekningsloven § 2-8 sies at «Lagmannsretten finner imidlertid etter hans formuesstilling slik den er påvist å være, at det var adgang til å fravike bestemmelsen etter loven § 2-8 første ledd c)». Det var her snakk om utlegg i en konto hvor løpende pensjon (i utgangspunktet fritatt etter dekningsloven § 2-5) ble satt inn, men hvor skatteoppkreveren likevel hadde etablert utlegg på bakgrunn av ligningsopplysninger som viste positiv nettoformue og -inntekt.

Det er den innkrevingsmyndighet som gir pålegg om motregning som skal foreta de nødvendige undersøkelser og vurderinger med hensyn til å sikre at

det ikke motregnes i større utstrekning enn dekningsloven kap. 2 tillater. Den som mottar pålegget skal utbetale uten nærmere vurderinger, jf. § 13-4. Forarbeidene gir ikke nærmere anvisning på hvilke undersøkelser som kreves i denne sammenheng. I [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) er det imidlertid på s. 114 vist til forarbeidene til skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 2, Ot.prp. nr. 32 (1960–61), hvor det på s. 21 fremgår at «kravene til undersøkelse av hvorvidt skyldneren har tilstrekkelig til livsopphold, er lempeligere ved motregning enn ved trekk i lønn etter skattebetalingsloven § 33». Det antas at dette er ment videreført som gjeldende rett og at ny lov ikke medfører at det stilles strengere krav til undersøkelse enn tidligere.

13-3.4 Nærmere om unntaket fra reglene om beslagsfrihet – ved «motregning mellom samme type krav»

Ved motregning mellom «samme type krav» skal bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven ikke gjelde. Når det gjelder spørsmål om hva som skal anses som samme type krav, henvises det i lovteksten til § 1-1 om lovens virkeområde. I nevnte bestemmelse er det i annet ledd bokstavene a til l foretatt en opplisting av ulike krav som inngår i betegnelsen skatte- og avgiftskrav og dermed i lovens virkeområde. Bestemmelsen kan ikke leses dithen at unntaket for dekningslovens regler gjelder all motregning som gjennomføres mellom de ulike bokstavene. Unntaket gjelder bare når både motkravet og hovedkravet er av samme kravstype. Slik lovbestemmelsen er utformet, vil krav etter loven § 1-2 falle utenfor unntaket fra reglene om beslagsfrihet.

Mens unntaket fra dekningslovens regler tidligere blant annet har vært knyttet opp til spørsmålet om hvorvidt det foreligger konnexitet mellom hovedkrav og motkrav, vil det avgjørende etter skattebetalingsloven være om motregningen skjer mellom samme type krav i henhold til opplistingen i de ulike bokstaver i § 1-1 annet ledd. Tidligere problemstillinger knyttet til anvendelsen av konnexitetsbegrepet når det gjelder skatte- og avgiftskrav antas dermed ikke lenger å være relevante i denne sammenheng.

I § 13-3 siste punktum er det presisert at **trygdeavgift** i denne sammenheng regnes «som samme type krav som skatt». Denne presiseringen anses egentlig overflødig etter at trygdeavgift nå har fått sin plassering under § 1-1 annet ledd bokstav a, sammen med skatt på formue og inntekt etter skatteloven. I forarbeidene ([Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 115) er det vist til at trygdeavgift behandles som en del av skatten med hensyn til betaling og innkreving og at «trygdeavgift og skatt på formue og inntekt derfor skal anses som samme kravstype i denne sammenhengen selv om de er behandlet under ulike bokstaver i lovutkastet § 1-1.»

For **renter, omkostninger, gebyr m.m.**, jf. opplistingen i § 1-1 tredje ledd bokstavene a til d, fremgår det at med mindre annet er særskilt bestemt skal reglene om skatte- og avgiftskrav gjelde «tilsvarende så langt de passer». Bestemmelsen antas å skulle forstås slik at renter og omkostninger mv. kan motregnes etter samme regler og i samme utstrekning som det krav de er knyttet til. Skyldige renter og tilleggsatt for merverdiavgift kan derfor motregnes i til gode merverdiavgift, uten begrensning av dekningslovens beslagsfrihetsregler.

13-4 § 13-4. Gjennomføring av motregningen

Når innkrevingsmyndighetene sender pålegg om motregning til det organet som skal utbetale hovedkravet, plikter organet å overføre beløpet til innkrevingsmyndighetene. I de tilfeller det sendes pålegg om motregning, skal det samtidig sendes motregningserklæring til skyldneren.

13-4.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.5.

13-4.2 Generelt om § 13-4

Første punktum slår fast at den som mottar pålegg om motregning fra innkrevingsmyndighetene, plikter å overføre beløpet. Dette er en videreføring av tidligere rett, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 4 første punktum.

Det fremgår av forarbeidene ([Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 115) at det anses som lite sannsynlig at et offentlig organ ikke vil overføre det aktuelle beløpet til innkrevingsmyndighetene etter å ha mottatt pålegg om motregning, men at man likevel har valgt å videreføre denne pliktregelen.

Annet punktum slår fast at innkrevingsmyndighetene, i de tilfeller de sender pålegg om motregning, samtidig skal sende **motregningserklæring** til skyldneren.

Begrunnelsen for å stille krav om utsendelse av motregningserklæring er at skyldneren skal bli orientert om motregningen og skal kunne komme med innsigelser. Videre er klagefristen etter § 13-5 knyttet opp til mottakelsen av slik motregningserklæring. Loven oppstiller ikke noe nærmere vilkår for hvordan motregningserklæringen skal være utformet eller til innholdet i denne. Ut fra formålet med erklæringen, som er at skyldneren skal bli orientert om motregningen og skal kunne komme med eventuelle innsigelser, er det naturlig at motregningserklæringen inneholder informasjon om adgangen til å påklage motregningen til tingretten etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16, informasjon om hvor klagen skal fremsettes samt opplyser om hvilken klagefrist som gjelder.

Samtidighetskravet som er oppstilt i annet punktum antas ikke å være en gyldighetsbetingelse for motregningsbeslutningen.

Loven oppstiller heller ikke noe nærmere vilkår til innholdet av motregningspålegget. Som et minimum må det fremkomme hvilke restanser motregningen gjelder og hvilke (hoved)krav det skal foretas motregning i. Videre må det oppgis hvor stor del av dette (hoved)kravet det skal foretas motregning i. Dette vil være nødvendig informasjon for utbetaleren, for at han skal kunne holde beløpet tilbake i samsvar med beslutningen (pålegget) og overføre pengene til den innkrevingsmyndighet som har begjært motregning.

Intern motregning etter skattebetalingsloven § 13-1 skjer formløst og maskinelt, og skattyter mottar ingen melding om motregningen før i avregningsoppgjøret. Skyldner mottar et disponeringsbrev hvor det angis hvilke

krav som det motregnes med. Disponeringsbrevet har samme funksjon som en motregningserklæring, og gir starttidspunktet for klagefristen. Se omtalen av klagefristens utgangspunkt ved intern motregning i [13-5.2](#).

13-5 § 13-5. Klageadgang

Motregning etter § 13-1 kan påklages etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16. Motregningserklæringen kan ikke påklages senere enn én måned etter at den ble mottatt, med mindre det gjelder prøving etter § 17-1 femte ledd.

13-5.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.6.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 94 og s. 108.

13-5.2 Generelt om § 13-5

Det følger av bestemmelsen at tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 om klageadgang gjelder tilsvarende for motregning etter skattebetalingsloven.

Ved motregning i forbindelse med skatte- og avgiftskrav vil motregningen som oftest være gjennomført når innsigelsene fra motparten kommer. Med klagerett tenker man derfor i disse tilfellene først og fremst på den adgangen skyldner har til å få prøvet gyldigheten av motregningen. Innkrevingsmyndigheten plikter da formelt, på samme måte som namsmannen gjør ved klage over tvangsfullbyrdelsen, å behandle klagen i henhold til klagereglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Innkrevingsmyndigheten skal selv omgjøre en gjennomført motregning dersom dokumenterte opplysninger viser at motregningen bygger på feil rettslig eller faktisk grunnlag. Finner ikke innkrevingsmyndigheten grunnlag for å omgjøre, skal klagen uten opphold videresendes tingretten for behandling.

Innholdet i klageretten vil videre påvirkes av reglene om beslagsfrihet i § 13-3. Ved motregning mellom samme type krav kommer reglene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 ikke til anvendelse. I slike tilfeller må en klage rette seg mot forhold som f.eks. motkravets eksistens, størrelse eller forfallstidspunkt, og ikke det forhold at det er motregnet i større utstrekning enn det som er tillatt etter dekningsloven § 2-5.

Motregningen av et skatte- og avgiftskrav vil være en type «**forføyning**» som vil gi adgang til å få prøvet en skattefastsetting, selv om seks månedersfristen er utløpt, jf. § 17-1 femte ledd. Tidligere fulgte dette av ulovfestet rett, men ved lovendring av 22. juni 2018 ble «motregning» tatt inn i bestemmelsen i § 17-1 femte ledd. Selv om seks månedersfristen er utløpt kan altså skattepliktig likevel få prøvet fastsettingen etter skatteforvaltningsloven dersom skatte- og avgiftskravet senere innfordres gjennom motregning. Dette skjer ved at skattepliktig klager til tingretten over motregningen og anfører som grunn at skattefastsettingen er uriktig. Fristen er tre måneder regnet fra motregningen ble gjennomført. Staten v/innkrevingsmyndigheten for skatte- og avgiftskravet vil være part i saken og skal sende tilsvaret til tingretten. Innkrevingsmyndigheten må i et slikt tilfelle be fastsettingsmyndigheten om å utarbeide en begrunnelse for hvorfor skattefastsettingen er gyldig.

Retten avgjør i disse sakene om motregningen skal opprettholdes eller ikke, men må i den forbindelse (prejudisielt) ta stilling til fastsettingen. Saksbehandlingen for tingretten er i slike saker i hovedsak skriftlig, men retten kan beslutte muntlige forhandlinger med oppmøte og partsinnlegg av partene.

I medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 kan retten beslutte at klagen skal **overføres til behandling ved allmennprosess**. Dette innebærer at en av partene pålegges å reise søksmål for tingretten.

En mulighet er at påstanden i søksmålet er at motregningen oppheves med den begrunnelse at fastsettingen er ugyldig/uriktig. I slike tilfeller skal tingretten på samme måte som beskrevet ovenfor, avgjøre om tvangsinnfordringstiltaket (her motregningen) skal oppheves eller ikke. I denne forbindelse må retten **prejudisielt** ta stilling til om fastsettingen er gyldig/riktig eller ikke, men dette spørsmålet blir altså ikke endelig avgjort. Skattefastsettingen vil kun bli prøvet når det gjelder spørsmålet om tvangsinnfordringstiltaket/motregningen skal opprettholdes. Også her er det Staten v/innkrevingsmyndigheten som er part i saken.

En annen mulighet er at påstanden i søksmålet (eller en av påstandene) er at fastsettingen er ugyldig/uriktig. Retten skal da avgjøre det materielle forhold som klagen gjelder (om fastsettingen er gyldig/riktig eller ikke), jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, og treffer da en **judisiell avgjørelse**. Retten avgjør altså ikke bare om tvangsinnfordringstiltaket/motregningen skal opprettholdes eller ikke, men også fastsettingens gyldighet/riktighet. I slike tilfeller skal statens partsstilling utøves av den skattemyndighet som har truffet avgjørelsen.

Annet punktum lovfester **klagefristen** til én måned etter mottak av motregningserklæringen. Dette er i samsvar med tidligere forvaltningspraksis. At erklæringen er mottatt betyr at den er kommet fram slik at parten har fått mulighet til å gjøre seg kjent med den, og er ikke betinget av at han har faktisk kjennskap til erklæringen. Dette bygger på en alminnelig avtalerettslig forståelse.

Ved **intern motregning**, for eksempel i forbindelse med skatteavregningen, antas det at klagefristen begynner å løpe ved at skyldner underrettes om motregningen gjennom mottak av avregningsoppgjøret eller ved mottak av særskilt brev hvor det orienteres om gjennomført motregning.

Forholdet mellom fristene i § 13-5 og § 17-1 femte ledd ble behandlet av Borgarting lagmannsrett i kjennelse av 6. juli 2010 (**LB-2010-98061**). En skattyter klaget over motregningen. Klagegrunnlaget var selve ligningen (nå skattefastsettingen). I likhet med tingretten kom lagmannsretten til at klagefristen på tre måneder i skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd kom til anvendelse i saken. Det ble lagt avgjørende vekt på lovens ordlyd og forarbeider. Det fremgår klart av § 13-5 at klagefristen er én måned etter at erklæringen er mottatt når det gjelder innsigelser til selve motregningen (f.eks. motkravets eksistens, størrelse og forfallstidspunkt og omfang). Ved klage på fastsettingen etter skatteforvaltningsloven, gjelder en klagefrist på tre måneder etter § 17-1 femte ledd.

13-5.3 Motregning etter ulovfestede regler

Bestemmelsene om motregning i lovens kap. 13 gir ikke en uttømmende regulering av motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav. Motregning etter de ulovfestede regler om motregning kan fortsatt foretas, dersom vilkårene for dette er oppfylt. Eksempelvis vil skyldig merverdiavgift kunne motregnes i krav den avgiftspliktige har mot staten og som ikke er et skatte- eller avgiftskrav etter loven, blant annet direkte tilskudd, som består av produksjonstilskudd i jordbruket og regionalt miljøprogram (RMP), utbetalt av Landbruksdirektoratet. Et annet eksempel på ulovfestet motregning er motregning i refusjon av vrakpant. Av hensyn til vrakpantordningens miljøformål, vil motregningsretten normalt begrense seg til krav på års- og vektårsavgift. Dersom motregning kan skje både etter loven og etter de ulovfestede regler bør imidlertid motregningen hjemles i, og gjennomføres etter lovens kap. 13.

For motregning som gjennomføres etter de ulovfestede regler vil **ikke bestemmelsen i § 13-5 om klageadgang** til tingretten etter reglene i tvangsfullbyrdsloven § 5-16 gjelde. Paragraf 13-5 regulerer kun motregning etter § 13-1. Gjennomføring av motregning på ulovfestet grunnlag anses ikke som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven. Motregningen kan dermed heller ikke påklages etter forvaltningslovens regler under henvisning til bestemmelsen i § 3-1 første ledd som bestemmer at «forvaltningsloven gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i denne loven.» Ulovfestet motregning må derfor eventuelt angripes ved søksmål.

13-6 § 13-6. Dekningsrekkefølge

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om dekningsrekkefølgen ved motregning av skatte- og avgiftskrav.

13-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 17.1.7.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 13-6-1 og 13-6-2.
- [Forskrift 21. desember 2016 nr. 1796](#) om endringer i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften).

13-6.2 Generelt om § 13-6

Bestemmelsen gir adgang til å regulere i forskrift i hvilken rekkefølge krav skal gis dekning, når flere krav ønskes motregnet med krav etter skattebetalingsloven. Dette er særlig aktuelt ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen, hvor det ofte motregnes med flere forskjellige typer krav. Forskriftsfullmakten omfatter regler om rekkefølgen, både når skatte- og avgiftskrav er motkrav, og når de utgjør hovedkravet. Videre er regler om rekkefølgen i tilfeller hvor skatte- og avgiftskrav motregnes i andre hovedkrav, ment å skulle omfattes av forskriftsfullmakten.

Bakgrunnen for bestemmelsen i § 13-6 er at den tidligere ordningen med prinsippet om «først i tid, best i rett» hadde enkelte uheldige virkninger, særlig ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen. Den som hadde et motkrav ønsket ofte å sende sitt pålegg om motregning så tidlig som mulig. Dette medførte at motkrav ofte ble mottatt mange uker før det var aktuelt med utbetaling av hovedkravet. Motkravene kunne derfor være innfridd eller redusert på tidspunktet for utbetaling. Dette førte igjen til ordninger med oppdatering av motkrav kort tid før utbetaling/avregning. Oppdateringsordningene kompliserte imidlertid de maskinelle kjøringene i forbindelse med motregning og økte driftsutgiftene. Samtidig medførte de en økt fare for feil i motregningene.

13-6.3 Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt

Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 bestemmer dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt. For skattekravene erstatter og viderefører i hovedsak bestemmelsen den tidligere reguleringen i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning § 12. For øvrige krav er forskriften ny og erstatter en dekningsrekkefølge som har vært basert på prinsippet «først i tid, best i rett», som har hatt sedvanerettslig forankring ved motregning.

Dekningsrekkefølgen mellom ulike kravstyper er i dag fullt ut regulert i forskriften, uavhengig av når motkrav måtte være meldt inn til dekning, så

lenge det skjer tidsnok i det aktuelle motregningstilfellet. Dette samsvarer med det som gjaldt ved motregning «skatt mot skatt» før ny lov trådte i kraft. Et viktig hensyn bak å forskriftsregulere rekkefølgen for alle motkravene var å unngå at motkrav meldes inn unødig tidlig for å unngå dårlig prioritetsplasing ved gjennomføring av motregningen. Ved fastsatt rekkefølge forventes det at motregningserklæringer vil komme tettere i tid på aktuelt tidspunkt for effektivering av motregning, og vil dermed være basert på mer oppdaterte opplysninger om kravet. Med dette kan en unngå uheldige følger av manglende oppdateringer om endringer av motkravet før motregningstidspunktet. Motregningsrekkefølgen er i hovedsak basert på at krav knyttet til «det samme regnskap» som hovedkravet vil stå fremst i rekken, og at krav deretter er plassert i henhold til grad av nærhet til hovedkrav/hovedkravsdebitor og/eller til grad av privilegier det enkelte motkrav måtte være gitt i henhold til særskilt lovgivning.

Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt er angitt slik i forskriften:

- a) utskrevet forskuddsskatt for det år avregningen gjelder og annen forfalt forskuddsskatt,
- b) restskatt,
- c) ordinært forfalte terminer av utskrevet forskuddsskatt for det løpende inntektsåret,
- d) terminer av utskrevet forskuddsskatt for det løpende inntektsår med fremskyndet forfall,
- e) forskuddstrekk, artistskatt og lønnstrekk etter svalbardskatteloven,
- f) utleggstrekk,
- g) arbeidsgiveravgift,
- h) finansskatt på lønn,
- i) forsinkelsesrente og omkostninger vedrørende skatte- og avgiftskrav som nevnt i bokstav a til h foran,
- j) underholdsbidrag etter ekteskapsloven og barneloven,
- k) erstatning eller oppreisning for skade voldt ved en straffbar handling,
- l) statens regresskrav etter voldserstatningsloven § 11,
- m) bøter,
- n) merverdiavgift og arveavgift,
- o) øvrige skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven § 1-1,
- p) krav om tilbakebetaling og administrative sanksjoner etter lov 17. april 2020 nr. 23 om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall, lov 23. juni 2020 nr. 99 om tilskudd ved avbrutt permittering (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet), lov 23. juni 2020 nr. 110 om midlertidig kompensasjonsordning for arbeidsgivere med nullsats for beregning av arbeidsgiveravgift (Sone V og Svalbard) og lov 28. januar 2022 nr. 2 om lønnsstøtte (økonomiske tiltak i møte med pandemien),
- q) feilutbetalt trygdeytelse og feilutbetalt stønad,
- r) eiendomsskatt, avfallsgebyr, feieavgift, vann- og kloakkavgift, parkeringsgebyr og piggedekkegebyr,

- s) andre statlige krav etter skattebetalingsloven § 1-2 og offentlige krav som Statens innkrevingsentral krever inn i medhold av SI-loven § 1,
- t) forsinkelsesrente og omkostninger vedrørende krav som nevnt i bokstav j til s foran dekkes sammen med det krav de er knyttet til før dekning av neste krav i rekkefølgen.

For renter og omkostninger som knytter seg til skatte- og avgiftskrav etter bokstavene a) til h), gjennomføres motregning først etter at alle hovedstolene er dekket, jf. bokstav i). For renter og omkostninger som knytter seg til bokstavene j) til s), skal rentene og omkostningene derimot dekkes sammen med det krav de er knyttet til før dekning av neste krav i rekkefølgen, jf. bokstav t).

Etter skattebetalingsforskriften § 13-6-1 annet ledd første punktum vil fortsatt eldre krav dekkes foran yngre innenfor samme prioritet.

Gjennom skattebetalingsforskriften § 13-6-1 annet ledd annet punktum endres tidligere anvisning på forholdsmessig dekning der likt berettigede motkrav kreves dekket fra to eller flere innkrevingsmyndigheter. For praktiske formål syntes slik forholdsmessig dekning tungvint, og det ble derfor lagt opp til at en først dekker det ene, bestemt ved at «det minste» søkes oppgjort i sin helhet først.

13-6.4 Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i andre krav mot offentlige kreditorer

Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 regulerer dekningsrekkefølgen ved motregning i andre krav mot det offentlige enn til gode skatt. Så langt hovedkrav og motkrav er av samme art bestemmes det at motregning mellom disse kravene skal foretas før andre krav kan kreves dekket. Med «samme art» forståes det samme skatteart. Bestemmelsen medfører f.eks. at et refusjonskrav (tilgodekrav) på innenlands merverdiavgift først kan benyttes til motregning av eventuelle krav på innenlands merverdiavgift staten har på den avgiftspliktige. Dette forutsetter selvfølgelig at vilkårene for motregning er oppfylt. Reguleringen av dekningsrekkefølgen har som formål å gi en annen løsning enn prinsippet «først i tid, best i rett». Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 siste punktum bestemmer videre at «reglene om rekkefølge i § 13-6-1 gjelder tilsvarende så langt de passer».

Kapittel 14.

Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse

14-1 § 14-1. Tvangsgrunnlag for utlegg

Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

14-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.1 og kap. 27 s. 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.1.

14-1.2 Generelt om § 14-1

All tvangsfullbyrdelse av pengekrav må bygge på et tvangsgrunnlag. Det skilles i denne sammenheng mellom alminnelige og særlige tvangsgrunnlag. Blant de særskilte tvangsgrunnlag er krav som etter lov er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. tvangsfullbyrdselsloven § 7-2 bokstav e.

Skattebetalingsloven § 14-1 slår fast at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg. Innkrevingsmyndighetene er med dette gitt et særskilt tvangsgrunnlag, og er ikke avhengig av å få dom eller annet alminnelig tvangsgrunnlag for disse kravene før de kan gå til tvangsfullbyrdelse. Dette forenkler innkrevingen og er tids- og arbeidsbesparende. Det følger imidlertid av tvangsfullbyrdselsloven § 4-18 at skyldneren først må varsles om at tvangsinnfordring vil bli iverksatt hvis kravet ikke blir betalt. For den nærmere omtalen av tvangsfullbyrdselsloven § 4-18 vises det til kap. 14-3.6 under.

Hvilke skatte- og avgiftskrav, samt renter, omkostninger og gebyrer mv. som omfattes av loven, og som dermed er særskilt tvangsgrunnlag, fremgår av § 1-1.

Utlegg er en tvangsmessig stiftelse av panterett i en skyldners formuesgoder (utleggspant) eller løpende ytelser som lønn mv. (utleggstrekk). Valg av utleggsform avhenger av formuesgodets art. De generelle regler for gjennomføring av en utleggsforretning står i tvangsfullbyrdselsloven kap. 7. **Utleggspant** etableres ved at det stiftes panterett for et krav. Dette kalles sikringsstadiet. Utleggspant forutsetter at kreditor sender en begjæring om utlegg til namsmannen. Namsmannen søker så å sikre kravet gjennom en utleggsforretning. Utleggsforretningen kan enten resultere i at namsmannen tar utlegg i skyldners eiendeler til sikring av kreditors krav, f.eks. i bolig, eller at namsmannen ikke finner noen tjenlige utleggsobjekter hos skyldner. I sistnevnte

tilfelle gir utleggsforretningen «intet til utlegg». I de tilfeller kravet blir sikret ved utleggspant, vil skattekontoret kunne få oppgjør for kravet ved at utleggsobjektet selges, enten frivillig, eller gjennom tvangsrealisasjon av formuesgodet. Reglene om dette står i tvangsfullbyrdsloven kap. 8 til 13. Dette kalles dekningsstadiet.

Med **utleggstrekk** menes at det tas utlegg ved pålegg om trekk i debitors lønnskrav eller andre pengekrav som nevnt i dekningsloven § 2-7. Innfordring ved utleggstrekk skjer ved at namsmannen sender pålegg til f.eks. skyldnerens arbeidsgiver om å trekke i skyldnerens lønn eller andre ytelser. Ved beslutning om utleggstrekk sikres og tvangsinnfordres kravet i samme handling.

Utlegg foretas normalt av de ordinære namsmyndighetene i medhold av tvangsfullbyrdsloven § 7-18. De ordinære namsmyndighetene er namsmannen og tingretten, jf. tvangsfullbyrdsloven § 2-1. Skattekontorene er imidlertid gitt kompetanse til å operere som namsmann for egne krav, såkalt **særnamsmyndighet**. I medhold av skattebetalingsloven § 14-3 første ledd er skattekontorene gitt myndighet til å avholde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Det vises til [14-3.3](#) for ytterligere beskrivelse av skattekontorets myndighet til å beslutte utleggspant.

Skattekontorene er videre gitt myndighet til å nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for, jf. § 14-4 første ledd. Det vises til [14-4.3](#) for ytterligere beskrivelse av skattekontorets myndighet til å beslutte utleggstrekk.

Statens innkrevingsentral (SI) ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten. Skattedirektoratet kan som overordnet instans legge innkrevingsoppgaver til SI. I slike tilfeller vil SI ha samme innkrevingsmyndighet som et skattekontor.

Fra og med 1. januar 2016 ble innkrevingsansvaret for særavgifter mv. overført fra Tolletaten til Skatteetaten. Særnamskompetansen omfatter også disse kravstypene.

Fra og med 1. november 2020 ble de kommunale skatteoppkreverne en del av Skatteetaten. Skattekontoret utøver nå særnamskompetanse for alle skatte- og avgiftskrav som innkreves etter skattebetalingsloven.

Kommunene innfordrer **kommunale avgifter**. Kommunale avgifter som vann- og kloakkavgift, avfallsgebyr, eiendomsskatt, feieavgift og parkerings- og piggdekkgebyr er tvangsgrunnlag for utlegg som følge av hjemmel i den enkelte særlov. Som følge av henvisninger til skattebetalingsloven kan disse kravene dessuten innfordres av kommunen etter reglene for innkreving av skatt. I dette ligger det at kommunen kan avholde utleggsforretning og beslutte utleggstrekk, samt motregne etter skattebetalingsloven § 13-1 første ledd. Alle eiendomsavgiftene, med unntak av engangsavgift for vann/kloakk, har dessuten lovpanterett i den aktuelle eiendom.

14-2 § 14-2. Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven

Tvangsfullbyrdelsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Dette gjelder likevel ikke §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8.

14-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.2 og kap. 27 s. 189 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.2.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.13. (Fjernet henvisningen til tvangsfullbyrdelsesloven kap. 3 i annet punktum.)

14-2.2 Generelt om § 14-2

Bestemmelsen regulerer forholdet mellom skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdelsesloven ved gjennomføring av utleggsforretning.

Ifølge bestemmelsen gjelder tvangsfullbyrdelsesloven tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger, det vil si når skattekontoret avholder utleggsforretning eller nedlegger utleggstrekk. Fra dette utgangspunkt er det så gjort noen unntak fordi ikke alle bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven passer like godt ved utøvelsen av særnamskompetansen, som for det ordinære namsapparatet. Dette gjelder tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8, som ifølge forarbeidene til loven ikke er anvendelige ved utøvelsen av særnamsmyndigheten, jf. § 14-2 annet punktum.

Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-1 til 5-5 inneholder **alminnelige regler om saksbehandlingen** i saker for namsmannen, blant annet regler om prosedyrtighet, hva en begjæring om tvangsfullbyrdelse skal inneholde og om foreløpig prøving av begjæringen.

Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-1 til 7-8 omhandler **begjæring om utlegg**. I forarbeidene vises det særlig til at det i forhold til § 7-3, som angir hvem som er kompetent namsmyndighet, vil kunne virke misvisende om kap. 7 ble gitt anvendelse i sin helhet. Selv om det fremgår av skattebetalingsloven § 14-2 at tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-1 annet ledd og 7-2 ikke gjelder, er dette generelle regler for tvangsinnkreving som også må komme til anvendelse for skattekontoret. Reglene for gjennomføring av utleggsforretning i §§ 7-9 til 7-29 er ikke unntatt og gjelder tilsvarende så langt de passer for et skattekontor som gjennomfører utleggstrekk eller avholder forretning for utleggspant.

Bestemmelsene i § 7-9 om stedet for utleggsforretningen og i § 7-10 om varsel om utleggsforretningen vurderes til å være bestemmelser som ikke «passer» ved skattekontorenes nedleggelse av utleggstrekk, og kommer dermed ikke til anvendelse. Dette har sammenheng med at skattekontorenes nedleggelse av trekk tradisjonelt ikke har vært ansett som en «forretning» i tvangsfullbyrdelseslovens forstand.

Tvangsfullbyrdelsesloven kap. 3 omhandler sakskostnader, erstatning og sikkerhetsstillelse.

Kap. 3 gjelder tilsvarende ved skattekontorets bruk av særnamskompetansen, men slik at gjeldende praksis for at innkrevingsmyndighetene ikke krever dekning av sakskostnader ved skriving av utleggsbegjæringen skal videreføres, se [Ot. prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) s.155-156 Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.13.

Skattekontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant og til å beslutte utleggstrekk er nærmere beskrevet i henholdsvis pkt. 14-3 og 14-4 til 14-5. Her er det også gitt en nærmere beskrivelse av særnamsmennenes gjennomføring av utleggspant og utleggstrekk, herunder reglene om varsling av tvangsfullbyrdelsen, og reglene for omgjøring og klage på namsmannens avgjørelser og handlemåte.

14-3 § 14-3. Forretning for utleggspant

Skattekontoret kan holde forretning for utleggspant for krav som nevnt i denne loven eller forskrift gitt i medhold av loven.

14-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.3 og kap. 27 s. 190 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.3.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.1.3 og 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020.

14-3.2 Generelt om § 14-3

Bestemmelsen regulerer skattekontorets kompetanse til å holde forretning for utleggspant for kravene det har innkrevingsansvar for, jf. skattebetalingsloven § 2-1.

Formålet med at skattekontoret har kompetanse til å holde forretning for utleggspant, er å begrense belastningen på det alminnelige namsmannsapparatet. Dessuten har praksis vist at det ofte fører til en raskere iverksettelse av innfordringen, noe som igjen øker sannsynligheten for positive resultater.

14-3.3 § 14-3 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggspant

Kompetansen til å holde utleggsforretning omfatter alle de tiltak som en namsmann, med hjemmel i tvangsfullbyrdelsesloven, kan foreta i tilknytning til en utleggsforretning for å stifte og sikre rettsvern for pantet (**sikringsstadiet**). Den videre tvangsdekningen, f.eks. realisasjon av pantet, omfattes derimot ikke av kompetansen og kan kun skje gjennom en begjæring til de ordinære namsmyndighetene.

Reglene ved bruk av særnamskompetansen er i all hovedsak sammenfallende med de reglene som gjelder for de ordinære namsmennene, med de unntak som følger av § 14-2. Se mer om anvendelsen av tvangsfullbyrdelsesloven og unntakene i [14-2.2](#).

Mens den ordinære namsmyndighetens kompetanse er knyttet til geografiske distrikter og dermed er stedlig begrenset, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3, er kompetansen til skattekontoret som særnamsmann knyttet til ansvaret for innkrevingen av kravet.

Bestemmelsens første punktum bestemmer at **skattekontoret** kan holde utleggsforretning for skatte- og avgiftskrav som det har innkrevingsansvaret for. Kompetansen er dermed ikke geografisk begrenset.

Når skattekontoret avholder forretning for utleggspant, påløper det **rettsgebyr** for begjæringen først når utleggsforretningen berammes. Ifølge rettsgebyrloven § 4 inntreer gebyrplikten for tvangsfullbyrdelse når saken er ført inn i saklisten hos namsmannen. Skattekontoret har i motsetning til de ordinære namsmyndighetene ingen «sakliste» i lovens forstand. Forvaltningen har tolket bestemmelsen slik at gebyret påløper ved berømmelsen av utleggsforretningen. Først fra dette tidspunktet fremkommer det klart at skattekontoret fungerer som namsmann og ikke kun som kreditor. Høyesteretts ankeutvalg har

gitt sin tilslutning til denne rettsforståelsen, se [HR-2012-1528-U](#). Se også Gulating lagmannsretts kjennelse [LG-2012-60427](#).

14-3.5 Hva det kan tas utleggspant i

14-3.5.1 Hovedregelen

Det kan tas utlegg i ethvert formuesgode som tilhører skyldneren og som det kan tas beslag i, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-1 annet ledd. De nærmere vilkår for hvilke formuesgoder det kan tas beslag i følger av **dekningsloven kap. 2**. Hovedregelen er at en fordringshaver har rett til dekning i «ethvert formuesgode som tilhører skyldneren på beslagstiden, og som kan selges, utleies eller på annen måte omgjøres i penger», jf. **dekningsloven § 2-2**. Det er imidlertid gjort unntak for nærmere bestemte formuesgoder, se om dette nedenfor.

Dekningslovens § 2-2 suppleres av rettsvernsregler. Har en overdragelse ikke fått rettsvern, kan en kreditor likevel ta beslag i formuesgodet. Hva som kreves for at en overdragelse skal få rettsvern, vil avhenge av type formuesgode. Gjelder for eksempel overdragelsen fast eiendom, trenger ikke utleggstaker å respektere rettsstiftelser i eiendommen som ikke er tinglyst i grunnboken, jf. tinglysingsloven § 20. Blir ikke hjemmelen overført fra selgeren til kjøperen, kan utlegg tas i eiendommen selv om denne er solgt.

Hvis skattekontoret tar utlegg i en gjenstand som skyldneren hevder at han ikke eier, er det skyldneren som må ta initiativ til prøving av rettighetsforholdet gjennom klage til tingretten. Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-13 og 7-14 regulerer hvem som har **bevisbyrden** i ulike situasjoner ved tvist om eierforholdet. Disse presumsjonsreglene danner utgangspunktet for bevisvurderingen, og gir anvisning på hvem som skal anses som eier der det ikke foreligger bevismomenter som trekker i en annen retning. Er skyldneren i besittelse av ikke-realregistrert løsøre eller verdipapirer, er det han som må sannsynliggjøre et annet eierforhold. Det samme gjelder der skyldner står registrert eller er meldt som eier av realregistrerte formuesgoder, finansielle instrumenter registrert i VPS, samt aksjer og adkomstdokumenter til leierett eller boretts til husrom. Dersom skattekontoret har opplysninger som tilsier at objektet tilhører skyldneren, kan de ta utlegg selv om dette besittes av eller står registrert på en tredjemann. I disse tilfellene er det imidlertid utleggstaker som må sannsynliggjøre at skyldner er reell eier av det aktuelle formuesgodet. Dersom skyldneren er gift eller lever i et ekteskapsliknende forhold som har vart i minst to år, eller hvor samboeren har, har hatt eller venter barn med skyldner, kan utlegg tas i en ideell halvdel av **felles bolig ervervet under samlivet**, med mindre et annet eierforhold blir sannsynliggjort, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd. Selv om det må legges til grunn at et ektepar har boligeiendommen i sameie, skal imidlertid ikke presumsjonsreglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd anvendes dersom det sannsynliggjøres at debitor ektefelle's andel er mindre enn 50 prosent, jf. [Rt. 1997 s. 704](#). Høyesterett har i [Rt. 1999 s. 901](#) uttalt følgende om bestemmelsen: «Dersom det er frembrakt faktiske opplysninger om eierforholdet, kan namsmyndighetene ikke uten videre bygge på at boliger som er anskaffet under samlivet, vanligvis blir eid av ektefellene eller samboerne med en ideell halvpart hver, men må ta stilling til eierspørsmålet på grunnlag av det faktum som er opplyst.

Dette medfører at presumsjonsregelen i [§ 7-13](#) tredje ledd ikke sier noe mer enn det som følger av prinsippet om fri bevisbedømmelse, og at det først og fremst er under den innledende behandling av utleggsbegjæringen hos namsmannen at bestemmelsen får betydning.» På denne bakgrunnen kan namsmannen kun anvende presumsjonsbestemmelsen i tvangsfullbyrdsloven § 7-13 tredje ledd når spørsmålet om hvem som er eier ikke er nærmere belyst. Tilsvarende må gjelde ved anvendelse av de andre presumsjonsreglene i tvangsfullbyrdsloven.

Ved **bevisvurderingen** er det en rekke ulike faktorer som kan være relevante. Sentralt vil være om skyldner har finansiert kjøpet av formuesgodet eller om skyldner alene betaler på lån som er knyttet til formuesgodet. Hvem som besitter og bruker formuesgodet vil også ha betydning for vurderingen av hvem som er reell eier. Av og til vil andre ytre omstendigheter kunne gi indikasjoner på hvem som er reell eier av det aktuelle formuesgodet. Dersom skyldner anfører at formuesgodet er solgt eller gitt i gave til tredjemann, vil det normalt ikke være nødvendig å gå nærmere inn på hvem som er reell eier. Har ikke tredjemann sikret seg rettsvern, kan kreditor ta utlegg.

Der det sannsynliggjøres at det aktuelle formuesgodet er overdratt fra skyldner ved gave til tredjemann, og rettsvern for overdragelsen er sikret, vil det ikke kunne etableres utlegg. I slike tilfeller vil imidlertid kreditor måtte vurdere om den aktuelle gaven kan omstøtes etter dekningsloven § 5-2, og i så fall vurdere å begjære skyldner konkurs. Kreditor vil i visse tilfeller også kunne rette kravet mot ektefelle som har fått gaven overført til seg i medhold av ekteskapsloven § 51, se nærmere om anvendelsen av bestemmelsen i [HR-2017-959-A](#).

Ektefeller kan avtale å overføre eiendeler mellom hverandre. Dersom overføringen er en gave, må dette som hovedregel skje ved **ektepakt** og det må fremgå klart at det er en formuesoverføring, jf. ekteskapsloven § 54 og omtalen nedenfor. Det vil da fremgå av ektepakten at eiendelen tilhører den andre ektefellens rådighetsdel (eller er gjort til hans/hennes eneie). En eiendel kan også gjøres til den andre ektefellens særeie. En avtale om særeie regulerer primært om en eiendel skal være gjenstand for deling ved ekteskapets opphør. Rettspraksis har likevel oppstilt som en tolkningspresumsjon at en særeieavtale også sier noe om eierforholdet under ekteskapet.

Bevisvurderingen kan i disse tilfellene være annerledes enn i andre saker. Rettspraksis har lagt til grunn at det er legitimt å overføre verdier til en ektefelle utelukkende med det formål å unngå kreditorforfølgning. Det skal derfor svært mye til for å sette til side en avtale som pro forma, jf. [Rt. 1999 s. 901](#). En formuesoverføring ved ektepakt kan heller ikke underkjennes med den begrunnelse at det på vedkommende formuesgode hefter gjeld som mottakerektefellen ikke er i stand til å betjene med sine inntekter alene, jf. [Rt. 1999 s. 901](#). Det er også svært vanskelig å nå fram med anførsler om at en ektefelle gjennom betaling på lån har opparbeidet seg sameie i et formuesgode som ifølge ektepakten tilhører den andre ektefellen.

Som følge av ovennevnte bør skattekontoret være veldig forsiktig med å etablere utlegg der det fremgår av ektepakten at det aktuelle objektet er overdratt til skyldnerens ektefelle. Forutsetningen er imidlertid at avtalen er inngått ved ektepakt, at øvrige krav til ektepaktens form og innhold er oppfylt, og

at rettsvern er sikret gjennom tinglysning av ektepakten (se nærmere om rettsvern nedenfor).

Gaver mellom ektefeller må som hovedregel skje ved ektepakt for å være gyldige, jf. ekteskapsloven § 50. Det er gjort unntak for gaver som må kunne betegnes som vanlige, samt enkelte ytelser som er ment å sikre den andre ektefellen. Ektepakten må være skriftlig, og må bevitnes og underskrives av to vitner, jf. ekteskapsloven § 54.

Dersom en gaveoverføring til ektefellen skal sikre at giverens kreditorer ikke kan ta utlegg i det aktuelle formuesgodet, må det gå klart fram av ektepakten at det er tale om en formuesoverføring. At ektepakten innebærer en formuesoverføring, kan klargjøres i ektepaktens tekst og/eller ved at det krysses av for gave i egen rubrikk på standardskjema for ektepakter. Enkelte ektepakter inneholder kun en formulering om at bestemte formuesgoder «skal være NN sitt særøie» uten å presisere at dette innebærer en formuesoverføring fra den ene ektefellen til den andre. I slike tilfeller vil ektepakten ikke gi rettsvern for gaveoverdragelsen. Dette fremgår av Frostating lagmannsretts kjennelse av 25. februar 2008 ([RG. 2008 s. 769](#)) hvor det uttales: «Notoritetshensyn tilsier at kreditorene på en enkel måte skal bli klar over at det skjer en gaveoverføring og hva denne består i. Dette må derfor fremgå av ektepakten enten ved at det krysses av i ektepakten for at det skjer en gaveoverføring eller at det fremgår av ektepaktens tekst. I den aktuelle ektepakten er det kun angitt at borettslagsandelen er Bs særøie. Selv om lagmannsretten, i lys av ekteparets opplysninger om bakgrunnen for opprettelsen av ektepakten, holder det som mest sannsynlig at de i tillegg mente at hele andelen heretter skulle være Bs eneøie, skaper ikke selve ektepakten notoritet rundt at det faktisk skjedde en gaveoverføring. Ut fra teksten i ektepakten kan andelen hele tiden ha vært hennes eneøie, eller det kan være meningen at den fortsatt skal eies av ektefellene i fellesskap mens ekteskapet består.»

I en lignende sak for Borgarting lagmannsrett ([LB-2010-161794](#)) kommer retten med uttalelser som synes å stride med det som ble lagt til grunn i Frostating lagmannsretts kjennelse. Retten begrunner imidlertid ikke sitt syn nærmere, og uttalelsene er heller ikke nødvendige for å begrunne resultatet. Skattedirektoratet legger til grunn at det som er referert ovenfor fra kjennelsen i Frostating lagmannsrett, gir uttrykk for gjeldende rett.

Ektepakt får **rettsvern** ved tinglysning i Løsøreregisteret. Ved overdragelse av fast eiendom er utgangspunktet at det kreves dobbel tinglysning av ektepakten, jf. ekteskapsloven § 55 annet ledd. For at ektepakten skal få vern mot overdragerens kreditorer må ektepakten tinglyses både i Løsøreregisteret og på eiendommens blad i grunnboken. Den klare rettsvernsregelen i ekteskapsloven § 55 annet ledd, modereres imidlertid av kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg av 15. februar 2005 ([Rt. 2005 s.143](#)), hvor det ble uttalt at: «I den utstrekning ei ektepakt inneheld eit gåveelement, er det ingen grunn til å krevje ekstra notoritet for gåva gjennom ei ekstra tinglysning på den faste eigedommen, der grunnboka alt gir uttrykk for denne nye, reelle eigarsituasjonen.»

Rekkevidden av kjæremålsutvalgets uttalelser er noe uklare fordi det ikke sies noe om hvor lenge den nye eier må ha stått registrert som eneøier i grunnboken før det reelle eierskiftet finner sted. Der ny eier alltid har vært registrert

som eeneier i eiendomsregisteret, vil det klart ikke kreves tinglysing av ektepakten på eiendommens blad i grunnboken. Resultatet kan imidlertid ikke bli det samme der registreringen av det nye eierforholdet i grunnboken har skjedd i tilknytning til overdragelsen, for eksempel få dager før ektepakten tinglyses i Løsøreregisteret.

14-3.5.2 Dekningslovens regler om beslagsfrihet

Det gjelder unntak fra hovedregelen i dekningsloven § 2-2 om beslagsrett i skyldners eiendeler. Hvilke gjenstander det ikke kan tas utlegg i følger av de øvrige bestemmelsene i dekningsloven kap. 2. Nedenfor redegjøres det for de viktigste begrensningene.

Dersom skattekontoret skal ta dekning i **lønn og likestilte inntekter**, er de henvist til å bruke utleggstrekk, med de begrensinger som følger av skattebetalingsforskriften og dekningsloven § 2-7 første ledd. Se nærmere om utleggstrekk i 14-4 og 14-5.

Det kan ikke tas utleggspant i **personlige eiendeler**, f.eks. klær, eller innbo og løsøre som skyldneren trenger i sitt hjem, jf. dekningsloven § 2-3 første ledd bokstav a. Ifølge tredje ledd i bestemmelsen gjelder det også beslagsfrihet for forsikringsbeløp som skal brukes til gjenskaffelse av beslagsfrie eiendeler. Beslagsfriheten gjelder imidlertid ikke dersom beløpet i en mellomperiode anvendes på annet vis, jf. [HR 2020-308-U](#).

Redskaper, transportmidler og liknende hjelpemidler som skyldneren eller noen av dennes husstand trenger for sitt yrke eller utdanning, og hvor samlet verdi ikke overstiger 2/3 av folketrygdens grunnbeløp (G), kan det heller ikke tas dekning i, jf. dekningsloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Videre kan skattekontoret ikke ta utlegg i **stipendier, offentlige bidrag og liknende**, jf. dekningsloven § 2-4. Det avgjørende er ikke betegnelsen på den aktuelle ytelsen, men dens karakter. Ytelser som har karakter av lønn vil være gjenstand for utlegg, selv om bidragsyter har definert ytelsen som for eksempel stipend.

Det kan ikke tas utlegg i **penger, bankinnskudd og andre fordringer** eller forråd av varer som er nødvendig til underhold av skyldneren og hans husstand inntil lønn eller annen inntekt neste gang forfaller, jf. dekningsloven § 2-5.

Etter dekningsloven § 2-6 kan reglene om utleggsfrihet fravikes for krav på blant annet skatt og avgift i den utstrekning det finnes rimelig.

14-3.5.3 Private beslagsforbud etter dekningsloven

Dekningsloven kapittel 3 gir regler om private beslagsforbud. Reglene innebærer i korthet at den som vederlagsfritt overdrar et formuesgode til en annen, kan bestemme at det som overdras skal være unntatt fra kreditorbeslag på mottakerens hånd. Det er vanlig at slike private beslagsforbud følger av testament som bestemmer at arven ikke kan tjene til dekning for mottakerens kreditorer. Et privat beslagsforbud kan også følge med forskudd på arv eller annen gave.

Private beslagsforbud er gjerne motivert av et ønske om å sikre at gaven/arven forblir hos mottaker. Giveren vil ofte ha kunnskap om betydelig gjeld

på mottakerens hånd eller kjenner til at mottakeren generelt har vanskelig for å skjøtte sin egen økonomi.

For vern mot eksisterende kreditorer må beslagsforbudet besluttes senest på overdragelsestidspunktet, jf. dekningsloven § 3-1. Beslagsforbud som også skal omfatte eventuell fremtidig gjeld, må besluttes innen overdragelsen, og det må fremgå at mottaker ikke kan disponere over formuesgodet ved salg/pantsettelse eller på lignende måte, jf. dekningsloven § 3-2.

Bestemmelser om rettsvern for private beslagsforbud finnes i dekningsloven § 3-3. Er det fast eiendom som overdras, må det private beslagsforbudet tinglyses på eiendommens blad i tinglysingsregisteret for fast eiendom. For øvrige formuesgoder må beslagsforbudet tinglyses i Løsøreregisteret. Rådigheten over penger, verdipapirer og enkle fordringer som er beheftet med beslagsforbud, må dessuten overføres til en tillitsmann, jf. dekningsloven § 3-4.

14-3.5.4 Utleggsforbud

En rekke bestemmelser i spesiallovgivningen gir forbud mot utlegg i bestemte formuesgoder. Nedenfor følger noen eksempler på utleggsforbud i spesiallovgivningen:

- Rettigheter etter en forsikringsavtale og forsikringssummen kan være unntatt fra beslag i medhold av forsikringsavtaleloven § 16-1.
- Det er i utgangspunktet ikke adgang til å ta utlegg i fordring på erstatning etter naturskadeerstatningsloven § 18.
- Skifteoppgjør mellom ektefeller har ikke innvirkning på kreditors adgang til å inndrive krav mot en ektefelle, jf. ekteskapsloven § 72. Det kan likevel ikke tas utlegg i eiendeler som skal deles til dekning av gjeld som en ektefelle har pådratt seg etter skjæringstidspunktet for erverv, avkastning og gjeld som omfattes av oppjøret etter § 60.

14-3.5.5 Nærmere gjennomgang av aktuelle utleggsobjekter

Skyldneren skal ifølge tvangsfullbyrdelsesloven § 7-11 første ledd tredje punktum få uttale seg om **valg av utleggsgjenstand**. Skattekontoret som namsmann er likevel ikke bundet av skyldnerens uttalelse. Det bør i størst mulig utstrekning søkes dekning i objekter som debitor ikke oppfatter som uunnværlige. I den grad det finnes andre egnede objekter som vil gi dekning, bør det heller ikke tas utlegg i omtvistede eller usikre fordringer. Det samme gjelder rettigheter i fysiske eller ideelle deler av et formuesgode eller formuesgoder det vil være vanskelig å søke dekning i, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-15 første ledd. Hensynet bak regelen er at gjennomføringen av en eventuell senere tvangsdekning bør medføre så lite problemer som mulig for alle involverte parter.

Rettsvern er helt avgjørende for å sikre panthaver fortrinnsrett til dekning i utleggsobjektet i forhold til andre kreditorer og eventuelle godtroende omsetningserververe. At rettsvernet er sikret, er dessuten et vilkår for tvangsdekning. Rettsvern for utlegget sikres ved at utlegget tinglyses i et offentlig register (realregister, Løsøreregisteret eller Verdipapirsentralen), ved håndpant eller ved melding til tredjeperson, avhengig av formuesgodets art. Nærmere om rettsvern under presentasjonen av det enkelte utleggsobjekt nedenfor.

I det følgende gjennomgås en rekke formuesgoder som det kan etableres utlegg i. Det understrekes at fremstillingen ikke gir noen uttømmende angivelse av mulige utleggsobjekter.

Ofte vil det vesentlige av skyldnerens verdier være å finne i **fast eiendom**. Der det er tale om krav av betydelig størrelse, vil utlegg knyttet til verdier i eiendom ofte være den eneste muligheten for oppgjør.

Før det etableres utlegg i eiendom, må skattekontoret undersøke om eiendommen har en friverdi. Dette innebærer at det bør gjøres en skjønnsmessig vurdering av eiendommens markedsverdi, og at denne må holdes opp mot gjelden som hefter på eiendommen. Også tinglyste heftelser som ikke er rene pengeheftelser skal tas i betraktning før det eventuelt etableres utlegg i eiendom. Er det for eksempel tinglyst en borettslag på eiendommen, vil dette kunne medføre at den senere salgsprosessen blir vanskelig/umulig. I praksis skal det en del til før fast eiendom anses som overbeheftet ved avholdelsen av utleggsforretningen. En grundigere vurdering av eiendommens friverdi vil først skje når kreditor vurderer om det skal sendes en tvangssalgsbegjæring.

Ved vurderingen av om utlegg skal etableres i fast eiendom, bør det også ses hen til andre mulige dekningsobjekter. Dette fordi en etterfølgende tvangssalgsprosess knyttet til utlegg i fast eiendom kan bli tids- og kostnads-krevende. Særlig gjelder dette tilfeller hvor skyldner ikke eier eiendommen alene, men kun en andel av denne. I praksis kan det være vanskelig å få omsatt en ideell andel av fast eiendom. Prisen vil som regel ikke reflektere den reelle verdien av skyldners andel, blant annet fordi kjøper i mange tilfeller må gjennom en prosess for å få tvangsoppløst sameiet når verdien av andelen skal realiseres. Der skattekontoret ikke får omsatt den ideelle andel av boligen, vil et alternativ være å begjære skyldner konkurs, for deretter å be bostyrer om å kreve sameiet tvangsoppløst, jf. [Rt. 2000 s. 312](#). Boet kan da kreve at hele eiendommen legges ut for salg. Finnes det andre formuesgoder som er lett realiserbare, for eksempel innestående midler på bankkonto eller motorvogner, er utlegg i slike objekter å foretrekke, forutsatt at de gir betryggende sikkerhet for kravet.

Rettsvern for utlegg i fast eiendom og borettslagsandeler sikres ved tinglysing på eiendommens blad i grunnboken.

Utlegg i adkomstdokumenter til leierett til husrom (typisk aksjeleiligheter) oppnår rettsvern ved at det gis melding til vedkommende utleier eller selskap, jf. panteloven § 4-3 tredje ledd. Dersom det er knyttet innskuddsbevis til leieretten eller boretten, må dette i tillegg overleveres utleggstaker eller melding om utlegget må gis til den som besitter dokumentet, jf. reglene om håndpant i pantelovens § 3-2 annet og tredje ledd.

Utlegg i bankkonto er normalt en effektiv og enkel vei til dekning. Utlegg i konto kan alltid tas som kontorforretning.

Før utleggsforretningen skal avholdes sendes kontoforespørsel til bankene, som er forpliktet til å gi opplysninger om innestående på konti, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-12. Bestemmelsen gir ingen hjemmel til rutinemessig å hente inn kontoutskrifter eller lignende. Der det foreligger konkret mistanke om at betydelige beløp unndras fra dekning, åpner bestemmelsens annet punktum for at det i rimelig utstrekning kan pålegges banken å gi opplysninger om aktivitet på konti i løpet av de siste to år. Banken vil i enkelte tilfeller

også være forpliktet til å gi informasjon om hvor tidligere innestående beløp har tatt veien, se for eksempel kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg av 17. desember 1998 ([Rt. 1998 s. 2051](#)).

Ved utlegg i lønnskonto skal det rutinemessig settes av et beløp til livsopphold, jf. dekningsloven § 2-5. Det skal avsettes til livsopphold og boutgifter slik at skyldneren og hans husstand har midler å leve for «inntil lønn eller annen inntekt neste gang forfaller», som hovedregel ikke utover to måneder. Det skal avsettes til rimelig underhold av skyldneren og skyldnerens husstand. Vurderingen er den samme som etter dekningsloven § 2-7 og satsene i forskrift for livsopphold ved utleggstrekk og gjeldsordning skal benyttes.

Ved utlegg i **sparekonto** er utgangspunktet at alle innestående midler er gjenstand for beslag. Begrunnelsen er at slike midler som hovedregel ikke er ment å dekke løpende utgifter til livsopphold. Dersom skyldner dokumenter at pengene på sparekontoen brukes til å dekke livsopphold, kan det likevel etter en konkret vurdering tas hensyn til dette. Ved utlegg i BSU-konto vil det kunne tas beslag i alle innestående midler.

Det kan etableres utlegg i **depositumskonto** for husleie, se lovavdelingens [uttalelse av 1. november 2013](#). Kreditors rett til midlene etter utlegg må vike for eventuelle krav fra utleier, noe som innebærer at midlene først vil kunne utbetales når utleieforholdet avsluttes og kontoen frigis av utleier.

Tilleggskrav som fremgår av panteloven § 1-5 omfattes av utleggspantet. Når det tas utlegg i en enkel fordring, tas det i utgangspunktet utlegg i hele fordringen som sådan selv om man f.eks. ved utlegg i bankkonto normalt bare «sperrer» et beløp tilsvarende det kravet utlegget skal dekke, jf. panteloven § 5-7 femte ledd, jf. gjeldsbrevloven § 27, jf. også panteloven § 1-6. I realiteten tar man altså utlegg i hele fordringen, og frigjør deretter det overskytende beløpet. Hvor innestående på bankkonto overstiger kravet det tas utlegg for, og det helt eller delvis dekker forventede tilleggskrav (sakskostnader og renter), kan beløpet som «sperrers» derfor ta høyde for det. Skattedirektoratet har her endret oppfatning fra forrige utgave av håndboken.

Rettsvern ved utlegg i bankkonti sikres ved notifikasjon til banken.

En annen type utlegg som kan gi god dekning er utlegg i næringsdrivendes tilgodehavende på **kredittkortkonti** (hos f.eks. Diners og Europay). Det kan undersøkes om skyldneren har slike konti ved henvendelse til kredittkortselskapene. Den næringsdrivende er registrert på navn hos kortselskapet. Skattekontoret må først ta utlegg i skyldnerens tilgodehavende hos kortselskapet. Deretter sendes et sperreskriv til kortselskapet. Denne notifikasjonen sikrer utlegget rettsvern.

Med **verdipapir** menes dokument som kan omgjøres i penger, som for eksempel et omsetningsgjeldsbrev (se panteloven § 4-1 nr. 2 for nærmere definisjon av verdipapir). Utlegg i verdipapir får som hovedregel rettsvern ved at skyldneren fratras rådgigheten over verdipapiret, jf. panteloven § 5-7, jf. panteloven § 3-2. Rettsvern overfor konkurrerende kreditorer kan sikres ved registrering i Løsøreregisteret, men utlegget vil da ikke være beskyttet mot godtroende omsetningserververe, jf. panteloven § 5-7 nr. 6.

Utlegg kan etableres i **aksjer registrert i verdipapirregisteret**. I medhold av verdipapirsentralloven § 8-3 første ledd nr. 3 kan namsmannen (herunder særnamsmann) kreve opplysninger om finansielle instrumenter som tilhører

skyldner. Utlegg i aksjer som er registrert i Verdipapirregisteret får rettsvern ved notifikasjon til Verdipapirsentralen og registrering i registeret.

Det kan også tas utlegg i **aksjer som ikke er registrert i verdipapirregisteret**. Ved utlegg i slike aksjer sikres rettsvern ved melding til selskapet, jf. panteloven § 5-7 tredje ledd og § 4-2 a annet ledd. Selskapet skal registrere utlegget inn i aksjeeierboken.

Utlegg i **arvelodd** reiser enkelte særlige problemstillinger. Det er ikke anledning til å etablere utlegg i ventende arv (før arvefallet, som normalt er dødsfallstidspunktet), jf. arveloven § 73 fjerde ledd. Før arvefallet har arvingen ingen sikkerhet for at det overhodet vil bli noe å arve, og det har derfor ikke oppstått noe krav på skyldnerens hånd som namsmannen kan etablere utlegg i.

Før skiftet er gjennomført og arven er fordelt, kan det ikke tas utlegg i enkeltgjenstander som tilhører boet. Utlegg må etableres i skyldnerens arvelodd. Utlegg i arvelodd innskrenker imidlertid ikke arvingens rett til å gi avkall på falt arv etter reglene i arveloven § 74, jf. [LA-2020-87118](#) og [RG 2003 s. 1192](#). Dette innebærer at et utlegg i arvelodd vil kunne møtes med avkall på falt arv, og at et slikt avkall på arv må respekteres av namsmannen og kreditorene. En forutsetning for en slik adgang er imidlertid at arvingen(e) ikke har tiltrådt og mottatt arven, se nærmere i [LB-2020-138105](#).

Endelig kan utleggsadgangen for arv være begrenset som følge av at arvelater har bestemt at hele eller deler av arven skal være unntatt fra beslag. Dekningsloven kapittel 3 gir nærmere regler om slike private beslagsforbud, blant annet om hva som kreves for at beslagsforbudet skal oppnå rettsvern overfor skyldners kreditorer. Nærmere omtale av dekningsloven kap. 3 i [14-3.5.3](#).

Det kan tas utleggspant i **andre enkle fordringer** skyldner har mot tredjeperson. En slik fordring kan for eksempel ha oppstått på grunn av et lån skyldner har gitt til tredjeperson, som følge av krav på erstatning, eller det kan være et fakturakrav som refererer seg til varer eller tjenester som skyldner har levert. I utgangspunktet skiller ikke slike utlegg seg fra situasjonene hvor det etableres utleggspant i for eksempel bankkonti eller kredittkortkonti. Det er i alle tilfelle tale om utlegg i enkle krav, og fremgangsmåten for etablering av rettsvern og utleggsprosessen er langt på vei lik. Enkelte fordringer skyldner har på tredjemann vil være vanskelige å identifisere. Kreditor/namsmann vil tidvis få informasjon om utestående fordringer direkte fra skyldner, men i mange tilfelle gir ikke skyldner denne informasjonen på eget initiativ. Skyldners skattemelding eller Skattedirektoratets grunnlagsdata kan gi indikasjoner på at skyldner har utestående krav mot tredjemann, og kan gi grunnlag for nærmere undersøkelser. Ved konkret mistanke vil tvangsfullbyrdelsesloven § 7-12 annet punktum i en viss utstrekning kunne gi namsmannen anledning til å kreve opplysninger fra tredjemann.

Det er ingen absolutt forutsetning for utlegg at skyldners krav på tredjemann har forfalt til betaling, men kravet må ha oppstått, jf. kjennelse fra Høyesteretts kjeremålsutvalg i [Rt. 1999 s. 2073](#). Et fakturakrav vil for eksempel først oppstå når varen eller tjenesten det skal betales for er levert. At fordringen må ha oppstått, innebærer ikke at den må være fastslått eller kommet til uttrykk på noen bestemt måte. Det er heller ikke til hinder for utlegg at fordringen er betinget eller omtvistet. Dette følger blant annet av ovennevnte

kjennelse i [Rt. 1999 s. 2073](#). Når et krav anses oppstått, kan i en del tilfeller være vanskelig å fastslå. I [LB-2018-169859](#) kom lagmannsretten under tvil til at et krav er oppstått i et husleieforhold ved inngåelsen av husleiekontrakten. Kreditor kunne derfor ta utlegg i huseiers løpende krav på leieinntekter. I etterkant av denne avgjørelsen har det imidlertid kommet to dommer fra Høyesterett som modifierer dette utgangspunktet og som klargjør når et krav anses oppstått ved avtale.

I [HR-2019-1662-A](#), som gjelder når et krav på alderspensjon anses oppstått i relasjon til foreldelsesloven § 26 bokstav b (motregning av foreldede krav), legger Høyesterett til grunn at et krav på pensjon oppstår løpende under et arbeidsforhold. Høyesterett uttaler i avsnitt 71 at «I de tilfellene hvor en avtale uttømmende regulerer partenes rettigheter og plikter, vil partenes valgfrihet og kontroll med fordringene være begrenset allerede ved avtaleinngåelsen. Tilknytningen mellom debitor og kreditor kan da tilsi at fordringen må anses oppstått på avtaletidspunktet. I andre løpende forhold, som partene ikke er forpliktet til å videreføre, vil det kunne være annerledes.»

I [HR-2021-1106-A](#), som gjaldt når et krav på festeavgift var oppstått etter reglene i foreldelsesloven, bekrefter Høyesterett uttalelsene i HR-2019-1662-A. Høyesterett legger videre til grunn at utgangspunktet om at krav som springer ut av avtale oppstår ved avtaleinngåelsen kun er et utgangspunkt, og at dette må tolkes i lys av begrunnelsen for den utvidede motregningsretten for konnekse krav, som er å beskytte forventede motregningsposisjoner. I et løpende kontraktsforhold der vederlaget opptjenes suksessivt, som for eksempel i et leieforhold, finner Høyesterett det sentralt om opptjening av hovedkravet er betinget av forhold som ligger utenfor motregnerens kontroll. Dersom avtaleforholdet kan sies opp av innehaveren av hovedkravet, vil videre opptjening normalt ligge utenfor motregnerens kontroll, og vedkommende vil ikke ha noen berettiget forventning om å kunne motregne. Høyesterett uttaler i avsnitt 51 at «Det er altså i utgangspunktet bare i den utstrekning en part ikke risikerer at motparten sier opp en løpende avtale, at vedkommende kan ha en berettiget forventning om å kunne motregne i fordringer som ennå ikke er opptjent.»

Selv om de to nevnte Høyesterettsavgjørelsene gjelder når et krav er oppstått ved motregning etter reglene i foreldelsesloven, antar Skattedirektoratet at Høyesteretts uttalelser om når et krav oppstår ved avtale vil gjelde generelt. I [LB-2018-169859](#), nevnt ovenfor, legger retten til grunn at leietaker kunne si opp leiekontrakten med en tre måneders frist. Leietakers «valgfrihet» var altså kun begrenset i tre måneder. Det er derfor sannsynlig at lagmannsretten hadde falt ned på en annen konklusjon dersom kjennelsen hadde vært avsagt etter avgjørelsene i Høyesterett. Skattedirektoratet legger på denne bakgrunn til grunn at det kun kan tas utlegg i huseiers løpende krav på leieinntekter i den utstrekning leietaker ikke har anledning til å si opp leiekontrakten.

Det er ingen forutsetning for utlegg at kreditor kjenner nøyaktig beløp eller forfallsdato på fordringen, men fordringen det tas utlegg i må spesifiseres i en slik grad at det ikke er tvil om hva det tas utleggspant i. Ofte vil det foreligge et etablert forretningsforhold der skyldner på bestemte tidspunkt fakturerer en fast oppdragsgiver. I slike tilfeller må det være tilstrekkelig at

det tas utlegg i for eksempel «faktura for oppdrag utført for selskap XX i måned XX».

Adgangen til å ta utleggspant i fordringer må for **selvstendig næringsdrivende** ses i sammenheng med adgangen til å nedlegge utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid utført som ledd i næringsvirksomheten. Mange fakturakrav vil omfatte både en del som er godtgjørelse for arbeid og en del som refererer seg til salg av materialer, dekning av driftsutgifter eller lignende. Delen som refererer seg til godtgjørelse for arbeid den selvstendig næringsdrivende selv har utført, vil være gjenstand for utleggstrekk, jf. dekningsloven § 2-7 annet ledd bokstav a og skattebetalingsloven § 14-4. Tvangfullbyrdsloven og dekningsloven bygger på en forutsetning om at utleggstrekk og utleggspant ikke skal være alternative innfordringsmuligheter, og i forarbeidene til skattebetalingsloven er det uttalt at ny skattebetalingslov ikke bør etablere et annet system, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 129. Utgangspunktet må derfor være at det ikke kan tas utleggspant i de ytelsene som det kan tas utleggstrekk i, og motsatt, jf. også Falkanger mfl., kommentar til tvangfullbyrdsloven § 7-1, punkt 3 (Juridika).

Det tosporede systemet som lovgiver legger opp til, skaper noen særlige utfordringer ved utleggspant i fakturafordringer til selvstendig næringsdrivende. Det vil ofte være svært vanskelig å fastslå hvor stor del av fordringen som refererer seg til godtgjørelse for arbeid, og hvor stor del som ikke gjør det. I utgangspunktet er det kun den delen som refererer seg til annet enn den næringsdrivendes eget arbeid, som vil være gjenstand for utleggspant. Namsmannens undersøkelsesplikt med hensyn til det nærmere innholdet i fordringen kan imidlertid ikke være vidtgående. Der det ikke er holdepunkter for at fordringen inneholder godtgjørelse for arbeid, må utleggspant kunne tas fullt ut i fordringen, uten ytterligere undersøkelser. Skattedirektoratet er videre av den oppfatning at fakturakrav som i all vesentlighet bærer preg av annet enn arbeidsinntekt, kan være gjenstand for utleggspant fullt ut. Der kun en mindre del av det samlede vederlaget refererer seg til den næringsdrivendes eget arbeid, kan det ikke være nødvendig å splitte fakturakravet i en «arbeidsdel» og en «kapitaldel». Skattedirektoratet kan ikke se at en slik praksis undergraver lovens system, eller gir noen urimelige utslag overfor skyldner. Skyldner vil være sikret midler til underhold av seg selv og husstanden i medhold av dekningsloven § 2-5.

Ved utlegg i fakturafordringer til selvstendig næringsdrivende vil utleggstrekk ofte være å foretrekke. Ved utleggspant må namsmannen ta utlegg etter at fordringen har oppstått, men før utbetaling finner sted. Utleggstrekk kan tas i fremtidige krav, og man er derfor ikke avhengig av å ha samme presisjon med hensyn til utleggstidspunktet. Videre gir skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd bokstav b en særhjemmel til skjematisk å nedlegge trekk med inntil 20 prosent i bruttoytelsen ved utlegg i fakturafordringer til selvstendig næringsdrivende, uten at det må beregnes eksakt hvor stor del av fordringen som knytter seg til vederlag for arbeid. Bestemmelsen er gitt for å forenkle utleggstrekkprosessen for skattekontoret. Ordinær namsmann har ingen tilsvarende hjemmel, og må derfor identifisere hvor stor del av fordringen som knytter seg til godtgjørelse for arbeid, og beregne trekket etter dekningsloven

§ 2-7. Se 14-4.2 for en nærmere presentasjon av bestemmelsen i skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd bokstav b.

Der skyldneren har en fordring mot det offentlige, vil skatte- og avgiftskrav i mange tilfeller kunne **dekkes opp ved motregning** i denne fordringen. Dette vil være en langt enklere vei til dekning enn utleggs pant. Skatte- og avgiftskrav vil alltid kunne motregnes i tilgodebeløp på skatt og avgift, jf. skattebetalingsloven § 13-1 første ledd. For skattekrav er det gitt en utvidet motregningsrett i skattebetalingsloven § 13-1 annet ledd. Formues-, og inntektsskatt og trygdeavgift kan uopddelt motregnes i andre krav enn skatt og avgift skyldneren har på staten, fylkeskommunen eller kommunen. Nærmere om motregning under kommentarene til 13-1.

Rettsvern ved utlegg i enkle fordringer sikres ved notifikasjon til den skyldner har et krav mot. Der det ikke lar seg gjøre å notifisere den som er forpliktet etter fordringen, kan rettsvern overfor skyldnerens øvrige kreditorer sikres ved registrering av utlegget i Løsøreregisteret. Utlegget vil i slike tilfeller ikke være beskyttet mot en overdragelse til godtroende omsetningsserverver.

I brev av 13. februar 2002 til Finansdepartementet vurderte Skattedirektoratet adgangen til å ta utlegg i midler i tilknytning til **individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)**. Direktoratet kom, under henvisning til at det gjaldt et pantsettelsesforbud for slike beløp, samt at midlene ikke kunne innløses før pensjonsalderen, til at det ikke kan være adgang til å ta utlegg i slike midler. Skattedirektoratet legger til grunn at tilsvarende gjelder for innskudd i forbindelse med ordningen med obligatorisk tjenstepensjon (OTP).

Et vanlig utleggsobjekt er **motorvogn**. Opplysninger om eierskapet til motorvognen vil normalt fremgå av Motorvognregisteret (Autosys), mens eventuelle heftelser på bilen vil være registrert i Løsøreregisteret. Rettsvern ved utlegg i motorvogn sikres ved registrering av utlegget i Løsøreregisteret. I motsetning til annet løsøre gir registrering av utlegg i motorvogn også rettsvern mot godtroende rettserververe, jf. panteloven § 5-5.

Mange fritidsbåter har stor verdi og er derfor interessante utleggsobjekter. Ettersom registrering i **Småbåtregisteret** er frivillig, vil ikke manglende treff i registeret nødvendigvis bety at skyldner ikke er eier av båt. Ved utlegg i båt vil det som hovedregel være vanskelig å oppnå fullt rettsvern mot godtroende omsetningsserververe. Fullstendig rettsvern krever at skyldner fratras rådigheten over båten, noe som kan by på betydelige praktiske problemer. Rettsvern overfor konkurrerende kreditorer sikres, som ved annet løsøre, ved registrering av utlegget i Løsøreregisteret.

Skipsregisteret tilbyr frivillig registrering av båter ned til 7 meter, mens registrering av fartøy på over 15 meter pliktes registrert, jf. sjøloven § 11. Er båten registrert i Skipsregisteret, vil utlegget få fullt rettsvern ved tinglysing i registeret, jf. panteloven § 5-3 første ledd annet punktum. Krav på forskuddstrekk er sikret ved legalpant i skipet i medhold av sjøloven § 51 nr. 1, jf. § 71. Slike krav trenger derfor ikke sikres ved utlegg i skipet.

I noen tilfeller kan det være aktuelt å etablere utlegg i **verdifulle gjenstander** som tilhører skyldneren, for eksempel i et verdifullt maleri eller lignende. Slike utlegg byr på ekstra utfordringer fordi rettsvern overfor godtroende erververe kun sikres ved håndpant etter panteloven § 3-2. Dette betyr at

skyldner må fratas rådigheten over gjenstanden, og namsmannen må sørge for at gjenstanden oppbevares sikkert. Det kan også bli nødvendig å forsikre gjenstanden. Begrenset rettsvern kan imidlertid sikres ved registrering i Løsøreregisteret.

Der det ikke finnes formuesgoder å ta beslag i, avsluttes utleggsforretningen med «intet til utlegg». Selv om utleggsforretningen ikke medfører at det tas beslag i formuesgoder som kan tjene til dekning av kravet, har en forretning med «**intet til utlegg**» viktige rettsvirkninger:

- den avbryter foreldelse og gir ny frist på 10 år, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3,
- den gir presumsjon for insolvens ved etterfølgende konkursbegjæring etter konkursloven § 62 (innen tre måneder) og
- den gir betalingsanmerkning.

14-3.6 Gjennomføringen av forretning for utleggspant

Reglene om gjennomføring av forretning for utleggspant finnes i tvangsfullbyrdsloven kap. 7, del II. Loven bruker betegnelsen saksøkte om skyldneren og betegnelsen saksøker om kreditor.

Før skattekontoret kan avholde en utleggsforretning må skyldneren **varsles om at tvangsinnfordring** vil bli iverksatt dersom kravet ikke blir betalt, jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-18. Dette er en spesialregel for krav som har særlig tvangsgrunnlag, slik som skatte- og avgiftskrav. Varslingsplikten etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18 gjelder også dersom skattekontoret velger å fremme begjæringen for ordinær namsmann. Ifølge bestemmelsen kan varsel om tvangsfullbyrdelse tidligst fremsettes på kravets forfalltidspunkt, og tvangsfullbyrdelse kan ikke iverksettes før det har gått to uker fra varsel, regnet fra påkravets avsendelsesdato. Det er først ved utløpet av denne fristen at kravet er «innfordringsmodent». Et varsel etter bestemmelsen har en gyldighetstid på ett år fra utløpet av to-ukersfristen, jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-19 (det må altså sendes et nytt varsel etter ett år og to uker). Det er ikke anledning til å frafalle varsel på forhånd, jf. § 4-18 fjerde ledd.

Unntak fra varslingsplikten fremgår av § 4-18 annet ledd. Varsel kan unnlates dersom saksøkte ikke har kjent oppholdssted eller kjent fullmektig med kjent oppholdssted som kan motta varsel på skyldnerens vegne. Ved en lovendring i 2017 kom det i tillegg et nytt krav: Det kan nå ikke unnlates varsling etter bestemmelsen dersom skyldneren eller fullmektigen har kjent kontaktinformasjon for elektronisk varsling som nevnt i tvangsfullbyrdsloven § 1-10 annet ledd. Skattekontoret kan altså ikke unnlate varsling uten å undersøke om skyldneren eller fullmektigen kan kontaktes elektronisk. Ifølge forarbeidene begrenses kreditors undersøkelsesplikt til om skyldneren kan nås ved elektronisk kommunikasjon som er omfattet av tvangsfullbyrdsloven § 1-10 annet ledd. Etter denne bestemmelsen kan elektronisk kommunikasjon foretas dersom den kan skje på en «betryggende måte». For skatteetaten vil dette i praksis bety varsling via Altinn. Er det mulig å foreta varsling via Altinn, er det altså ikke anledning til å unnlate varsling.

Varsel kan også unnlates dersom det er grunn til å frykte at fullbyrdelsen ellers vil bli vanskeliggjort, se nærmere omtalen under om tilsvarende unntaksregel etter tvangsfullbyrdsloven § 7-10. Terskelen for å unnlate varsel

etter § 7-10 er noe høyere enn etter § 4-18. Dersom varsel unnlates etter annet ledd, kan fullbyrdelse begjæres når to uker er gått fra forfallstiden, jf. § 4-18 tredje ledd.

Når det gjelder endringen i § 4-18 femte ledd, som trådte i kraft 1. juli 2017, kan Skattedirektoratet ikke se at den får betydning for innkreving av tillegsskatt og overtredelsesgebyr, se nærmere omtale av dette under 10-1.2.

Før utleggsforretningen holdes, skal skyldneren som hovedregel underrettes om **tid og sted for utleggsforretningen**, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-10. Varselet skal gis på den måten som skattekontoret finner hensiktsmessig, jf. domstolloven § 186. Meddelelsen om tid og sted for forretningen skjer normalt ved at skattekontoret meddeler dette skriftlig til skyldner, men varsel kan også skje muntlig, f.eks. per telefon. Skattekontoret må uansett varslingsform kunne dokumentere at skyldneren er varslet, enten ved kopi av varselet eller ved at det noteres i saken når og hvordan skyldneren er varslet. Av notoritetshensyn bør varselet derfor som hovedregel gis skriftlig. Det antas at det ikke er nødvendig at tidspunktet for utleggsforretningen angis helt eksakt.

Unntak fra varslingsplikten om tid og sted fremgår av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-10 første ledd annet punktum. Dersom namsmannen finner debitor eller en myndig person i dennes husstand på stedet, får unnlatt varsling ingen følger. Det samme må gjelde ved utlegg overfor selskaper der daglig leder, styreleder eller andre med fullmakt til å handle på vegne av selskapet påtreffes. Videre kan varsling unnlates hvis det vesentlig vil vanskeliggjøre fullbyrdelsen dersom tid og sted for forretning blir varslet på forhånd. Også dersom forretningen avholdes med intet til utlegg på namsmannens kontor etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 annet ledd bokstav b, kan varsling unnlates. Regelen er begrunnet med at det ofte vil være upraktisk å fastsette tidspunkt på forhånd når forretningen holdes på namsmannens kontor. Skattedirektoratet kan imidlertid ikke se at det skal by på store praktiske problemer å fastsette tidspunkt på forhånd, og anbefaler derfor at skyldner varsles i alle slike tilfeller. For at vilkårene for å unnlate varsling kan sies å være oppfylt grunnet hensynet til **vesentlig vanskeliggjort fullbyrdelse**, må det foreligge en konkret grunn til å tro at en gjenstand som er egnet for utlegg, vil bli fjernet eller holdt skjult dersom varsling gis. Når det gjelder **utlegg i bankkonto** har Skattedirektoratet tolket regelen slik at det ikke er tilstrekkelig å begrunne en unnlattelse med at det dreier seg om penger, at disse lett kan flyttes eller at de er lett realiserbare og omsettelige. Det må foretas en vurdering i den enkelte sak hvor de konkrete omstendighetene tas i betraktning. Debitor og dennes forhold er avgjørende i en slik vurdering, og aktuelle momenter er innkrevingsmyndighetenes tidligere erfaring med debitor, hans økonomiske forhold, hans atferd og betalingshistorikk. Det vises også til kjennelse av Tønsberg tingrett av 3. august 2004 angående spørsmålet om utlegg i bankkonto.

Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-11 regulerer **innledningen av utleggsforretningen**. Når skyldner er til stede ved avholdelsen av utleggsforretningen, skal han oppfordres til å betale kravet. Dersom han betaler kravet med renter og omkostninger fullt ut, mottas betalingen og saken heves. Dersom skyldner derimot bare foretar et delvis oppgjør, fortsetter saken for den ubetalte delen.

Skattekontoret er selv ansvarlig for at utleggsforretningen holdes på rett **sted** når særnamskompetansen benyttes. I de tilfeller en begjæring om utlegg

er fremsatt for ordinær namsmann, er det på tilsvarende måte namsmannens anliggende å avgjøre hvor utleggsforretningen skal avholdes. Hvor en utleggsforretning kan og skal avholdes, reguleres av **tvangsfullbyrdsloven § 7-9**. Bestemmelsen kommer til anvendelse for innkrevingsmyndighetene så langt den passer, jf. skattebetalingsloven § 14-2. Tvangsfullbyrdslovens formelle utgangspunkt er at utleggsforretning skal avholdes på debtors bopel eller forretnings- eller driftssted. Dette innebærer imidlertid ikke at utleggsforretningen må holdes her. Poenget med denne bestemmelsen er at egnede utleggsobjekter ofte vil finnes her, slik at namsmannen normalt bør holde forretningen her for å ivareta sine plikter etter loven mht. å finne fram til egnede utleggsobjekter både sett fra saksøkers og saksøktes synspunkt. Begrunnelsen for tvangsfullbyrdslovens formelle utgangspunkt om stedlig utleggsforretning treffer imidlertid ikke like godt i dag. Namsmennene har tilgang på diverse registre med informasjon om eventuelle formuesgoder på skyldners hånd. Behovet for stedlig utleggsforretning er derfor redusert.

Der det tas utlegg i løsøre som ikke er realregistrert, eller i verdipapirer, skal utleggsforretningen avholdes der formuesgodet er. I praksis vil utlegg i løsøre som ikke er realregistrert, nesten alltid være utlegg i motorvogn. Dersom det tas utlegg i andre formuesgoder (enn løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer), kan utlegget tas som **kontorforretning**. Utover dette kan kontorforretning avholdes i tre tilfeller, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-9 annet ledd bokstav a til c. I henhold til bokstav a kan kontorforretning holdes for løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer når disse blir holdt skjult eller stadig flyttet, eller det allerede er tatt utleggs pant i det.

Videre kan det, i henhold til bokstav b, holdes kontorforretning med intet til utlegg der skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det ikke finnes eiendeler å ta utlegg i. Dette innebærer at skattekontoret må ha forholdsvis sikker informasjon om skyldners formuesforhold. Som hovedregel vil det være tilstrekkelig at det er foretatt søk i alle tilgjengelige registre med negativt resultat. Når det gjelder vilkåret i bokstav b om at «namsmannen i anledning saken har oppsøkt saksøktes bopel eller drifts- eller forretningssted» legges det til grunn at et slikt vilkår ikke kan oppstilles for skattekontorene ved bruk av særnamskompetanse. Kravet har sin bakgrunn i namsmannens plikt til aktivt å søke etter utleggsobjekter, og skal sikre saksøkerens interesser. Ved bruk av særnamskompetanse, hvor kreditorinteressen og namsmannskompetansen er forent på samme hånd, er det ikke naturlig å oppstille et slikt vilkår. Se også SKD-melding 9/1994 pkt. 4.5.4.3.

Endelig kan det, i henhold til bokstav c, avholdes kontorforretning når saksøkte ikke har bopel eller forretnings- eller driftssted i distriktet. Denne regelen er knyttet nært opp til ordinær namsmanns kompetanse som angitt i tvangsfullbyrdsloven § 7-3, og vil være aktuell der det etter § 7-3 annet ledd er begjært utlegg i et distrikt hvor saksøkte verken har bopel eller forretnings- eller driftssted, samt for tilfeller der saksøkte har flyttet fra hjemdistriktet etter at utleggsforretning er begjært. Justisdepartementets lovavdeling har i en uttalelse fra 28. april 1994 lagt til grunn at bestemmelsen også kommer til anvendelse i tilfeller hvor skyldner har **ukjent bopel** og ikke lenger bor på registrert adresse. Skattedirektoratet legger til grunn at skattekontoret som særnamsmann må ha tilsvarende adgang til å holde kontorforretning i tilfeller

hvor skyldner har ukjent bopel. Som det fremgår av gjennomgangen ovenfor er det en vid adgang til å avholde utleggsforretning som kontorforretning. Dette innebærer at et skattekontor kun i svært få tilfeller er nødt til å sende en **bistandsbegjæring til et annet skattekontor** for å få avholdt utleggsforretning.

Etter at utlegg er tatt, skal namsmannen gjøre debitor kjent med utlegget og med at det er forbudt å forføye over det utlagte formuesgodet i strid med saksøkerens panterett, jf. **tvangsfullbyrdelsesloven § 7-19**. Videre skal det opplyses om at skattekontoret har rett til å begjære tvangsdekning to uker etter at utleggsforretningen er holdt. Endelig skal saksøkte gis en utskrift av namsboken, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-19. I de tilfellene hvor det er tatt utlegg i ikke-realregistrerte formuesgoder, løsøre og verdipapirer som er i tredjemanns besittelse, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-14, skal slik underretning og utskrift av namsboken også gis til vedkommende tredjemann.

Avslutningen av en utleggsforretning består i at namsmannen sikrer **rettsvern** for utlegget, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-20. Rettsvern er helt avgjørende for å sikre panthaver fortrinnsrett til dekning i utleggsobjektet i forhold til andre kreditorer og eventuelle godtroende omsetningsserververe. At rettsvernet er sikret, er dessuten et vilkår for tvangsdekning, jf. f.eks. tvangsfullbyrdelsesloven § 8-2 første ledd bokstav b. Rettsvern for utlegget sikres ved at utlegget tinglyses i et offentlig register (realregister, Løsøreregisteret eller Verdipapirsentralen), ved håndpant eller ved melding til tredjeperson, avhengig av formuesgodets art.

Fra og med 15. desember 2011 skal utleggsforretninger gjennomført av skattekontoret med utleggstrekk og utleggspant (uten registrering i realregister), samt «intet til utlegg» **registreres i Løsøreregisteret i Brønnøysund**, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-21 annet ledd og [forskrift 19. februar 2008 nr. 158 om utvidet registrering av utleggsforretning i Løsøreregisteret](#) (utleggsregistreringsforskriften). Denne registreringsplikten knytter seg ikke til sikring av rettsvern. Den vil imidlertid bidra til publisitet om skyldnerens betalingsvansker og gi verdifull informasjon til potensielle kredittgivere.

For panterett som er stiftet ved utleggsforretning, faller virkningen av tinglysingen bort etter fem år, jf. tinglysingsloven § 30 og tinglysingsloven § 34 tredje ledd, jf. § 30. Skattekontoret må derfor påse at utlegget **retinglyses** før utløpet av femårsfristen dersom pantesikkerheten skal opprettholdes. Virkningen av den opprinnelige tinglysingen, herunder pantets prioritet, består dersom panteretten blir tinglyst på nytt innen fristen, jf. tinglysingsloven § 30 annet ledd. Dersom utlegget unntaksvis ikke skulle bli retinglyst innen utløpet av femårsfristen, innebærer ikke det at utleggspantet som sådan faller bort, men kun et bortfall av opprinnelig rettsvern og prioritet.

14-3.7 Angivelse av krav i utleggsforretningen

Panteloven § 1-4 angir hvilke krav som stilles til angivelsen av pantekravet for at det skal kunne gjøres gjeldende overfor tredjemann hvor rettsvern oppnås ved tinglysing eller registrering. Kravet til angivelse av pantekravet er bare et rettsvernsvilkår, og ingen betingelse for gyldigheten partene imellom, jf. [Ot.prp. nr. 39 \(1977–78\)](#) side 22 og [Ot.prp. nr. 65 \(1990–91\)](#) side 336. For forholdet mellom partene er det stiftelsesgrunnlaget for panteretten, supplert

med alminnelige obligasjonsrettslige regler som avgjør hva som kan kreves dekket under pantet. Det er et vilkår at det kravet skattekontoret har tatt utlegg for (**hovedkravet**), angis med et eksakt beløp, jf. § 1-4 første ledd. Dette **spesialitetsprinsippet** er tradisjonelt blitt tolket slik at man må oppgi hovedkrav, renter påløpt inntil utleggsdato og eventuelt gebyr som er påløpt.

Et annet spørsmål er om en kan oppnå **rettsvern etter § 1-4 for renter** som påløper etter at utleggsforretningen er avholdt. Spørsmålet vil ha praktisk betydning der det går mer enn to år fra utleggsforretningen til tvangssalgsbegjæring fremmes (se omtale av panteloven § 1-5 bokstav b nedenfor). Skattemyndighetene har tidligere uttalt at slike renter oppnår rettsvern ved at det i utleggsprotokollen angis grunnlag, sats og tidsrom for renteberegningen som på en gitt dato leder fram til kun ett beløp. I første utgave av Skattebetalingshåndboken ble det sagt at det må være tilstrekkelig for å oppfylle spesialitetskravet i § 1-4 å ta med at det løper renter fram til et eventuelt tvangssalg/frivillig salg eller kravet ellers blir gjort opp. Etter en ny vurdering av spørsmålet finner ikke direktoratet å kunne opprettholde dette standpunktet, og presiserer at en panterett bare har rettsvern når det er fastsatt et bestemt beløp eller høyeste beløp for pantekravet. Direktoratets endrede oppfatning begrunnes primært med at den tolkning som tidligere er lagt til grunn, bryter med det som uttales av Høyesterett i dom av 5. desember 2003 ([Rt. 2003 s. 1722](#)):

«Etter panteloven § 1-4 første punktum får – så lenge ikke noe annet følger av loven – en panterett bare rettsvern når det er fastsatt et bestemt beløp eller et høyeste beløp for pantekravet. Ordlyden er klar, og det er heller ikke omtvistet at beskrivelsen av rentekravet i utleggsprotokollen, som ikke anga et bestemt beløp, men bare grunnlaget for renteberegningen, er i strid med lovens ord.»

Høyesterett finner ikke holdepunkter for å akseptere løsninger som ikke er i tråd med lovens ordlyd, og lukker muligheten for at det kan oppnås rettsvern for fremtidige renter etter panteloven § 1-4. Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at tvisten i dette konkrete tilfellet ikke omhandlet renter som var påløpt etter utleggsforretningen, men manglende spesifisering av rentebeløp påløpt fram til utlegg. Partene var enige om at det under ingen omstendighet vil være rettsvern for renter påløpt fra utleggsforretningen og fram til to år før begjæring om tvangsdekning.

Ifølge panteloven § 1-4 første ledd annet punktum er bestemmelsen likevel ikke til hinder for rettsvern for **tilleggskrav** som nevnt i panteloven § 1-5. Etter § 1-5 bokstav b vil renter som er opptjent senere enn to år før en panthaver begjærer tvangsdekning, automatisk ha rettsvern dersom dekning gjennomføres. Bestemmelsen favner også renter som påløper i perioden mellom tidspunktet for tvangssalgsbegjæringen og tidspunktet for fordelingskjennelsen, jf. for eksempel [RG 2006 s. 1586](#).

Bestemmelsen i § 1-5 bokstav b kommer kun til anvendelse der dekning gjennomføres ved tvangssalg, og ikke der realisering av panteobjektet skjer ved frivillig salg. Et frivillig salg forutsetter enighet mellom skyldner og panthaverne som ikke får dekket sine krav under pantet fullt ut. En panthaver vil ikke være forpliktet til å slette pantet ved frivillig salg, med mindre han ved oppgjøret mottar full dekning av krav som omfattes av pantet (det vil normalt si hovedstol + renter per oppgjørsmoment). Som påpekt innledningsvis i dette

punktet er panteloven § 1-4 kun en rettsvernsregel, og regulerer ikke hva som – i forholdet mellom partene – kan kreves dekket under pantet. I forholdet mellom partene anses panterett for hovedkravet å omfatte også renter, med mindre det er særlig grunnlag for å anse dem unntatt, jf. [Ot.prp. nr. 39 \(1977–78\)](#) side 82. Normalt vil kreditorer med pant i et overbeheftet formuesgode gå med på å slette sin sikkerhet dersom salgssummen antas å utgjøre markedspris, og renter dekkes i henhold til prinsippet i panteloven § 1-5 bokstav b. Dersom en kreditor gjennom et frivillig salg tilbys en dårligere dekning enn hva et tvangssalg ville gitt, vil han neppe akseptere å slette sitt pant. Slik regulerer § 1-5 bokstav b – i alle fall indirekte – rettsvern for renter ved de frivillige salgene. I mangel av en tvangssalgsbegjæring må panthaverne enes om et skjæringstidspunkt for toårsregelen i disse tilfellene. Gjelder det salg av fast eiendom vil det naturlige skjæringstidspunkt kunne være dagen da megler ble engasjert, tidspunktet da urådighetserklæring ble tinglyst på eiendommens blad i grunnboken, eller salgstidspunktet. Der en tvangssalgsbegjæring møtes med et «frivillig» salg vil tidspunktet for tvangssalgsbegjæringen være det naturlige skjæringstidspunkt.

Der skattekontoret har **rentekrav som ikke er sikret rettsvern** etter panteloven § 1-5 bokstav b, og panteobjektet fortsatt har en friverdi, bør det avholdes ny utleggsforretning for å sikre det aktuelle rentekravet.

Spesialitetsprinsippet i § 1-4 gjelder ikke for krav som får rettsvern etter panteloven §§ 4-2 annet ledd, 4-2a annet ledd og 4-5, det vil si innløsningspapir som ikke er verdipapir, aksjer som ikke er registrert i Verdipapirsentralen og enkle pengekrav. Selv om det ikke er noen forutsetning for rettsvern, skal namsmannen foreta en beregning av kravet i utleggstilfellene. Det følger av tvangsfullbyrdsloven § 7-18 første ledd at namsmannen før utlegg etableres, må beregne kravet med renter og omkostninger, og føre denne beregningen inn i namsboken.

En praktisk viktig konsekvens av at pantelovens § 1-4 ikke kommer til anvendelse, er at renter som er påløpt etter utleggsforretningen har rettsvern fullt ut, uavhengig av hvor lang tid det tar før utlegget realiseres.

14-3.8 Klage på utleggspant

Regler om klage på namsmannens avgjørelser følger av tvangsfullbyrdsloven §§ 5-16 og 7-26. Førstnevnte gir generelle regler om klage for all tvangsfullbyrdelse. Sistnevnte gjelder derimot kun for saker om utlegg, og regulerer klagefrister der det er besluttet utleggstrekk eller utleggspant.

Etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16 første ledd første punktum kan «alle som rammes» klage på namsmannens «avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen». Det innebærer at både skyldner og andre med en rett som de mener er krenket, har klagerett. Klageretten er vid; alle namsmannens avgjørelser og handlemåter kan påklages. Det foreligger ingen klageadgang for saksøkte ved «intet til utlegg», jf. [Ot.prp.nr. 65 \(1990–1991\) side 135](#) og [LE-2016-19613](#). Det er kun saksøkeren som har en slik adgang, jf. § 5-16 tredje ledd (kun aktuelt ved bruk av den ordinære namsmannen).

Klage etter § 5-16 forutsetter at fullbyrdelsen ikke er avsluttet. Dersom det er tatt utlegg, kan klagen fremsettes inntil tvangsdekning er begjært, jf. **tvangsfullbyrdsloven § 7-26**. Klage som settes fram på dekningsstadiet

må fremmes som innsigelser under tvangsdekningen. Retten kan etter tvangsfullbyrdsloven § 6-4 omgjøre namsmannens beslutninger, herunder oppheve utlegg i forbindelse med tvangsdekning.

Dersom klagen gjelder **valg av utleggsgjenstand** må den fremsettes innen én måned etter at parten ble underrettet om utlegget, jf. **§ 7-26 tredje punktum**. Den korte klagefristen er begrunnet i kreditors behov for vern mot at valget av utleggsgjenstand angripes lenge etter at utlegg er tatt. Når klagen defineres til å gjelde valg av utleggsgjenstand, vil § 7-26 tredje punktum uttømmende regulere når parten kan fremsette innsigelser. Når fristen på én måned er utløpt, er muligheten til å reise innsigelser mot valg av utleggsgjenstand tapt. Dette betyr også at retten vil være avskåret fra å oppheve utlegg på dekningsstadiet i medhold av tvangsfullbyrdsloven § 6-4. Rettspraksis viser at det er uten betydning om saken befinner seg på sikrings- eller dekningsstadiet når klagen fremsettes. Høyesterett uttaler i [Rt. 1996 s. 73](#) at: «[...] § 7-26 3. punktum naturlig må ses som en spesialbestemmelse, slik at den regulerer uttømmende når det kan settes fram innsigelser mot valg av utleggsgjenstand som kunne vært satt fram allerede ved utleggsforretningen»

Hvilke typer innsigelser som faller inn under «valg av utleggsgjenstand» har vært drøftet i flere rettsavgjørelser. Det er i rettspraksis lagt til grunn at regelen i § 7-26 tredje punktum omfatter innsigelser om beslagsfrihet og beslagsforbud etter henholdsvis dekningsloven kapittel 2 og 3, jf. blant annet [Rt.1996 s. 73](#) og [Rt. 2001 s. 1093](#). Det må utvises skjønn der innsigelser knyttet til beslagsfrihet og beslagsforbud fremmes etter utløpet av månedsfristen. I enkelte tilfeller, særlig der det gjelder beslagsforbud, kan det være grunn til å ta hensyn til innsigelser som fremmes etter utløpet av fristen, selv om disse gyldig kan avvises med henvisning til tvangsfullbyrdsloven § 7-26 tredje punktum.

En innsigelse om at utlegget ikke er tilstrekkelig spesifisert vil ikke rammes av § 7-26 tredje punktum, se Borgarting lagmannsretts kjennelse av 23. august 2007 ([LB-2007-111025](#)). Videre vil fristen på én måned ikke gjelde der det anføres at utleggsgjenstanden helt eller delvis eies av tredjeperson. Slike innsigelser faller utenfor § 7-26 tredje punktum, uavhengig av om innsigelsen fremmes av tredjeperson eller av saksøkte selv, jf. kjennelse i Høyesteretts kjæremålsutvalg av 5. november 1999 ([Rt. 1999 s. 1782](#)) og kjennelse i Eidsivating lagmannsrett av 16. mars 2007 ([RG 2007 s. 988](#)).

Klager vil noen ganger anføre at utlegget er ugyldig fordi kravet som ligger til grunn for utleggsforretningen er feil. Skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd åpner for at skyldner i enkelte tilfeller kan få **prøvet gyldigheten av det underliggende kravet** gjennom klage på utleggsforretningen. Det fremgår av lovbestemmelsen at dette gjelder der det underliggende kravet er fastsatt etter skatteforvaltningsloven. Der skattekravet søkes innfordret ved utleggspant, vil en skattefastsetting kunne prøves selv om seks månedersfristen (søksmålsfrist for enkeltvedtak om skattefastsetting) etter skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd er utløpt. Skattyter vil etter § 17-1 femte ledd alltid ha en ytterligere frist på tre måneder etter forføyning under tvangsfullbyrdelse som blir påklaget til tingretten. Dette skjer ved at skattyter klager til tingretten over utleggsforretningen og anfører som klagegrunn at skattefastsettingen er uriktig. Fristen er tre måneder regnet fra utleggsforretningen ble gjennomført. Reglene

gjelder tilvarende for søksmålsfristen etter tollavgiftsloven § 12-8 første ledd. Staten v/skattekontoret vil være part i saken og skal sende tilsvaret til tingretten. Det er innkrevingsmyndigheten ved skattekontoret som utøver partsstillingen.

Retten avgjør i disse sakene om utlegget skal opprettholdes eller ikke, men må i den forbindelse ta (prejudisielt) stilling til skattefastsettingen. Saksbehandlingen for tingretten er i slike saker i hovedsak skriftlig, men retten kan beslutte muntlige forhandlinger med oppmøte og partsinnlegg av partene.

Det vises for øvrig til Skattebetalingshåndbokens kommentarer til 17-1.8.

I medhold av tvangsfullbyrdsloven § 6-6 kan retten beslutte at klagen skal **overføres til behandling ved allmennprosess**. Dette innebærer at en av partene pålegges å reise søksmål for tingretten.

En mulighet er at påstanden i søksmålet er at utlegget oppheves med begrunnelse at fastsettingen er ugyldig/uriktig. I slike tilfeller skal tingretten på samme måte som beskrevet ovenfor, avgjøre om tvangsinnfordringstiltaket skal oppheves eller ikke. I denne forbindelse må retten **prejudisielt ta stilling til om fastsettingen er gyldig/riktig** eller ikke, men dette spørsmålet blir altså ikke endelig avgjort. Skattefastsettingen vil kun bli prøvet i tilknytning til spørsmålet om tvangsinnfordringstiltaket/utlegget skal opprettholdes. Også her er det innkrevingsmyndigheten ved skattekontoret som utøver statens partsstilling i saken.

En annen mulighet er at påstanden i søksmålet (eller en av påstandene) er at fastsettingen er ugyldig/uriktig. Retten skal da avgjøre det materielle forhold som klagen gjelder (om fastsettingen er gyldig/riktig eller ikke), jf. § 6-6 tredje ledd, og den treffer da en **judisiell avgjørelse**. Retten avgjør altså ikke bare om tvangsinnfordringstiltaket/utlegget skal opprettholdes eller ikke, men også fastsettingens gyldighet/riktighet. I slike tilfeller skal fastsettingsmyndigheten ved skattekontoret utøve statens partsstilling for både gyldigheten av fastsettingen og tvangssaken, se nærmere under 17-1.5.

En klage kan fremsettes skriftlig eller muntlig. Skriftlige klager skal være undertegnet av klageren, mens muntlige klager skal skrives ned av saksbehandleren som et eget dokument og underskrives av klageren, jf. tvangsfullbyrdsloven § 5-16 første ledd. Klage skal fremsettes for det skattekontor som er særnamsmann i det aktuelle tilfelle. I bistandstilfellene er det derfor den som har avholdt utleggsforretningen som skal behandle klagen. Dersom særnamsmannen ikke finner klagen berettiget, skal klagen uten opphold sendes tingretten med de tilhørende dokumenter og opplysninger i saken som anses nødvendig for at tingretten kan realitetsbehandle saken. Saken sendes tingretten i rettskretsen til vedkommende særnamsmann, jf. tvangsfullbyrdsloven § 2-8. Det vil være i den rettskrets hvor skattekontoret (innkrevingsavdelingen) har sitt kontor. Der utleggsforretning er avholdt etter bistandsbegjæring, skal klagen sendes til tingretten i rettskretsen til oppkreveren som har avholdt utleggsforretningen, ikke til tingretten i rekvirentens rettskrets. Merk at endringen av tvangsfullbyrdsloven § 5-16 annet ledd, hvor det fremgår at en klage som hovedregel skal fremsettes for tingretten i den rettskrets saksøkte bor, ikke gjelder for særnamsmannen.

Ved oversendelse til tingretten vil klager bli belastet med et rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 15.

Der skyldner når fram med klagen kan det bli fremsatt krav om **dekning av sakskostnader** som knytter seg til utforming av klagen med videre. Spørsmål om dekning av saksøktets sakskostnader i forbindelse med klage på utlegg avholdt av særnamsmann, behandles etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 3-2, ikke etter forvaltningsloven § 36. Se mer om dette i kap. 3.

14-3.9 Endring og bortfall av utleggspant

Skattekontoret skal etter **begjæring fra debitor** oppheve et utlegg dersom kravet som er sikret ved utlegget har falt bort, eller tvangsgrunnlaget er opphevet, falt bort eller kjent ugyldig, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-28. På samme grunnlag kan det besluttes en **delvis opphevelse** av utlegget, f.eks. i form av at utlegget opprettholdes i en gjenstand og oppheves i en annen. En beslutning om hel eller delvis opphevelse av utlegget gjennomføres ved at de foranstaltningene som allerede er iverksatt etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-20 reverseres, f.eks. at registrering av utlegget i et register slettes etter panteloven § 5-14, eller at skyldneren gis rådigheten tilbake over løsøret.

14-4 § 14-4. Utleggstrekk

(1) Skattekontoret kan nedlegge utleggstrekk for krav som nevnt i denne loven eller forskrift gitt i medhold av loven.

(2) Det kan tas utleggstrekk i følgende ytelser:

- a) lønn mv. etter dekningsloven § 2-7. Dette gjelder også der lønnstakeren selv innkrever lønnen. Lønnstakeren plikter da å innbetale trekkbeløpet til arbeidsgiveren,
- b) godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Hvis ikke skyldneren samtykker i en høyere trekkprosent, kan innkrevingsmyndighetene bare ta utleggstrekk i inntil 20 prosent av godtgjørelsen. Begrensningene i adgangen til å ta utleggstrekk i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om beregning av trekkgrunnlaget.

14-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.4 og kap. 27 s. 190–191 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.4.
- [Prop. 155 L \(2012–2013\)](#) Endringer i gjeldsordningsloven og dekningsloven mv.
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-4-1 til 14-4-3
- [Forskrift 13. juni 2014 nr. 724](#) om livsoppholdssatser ved utleggstrekk og gjeldsordning

14-4.2 Generelt om utleggstrekk

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 14-4 regulerer skattekontorenes adgang til å nedlegge trekk i lønn mv. Paragraf 14-4 annet ledd sammenholdt med dekningsloven § 2-7 regulerer hvilke typer ytelser det er adgang til å nedlegge trekk i, og hvilke begrensninger som gjelder for adgangen til å nedlegge trekk. Beregningen av utleggstrekkets størrelse er nærmere regulert i skattebetalingsforskriften § 14-4-3. Bestemmelser om gjennomføring av utleggstrekk er gitt i skattebetalingsloven § 14-5 med tilhørende forskriftsbestemmelser.

I likhet med reglene for utleggspant er skattekontorene gitt kompetanse til å nedlegge utleggstrekk for å begrense belastningen på det alminnelige namsmannsapparatet. Dessuten har praksis vist at det ofte fører til en raskere iverksettelse av innfordringen, hvilket igjen øker sannsynligheten for positive resultater.

14-4.3 § 14-4 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggstrekk

Skattekontoret har myndighet til å nedlegge utleggstrekk for alle krav etter skattebetalingsloven, se skattebetalingsloven § 1-1, og krav som etter forskrift innkreves etter loven, jf. skattebetalingsloven § 14-4 første ledd. Myndigheten er ikke avgrenset til skyldnere bosatt i den aktuelle kommunen eller distriktet, den gjelder for hele landet uavhengig av hvor skyldneren har sin bopel eller sitt arbeidssted, og uavhengig av hvor den som skal gjennomføre trekket er lokalisert. Denne ordningen avviker fra regelen om stedlig kompetanse i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 som gjelder for den alminnelige namsmyndigheten. Skattekontoret er også stedlig kompetent til å nedlegge utleggstrekk i ytelser fra NAV hos skyldnere som er bosatt i utlandet.

14-4.4 § 14-4 annet ledd – Hvilke ytelser kan være gjenstand for utleggstrekk

Hvilke ytelser som kan være gjenstand for trekk, følger av skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd. Bestemmelsen oppgir to hovedtyper ytelser. For det første kan det nedlegges trekk i lønn mv. etter dekningsloven § 2-7, jf. annet ledd bokstav a. For det annet kan det nedlegges trekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. annet ledd bokstav b.

14-4.4.1 § 14-4 annet ledd bokstav a – Lønn mv.

Etter § 14-4 annet ledd bokstav a første punktum kan det nedlegges utleggstrekk i «lønn mv. etter dekningsloven § 2-7». Oppregningen i dekningsloven § 2-7 er avgjørende for hvilke typer ytelser skattekontorene kan nedlegge trekk i.

Lønn som nevnt i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum er begrenset til lønn etter fradrag av forskuddstrekk, dvs. nettolønn. Faste tillegg til lønnen som skal dekke lønnstakerens utgifter i forbindelse med arbeidet er omfattet. Det samme gjelder feriepenger. Skattefrie utgiftsgodtgjørelser vil derimot falle utenfor. Overtidsbetaling er omfattet, men man er avhengig av å være kjent med utbetalingen, og den bør bare medregnes dersom den er noenlunde fast. Det samme gjelder provisjon og foreløpig lønn. Bonusser omfattes også, men man er avhengig av å vite om dem fordi disse gjerne utbetales årlig eller halvårlig.

Paragraf 14-4 annet ledd bokstav a annet og tredje punktum sier at utleggstrekk også kan nedlegges der lønnstaker selv innkrever sin egen lønn. Et eksempel på yrkesgrupper der lønnstakeren selv innkrever lønnen, er ansatte drosjesjåfører. Bestemmelsene har sin parallell i § 5-10 annet ledd som sier at arbeidstaker som selv krever inn sin godtgjørelse, plikter å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren.

Det følger av dekningsloven § 2-7 annet ledd bokstav a at trekkadgangen også omfatter «**annet vederlag for personlig arbeid**, herunder tilsvarende arbeidsgodtgjørelse for utnyttning av skyldnerens åndsverk, oppfinnelser mm.». Dette omfatter blant annet arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Etter § 2-7 annet ledd bokstav b omfattes også «**pensjon** eller vartpenger som en arbeidsgiver betaler eller har sikret sine ansatte eller deres etterlatte

ved eller uten fradrag i lønnen». Med «vartpenger» (ventepenger) menes godtgjørelse i ventetiden mellom to stillinger, eller mellom fratredelse og ordinær pensjon.

Etter bokstav c omfattes videre «annen pensjon, stønad, livrente eller føderåd». Skattekontoret kan imidlertid ikke få utleggstrekk i rettigheter som skyldneren har ervervet mot vederlag etter at fordringshaverens krav ble pådratt. De kan derimot ta utleggspant i selve rettigheten med hjemmel i dekningsloven § 2-2, jf. skattebetalingsloven § 14-3. Skattekontoret kan videre søke dekning i den løpende livrente i samsvar med dekningsloven §§ 2-7, 2-8 og 2-11, jf. forsikringsavtaleloven § 16-1 fjerde ledd. Frivillig kapitalforsikring faller utenfor dekningsloven § 2-7. Når det gjelder frivillig ulykkes- eller sykeforsikring, må dagpenger under slik forsikring anses å dekkes av bestemmelsen, se [NOU 1983: 56](#) s. 135.

Etter bokstav d omfattes også «**underholdsbidrag** som skyldneren har krav på til seg selv». Dette vil typisk gjelde ektefellebidrag etter ekteskapsloven § 79. Det er imidlertid ikke anledning til å nedlegge utleggstrekk i barnebidrag for å dekke foreldres gjeld. Det er barnet som har krav på dette bidraget, jf. barnelova § 67 tredje ledd. Barnebidrag skal imidlertid tas med i beregningen av hva som trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand etter dekningsloven § 2-7 første ledd, se [14-4.5](#). Det vises til Justisdepartementets lovavdeling sin [uttalelse av 30. juni 1997](#) om utleggstrekk i barnebidrag hvor dette fremkommer.

Etter bokstav e omfattes videre «pensjon eller annen ytelse etter lovgivningen om offentlig trygd eller lignende». Under dette alternativet faller blant annet **ytelser etter folketrygdloven**, ytelser etter sosialtjenesteloven og ytelser etter kommunale forskrifter om pensjoner og stønader i tillegg til lovbestemte ytelser. Med «ytelse» menes både løpende ytelse og engangsytelse, jf. [Ot.prp. nr. 27 \(1974–1975\)](#) s. 23. Fordi utleggstrekk bare kan tas i den utstrekning inntektene overstiger det som med rimelighet trengs til underhold, vil adgangen til utleggstrekk i denne typen inntekter i praksis være begrenset.

I kjennelse inntatt i [Rt. 1951 s. 1203](#) kom Høyesteretts kjæremålsutvalg til at det ikke kunne foretas utleggstrekk i **barnetrygd** fordi det ville ligge utenfor barnetrygdens formål dersom den ble benyttet til dekning av foreldrenes skattegjeld. Kjennelsen omhandlet skattegjeld fra før barnet ble født. Det må imidlertid antas at det samme vil gjelde for skattekrav som er oppstått etter at barnet ble født, selv om det kan hevdes at betaling av slike skattekrav ikke ligger like langt utenfor barnetrygdens formål som skattekrav fra tiden før barnet ble født. Det vises til Justisdepartementets lovavdeling sin [uttalelse av 17. september 2001](#) om utleggstrekk i barnetrygd og kontantstøtte hvor det konkluderes i samme retning som i kjennelsen fra 1951. Det som ble uttalt om barnetrygd må gjelde tilsvarende for stønad til barnetilsyn etter folketrygdloven § 15-10.

Det vises også til Barne- og familiedepartementets [uttalelse av 23. februar 2005](#) hvor de tok stilling til spørsmålet om barnetrygd kan være gjenstand for utleggstrekk på grunnlag av en fordring mot barnets foreldre. Departementet uttalte at hvorvidt det kan nedlegges utleggstrekk i barnetrygd, må avgjøres ved en konkret vurdering av kravets art og om utleggstrekket medfører at formålet med barnetrygden ikke blir oppnådd. Departementet konkluderer med

at det kun er adgang til å nedlegge utleggstrekk i barnetrygd når grunnlaget er gjeld som er pådratt til dekning av utgifter til forsørgelse.

Skattedirektoratet legger til grunn at rettstilstanden fortsatt er slik at det ikke kan besluttes utleggstrekk i barnetrygd. Skattedirektoratet antar, basert på uttalelsen til Barne- og familiedepartementet, at det kun i sjeldne unntakstilfeller vil være adgang til å nedlegge utleggstrekk i barnetrygd for å dekke inn skatte- og avgiftskrav. Det er imidlertid akseptert at barnetrygd tas med på inntektssiden i beregningen av «det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand», jf. dekningsloven § 2-7 første ledd, se mer om dette i 14-4.5 flg.

Selv om formålet med **kontantstøtten** er at den skal komme barna til gode, er ikke dette tilstrekkelig til å tolke dekningsloven § 2-7 innskrenkende og avskjære muligheten for utleggstrekk. Det må altså være adgang til å nedlegge utleggstrekk i kontantstøtte innenfor rammen av «det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og hans husstand», jf. dekningsloven § 2-7 første ledd. Det vises i denne forbindelse til ovennevnte uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling av 17. september 2001, hvor det bl.a. ble uttalt: «I motsetning til barnetrygdloven har kontantstøtteleven ingen bestemmelser som gir uttrykk for at støtten skal brukes på en bestemt måte. (...) Etter vår vurdering vil det dermed ikke være en «urett måte» å bruke kontantstøtten på om den brukes til dekning av foreldrenes skattekrav (eller andre krav) ved at det foretas utleggstrekk i støtten».

Etter bokstav f omfattes «**erstatning** eller oppreisning for skade på legeme eller helse eller for tap av forsørger». Utenfor bestemmelsen faller erstatningskrav for ærekrenkelse eller krenkelse av privatlivets fred. I slike typer erstatningskrav er det således utleggspant som er aktuelt, se f.eks. [Rt. 1981 s. 909](#). Bestemmelsen omfatter både krav mot skadevolderen og forsikringselskap eller andre som er ansvarlige, jf. [NOU 1972: 20](#) s. 441 og [Rt. 1990 s. 369](#).

Til slutt omfattes etter henholdsvis bokstav g og h «midler innsamlet offentlig til skyldneren» og «æresgaver som består i penger».

14-4.4.2 § 14-4 annet ledd bokstav b – Godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet

Ifølge § 14-4 annet ledd bokstav b kan utleggstrekk nedlegges i «godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet».

Dette kan f.eks. være aktuelt for drosjesjåfører, fastleger, artister og forfattere. Godtgjørelsen som disse mottar fra henholdsvis drosjesentralen, HELFO, plateselskapet og forlaget, vil typisk bestå av én del som er vederlag for selve arbeidet, og én del som er vederlag for bruk av driftsmidler som drosjen, musikkinstrumenter, pc og lignende.

Etter dekningsloven § 2-7 annet ledd bokstav a vil ordinær namsmann være henvist til den delen av vederlaget som etter en nærmere beregning utgjør lønsdelen. Den resterende delen må ordinær namsmann eventuelt ta utleggspant i. Skattekontoret slipper å foreta en slik beregning, da de etter skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd bokstav b skjematisk kan **trekke inntil 20 prosent av bruttoytelsen**. Bestemmelsen innebærer derfor en vesentlig forenkling for disse. Skattekontoret kan velge mellom å trekke inntil 20 pro-

sent av bruttovederlaget etter bokstav b, eller beregne lønnsdelen av godtgjørelsen og så ta utleggstrekk i denne etter bokstav a. Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-4-3 tredje ledd siste setning at utleggstrekk i disse tilfellene skal foretas i «bruttogodtgjørelsen uten fradrag av noen art». Dette innebærer at det ikke skal gjøres fradrag for f.eks. merverdiavgift eller andre utgifter. Se også Borgarting lagmannsretts kjennelse av 16. oktober 2007 ([LB-2007-133475](#)). Lagmannsretten sa seg her enig med tingretten i at § 9 nr. 1 siste punktum i dagjeldende forskrift medførte at det i beregningsgrunnlaget ikke skulle gjøres fradrag for merverdiavgift og andre utgifter.

Skyldneren kan samtykke i en høyere trekkprosent enn 20 prosent, jf. annet punktum.

Det kan ikke nedlegges trekk i utbetaling fra den som kun administrerer midler på vegne av skyldner, da **trekket må etableres i «godtgjørelse»**. Ved franchiseavtaler er det ikke uvanlig at franchisegiver mot et gebyr administrerer økonomien til franchisetaker. Franchisegiver gis for eksempel fullmakt til å betale skyldners regninger, utføre lønns- og regnskapstjenester mv., og overskuddet utbetales deretter til franchisetaker. Der forvaltningen skjer i franchisetakers navn (midlene tilhører hele tiden franchisetaker) er Skattedirektoratet av den oppfatning at det ikke kan nedlegges utleggstrekk i de utbetalinger som går fra franchisegiver. Utbetalingene kan vanskelig defineres som «godtgjørelse». Det skal bemerkes at slike avtaler kan være utformet på svært ulike måter, og det kan derfor ikke på generelt grunnlag utelukkes at det gyldig kan nedlegges trekk hos en franchisegiver.

Bestemmelsen i annet ledd bokstav b kommer bare til anvendelse når **godtgjørelsen etter sin art typisk inneholder en lønnsdel**. Inneholder godtgjørelsen ingen lønnsdel kan det ikke tas utleggstrekk. For eksempel vil oppgjør som utelukkende dekker materialer ikke inneholde noen lønnsdel, og kan derfor ikke være gjenstand for utleggstrekk. I slike tilfeller kan det derimot tas utleggspant i hele godtgjørelsen etter § 14-3, se nærmere omtale under [14-3.5.5](#).

I tredje punktum er det tatt inn en bestemmelse om at den såkalte **livsoppholdsbegrensningen** i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende for trekk etter § 14-4 annet ledd bokstav b. Dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum beskytter etter ordlyden kun skyldnerens krav på lønn og lignende ytelser. Begrensningen ville derfor ikke fått anvendelse på trekk etter § 14-4 annet ledd bokstav b, uten at dette var bestemt uttrykkelig.

14-4.5 Beregning av utleggstrekkets størrelse

Bestemmelser om beregning av utleggstrekkets størrelse er gitt i dekningsloven § 2-7, jf. skattebetalingsloven § 14-4 og skattebetalingsforskriften § 14-4-3. Et grunnleggende vilkår for å kunne nedlegge utleggstrekk er at skyldnerens bruttolønn og/eller inntekter som er likestilt med lønn «overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand», jf. dekningsloven § 2-7. Det er skyldnerens samlede økonomiske stilling som må vurderes. For å klargjøre hvor stor del av inntekten som trengs til et rimelig livsopphold må den totale økonomiske situasjonen for skyldnerens husstand vurderes.

[Forskrift 13. juni 2014 nr 724](#) om livsoppholdssatser ved utleggstrekk og gjeldsordning fastsetter nasjonale standardsatser for livsopphold som utgjør utgangspunkt for vurderingen av hvor mye som med rimelighet trengs til livsopphold etter dekningsloven § 2-7 og gjeldsordningsloven § 4-3. Livsoppholdssatsene i forskriften justeres årlig i samsvar med utviklingen i konsumprisindeksen fra Statistisk sentralbyrå. Justeringen gis virkning fra 1. juli hvert år. De oppdaterte satsene er tilgjengelige på [nettsidene](#) til Barne- og likestillingsdepartementet.

Beregningen av utleggstrekkets størrelse er nærmere omtalt i [Skattedirektoratets retningslinje for utleggstrekk](#) punkt 5.

14-5 § 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk

(1) Utleggstrekk nedlagt av skattekontoret gjelder også for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. Bestemmelsen i § 5-10 annet ledd gjelder tilsvarende for utleggstrekk.

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av skattekontoret skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapitlene 5 og 10. Arbeidsgiver skal ukrevet levere opplysninger om utleggstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven.

(3) Det beløpet som er trukket går ikke inn i arbeidsgiverens konkursbo, og er heller ikke gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av utleggstrekk etter denne paragrafen, herunder bestemme at reglene i annet ledd ikke skal gjelde for enkelte kravstyper eller trekkpliktige.

14-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.4 og kap. 27 s. 192 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.4
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020.
- [Prop.107 LS \(2019–2020\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga.
- [Prop.1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-5-1 til 14-5-11 og § 5-10-20.

14-5.2 Generelt om gjennomføring av utleggstrekk

Hovedregelen om gjennomføring av utleggstrekk er gitt i skattebetalingsloven § 14-5. Nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-1 flg. Tvangsfullbyrdesloven §§ 7-21 til 7-24 kommer også til anvendelse, jf. § 14-2. Skattebetalingsloven kap. 14 med tilhørende forskrifter inneholder også enkelte regler som er spesielle for skatte- og avgiftskrav.

14-5.3 § 14-5 første ledd første punktum – Dagpenger og sykelønn

Skattebetalingsloven § 14-5 første ledd første punktum medfører at et pålegg om trekk også gjelder overfor det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4 og sykepenger etter folketrygdloven kap. 8. Dette innebærer at et løpende utleggstrekk kan fortsette uten unødig avbrudd når lønnsytelser mv. erstattes med trygdeytelser som nevnt. Utleggstrekket vil da fortsette på grunnlag av opplysninger fra den som i utgangs-

punktet var arbeidsgiver. Skattekontoret benytter seg ikke av denne muligheten i dag, og overfører trekket til NAV og andre arbeidsgivere mv. etter tvangfullbyrdsloven § 7-23 annet ledd.

14-5.4 § 14-5 første ledd annet punktum – Arbeidstaker krever selv inn lønnen

Ifølge første ledd annet punktum gjelder § 5-10 annet ledd tilsvarende for utleggstrekk. Bestemmelsen medfører at en arbeidstaker som selv krever inn sin godtgjørelse, plikter å innbetale trekket til arbeidsgiveren. En tilsvarende bestemmelse er gitt i § 14-4 annet ledd bokstav a annet punktum.

14-5.5 § 14-5 annet ledd – Rapportering og betaling av gjennomført utleggstrekk

Det følger av annet ledd at arbeidsgiver som har plikt til å ha skattetrekkkonto, skal sette det gjennomførte trekket på skattetrekkkonto sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for betaling av dette. Dette innebærer at trukket beløp forfaller terminvis, dvs. 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Arbeidsgiver skal videre rapportere utleggstrekk etter reglene i a-opplysningsloven, jf. annet punktum. Kravet om rapportering etter reglene i a-opplysningsloven ble innført 1. januar 2021. Arbeidsgivere skal fra dette tidspunktet rapportere opplysninger om gjennomført utleggstrekk for hver kalendermåned i a-meldingen. Arbeidsgiver spesifiserer utleggstrekkene på den enkelte inntektsmottaker ved rapporteringen. Når a-meldingen registreres inn, blir skyldner i utgangspunktet godskrevet trukket beløp basert på arbeidsgivers rapportering, samtidig som det opprettes et krav mot arbeidsgiver. Betales ikke dette kravet ved forfall, innkreves det på vanlig måte mot den trekkpliktige, jf. skattebetalingsloven § 16-20 første ledd, jf. § 16-1 annet ledd, se nærmere om trekkpliktiges ansvar under 16-20. Dersom det i ettertid viser seg at utleggstrekket rent faktisk ikke er gjennomført i skyldners lønn mv., vil godskrivningen av trekkbeløpet hos skyldneren måtte underkjennes.

Reglene i § 14-5 annet ledd gjelder bare for arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto. Utleggstrekk nedlagt i utbetalinger til selvstendige næringsdrivende (med noen unntak, se skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav c), eller i andre ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i, faller derfor utenfor bestemmelsen. Det samme gjelder private arbeidsgivere og veldedige eller allmenntilgitt institusjoner eller organisasjoner som omfattes av en forenklet oppgjørsordning, jf. a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd.

Departementet er også gitt en forskriftshjemmel i fjerde ledd som åpner for å unnta visse typer krav eller enkelte trekkpliktige fra reglene i § 14-5 annet ledd. Bakgrunnen for dette er at skatteetaten per i dag ikke har systemstøtte for å følge disse reglene for alle kravstyper. Unntakene er forholdsvis omfattende og fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-5-11. Reglene i § 14-5 annet ledd gjelder som følge av dette primært der utleggstrekket er nedlagt for restskatt, forskuddsskatt, forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift samt forsinkelsesrenter knyttet til disse kravene.

Utleggstrekk nedlagt overfor arbeidsgivere som ikke har plikt til å ha skattetrekkkonto, eller for krav som er unntatt fra reglene i § 14-5 annet ledd i

forskrift, følger forfallsreglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22, jf. skattebetalingsloven § 10-50, se [10-50.2](#).

Skattekontoret kan videre, overfor trekkpliktige som ikke har plikt til å ha skattetrekkskonto, bestemme at det sammen med oppgjør av trekkbeløpet skal sendes oppgave på fastsatt blankett (oppgjørliste for utleggstrekk), jf. skattebetalingsforskriften § 14-5-3.

14-5.6 Trekkpåleggets innhold

I skattebetalingsforskriften § 14-5-1 første ledd bestemmes trekkpåleggets innhold. Trekkpålegget skal inneholde opplysninger om den som pålagt trekket, arbeidsgiveren og skyldneren. Trekkpålegget skal videre inneholde hjemmel for trekket, samt angi hvilke krav, inkludert renter og omkostninger, som danner grunnlag for trekket. Det skal også oppgis hvilken presentsats eller hvilket beløp det skal trekkes med, og i hvilken periode trekket skal gjennomføres.

14-5.7 Trekkprioriteten

Bestemmelser om prioritet for utleggstrekk er gitt i forskriften § 14-5-4. Bestemmelsen må sees sammen med hovedregelen om prioriteten for utleggstrekk i dekningsloven § 2-8. Prioriteten for utleggstrekk følger i utgangspunktet av kravets karakter. Regelen om at det trekket som er nedlagt først i tid går foran, gjelder bare for krav som hører til samme prioritetskategori.

Trekkprioriteten mellom de ulike kravkategoriene følger av dekningsloven § 2-8 første ledd bokstavene a til f. Skatte- og avgiftskrav er prioritert etter bokstav e, dvs. nivået over «andre krav». Det har vært diskutert om prioriteten også gjelder for renter og gebyrer. Etter Skattedirektoratets syn har disse kravene samme prioritet som hovedstolen, jf. Skattedirektoratets uttalelse av 5. mars 2018. Prioritetsregelen fungerer slik at et krav etter en bedre prioritert kategori alltid får dekning før et krav av en lavere prioritert kategori. Nedlegges det f.eks. pålegg om trekk for bøter (bokstav d), mens det løper et tidligere nedlagt trekk for skattekrav (bokstav e), må det løpende trekket for skattekravet vike inntil bøtene er dekket inn. Hvis det i trekkperioden nedlegges trekk for krav av bedre prioritet, plikter skattekontoret å kalle tilbake eller sette ned sitt trekk. Senere nedleggelse av trekk med samme eller lavere prioritet etter dekningsloven § 2-8 får ikke innvirkning på det løpende trekket.

Dekningsloven § 2-8 tredje ledd bestemmer at når ulike krav, som etter sin art har samme prioritet, søkes innfordret ved utleggstrekk i de samme ytelsene, går det krav foran som det først er nedlagt pålegg om trekk for. Bestemmelsen legger altså til grunn et prinsipp om «først i tid, best i rett». Dette innebærer at kravet med best **tidsmessig prioritet** er berettiget til full dekning før det blir aktuelt med noen dekning for kravet det sist er nedlagt trekk for. Dersom arbeidsgiveren mottar flere trekk for krav etter dekningsloven § 2-8 første ledd bokstav e, må trekket som mottas sist, vike først.

Det kan pålegges trekk i skyldners lønnskrav mv. som skal løpe parallelt med allerede pålagte trekk med bedre prioritet (**parallele trekk**). Det forutsettes at ytelsen, etter fradrag av forskuddstrekk og løpende trekk med bedre prioritet, overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og hans husstand, jf. dekningsloven § 2-7. Parallele trekk innebærer en større

risiko enn ellers for at det samlede trekket blir for høyt i forhold til dekningslovens grenser. Før utleggstrekk nedlegges, skal (sær)namsmannen undersøke om det allerede løper trekk mot skyldneren, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-21 tredje ledd. Skattekontoret må foreta grundige undersøkelser av skyldners og husstandens økonomi før det eventuelt nedlegges et slikt parallelt utleggstrekk. Ansvar for å ivareta det rettsikkerhetshensynet dekningsloven § 2-7 representerer, verken kan eller skal overlates til arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren er ikke part i saken ved utleggstrekk og har ikke mulighet til å påklage eller på annen måte få endret trekkets størrelse.

Ved parallelle trekk kan det oppstå spørsmål om kreditor med best trekkprioritet kan øke sitt trekk til fortrengsel for trekk med dårligere prioritet. Svaret på dette må være ja, uavhengig av om prioriteten er artsbestemt eller tidsbestemt. I dekningslovens § 2-8 tredje ledd er det kravet som er gitt prioritet, ikke trekket.

Forsinkelsesrenter påløpt i trekkperioden beholder hovedstolens tidsprioritet under forutsetning av at renteoppgave, etter § 14-5-1 bokstav f, sendes arbeidsgiver senest en måned etter at øvrige restanser er ferdig innbetalt, jf. forskriften § 14-5-4 annet ledd.

Det følger av forskriften § 14-5-4 tredje ledd at løpende trekk beholder opprinnelig tidsprioritet ved forlengelse av trekkperioden, se nærmere om dette i [14-5.10](#). Dette forutsetter at det før utløpet av trekkperioden er sendt et gyldig varsel etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-19 og at trekkets størrelse er blitt vurdert på nytt.

Skattekontoret må undersøke om andre kreditorer har nedlagt trekk i skyldnerens lønn. Dersom trekket har bedre prioritet enn andre allerede nedlagte trekk, slik at disse må vike, skal skattekontoret sende **underretning om sitt trekk** til den namsmyndigheten som har nedlagt dette trekket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-21 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 14-5-1 annet ledd annet punktum. Namsmyndigheten må da tilbakekalle eller nedjustere sitt trekk, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-24.

14-5.8 Overføring av utleggstrekk til en ny arbeidsgiver

Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 annet ledd bestemmer at dersom skyldneren skifter arbeidsgiver i løpet av trekkperioden, kan namsmannen etter begjæring fra saksøkeren pålegge den nye arbeidsgiveren trekkplikt for resten av trekkperioden. Denne overføringen av trekket er gitt tilsvarende anvendelse for andre ytelser som er gjenstand for trekk etter dekningsloven § 2-7. At trekket overføres på denne måten, har til hensikt å spare saksøkeren for å begjære nytt trekk, samt å spare skyldneren for ytterligere kostnader. Arbeidsgiver er etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 bl.a. pålagt å underrette namsmannen og den som trekkbeløpet skal utbetales til, dersom skyldnerens krav mot den trekkpliktige faller bort i trekkperioden. Skyldes bortfallet at skyldneren har skiftet arbeidsgiver, skal underretningen så vidt mulig inneholde opplysning om nytt arbeidssted. Namsmyndighetene plikter etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 annet ledd annet punktum å vurdere trekkets størrelse dersom den nye lønnen er vesentlig forskjellig fra den tidligere lønnen.

Det kan reises spørsmål om hvilken tidsprioritet det overførte trekket skal ha i forhold til andre trekkpålegg. Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 annet ledd

første punktum gir hjemmel for i samme sak å pålegge en ny arbeidsgiver trekkplikt for resten av trekkperioden. Ved overføring av utleggstrekk etter denne bestemmelsen videreføres tidsprioriteten til det første trekket. Det er her snakk om å overføre et eksisterende trekk til ny arbeidsgiver, og det er ikke rettslig grunnlag for at utleggstrekket skal få dårligere tidsprioritet som følge av denne overføringen.

14-5.9 Arbeidsgivers ansvar

Dersom arbeidsgiveren ikke gjennomfører trekk i henhold til pålegget, kan ansvaret for unnlatt trekk rettes direkte mot arbeidsgiveren, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Det kreves at unnlattelsen skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet hos arbeidsgiver eller noen som er tilsatt i hans tjeneste. For øvrig vises det til det som er skrevet om arbeidsgivers trekkansvar i 16-20.

14-5.10 Trekkperioden

Det følger av tvangsfullbyrdsloven § 7-21 første ledd annet punktum at trekkperioden ikke kan overstige to år regnet fra dagen for beslutningen om utleggstrekk, dersom ikke annet følger av dekningsloven § 2-7 tredje ledd. Dekningsloven § 2-7 tredje ledd første punktum bestemmer at utlegg i lønnskrav bare kan tas i krav som har forfalt eller forfaller innen to år. Paragraf 2-7 tredje ledd tredje punktum bestemmer at utlegg for skattekrav likevel kan tas i krav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av fastsettingen, fem år etter utgangen av det kalenderår da endringsvedtak ble truffet. Begrepet «skattekrav» i denne sammenheng antas, foruten kravene som er nevnt i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a til c, også å omfatte skattetrekkansvar etter § 16-20, og ansvar for andres skatt etter reglene i skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14. Det forhold at arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, arveavgift, tollavgift og særavgifter nå er omfattet av virkeområdet for den nye skattebetalingsloven kan imidlertid ikke medføre at begrepet «skattekrav» brukt i dekningsloven kan utvides til også å omfattes disse.

Om et krav som innfordres ved utleggstrekk ikke blir dekket innen utløpet av trekkperioden for det opprinnelige pålegget om trekk, skal nytt pålegg om trekk for kravet ikke gis før mot slutten av perioden. Trekkperioden vil da være to år fra utløpet av opprinnelig trekkperiode. Dette utleggstrekket vil ha prioritet fra det opprinnelige trekkpålegget. Det vil si at det gis dekning foran krav av samme kravkategori (dekningsloven § 2-8 bokstav e) som er nedlagt i mellomtiden. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 14-5-4 tredje ledd.

Når det nedlegges pålegg om trekk for et krav, skal **perioden for trekket angis**, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-21 første ledd første punktum og skattebetalingsforskriften § 14-5-1 første ledd bokstav h. Poenget med regelen er at den gir et grunnlag for vurderingen av utleggstrekk for andre krav og når disse eventuelt kan få anledning til å oppnå dekning gjennom utleggstrekk. Har andre krav dårligere trekkprioritet enn det først etablerte trekket, bør det vurderes å foreta andre innfordringsskritt. Perioden bør i prinsippet angis så nøyaktig som mulig. Det må tas hensyn til renter og omkostninger som skal dekkes. Dersom utleggstrekkets størrelse angis som prosentandel av ytelsene,

kan det være vanskelig å fastsette perioden helt nøyaktig. Perioden bør derfor i disse tilfellene fastsettes med en viss sikkerhetsmargin.

I kjennelse fra Gulating lagmannsrett, [LG-2019-124144](#), kom lagmannsretten til at det må være adgang for namsmannen til å gi trekkpålegg som først skal tre i kraft når et annet trekk er opphørt og for den resterende del av toårsperioden i [dekningsloven § 2-7](#) tredje ledd. Denne rettsforståelsen er også lagt til grunn i [LG-2022-173461](#).

14-5.11 Endring av utleggstrekk

Regler om endringer i utleggstrekk er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-6. Endring kan gjøres av skattekontoret av eget tiltak, eller etter begjæring fra skyldner.

Skattekontoret plikter i enkelte tilfeller å endre trekket av **eget tiltak** uten at skyldneren har krevd det. Dette vil være aktuelt når vedkommende blir gjort oppmerksom på at det er nedlagt et nytt trekk med bedre prioritet. Skattekontoret må da selv vurdere hvorvidt trekket kan opprettholdes helt eller delvis, avhengig av om det er rom for begge trekkene. Plikten til å gjøre dette følger av tvangsfullbyrdsesloven § 7-24 og dekningsloven § 2-8 fjerde ledd.

Det fremgår av **tvangsfullbyrdsesloven § 7-23** første ledd at partene kan begjære regulering av utleggstrekket dersom det har oppstått vesentlige endringer i skyldnerens økonomiske forhold etter at det løpende utleggstrekket ble besluttet. Dette vilkåret må ikke tolkes for strengt. Slike endringer kan f.eks. være en reduksjon av ytelsen det trekkes i, en økning av skyldnerens utgifter eller at skyldneren blir ilagt trekk med bedre prioritet. Etter skattebetalingsforskriften § 14-5-6 annet ledd skal eventuell søknad om stansing, nedsetting eller annen endring av utleggstrekk sendes skattekontoret.

Arbeidsgiver er ikke part i saken og kan ikke begjære endring etter bestemmelsen.

Dersom vilkårene for å endre trekket etter § 7-23 ikke er oppfylt, bør skyldners henvendelse behandles som en klage på utleggstrekket etter § 5-16, jf. § 7-26, se omtalen av bestemmelsen under punkt [14-5.13](#).

14-5.12 Om registrering av utleggstrekk i Løsøreregisteret

Utleggstrekk nedlagt av skattekontoret registreres i Løsøreregisteret i Brønnøysund, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-21 annet ledd og utleggsregistreringsforskriften. Registreringen bidrar til publisitet om skyldnerens betalingsvansker og gir verdifull informasjonen til potensielle kredittgivere.

14-5.13 Klage over utleggstrekk

Skyldneren kan klage til tingretten over pålagt trekk så lenge trekkperioden ikke er utløpt, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-26. Klagen settes fram for det skattekontoret som har nedlagt trekket, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 5-16.

Klagen kan fremsettes skriftlig eller muntlig. Skriftlige klager skal være undertegnet av klageren, mens muntlige klager skal skrives ned av saksbehandleren som et eget dokument og underskrives av klageren, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 5-16 første ledd. Klagen fra skyldneren bør inneholde en dokumentert redegjørelse om den økonomiske situasjonen for skyldneren og dennes husstand.

Enhver beslutning og avgjørelse som namsmyndigheten har tatt, kan påklages. Det er ikke noe vilkår at namsmannen har gjort en feil. Dette innebærer at også nye forhold som kunne gitt grunnlag for begjæring om endring eller opphevelse etter tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-23 eller 7-28, kan være grunnlag for klage.

Klagen skal være rettet til tingretten, men fremsettes for det skattekontoret som har besluttet trekket, og forberedes av dette skattekontoret for senere behandling i tingretten. Den namsmyndigheten som mottar klagen, har adgang til å omgjøre sitt trekkpålegg. Det må derfor vurderes om klagen er berettiget eller ikke, før den oversendes til tingretten.

Anses klagen berettiget, skal det påklagede trekkpålegget omgjøres dersom det er adgang til det, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 annet ledd, jf. § 5-15. Skattekontoret kan omgjøre avgjørelsen dersom tredjepersoners rett ikke er til hinder for omgjøringen, jf. forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 annet ledd ([Ot.prp. nr. 65 \(1990–1991\)](#) s. 135). Skattedirektoratet kan ikke se at dette forbeholdet er særlig praktisk ved utleggstrekk.

Dersom trekket ikke omgjøres av skattekontoret, **sendes klagen uten opphold til tingretten**. Saken sendes tingretten i rettskretsen til særnamsmannen som har nedlagt trekket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 2-8. For skattekontoret vil dette være tingretten i den rettskrets hvor skattekontoret som utøver særnamsmyndigheten har sitt kontor.

Klager over Statens innkrevingscentralers avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen avgjøres av tingretten for det distrikt der Statens innkrevingsentral til enhver tid ligger, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 2-15. Statens innkrevingsentral har kontor i Mo i Rana og ligger i rettskretsen til Helgeland tingrett.

Oversendelsen til tingretten vil medføre at klager blir belastet med et rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 15. Rettsgebyret må som hovedregel være betalt av klageren før tingretten behandler klagen. Sakens dokumenter oversendes i den utstrekningen det er nødvendig for at tingretten kan realitetsbehandle saken. Det bør også redegjøres for hendelsesforløpet, samt opplyses om hvorfor skattekontoret mener at det nedlagte trekket bør fastholdes.

En eventuell klage har ikke oppsettende virkning. Det vil si at utleggstrekket ikke stilles i bero ved klagebehandlingen, med mindre skattekontoret eller tingretten bestemmer det. For at saken skal stilles i bero, kreves normalt at det kan være tvil om avgjørelsen som er truffet, og at det vil ha svært negative konsekvenser om trekket fortsetter å løpe uten å avvente utfallet av klagebehandlingen.

Der skattekontoret finner grunn til å stanse utleggstrekket i en kortere periode mens klagebehandlingen pågår, skal trekkes stilles i bero. Trekket skal ikke kalles tilbake fordi det vil føre til at trekket mister sin tidsprioritet.

Klager vil noen ganger anføre at utleggstrekket er ugyldig fordi klagen som ligger til grunn for trekket er feil. Skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd åpner for at skyldner i enkelte tilfeller kan få **prøvet gyldigheten av det underliggende kravet** gjennom klage på utleggstrekket. Det fremgår av lovbestemmelsen at dette gjelder der det underliggende kravet er fastsatt etter skatteforvaltningsloven.

Der skattekravet søkes innfordret ved nedleggelse av utleggstrekk, vil en skattefastsetting kunne prøves selv om seksmånedersfristen (søksmålsfrist for enkeltvedtak om skattefastsetting) er utløpt, jf. § 17-1 femte ledd og skatteforvaltningsloven § 15-4. Dette skjer ved at skattyter klager til tingretten over utleggstrekket og anfører som grunn at skattefastsettingen er uriktig. Fristen er tre måneder regnet fra utleggstrekket ble nedlagt. Reglene gjelder tilvarende for søksmålsfristen etter tollavgiftsloven § 12-8 første ledd. Se fremstilling under punkt 14-3.8 (klage på utleggspant) og håndbokens kommentarer til 17-1.8 for en bredere behandling av spørsmålet.

Der utleggstrekket settes ned eller stoppes som følge av klage, kan det oppstå **spørsmål om tidligere innbetalinger skal tilbakebetales** til skyldneren. Feil i utleggstrekket kan oppstå på mange måter. Det kan for det første ha blitt trukket for et krav som viser seg å ha vært uberettiget. I utgangspunktet vil da skyldner ha et ubetinget tilbakebetalingskrav. Dette gjelder f.eks. når arbeidsgiver trekker etter at utleggstrekket er avsluttet eller kravet som kreves inn senere viser seg å være feil. For mye trukket beløp skal i disse tilfellene tilbakebetales så raskt som mulig.

Dersom det viser seg at trekket har vært for høyt i forhold til hva som «med rimelighet trengs» etter dekningsloven § 2-7 første ledd, får dette i utgangspunktet bare konsekvenser for fremtidige trekk. Bestemmelsen i dekningsloven § 2-7 første ledd skal sikre skyldnerens livsopphold. Når de månedene inntekten skulle sikret livsoppholdet for er gått, gjør hensynet til å sikre livsoppholdet seg ikke lengre gjeldende. Det vil heller ikke være snakk om å dekke et uberettiget krav fordi beløpet er gått med til å dekke skyldnerens gjeld. Skyldneren vil derfor som hovedregel ikke ha krav å få tilbakebetalt beløpet som er trukket, jf. Løvold, Utleggstrekk (2020) s. 194. Det kan likevel oppstå tilfeller hvor det kan være rimelig å tilbakebetale allerede gjennomført trekk. Dersom skattekontoret f.eks. kan bebreides for at trekket er nedlagt med en for høy sats, og det er tale om et åpenbart lovstridig utleggstrekk, bør utgangspunktet være at trukket beløp tilbakebetales.

Der skyldner når fram med klagen, kan det bli fremsatt krav om dekning av **sakskostnader** som knytter seg til utforming av klagen mv. Sakskostnadskrav fra skyldner i forbindelse med klage på utleggstrekk behandles etter tvangsfullbyrdelsesloven § 3-2. Sakskostnadsansvaret fastsettes av tingretten.

14-5.14 § 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo

Dersom trekkpliktige går konkurs, bestemmer skattebetalingsloven § 14-5 tredje ledd at trukket beløp ikke går inn i trekkpliktiges konkursbo. Beløpet kan heller ikke være gjenstand for tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshavere. Tilsvarende regel er gitt i bidragsinnkrevingsloven § 18 annet ledd for bidragskrav. Bestemmelsene må imidlertid ses i sammenheng med den ulovfestede læren om separatistrett til penger.

Ifølge denne læren er det et vilkår for å ha separatistrett at det foreligger en plikt til å holde pengene adskilt fra egne midler og at pengene rent faktisk er holdt adskilt. Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 har ikke den trekkpliktige noen plikt til å holde midlene atskilt, se Andenæs, Mads, Konkurs, 3. utg. s. 182. Andenæs antar imidlertid på samme sted at det må innfortolkes en slik

plikt i bidragsinnkrevsingsloven § 18 annet ledd. Uten en slik tolkning, vil ikke bestemmelsen oppnå sitt formål.

Skattedirektoratet er enig i Andenæs sin tolkning av bestemmelsen. Tilsvarende plikt må da også innfortolkes i skattebetalingsloven § 14-5 tredje ledd. For trekk nedlagt for skattekrav mv., se motsetningsvis i skattebetalingsforskriften § 14-5-11, foreligger det en klar lovfestet plikt til å holde pengene adskilt på en skattetrekkkonto dersom den trekkpliktige har ansatte, jf. skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd. For skatte- og avgiftskrav og bidragskrav vil det altså foreligge separatistrett dersom den trekkpliktige rent faktisk har holdt midlene adskilt.

14-5.15 § 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

I skattebetalingsloven § 14-5 fjerde ledd er det gitt hjemmel for departementet til i forskrift å kunne gi nærmere regler om gjennomføringen av utleggstrekk. Slike regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-1 til § 14-5-10 og i § 5-10-20. Sistnevnte bestemmelse regulerer arbeidsgivers plikt til å gi kvittering for foretatt utleggstrekk, herunder hva en slik kvittering skal inneholde av opplysninger.

Bestemmelsen gir videre departementet hjemmel til å bestemme at [skattebetalingsloven § 14-5](#) andre ledd ikke skal gjelde for visse typer krav eller trekkpliktige. Departementet har gitt en slik forskriftsbestemmelse i skattebetalingsforskriften § 14-5-11, se nærmere under punkt [14-5.5](#).

14-5.16 Forholdet mellom utleggstrekk og foreldelse

Det følger av foreldelsesloven § 2 at den alminnelige foreldelsesfristen er tre år. Etter foreldelsesloven § 17 nr. 1 avbrytes foreldelse av et krav ved begjæring om tvangsfullbyrdelse. Når offentlig myndighet selv kan innfordre sine krav ved å holde utleggsforretning, avbrytes foreldelse ved berammelse av utleggsforretning eller pålegg om trekk, jf. § 17 nr. 2. Slikt pålegg må på bakgrunn av foreldelsesloven § 29 nr. 3 anses å være gitt i det utleggstrekket er kommet fram til den trekkpliktige eller når det er postlagt.

Det følger av foreldelsesloven § 21 nr. 1 at kravet ikke foreldes så lenge pålagt trekk hos den trekkpliktige opprettholdes. Videre følger det av foreldelsesloven § 21 nr. 3 at det løper en ny frist på ti år regnet fra «tvangsfullbyrdelsens slutning» dersom det er nedlagt utleggstrekk eller holdt forretning for utleggspant og skattekontoret ikke har fått full dekning for sin fordring.

Foreldelsesfristen løper fra det tidspunktet den trekkpliktige underrettes om trekket, jf. [Innst.O. nr. 128 \(1992–1993\)](#) punkt 16 og [tvangsfullbyrdelsesloven](#) § 7-21. Det er på dette tidspunktet tvangsforretningen for utleggstrekk anses avsluttet.

14-5.17 Utleggstrekk ved gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven

Åpning av gjeldsforhandling medfører at skyldneren gis betalingsutsettelse i en gjeldsforhandlingsperiode på fire måneder regnet fra åpningen, jf. gjeldsordningsloven § 3-4. Dette betyr at kreditorer ikke kan igangsette eller opprettholde innkreving overfor skyldneren i denne gjeldsforhandlingsperioden.

Det fremgår av bestemmelsens femte ledd at eventuelle utleggstrekk opphører å gjelde. Dette innebærer at utleggstrekk for skatte- og avgiftskrav som

løper på tidspunktet for åpning av gjeldsforhandling, vil opphøre på samme måte som trekk for annen gjeld. Eventuelle utleggstrekk må derfor stanses umiddelbart når man mottar melding om at det er åpnet gjeldsforhandlinger.

Gjeldsordningsloven § 3-4 femte ledd åpner for at utleggstrekk basert på bidragskrav og krav med grunnlag i straffbar handling kan opprettholdes i gjeldsforhandlingsperioden.

14-5.18 Utleggstrekk ved skyldners konkurs

Der boet får beslag i lønnsmidler eller lignende ved rettens kjennelse etter **dekningsloven § 2-11**, må utleggstrekk vike for boets rett. Der boet ikke benytter seg av sin rett til å trekke lønnsinntektene inn i boet, har spørsmålet om utleggstrekkets status vært mer åpent. Dekningsloven gir ikke noe klart svar på om utleggstrekk etablert før konkursåpning løper videre etter konkurssåpning, eller om det kan etableres utleggstrekk i debitors inntekt etter boåpningen.

Dekningsloven § 6-7 kan ved første øyekast synes å løse spørsmålet. Det følger av denne bestemmelsen at «Når ikke annet er bestemt, kan dividendefordring så lenge konkursbehandlingen varer ikke kreves dekket ved utlegg i midler som tilhører skyldneren, men som ikke blir trukket inn i boet». Begrepet utlegg vil normalt omfatte både utleggspant og utleggstrekk, men i [NOU 1972:20](#) (på side 308) sies det at utlegg etter denne bestemmelsen ikke omfatter lønnstrekk. Bestemmelsen i dekningsloven § 6-7 er ikke omtalt i senere forarbeider til dekningsloven eller i forarbeidene til tvangsfullbyrdselsloven.

Før tvangsfullbyrdselsloven av 1992 trådte i kraft, var forholdet mellom utleggstrekk (påleggstrekk) og konkurs regulert i dekningsloven. Det fulgte av dekningsloven § 2-7 fjerde ledd at lønnstrekk bortfalt dersom retten fattet beslutning om beslag med hjemmel i § 2-11. Regelen ble forstått slik at lønnstrekk ville løpe videre etter konkurssåpning i de tilfeller boet ikke tok beslag i midlene etter § 2-11. Bestemmelsen i dekningsloven § 2-7 fjerde ledd ble opphevet med tvangsfullbyrdselsloven av 1992, uten at forholdet mellom utleggstrekk og konkurs ble kommentert i forarbeidene.

I en kjennelse i [LH-2012-83190](#) drøfter lagmannsretten dette spørsmålet, og kommer til at det er adgang for kreditor til å nedlegge utleggstrekk i skyldners lønn selv om konkurs var åpnet på tidspunktet trekket ble nedlagt.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn, såfremt ikke bostyrer tar beslag etter dekningsloven § 2-11, at det er rettslig adgang til å opprettholde eller nedlegge utleggstrekk selv om det er åpnet konkurs i skyldnerens bo. Skattedirektoratet vektlegger særlig nevnte lagmannsrettsavgjørelse og at opphevelsen av dekningsloven § 2-7 fjerde ledd ikke synes å være gjort med sikte på å endre tidligere rettstilstand.

14-6 § 14-6. Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift

(1) Skattyter som har fått utskrevet eller fastsatt skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt for flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller. Er deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved fastsetting av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

(3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir skattlagt i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

(4) Første til tredje ledd gjelder også for den som er ansvarlig etter kapittel 16.

14-6.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.1 og kap. 27 s. 192 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.1.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)
- [Prop.1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020.

14-6.2 Generelt om § 14-6

Bestemmelsen regulerer de tilfellene der en skattepliktig har fått utskrevet eller fastsatt skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner.

Personlige og upersonlige skattytere som omfattes av bestemmelsen kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift. Dette gjelder imidlertid ikke for naturressursskatt som ikke er medregnet ved fastsettingen.

Personlige skattytere kan i dobbeltbeskatningstilfellene som er nevnt i første ledd kreve at skatteberegningen skal foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir fastsatt i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

Første til tredje ledd gjelder også for selskap eller andre som er ansvarlige for skatten etter ansvarsreglene i kap. 16.

14-6.3 § 14-6 første ledd – Begrensning i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift

Første ledd gjelder både når det foreligger en dobbelt fastsetting som skyldes en bostedstvist og når det foreligger dobbeltbeskatning som følge av en fordelingstvist. Ved **bostedstvist** vil det være tvist mellom to eller flere kommuner

om hvor skattyter anses bosatt etter skattereglene. I bostedstvister vil det foreligge en total dobbeltbeskatning, mens det i fordelingstvister normalt bare er dobbeltbeskatning for enkelte formues- og inntektsposter. En **fordelingstvist** innebærer at det er tvist om i hvilken av to eller flere kommuner en inntekts- eller formuespost helt eller delvis skal skattlegges. Utgangspunktet er at formue og inntekt fastsettes av fastsettingsmyndigheten for den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet (kap. 3) skal ha skatten. Kommuner som er uenige om hvor skattyters inntekt og formue skal beskattes, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet skal avgjøre tvisten med bindende virkning, jf. skatteforvaltningsloven § 15-7. Både personlige og upersonlige skattytere er omfattet av bestemmelsen.

For å unngå tvangsinnfordring må skattyter innbetale den høyeste utskrevne skatten. Kravet til innbetaling medfører at det ikke er tilstrekkelig at skattyter stiller sikkerhet for kravet. For å unngå tvangsinnfordring er det tilstrekkelig at den høyeste skatten innbetales etter hvert som den forfaller.

Skattyter kan klage til Skattedirektoratet over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner i fylket, jf. hovedregelen i skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd. Generelt kan det antas at det med dagens systemer og organisering skal svært mye til før en slik «dobbeltbeskatning» av samme inntekt eller formue skal kunne forekomme.

14-6.4 § 14-6 annet ledd – Naturressursskatt

Annet ledd bestemmer at plikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved fastsetting av den skatt som blir betalt, gjelder på tross av bestemmelsene i første ledd. For selskaper som eier kraftverk i andre kommuner enn kontorkommunen, blir naturressursskatt skrevet ut som en særskilt forhåndsskatt som skal betales til kommunen hvor kraftverket ligger.

14-6.5 § 14-6 tredje ledd – Ny skatteberegning

Bestemmelsen gir personlige skattytere, i motsetning til upersonlige skattytere, jf. definisjonene i skattebetalingsloven § 4-1, en rett til å kreve at skatteberegningen foretas på nytt i de tilfellene som er nevnt i første ledd. Bestemmelsen gir videre anvisninger for hvordan en slik ny beregning skal foretas, nemlig som om formue og inntekt bare blir lignet i en kommune. Videre skal formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløpet.

14-6.7 § 14-6 fjerde ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16

I fjerde ledd fastslås det at de foregående leddene i bestemmelsen også gjelder for den som er ansvarlig for krav på skatt eller trygdeavgift etter reglene i kapittel 16.

14-10 § 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter vareførselsloven

(1) Salg av varer mv. etter vareførselsloven § 4-4 tredje ledd og § 11-6 skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangssalgloven kapittel 8 så langt de passer.

(2) Skattekontoret kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt den deklarasjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen. Ved salg etter vareførselsloven § 11-6, jf. § 11-2 annet ledd og § 11-5 annet og tredje ledd, skal den deklarasjonspliktige om mulig varsles. Hvis varen ikke er deklarerert, skal den antatte mottakeren eller eieren om mulig varsles. Har den antatte mottakeren eller eieren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn eller tilbakeholdt etter vareførselsloven § 11-2, eller når fristen tollmyndighetene har satt for tollbehandling av varene er utløpt.

(3) Skattekontoret kan angi om varene skal selges for fri disponering eller uten at varen er gått over til fri disponering, jf. vareførselsloven § 4-1.

(4) Salget avsluttes ved at salgssummen utbetales til de berettigede. Kostnadene ved tvangssalget dekkes forlods av salgssummen. Deretter dekkes kravet på tollavgift, særavgifter og merverdiavgift før omkostningene ved lagerholdet. Panthavere og andre innehavere av begrensede rettigheter skal deretter ha dekning etter prioritet.

(5) Etter at samtlige krav er dekket, skal deklarasjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen ha et eventuelt overskytende beløp dersom han melder seg innen tre måneder etter at salget fant sted. Etter utløpet av denne fristen tilfaller beløpet statskassen.

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om skattekontorets adgang til å kreve dekket omkostninger.

14-10.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 192–193 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s. 67.
- [Ot.prp. nr. 58 \(2006–2007\)](#) Om lov om toll og vareførsel (tolloven) s. 140. (Endringer som følge av ny tollov.)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga s. 83 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 11.
- [Prop. 107 LS \(2019–2020\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga.
- [Prop. 237 L \(2020–2021\)](#) Lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) s. 175 og lov om tollavgift (tollavgiftsloven) og [Innst. 173 L \(2021–2022\)](#) s. 33.

14-10.2 Generelt om tvangssalg etter vareførselsloven

Skatteetaten er på visse vilkår gitt adgang til å tvangsselge varer som er i Tollatens varetekt. Tvangssalg etter skattebetalingsloven § 14-10 gjennomføres

i stor grad som et ordinært tvangssalg via de ordinære namsmenn etter reglene i [tvangsfullbyrdelsesloven kap. 8](#) så langt de passer. Grunnlaget for tvangssalget er ikke en utleggsforretning, men følger av bestemmelser i vareførselsloven.

Vareførselsloven [§ 4-4](#) og [§ 11-6](#) inneholder bestemmelser som direkte hjemler tvangssalg etter skattebetalingsloven § 14-10.

Vareførselsloven § 4-4 gjelder de tilfellene hvor varer på tollager ikke blir tatt ut innen en gitt frist satt av Tolletaten. Dette blir betegnet som overliggende varer. Vareførselsloven § 11-6 har regler om salg av varer etter at de er tilbakeholdt etter § 11-2 eller beslaglagt etter § 11-4. Bestemmelsen viderefører tolloven § 4-2 annet og tredje ledd, som gjaldt varer tilbakeholdt og innhentet etter tolloven § 4-2 første ledd og § 4-27, og § 16-14 annet ledd som gjaldt der beslaglagte varer var utsatt for hurtig bedervelse, og levende dyr. Vareførselsloven § 4-4, jf. vareførselsforskriften § 4-4-6, henviser også til salg etter skattebetalingsloven § 14-10 og viderefører således tolloven § 4-31.

Paragraf 14-10 omfatter ikke lenger § 16-12 i tidligere tolllov. Denne bestemmelsen ga adgang til å holde tilbake transportmidler og andre ting som har vært brukt ved overtredelse av lovens straffebestemmelser, til sikring av inndragingsbeløp og bøter som kunne bli ilagt som følge av overtredelsen. Ifølge Finansdepartementet anses det ikke hensiktsmessig å opprettholde adgang til tilbakehold av gjenstander for å sikre betaling av bøter ilagt for overtredelse av vareførselsloven. Slike bøter bør inndrives etter de alminnelige reglene i straffeprosessloven § 456.

Det er utarbeidet en egen samarbeidsrutine mellom Tolletaten og Skatteetaten som klargjør ansvaret de to etatene har for prosessen med tvangsrealisasjon av varer som er tilbakeholdt, beslaglagt mv. Når det er aktuelt å tvangsrealisere en vare, overtar Skatteetaten det formelle ansvaret for varen og sørger for at varen blir tvangssolgt til dekning av toll og avgifter. Dersom varen ikke kan selges, vil Tolletaten destruere den.

14-10.3 § 14-10 første ledd – Tvangssalg skal skje gjennom namsmyndighetene

Etter første ledd skal salg av varer mv. etter vareførselsloven § 4-4 og § 11-6 skje gjennom namsmyndighetene etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 8 så langt de passer. Et eventuelt salg skal skje etter reglene i skattebetalingsloven § 14-10.

Etter vareførselsloven § 11-6 kan tollmyndighetene bestemme at varen istedenfor å selges, skal tas hånd om på annen måte. Både varens beskaffenhet og kostnader som påløper ved tvangssalg kan tilsi at varen tas hånd om på annen måte. For eksempel kan en bil med så lav verdi at salgsinntekten ikke vil dekke salgsomkostningene i stedet leveres til vraking.

14-10.4 § 14-10 annet ledd – Skattekontorets plikt til å varsle om at tvangssalg vil bli gjennomført

Annet ledd regulerer skattekontorets plikt til å varsle om at tvangssalg vil bli gjennomført. Det er deklarasjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen som skal varsles. Hovedregelen i første punktum er at skattekontoret kan begjære salg 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt den deklara-

sjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen. Dette vil tilsvare et varsel etter [tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18](#).

Salg av varene kan måtte skje snarlig pga. hurtig bedervelse eller lignende, og i disse tilfellene bør skattekontoret ikke måtte vente med salget i 14 dager. Ved salg etter vareførselsloven § 11-6, jf. § 11-2 annet ledd og § 11-5 annet og tredje ledd, følger det derfor av skattebetalingsloven § 14-10 annet ledd annet punktum at deklarasjonspliktige om mulig skal varsles. Hvis varen ikke er deklarerert, skal den antatte mottakeren eller eieren om mulig varsles, jf. tredje punktum.

Fjerde punktum regulerer de tilfellene der det ikke er mulig å varsle den antatte mottakeren eller eieren. Bestemmelsen innebærer at dersom denne har ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varen er hentet inn eller tilbakeholdt etter [vareførselsloven § 11-2](#), eller fristen som tollmyndighetene har satt for tollbehandling av varene, er utløpt.

14-10.5 § 14-10 tredje ledd – Skattekontorets adgang til å angi om varene skal selges for fri disponering eller ikke

Tredje ledd bestemmer at skattekontoret kan velge mellom å selge varene under prosedyren overgang til fri disponering eller uten at varen er gått over til denne prosedyren, jf. [vareførselsloven § 4-1](#). (Begrepet som ble benyttet i tolloven var salg i fortollet/ufortollet stand). I utgangspunktet vil varen frembys uten at det angis at den har gått over til fri disponering ved tvangssalget. Kjøperen må derfor i tillegg til kjøpesummen også betale avgiftskravet. Da bør det totale avgiftsbeløpet spesifiseres i auksjonsvilkårene, til hjelp for kjøperen på auksjonen. Det vises i den forbindelse til [tvangsfullbyrdelsesloven § 8-15](#). Ved salg må kjøper også gjøres oppmerksom på at vedkommende ikke kan disponere over varen før vilkårene i [vareførselsloven § 4-1](#) er oppfylt.

I enkelte tilfeller er det helt klart at det ikke vil komme inn bud på varen dersom den selges uten at den har gått over til fri disponering pga. varens beskaffenhet/verdi. Skattekontoret vil i disse tilfellene angi at varen har gått over til fri disponering.

Ved salg av vare som har gått over til fri disponering må kjøperen ikke betale ordinære avgifter på varene, men kjøper varene som om avgifter allerede var betalt. Dette innebærer et unntak fra hovedregelen om at det skal betales avgifter på alle varer som innføres til landet før varene kan nyttiggjøres. Avgifter skal likevel dekkes inn så langt det lar seg gjøre i kjøpesummen, jf. [14-10.6](#). Alternativet er å destruere varen, noe som ville gitt et dårligere resultat for den deklarasjonspliktige.

Det opprinnelige kravet mot deklarasjonspliktige vil bestå uavhengig av tvangssalget, men netto salgssum vil komme til fradrag i kravet. Dette vil gjelde uavhengig av om varen selges for fri disponering eller uten at varen er gått over til fri disponering.

14-10.6 § 14-10 fjerde ledd – Avslutningen av tvangssalget, dekningsrekkefølgen

Etter fjerde ledd første punktum skal salget avsluttes ved at salgssummen utbetales til de berettigede. Annet til fjerde punktum regulerer hvordan salgssummen skal fordeles mellom de ulike rettighetshaverne.

Kostnader ved salget dekkes forlodds. Dette vil blant annet omfatte rettsgebyr, eventuelt utgifter til annonsering og godtgjørelse til oppnevnt medhjelper.

Etter at kostnadene ved tvangssalget er dekket, skal krav på tollavgift, særavgifter og merverdiavgift dekkes. Begrunnelsen følger av hovedprinsippet i vareførselsloven om at avgifter må betales før en vare kan nyttiggjøres i Norge. Uten at varen er deklarerert vil den derfor i praksis være verdiløs.

Avgifter som Skatteetaten innkrever på vegne av andre offentlige myndigheter som f.eks. forskningsavgift, gis på samme måte som avgiftskrav, prioritert ved fordeling av salgssummen.

Etter at avgiftskravene er betalt skal eventuell toll-lageravgift dekkes, jf. § 14-10 fjerde ledd tredje punktum. Dette gjelder uavhengig av om varene har ligget på offentlig eller privat lager.

I en kjennelse fra Fredrikstad tingrett av 13. mars 2006 gjaldt det spørsmålet om dekningsrekkefølgen ved et tvangssalg etter tolloven. Toll- og avgiftsetaten hadde tilbakeholdt en bil som ble innlagt på et privat tollager. Tollagerholder mente at krav på lagerleie måtte dekkes før selve toll- og avgiftskravet. Retten kom til at prinsippet om at toll og avgifter skal dekkes før andre krav måtte slå igjennom.

Andre rettighetshavere skal så ha dekning etter prioritet etablert ved vanlige rettsvernsregler, jf. § 14-10 fjerde ledd fjerde punktum. Her kan man tenke seg varer som innføres hit til landet hvor utenlandske panthavere har sikkerhet i varen – det være seg salgspant eller annen panterett. Et annet eksempel er varer som har tinglyste heftelser i norske registre. Et tredje eksempel er der hvor verksteder og andre håndverkere har tilbakeholds- og salgsrett etter håndverkertjenesteloven, jf. [lov om rett for handverkarar o.a. til å selja ting som ikkje vert henta](#).

14-10.7 § 14-10 femte ledd – Overskytende beløp

Femte ledd første punktum bestemmer at deklarasjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen, etter at samtlige krav er dekket, skal ha et eventuelt overskytende beløp dersom han melder seg innen tre måneder etter at salget fant sted. Etter utløpet av denne fristen tilfaller beløpet statskassen, jf. annet punktum.

Der adressen til deklarasjonspliktige eller den antatte mottakeren eller eieren av varen er kjent for Skatteetaten, bør vedkommende tilskrives umiddelbart etter auksjonen og informeres om resultatet av denne, samt eventuelt anmodes om å melde seg for å få utbetalt overskytende beløp.

14-10.8 § 14-10 sjette ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser

Det fremgår av sjette ledd at departementet kan gi nærmere regler i forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om skattekontorets adgang til å kreve dekket omkostninger.

Det følger av § 14-10-1 i skattebetalingsforskriften at skattekontoret kan kreve dekket omkostninger knyttet til gjennomføring av tvangssalg av varer.

14-11 § 14-11. Stansning av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje eller merket biodiesel ikke betales til rett tid, kan skattekontoret bestemme at bruken av det motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1, ikke etterkommes.

(2) Dersom krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, kan registreringsmyndigheten nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

(3) Kjøretøy som er bestemt stanset i medhold av første ledd, kan avskiltes. Skattekontoret kan be tollmyndighetene, politi, lensmann eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen.

(4) Skattekontorets stansningsrett kan bortfalle ved rettsvinning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter §§ 16-40 og 16-41.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

14-11.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 8.5 og kap. 27 s. 193–194 og [Innst.O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) s.67.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.14. (Endring i fjerde ledd annet punktum.)
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#).
- [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) og [Innst. 4 L \(2020–2021\)](#)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-11-1 til 14-11-6.

14-11.2 Generelt om § 14-11

Skattebetalingsloven § 14-11 regulerer skattekontorets rett til å stanse bruken av motorkjøretøy. Stansningsretten omfatter retten til å avskilte kjøretøyet og/eller nekte på- eller omregistrering. Isolert sett er et vedtak om stansning kun en beslutning om bruksbegrensning. Bestemmelsen gir ikke Skatteetaten legalpant i kjøretøyet, og innfordringen av selve avgiftskravet som hjemler stansningsretten må følge de alminnelige regler om tvangsinnsfordring. Rent faktisk er imidlertid stansningsretten et effektivt middel for tvangsinnsfordring. Etter at avskilting er gjennomført, må eieren betale kravet for å kunne bruke kjøretøyet igjen. Videre vil et avregistrert kjøretøy ikke kunne påregistreres,

og et registrert kjøretøy vil ikke kunne omregistreres på ny eier før det skyldige er betalt. Dette innebærer en kraftig oppfordring til å betale.

14-11.3 § 14-11 første ledd – Anvendelsesområdet

For krav som ikke er betalt til rett tid, gis skattekontoret rett til å bestemme at bruken av motorkjøretøyet som kravene knytter seg til skal stanses inntil kravene er betalt. Stansning kan utføres for skyldige krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje og merket biodiesel. Bestemmelsen får etter annet punktum tilsvarende anvendelse dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1, ikke etterkommes. Disse bestemmelsene er knyttet til pålegg om bruk og godkjenning, montering og kontroll av avgiftsmerker, telleapparater mv. Sistnevnte er en «hvilende bestemmelse». Pålegg som nevnt inngår ikke i gjeldende bestemmelser for motorvognavgiftene.

Vedtak om stansning skal varsles, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-1. Varselet sendes sist registrerte eier i motorvognregisteret eller ny eier i henhold til gyldig salgsmelding. Varsel om stansning kan gis samtidig med utsendelse av påkrav.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven er som nevnt knyttet til at betaling av angjeldende avgifter ikke har skjedd i rett tid. Når det gjelder stansning av kjøretøy, kan Tolletaten, politiet eller Statens vegvesen utføre avskiltingsoppdrag på vegne av bl.a. Skatteetaten. Tolletaten, politiet eller Statens vegvesen kan inndra kjennemerker og vognkort, blant annet der det er fattet vedtak om bruksforbud for kjøretøy som ikke er omregistrert eller for kjøretøy som ikke er i forsvarlig stand, jf. [vegtrafikkloven § 36 tredje ledd](#).

14-11.4 § 14-11 annet ledd – Nektelse av på- og omregistrering

Dersom et krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, er Vegdirektoratet delegert myndighet til å nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

14-11.5 § 14-11 tredje ledd – Avskilting

Motorkjøretøy som er besluttet stanset, kan avskiltes. Som hovedregel utføres avskilting med bakgrunn i skyldige avgifter av Tolletaten. Politi/lensmann, eller annen offentlig myndighet, kan også anmodes om å gjennomføre avskiltingen. Praksis er at avskiltingsoppdrag utføres av politi/lensmann og vegmyndighetene i forbindelse med deres løpende kontrolloppgaver. Oppdrag gjennomføres også for enkeltkjøretøy på konkret oppdrag.

Når Skatteetaten har fattet vedtak om stansning, kan Tolletaten eller den som er gitt avskiltingsoppdrag, avskilte kjøretøyet når det påtreffes. Dette er uavhengig av om kjøretøyet er i bruk eller står parkert. Kjennemerkene skal deretter straks sendes Statens vegvesen, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-2.

Kjøretøyets eier/bruker skal yte den hjelp som er nødvendig for avskiltingsarbeidet og ikke hindre utføringen, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-5. Den som ikke yter den hjelp som er nødvendig, risikerer å bli anmeldt for forholdet.

14-11.6 § 14-11 fjerde ledd – Regler om godtroerverv

Stansningsretten kan tøves overfor eieren av kjøretøyet. Det er eieren som er ansvarlig for at avgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven blir betalt, jf. loven § 6 første ledd. Ved overdragelse av motorkjøretøyet blir også erververen solidarisk ansvarlig med tidligere eier for siste termin av avgiften, jf. skattebetalingsloven § 16-40. For avgift ilagt for urettmessig bruk av merket mineralolje eller merket biodiesel er registrert eier og bruker solidarisk ansvarlige, jf. skattebetalingsloven § 16-41. Motorkjøretøyet kan stanses også overfor de solidarisk ansvarlige. Stansningsretten går imidlertid videre enn dette, slik at skattekontoret i utgangspunktet kan vedta stansning av kjøretøyet uavhengig av hvem som er eier eller bruker av kjøretøyet.

Dette utgangspunktet må imidlertid modifieres noe overfor godtroende erververe. Etter fjerde ledd skal godtroervervloven anvendes tilsvarende ved en eventuell ekstinksjon av stansningsretten.

Vilkårene følger av [godtroervervloven § 1](#). Etter første ledd kreves for det første at kjøretøyet har blitt solgt til markedspris, for det annet at den som selger kjøretøyet har rett til å gjøre det (gyldig overdragelse) og for det tredje at kjøretøyet må ha blitt overlevert erververen. At vilkårene er oppfylt, må kunne dokumenteres. Erververen må dessuten ha vært i god tro, jf. godtroervervloven § 1 annet ledd. Av ordlyden fremgår det at mottakeren ikke må forstå at «avhenderen mangler rett og heller ikke burde ha forstått det om han hadde vært så aktsom som det må kunne kreves etter forholdene, tingens art og omstendighetene ellers». Bestemmelsen pålegger erververen en undersøkelsesplikt. Utgangspunktet er hva en normal og redelig person i en tilsvarende situasjon ville foretatt av undersøkelser, basert på tilsvarende foreliggende fakta.

Det bør som et minimum kreves at Skatteetaten eller vegmyndighetene kontaktes. For krav der vedtak om stansning er registrert i motorvognregisteret (Autosys), vil således stansningsretten aldri kunne ekstingveres ved godtroerverv for noen part. Det er en skjerpet grad av aktsomhet for profesjonelle parter.

Reglene om godtroerverv gjelder uansett ikke overfor personer som er solidarisk ansvarlige for avgiften etter skattebetalingsloven § 16-40 og § 16-41, slik at solidarisk ansvarlige erververe/brukere aldri vil kunne ekstingvere disse avgiftskravene.

14-11.7 § 14-11 femte ledd – Avskiltingsprosedyrer

Finansdepartementet har med hjemmel i skattebetalingsloven § 14-11 femte ledd gitt nærmere regler for betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

For å forhindre avskilting, kan skyldig avgift, tilleggsavgift ved forsinket betalt årsavgift og renter betales på stedet til den som skulle forestå avskiltingen dersom det er lagt til rette for dette, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-3. I tillegg må det betales et **avskiltingsgebyr** som har påløpt i forbindelse med inndragningsarbeidet. Gebyret utgjør kr 915. Det er kun Tolletaten som kan motta betaling på stedet og bare dersom det er lagt til rette for dette i det enkelte tilfellet.

Dersom kjøretøyet blir avskiltet, må skyldig avgift, tilleggsavgift ved forsinket betalt årsavgift og renter være betalt før det kan søkes om å få utlevert inndratte kjennemerker og vognkort, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-4. Det er Statens vegvesen som foretar utleveringen. Før utlevering kan skje må det betales et **gebyr til vegmyndighetene**. Gebyret utgjør per 1. januar 2023 kr 1 850, jf. [forskrift 25. januar 1990 nr. 92](#) om bruk av kjøretøy § 2-34.

Skattedirektoratet og Tolldirektoratet kan med hjemmel i skattebetalingsforskriften § 14-11-6 gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy. Det er gitt en egen arbeidsinstruks til tolltjenestemennene til bruk i avskiltingsarbeidet.

14-20 § 14-20. Tollkreditt og dagsoppgjørsordningen

(1) Skattekontoret kan innvilge kreditt for tollavgift og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel.

(2) Speditører som deklarerer varer for prosedyren overgang til fri disponering på vegne av andre, kan innvilges kreditt for deklarasjoner som foretas i løpet av samme dag (dagsoppgjør).

(3) Skattekontoret kan stille vilkår om sikkerhet før kreditt innvilges, eller senere.

(4) For bruk av tollkreditt skal det betales en særskilt godtgjørelse til statskassen. Departementet gir forskrift om gebyrets størrelse.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår for kreditt, opphør av kreditt og vilkår for sikkerhetsstillelse.

14-20.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.5 og kap. 27 s. 194–195 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.5.
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) om lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#).
- [Prop. 237 L \(2020–2021\)](#) Lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) og lov om tollavgift (tollavgiftsloven) og [Innst. 173 L \(2021–2022\)](#).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-20-1 til 14-20-14.

14-20.2 Generelt om § 14-20 – Tollkreditt og dagsoppgjør

Tollavgifter og øvrige avgifter som oppstår ved innførsel skal som utgangspunkt betales kontant – dvs. i form av norske sedler og mynt, bank- og kredittkort, sjekk eller bankremisse til Tolletaten. Fra dette utgangspunktet har man gjort flere unntak. Næringsdrivende kan få tillatelse til å inneha **tollkreditt**, hvilket innebærer at tollavgift og øvrige avgifter betales den 18. i måneden etter at varene er innført, jf. skattebetalingsloven § 10-41 annet ledd. Den skatte- og avgiftspliktige slipper da å betale avgifter for hver enkelt vare på deklarasjonstidspunktet.

For å få tillatelse til å inneha tollkreditt, er det et vilkår at vedkommende er kredittverdig. Skatteetaten foretar en kredittvurdering i den forbindelse.

Ordningen kan bare benyttes for de deklarasjonene som utveksles via det elektroniske TVINN-systemet.

Innvilget kreditt er rentefri, men det påløper en godtgjørelse til statskassen, som utgjør kr 100 per måned i måneder der tollkreditten er benyttet ved innførsel av varer. Det vises til nærmere omtale av dette under [14-20.8](#).

Videre har man gjort et unntak for speditører som kan få tillatelse til å inneha **dagsoppgjør**. Dagsoppgjør innebærer at man foretar samlet oppgjør for de deklarasjonene som er innlevert i løpet av en dag og som ellers skal betales kontant samme dag. Innbetalingen skal skje ukrevet til Skatteetaten senest innen en nærmere fastsatt frist første virkedag etter frigjøring for prosedyren overgang til fri disponering. Dersom varene blir deklarerert på en fredag, skal innbetalingen finne sted innen en nærmere fastsatt frist på etterfølgende mandag. Det vises for øvrig til forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-41 tredje ledd. Opprinnelig skulle dagsoppgjøret alltid betales kontant ved oppmøte. Man kan betale kontant ved oppmøte hos Tolletaten i dag også, men dette skjer helt unntaksvis. De fleste betaler nå elektronisk via bank.

For å få tillatelse til å inneha dagsoppgjør er det et vilkår at vedkommende er kredittverdig. Skatteetaten foretar en kredittvurdering i den forbindelse.

Ordningene med tollkreditt og dagsoppgjør innebærer forenklinger i prosedyrene ved innførsel og er ressursbesparende både for den skatte- og avgiftspliktige og for Skatteetaten.

14-20.3 § 14-20 første ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av tollkreditt

Bestemmelsen angir hjemmelen for skattekontoret til å innvilge kreditt for tollavgift, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 første ledd fremgår det at kreditt også kan innvilges der avgifter oppstår i forbindelse med utførsel.

Tollkredittordningen omfatter ikke bare tollavgift, men også andre avgifter som Skatteetaten innkrever. Fra 1. januar 2017 kan tollkreditten omfatte merverdiavgift dersom kunden ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det innkreves særavgifter som oppstår i medhold av særavgiftsloven. Det vises i den forbindelse til skattebetalingsloven § 1-1. Med «krav» menes også renter og omkostninger, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a. Tilsvarende vil gjelde for avgifter som oppkreves på vegne av andre offentlige etater, slik som forskningsavgift på landbruksprodukter og eksportavgift på fisk og fiskevarer. Det vises i den forbindelse til skattebetalingsloven § 1-2 som angir at det kan gis bestemmelser om at loven skal gjelde også for andre offentlige krav. I skattebetalingsforskriften § 1-2-1 første ledd fremkommer de nevnte avgiftene.

Tollkreditt kan bare tilstås foretak som innfører og/eller utfører varer i eget navn. Tollkreditt kan ikke tilstås representanter for importøren som f.eks. kommisjonærer eller speditører. Speditørene er henvist til eventuelt å søke om tillatelse til å inneha dagsoppgjør. Se nærmere omtale av disse bestemmelsene nedenfor.

For å få innvilget tollkreditt må det søkes elektronisk til skattekontoret via Altinn. I søknaden skal det bl.a. angis kredittbehovet for en tomånedersperiode, jf. § 14-20-1 annet ledd.

Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 tredje ledd at det er et **vilkår** for å få innvilget tollkreditt at foretaket er registrert i Foretaksregisteret og registrert for merverdiavgift.

Registreringspliktig for merverdiavgift blir alle som driver omsetning av de varer og tjenester som er nevnt i merverdiavgiftsloven. Se bl.a. merverdiavgiftsloven § 3-1.

Merverdiavgiftsloven § 2-1 har blant annet regler om beløpsgrenser for når registreringsplikten oppstår. Hovedregelen er at næringsdrivende som har en omsetning over kr 50 000 i løpet av en 12-måneders periode, har en registreringsplikt. Se for øvrig [Merverdiavgiftshåndboken kapittel 2-1](#).

Visse omsetningsformer og yrkesgrupper er imidlertid unntatt, jf. bl.a. merverdiavgiftsloven § 3-12.

Hensynet bak regelen om registrering i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret er bl.a. at foretaket skal kunne la seg identifisere. Det vises i den forbindelse også til §§ 14-20-1 annet ledd og 14-20-10 annet ledd hvor det heter at foretaket i søknaden skal gi visse opplysninger slik at skattekontoret kan identifisere søkeren. Det vil være mulig å identifisere foretaket dersom det er registrert i et offentlig register. Registreringen bringer også ansvarsforholdene på det rene. Det fremgår av foretaksregisterlovens kap. II hvilke foretak som er registreringsberettiget og hvilke foretak som er registreringspliktige.

Omtalen under gjelder dispensasjon fra registreringsplikten hvor norsk foretak behandles først og deretter utenlandske foretak.

Det fremgår av § 14-20-1 tredje ledd tredje punktum at skattekontoret kan **dispensere fra kravet om registrering** på bestemte vilkår eller når særlige omstendigheter tilsier det.

Dispensasjonsadgangen er tolket strengt for **norske foretak**. Det er sjelden det søkes om dispensasjon fra registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Slik dispensasjon vil det dessuten sjelden være aktuelt å gi. Dispensasjon vil imidlertid kunne gis der søker ikke er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret.

Det kan tenkes tilfeller hvor foretaket ikke er registrert i Foretaksregisteret. Skattekontoret må i slike tilfeller foreta en skjønnsmessig vurdering av om det skal dispenseres. I denne vurderingen må det bl.a. ses på hvorvidt foretaket kan identifiseres på annen måte – f.eks. om det er registrert i Enhetsregisteret.

Videre må følgende **momenter** tas med i vurderingen av om det skal dispenseres: Det må vurderes om det foreligger forhold som gjør det særlig tyngende for foretaket ikke å få innvilget tollkreditt. Det må også vurderes om det er en vesentlig større ulempe for foretaket ikke å få innvilget tollkreditt enn det er for Skatteetaten med tanke på økt risiko for tap. Videre må det ses hen til hvorvidt søkeren har et stort transaksjonsvolum, størrelsen på foretaket/foretakene, hvorvidt en underavdeling har selvstendig regnskapsføring i forhold til morselskapet osv.

Dersom skattekontoret skulle komme til at det foreligger slike «særlige omstendigheter» som nevnt, kan det dispenseres mot at det stilles sikkerhet, med mindre det er ubetenkelig å innvilge kreditt uten sikkerhetsstillelse.

Når det gjelder vurderingstemaet knyttet til om det er ubetenkelig å innvilge kreditt uten sikkerhetsstillelse, skal det i slike tilfeller svært mye til for å unnlate krav om sikkerhet. Denne muligheten skal kun anses som en sikkerhetsventil i spesielle tilfeller. Et typisk eksempel på tilfeller hvor dette kan anses ubetenkelig, er når man står overfor stat og kommune.

I de tilfellene hvor man har mulighet til å registrere seg i Foretaksregisteret, f.eks. et enkeltpersonforetak, men velger ikke å gjøre dette, foreligger det

ikke særlige omstendigheter som kan betinge dispensasjon. Dette innebærer at de må registrere seg i Foretaksregisteret for å inneha tollkreditt. Dispensasjon til **utenlandske foretak** fra registreringsplikten i Foretaksregisteret i henhold til skattebetalingsforskriften § 14-20-1 tredje ledd, skal gis der foretaket gjennom den norske filialen ikke kan registreres i Foretaksregisteret. Dersom foretaksregisterloven stiller krav om at foretaket har en registreringsplikt, kan det ikke dispenseres.

I henhold til foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd, skal utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet her i landet registreres i Foretaksregisteret.

Brønnøysundregistrene har tidligere uttalt til Tolldirektoratet at det ikke foreligger noen faste unntak fra registreringsplikten. Videre vil det, ifølge Brønnøysundregistrene, ikke være avgjørende om foretaket har en merverdiavgiftsrepresentant eller ikke. De uttaler at registreringsplikten må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Erfaring tilsier imidlertid at utenlandske foretak som kun har merverdiavgiftsrepresentant i Norge, som regel ikke vil oppfylle kravet om slik tilknytning til Norge som følger av begrepet næringsvirksomhet i foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd. For de utenlandske foretakene som er registrert i Norge gjennom merverdiavgiftsrepresentant, se pkt. 14-20.3 over, vil det derfor normalt ikke være registreringsplikt i Foretaksregisteret. Man skal her kunne dispensere fra kravet om registrering for disse foretakene uten at det stilles krav om at foretakene dokumenterer et avslag på søknad om registrering fra Foretaksregisteret. Forutsetningen for at det kan dispenseres er uansett at skattekontoret vurderer det dithen at foretaket er tilstrekkelig identifisert ved registrering i Enhetsregisteret.

For øvrige utenlandske foretak skal det ikke dispenseres uten at det foreligger en konkret avgjørelse fra Brønnøysundregistrene om at foretaket ikke er registreringspliktig.

Alle utenlandske foretak skal være registrert i sitt hjemlands foretaksregister eller tilsvarende register. Dersom det utenlandske foretaket ikke har en plikt til å være registrert i sitt hjemlands foretaksregister eller tilsvarende register, skal det dispenseres fra registreringsplikten. Tilsvarende skal skattekontoret ikke dispensere fra registreringsplikten i utlandet dersom foretaket har en registreringsplikt.

Skattekontoret kan kredittvurdere foretaket, herunder foretakets ledelse/tillitsmenn, i forbindelse med søknaden og så lenge kreditt er aktuelt. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 annet ledd og § 14-20-2 fjerde ledd. Kredittvurdering er særskilt omtalt i [14-20.7](#).

Det følger av § 14-20-2 annet ledd i skattebetalingsforskriften at deklarasjoner kan avvises dersom den fastsatte kredittgrensen overskrides. I dag fastsettes det en **kredittgrense** på bakgrunn av foretakets kredittbehov. Dette skyldes at ingen skal ha ubegrenset kreditt. Deklarasjoner som medfører en overskridelse av kredittgrensen avvises i dag i TVINN-systemet.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 tredje ledd, at tollkreditten ikke må benyttes i strid med kredittvilkårene, herunder ved innførsel av varer til, eller utførsel av varer fra, andre enn den som er innvilget slik kreditt.

Overtredelse av denne bestemmelsen er **straffbar** etter skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd hvor det heter at den som på annen måte enn nevnt i

§ 18-1 eller denne paragrafs første ledd gir uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkreivingsmyndighetene, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum. Se nærmere omtale av straffebestemmelsen i [18-2.3](#).

I en dom fra Oslo byrett av 16. mai 2001 ble tre personer dømt for å ha forledet Toll- og avgiftsetaten til å yte selskapet A og B tollkreditt for varepartier som i realiteten ble importert av selskapet C. De angjeldende personene var riktignok ikke tiltalt etter tolloven av 1966 § 35, jf. tollovsforskriften pkt. 5.5.1 femte ledd, men etter bedrageribestemmelsene i straffeloven § 271, jf. 270 første ledd nr. 1. Det er mulig at retten anså dette for et konkurrensspørsmål. Uansett slår dommen fast at bortlåning av tollkreditt kan medføre straff. Etter anke ble byrettens dom opprettholdt overfor tre av personene.

Det er videre et vilkår at endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller forhold som det er opplyst om i søknaden, omgående skal meldes til skattekontoret. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 femte ledd.

I medhold av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 fjerde ledd, kan **kreditt nektes innvilget** bl.a. i de tilfeller som er nevnt i § 14-20-3. De tilfellene som er nevnt her gjelder bl.a. der foretaket har disponert over en vare i strid med lovgivningen, det er tidligere disponert over en tollkreditt i strid med lovverket, foretaket mangler styreleder eller revisor, årsoppgjør og revisjonsinnberetning er ikke sendt inn i samsvar med fristen, aksjekapital er ikke innbetalt eller foretaket anses ikke kredittverdig. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i [14-20.6](#) der tilsvarende regler knyttet til tilbakekallelse av kreditt omtales.

Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til [14-20.5](#) Kredittvurdering er omtalt i [14-20.7](#).

14-20.4 § 14-20 annet ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av dagsoppgjør

Bestemmelsen angir hjemmelen for skattekontoret til å innvilge tillatelse til å inneha dagsoppgjør. Ordningen omfatter kun speditører.

For å få innvilget dagsoppgjør må det søkes elektronisk til skattekontoret via Altinn. I søknaden skal det bl.a. angis forventet kredittbehov for en periode på fire dager, jf. § 14-20-10 annet ledd.

Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 tredje ledd at det er et **vilkår** for å få innvilget dagsoppgjør at foretaket er registrert i Foretaksregisteret og registrert for merverdiavgift. Skattekontoret kan dispensere fra kravet om registrering. Dette vil som hovedregel kun gjelde mht. registrering i Foretaksregisteret og f.eks. være knyttet til en praktisk håndtering av speditørforetakets underavdelinger. Normalt vil det bli stilt krav til registrering i Enhetsregisteret og at søknaden fremsettes av hovedforetaket. Vilårene for å dispensere fra registrering i Foretaksregisteret er lempeligere for dagsoppgjørordningen enn for tollkredittordningen. Dette er først og fremst fordi kreditttrisikoen er vesentlig lavere ved dagsoppgjør enn ved tollkreditt pga. vesentlig kortere kredittid.

Skattekontoret kan kredittvurdere speditøren, herunder foretakets ledelse/tillitsmenn både i forbindelse med søknaden og deretter så lenge kreditt er

aktuelt. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 femte ledd og § 14-20-11 fjerde ledd. Kredittvurdering er særskilt omtalt i [14-20.7](#).

Det følger av § 14-20-11 første ledd i skattebetalingsforskriften at deklarasjoner kan avvises dersom en fastsatt **kredittgrense** overskrides. Kredittgrense fastsettes på bakgrunn av foretakets kredittbehov. Dette fordi ingen skal ha ubegrenset kreditt.

Innvilget tillatelse til dagsoppgjør må ikke benyttes i strid med de vilkårene som er stilt, jf. skattebetalingsforskriften § 14-20-11 annet ledd, f.eks. feil i forbindelse med deklarerer, forsinket betaling osv. Brytes vilkårene i noen av disse handlingene, vil dette kunne være **straffbart** i medhold av skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd. Se nærmere omtale av dette i [14-20.3](#) og omtale av straffebestemmelsene i skattebetalingsloven [kap. 18](#).

Det er videre et vilkår at endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller forhold som det er opplyst om i søknaden, omgående skal meldes til skattekontoret. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-11 tredje ledd.

I medhold av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 fjerde ledd, kan **kreditt nektes innvilget** bl.a. i de tilfellene som er nevnt i § 14-20-12. De tilfellene som er nevnt her gjelder bl.a. der foretaket har disponert over en vare i strid med lovgivningen, tillatelse til dagsoppgjør tidligere er benyttet i strid med lovverket, foretaket mangler styreleder eller revisor, årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke er sendt inn i samsvar med fristen, aksjekapital ikke er innbetalt eller foretaket ikke anses kredittverdig. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i [14-20.6](#).

Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til [14-20.5](#). Kredittvurdering er omtalt i [14-20.7](#).

14-20.5 § 14-20 tredje ledd – Vilkår om sikkerhetsstillelse for tollkreditt og dagsoppgjør

Bestemmelsen sier at det kan stilles vilkår om sikkerhetsstillelse før kreditt innvilges. Videre at det på et senere tidspunkt kan stilles krav om sikkerhetsstillelse for å opprettholde en kreditt eller ved gjenåpning av stengt kreditt. Bestemmelsen er felles for tollkredittordningen og dagsoppgjørordningen.

Hvorvidt det skal avkreves sikkerhet; helt eller delvis, avhenger av foretakets kredittbehov sammenholdt med dets **kredittverdighet**. Kredittverdighet kan ses på som den generelle tillit Skatteetaten har til foretaket. Tillit vurderes ut fra betalingsevne, betalingsvilje, overholdelse av vareførselsregelverket og skatte- og avgiftsregelverket mv., samt etatens inndrivelsesmuligheter. Kredittvurdering omtales mer inngående i [14-20.7](#).

I skattebetalingsforskriften § 14-20-4 er det gitt bestemmelser om **sikkerhetsstillelse** for tollkreditt. Tilsvarende bestemmelser er gitt i § 14-20-13 når det gjelder dagsoppgjør.

Dersom kredittverdigheten tilsier et krav om sikkerhet, skal størrelsen på en garanti for tollkreditten minimum tilsvare summen av de to månedene med høyest avgiftsbelastning i løpet av de siste 12 måneder, uavhengig av om de to månedene med høyest belastning kommer etter hverandre eller ikke.

Når det gjelder sikkerhetsstillelsens størrelse på dagsoppgjøret, skal den fastsettes ut fra tidligere deklart beløp under dagsoppgjøret og skal som utgangspunkt dekke fire dagers deklart beløp.

Det er forskriftsfestet krav om bruk av standard garantitekst utarbeidet av Skattedirektoratet. Krav om standard garantitekst sikrer ensartet praksis og utelukker private garantifabrikasjoner som vil være egnet til å svekke Skatteetatens kreditorposisjon. Når sikkerhet kreves, fremgår det av annet ledd i de respektive bestemmelsene hvordan dette skal skje.

Skattebetalingsforskriften § 14-20-4 annet ledd og § 14-20-13 annet ledd har ensartede regler knyttet til den type sikkerhetsstillelse som skal kreves. Det fremgår her at i de tilfellene sikkerhet skal kreves, skal dette være en selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av EØS. Også annet kredittselskap kan godkjennes av Skattedirektoratet.

Det er tre forskjellige måter kredittinstitusjoner, finansieringsforetak og forsikringsselskaper fra EU/EØS-land kan tilby sine tjenester, herunder sikkerhetsstillelse, i andre land enn i sitt eget hjemland. Først og fremst kan de etablere et (selvstendig) datterselskap (AS) (finansforetaksloven § 5-1), der nest kan de kun melde grenseoverskridende virksomhet til vertslandets tilsynsmyndighet (finansforetaksloven § 5-5) og til sist kan de etablere en (uselvstendig) filial i vertslandet (NUF) (finansforetaksloven §§ 5-2, 5-3 og 5-6).

Når en finansinstitusjon fra EU/EØS, uten filialetablering her i Norge, stiller sikkerhet for en tollkredittkunde, er dette å anse som grenseoverskridende finansieringsvirksomhet. Dette utløser en meldeplikt til tilsynsmyndigheten i finansinstitusjonens hjemland som tilsvarende det norske Finanstilsynet. Tilsynsmyndigheten i finansinstitusjonens hjemland skal melde fra til Finanstilsynet om at finansinstitusjonen driver med grenseoverskridende virksomhet i Norge, jf. finansforetaksloven § 5-5.

På Finanstilsynets hjemmeside finansstilsynet.no, finnes en oversikt over hvilke finansinstitusjoner som har meldt om grenseoverskridende finansieringsvirksomhet eller filialetablering i Norge i medhold av EØS-reglene. Skattekontorene skal først og fremst benytte Finanstilsynets hjemmeside for å avklare om finansinstitusjonen har meldt om slik grenseoverskridende virksomhet. Hvis dette ikke er tilfelle, tas det kontakt med kunden slik at denne via den utenlandske banken, kan be om en erklæring fra garantiutsteders hjemland som attesterer at utsteder er en kredittinstitusjon etter det nevnte regelverket. Det vil være i strid med EØS-avtalen ikke å akseptere en slik erklæring selv om meldeplikten til det norske Finanstilsynet ikke er overholdt.

Dersom en utenlandsk finansinstitusjon er organisert ved filialetablering her i Norge (NUF), kommer finansforetaksloven §§ 5-2, 5-3 og 5-6 til anvendelse. Bestemmelsene angir blant annet at dersom en kredittinstitusjon har fått en autorisasjon i sitt hjemland, skal autorisasjonen også måtte legges til grunn i Norge. Finanstilsynet har utarbeidet: «Liste over virksomhet som omfattes av gjensidig anerkjennelse» og under listens pkt. 6 fremgår garantier og sikkerhetsstillelse.

Etter § 5-2 første ledd bokstav a skal Finanstilsynet motta en virksomhetsplan fra tilsvarende tilsyn i hjemlandet. Virksomhetsplanen skal angi hvilken type virksomhet, jf. nevnte liste, kredittinstitusjonen skal utøve i Norge. På Finanstilsynets hjemmeside vil man til enhver tid finne oppdatert informasjon over hvilke filialer av utenlandsk finansinstitusjon som finnes i Norge og hvilken virksomhet de har tillatelse til å drive i Norge. Skattekontorene skal ved mottak av garantier fra utenlandsk finansinstitusjon organisert ved filial (NUF) her i landet, sjekke på Finanstilsynets hjemmeside at virksomheten er godkjent for håndtering av garantier og sikkerhetsstillelser.

Disse bestemmelsene vil forbli uendret etter at Norge har blitt tilsluttet EUs finanstilsyn.

Skattedirektoratet har uttalt seg i en sak hvor det viste seg at det foretaket som ønsket å stille garanti hadde fått konsesjon av Finanstilsynet til å drive inkassovirksomhet og virksomhetens krav om konsesjon ble utledet direkte av inkassoloven. Foretaket drev ikke finansieringsvirksomhet etter finansforetaksloven som pålegges krav om konsesjon etter denne loven. Direktoratet godtok derfor ikke sikkerhetsstillelse utstedt fra foretaket.

I skattebetalingsforskriften §§ 14-20-4 annet ledd i.f. og 14-20-13 annet ledd er Skattedirektoratets kompetanse angitt. Disse bestemmelsene gjør det mulig å godta garantier fra institusjoner utenfor EU/EØS-området. Skattedirektoratet har ønsket at det skal angis klare bestemmelser på hvilke typer garantier som kan godtas. Dette vil gjøre reglene enklere å praktisere.

14-20.6 Tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør

Skattebetalingsforskriften § 14-20-3 omhandler tilbakekallelse av tollkreditt. Tilsvarende bestemmelser følger av § 14-20-12 for så vidt gjelder tilbakekallelse av tillatelse til dagsoppgjør. Det følger av § 14-20-3 første ledd at innvilget tollkreditt omgående kan stoppes og tilbakekalles uten varsel i de tilfellene som er nevnt i bokstav a–f. Tilsvarende bestemmelser følger av § 14-20-12 første ledd for så vidt gjelder dagsoppgjør. Selv om forskriften hjemler tilbakekallelse uten varsel, er det praksis for å vurdere dette opp mot forvaltningsloven § 16 og kun unnlate varsel dersom dette utløser en fare for ytterligere belastning av tollkredittkontoen og/eller manglende betaling.

I det følgende omtales tilfellene som er nevnt under § 14-20-3 første ledd bokstav a–f (tollkreditt) og § 14-20-12 første ledd bokstav a–f (dagsoppgjør):

Bokstav a. Rettsstridig adferd knyttet til vareførselen sier noe om den generelle tilliten til foretaket. Det gir grunn til å ta kredittforholdet opp til vurdering. Grovt uaktsomt eller forsettlig brudd på lovgivningen vil klart peke i retning av at kredittforholdet må avbrytes. Rettsstridig adferd som fremkommer av en domfellelse hos foretakets ledelse/tillitsmenn vil også kunne føre til at kredittforholdet avbrytes. Er foretakets kredittverdighet i tillegg redusert, vil dette påvirke beslutningen. Dersom nevnte adferd er knyttet til innehaver av enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap, er det enda større grunn til å sette dette i sammenheng med foretakets kredittforhold.

Med «ledelse/tillitsmenn» forstås først og fremst daglig leder, styrets leder og styremedlemmer. I tillegg kan prokuristen vurderes.

Bokstav b. Det å disponere over en gitt tillatelse til tollkreditt/dagsoppgjør i strid med regelverket, vil omfatte bortlåning, men også andre typer urettmes-

sig disposisjon av tillatelsen. Det vises for øvrig til det som er sagt i [14-20.3](#) i tilknytning til forskriften § 14-20-2 tredje ledd.

Disponering «i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse» vil også omfatte Skattedirektoratets utfyllende bestemmelser.

Med «meddelt tillatelse» siktes det mer konkret til kredittvilkår som følger av andre meddelelser enn skattebetalingsloven med forskrifter, f.eks. de vilkårene som fremgår av innvilgelsesbrevet, sml. § 14-20-2 tredje ledd og formuleringen «i strid med kredittvilkårene» omtalt i [14-20.3](#) for så vidt angår tollkreditt.

«Mislighold av forfallsbestemmelsene» er hjemmelen for å stenge tollkreditten ved betalingsmislighold. Hovedregelen er at kreditten stoppes uten forhåndsvarsel og uten ytterligere vurdering utover at betaling har uteblitt. Se nærmere om dette under tilknytning til omtale av kredittvurdering i [14-20.7](#).

Bokstav c. Dette er hjemmelen for å si opp tollkreditten pga. misligholdt opplysningsplikt. Plikten er knyttet til å melde fra om endringer i foretakets navn, adresse og styresammensetning. Videre er plikten knyttet til endring i andre forhold som er opplyst i kredittsøknaden. Dersom vi eksempelvis står overfor en fusjon, vil det overtakende selskapet være ansvarlig for at vilkårene for tollkreditt overholdes. Det overtakende selskapet plikter å gi slike opplysninger som fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 fjerde ledd. Dersom slike opplysninger ikke gis, kan dette medføre at tillatelsen kan tilbakekalles.

Bokstav d. Det følger av aksjelovgivningen hvilke krav som ligger på foretaket knyttet til å ha styreleder og revisor. Mangler gjør at foretaket står i fare for å bli tvangsoppløst. Manglende styreleder/revisor kan være et signal på manglende styring, dårlig økonomi mv.

Bokstav e. Også i tilfeller der årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke sendes i samsvar med regelverket, står foretaket i fare for å bli tvangsoppløst. Det vises i den forbindelse til aksjeloven § 16-15 og allmennaksjeloven § 16-15. Aksjeloven § 3-1 og allmennaksjeloven § 3-1 stiller minstekrav til aksjekapitalens størrelse.

Bokstav f. Der foretaket ikke lenger anses kredittverdig. Begrepet «kredittverdig» er nærmere forklart i [14-20.7](#).

14-20.7 Kredittvurdering

Det er anledning til å kredittvurdere ved søknad og kredittovervåke så lenge kreditten består. Det er presisert i forskriften at det også er adgang til å kredittvurdere foretakets ledelse/tillitsmenn. Slik utvidet kredittvurdering benyttes i praksis ved søknad fra nyetablerte foretak og bare unntaksvis for andre foretak. Der det er begrenset med historikk for foretaket, er det særlig relevant å vurdere den tillit Skatteetaten kan ha til at ledelsen/tillitsmennene vil drive foretaket i tråd med relevant regelverk. En utvidet kredittvurdering kan også ses i sammenheng med ledelsens ansvar etter aksjelovgivningen.

Begrepet kredittverdig er beskrevet nærmere i skattebetalingsforskriften § 14-20-3 annet ledd for tollkreditten og § 14-20-12 annet ledd for dagsoppgjøret. Bestemmelsen gir ytre rammer for hva skattekontoret kan legge vekt på i sin vurdering av om foretaket er å anse som kredittverdig. Kredittverdighet er beskrevet som en vurdering ut fra den generelle tillit skattekontoret har

til foretaket. Egendeklarasjonssystemet bygger nettopp på et tillitsforhold mellom staten og den skatte- og avgiftspliktige. Svekket tillit vil naturlig måtte tas med i en vurdering i forhold til risiko for at betaling av utestående forpliktelser ikke skal skje til rett tid. I vurderingen av om foretaket har tilstrekkelig tillit, henviser nevnte bestemmelse i skattebetalingsforskriften til følgende fire **kriterier**: Betalingsvilje, betalingsevne, overholdelse av pliktene etter vareførselsregelverket og skatte- og avgiftsregelverket mv., og inndrivelsesmuligheter.

Når det gjelder **betalingsvilje**, er det først og fremst Skatteetatens egen betalingserfaring med foretaket som er avgjørende. Foretakets betalingserfaring overfor andre offentlige kreditorer tillegges også betydelig vekt. For så vidt gjelder andre kreditors betalingserfaring vil opplysningene være relevante som et moment i en skjønsmessig totalvurdering.

Hva angår **betalingsevne**, kan foretakets økonomiske situasjon analyseres ved hjelp av en kredittvurdering hvor man ser på regnskapstallene. Foretakets økonomi vurderes i forhold til lønnsomhet, soliditet og likviditet.

Videre må det undersøkes om foretaket **overholder de pliktene** som fremgår av vareførselsregelverket og skatte- og avgiftsregelverket mv. Det kan f.eks. tenkes at foretaket selv ikke overholder sine forpliktelser knyttet til angjeldende tillatelse. I forbindelse med søknad vil det også være relevant å se på foretak som ledelsen tidligere har drevet. Det kan også være relevant å se på overtredelser knyttet til noen i ledelsen som privatpersoner; et typisk eksempel vil være overtredelser som smugling der dette fremkommer av en domfellelse. Her må det foretas en skjønsmessig vurdering av om dette er å anse som et relevant moment.

Til slutt vil det måtte legges vekt på Skatteetatens **inndrivelsesmuligheter**.

For **norske foretak** vil som regel inndrivelsesmulighetene være en oppsummering av den vurderingen som gjøres av betalingsevne, betalingsvilje og overholdelse av relevant regelverk.

EFTAs overvåkningsorgan ESA har i «letter of formal notice» uttalt at Tolletatens tidligere praksis for behandling av søknad om tollkreditt for **utenlandske selskaper** hjemmehørende innenfor EU/EØS-området og selskaper hjemmehørende her i landet, innebar en forskjellsbehandling og restriksjon på den frie bevegelse av varer mellom landene. En slik forskjellsbehandling kan tillates dersom allmenne hensyn tilsier det.

ESA mener at beskyttelse av statens proveny er et lovlig hensyn som kan begrunne forskjellsbehandling. ESA er imidlertid av den oppfatning at slik forskjellsbehandling ikke kan omfatte land Norge har inngått en tilfredsstillende bistandsavtale med. Tolletaten endret praksis i tråd med dette med virkning fra 1. november 2013.

Når det gjelder utenlandske foretak fra EU/EØS som Norge ikke har inngått bistandsavtale med og øvrige utenlandske foretak, opprettholdes det et krav om full sikkerhet begrunnet i manglende inndrivelsesmuligheter. Dersom et offentligrettslig krav ikke betales frivillig, er det ikke mulig å tvangsinnføre krav i et land som Norge ikke har bistandsavtale med. Se nærmere om dette nedenfor.

At Skatteetatens innfordringsmuligheter i utlandet mangler, fører således til at et foretak ikke anses for å være kredittverdig jf. skattebetalingsforskriften § 14-20-3 første ledd bokstav f. Et krav om sikkerhet kan avhjelpe den manglende kredittverdigheten slik at tollkreditt likevel kan innvilges eller opprettholdes.

Etter at registreringsforholdene er brakt på det rene og man har konkludert med at foretaket tilhører et land vi ikke har tilfredsstillende avtale med, er det ikke behov for å undersøke andre forhold under tillitsbegrepet for disse foretakene. Tillitsforholdet er nærmere omtalt under begrepet «kredittverdig» over.

Ovenstående gjelder tilsvarende for alle land utenfor EU/EØS selv om vi har bistandsavtale med det angjeldende landet. Innkreving i utlandet er generelt ressurskrevende. Det særskilte vern offentligrettslige krav har etter vår nasjonale lovgivning får ikke anvendelse i et annet land. Som eksempler på slikt særskilt vern kan nevnes tvangsgrunnlag i lov, prioritet ved konkurs, prioritet ved utlegg i lønn og ytelser, utvidet beslagsrett osv.

Når det gjelder utenlandske foretak fra EU/EØS land som Norge har inngått bistandsavtale med, kan man ikke argumentere med at bistandsavtalen ikke gir oss en fullgod erstatning for utøvelse av egen kreditorposisjon i Norge. Foretak hjemmehørende i disse landene må få anledning til å dokumentere om de er kredittverdige eller ikke og skattekontoret må foreta en fullstendig kredittvurdering av disse foretakene.

Gjennom Skatteetatens kredittopplysningsleverandør vil man kunne få ulike kredittrapporter fra leverandører i Europa. Man vil i utgangspunktet kunne sammenligne foretakenes kredittverdighet på tvers av landegrensene. Disse rapportene gjør da at man kan foreta en konkret kredittvurdering av det enkelte foretak.

I noen tilfeller vil det kunne være nødvendig å forholde seg til regnskap og annen informasjon som foretakene fremlegger for Skatteetaten for å dokumentere sin kredittverdighet.

I skattebetalingsforskriften § 14-20-1 annet ledd er det hjemmel for å pålegge foretak å fremlegge de opplysningene skattekontoret finner nødvendig for å vurdere kredittverdigheten. Dette kan typisk være regnskap, skatteattest eller lignende.

14-20.8 § 14-20 fjerde ledd – Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt

Bestemmelsen angir at det ved bruk av tollkreditt skal betales en særskilt godtgjørelse til statskassen. Gebyrets størrelse fastsettes av departementet i forskrift. Det følger av § 14-20-5 i skattebetalingsforskriften at det skal betales en godtgjørelse til statskassen som utgjør kr 100 per måned der tollkreditten er benyttet ved innførsel av varer. Videre heter det i forskriften at godtgjørelsen forfaller til betaling samtidig med tollkreditten.

14-20.9 § 14-20 femte ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om vilkår for kreditt, opphør av kreditt, vilkår for sikkerhetsstillelsen og om godtgjø-

relse til statskassen. Slike nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 14-20-1 til 14-20-14.

Av skattebetalingsforskriften § 14-20-6 følger det at Skattedirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om tollkreditt. Tilsvarende bestemmelse er gitt i § 14-20-14 når det gjelder dagsoppgjør.

Skattedirektoratet har behov for å ha bestemmelser som til enhver tid tilkjenner hvilke vurderinger skattekontoret skal foreta f.eks. ved krav om sikkerhetsstillelse. Videre fastsettes kriterier for skattekontorets vurderinger knyttet til kredittrisiko og inndrivelsesmuligheter for ulike norske og utenlandske foretak mv.

14-21 § 14-21. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene

(1) Skattekontoret skal ved registrering av avgiftspliktige kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift på motorvogn. De nærmere kravene til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret ved registreringen, og kan senere endres.

(2) Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere. De nærmere kravene til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av skattekontoret i det enkelte tilfellet.

(3) Departementet kan i forskrift sette nærmere vilkår for sikkerhetsstillelsen og angi hvilke momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om sikkerhet skal kreves.

14-21.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.5 og kap. 27 s. 195. og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 18.1.5.
- [Prop 38 L \(2016–2017\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) og Innst. 231 L (2015–2016)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) om lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 13

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-21-1 og 14-21-2.
- [Forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogner §§ 7-1–7-4.
- [Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451](#) om særavgifter §§ 5-1–5-6.

14-21.2 Generelt om § 14-21

Skattebetalingsloven § 14-21 første ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for engangsavgift for motorvogn og annet ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for særavgiftene for øvrig. For engangsavgift på motorvogn skal skattekontoret kreve sikkerhetsstillelse, mens det for de øvrige særavgifter er en «kan-regel».

Det er skattekontoret som i hvert enkelt tilfelle avgjør hvorvidt en registrert særavgiftspliktig virksomhet skal stille sikkerhet. Skattekontoret fastsetter også de nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, både for engangsavgiften og for de øvrige særavgiftene. Det er utarbeidet nærmere retningslinjer for skattekontorene.

14-21.3 Kort om registrering av den avgiftspliktige

For engangsavgiften kan virksomheter søke om å bli registrert avgiftspliktig. Fordelen virksomheten oppnår, er at avgiften forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppsto, jf. § 10-40. Virksomheten innvilges således en kreditt. Alternativet er kontant betaling før registrering av kjøretøy i det sentrale motorvognregisteret.

En slik registreringsadgang gjelder også de virksomheter som importerer særavgiftspliktige varer som nevnt i særavgiftsforskriften § 5-2. Alternativet til å være registrert er å betale særavgiftene ved innførsel. For enkelte særavgiftspliktige foreligger en registreringsplikt, jf. særavgiftsforskriften § 5-1. Dette gjelder f.eks. de fleste produsenter av avgiftspliktige varer og virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent. Registreringsplikt omfatter også el-avgift, NO_x-avgift, flypasasjeravgift, trafikksikringsavgift, avgift på produksjon av fisk, avgift på villlevende marine ressurser, avgift på forbrenning av avfall m.fl.

For engangsavgiften er vilkårene for registrering av virksomheter, samt skattekontorenes adgang til å nekte eller tilbakekalle registrering, gitt i engangsavgiftsforskriften kap. 8. For de øvrige særavgiftspliktige fremgår reglene om registrering av særavgiftsforskriften kap. 5 del I.

For avgiftspliktige med kreditt for engangsavgift, oppstilles det i utgangspunktet et vilkår om at virksomheten er registrert i Foretaksregisteret, jf. engangsavgiftsforskriften § 8-1 annet ledd. Det kan, etter bestemmelsens annet punktum, dispenseres fra kravet om registrering dersom det foreligger særlige omstendigheter som tilsier dispensasjon. Ved vurderingen av om særlige omstendigheter foreligger, tas det hensyn til blant annet omstendigheter som kan bøte på manglende identifikasjon av virksomheten, hovedselskapet og underavdelingens størrelse, transaksjonsvolum, om underavdelingene er selvstendige regnskapsenheter, antall underavdelinger og om det vil være særlig tyngende for hovedselskapet og dets underavdelinger at disse ikke blir registrert som selvstendige enheter. Adgangen til å dispensere fra hovedregelen praktiseres restriktivt. En søknad om dispensasjon som kun er begrunnet ut fra praktiske hensyn alene, kan ikke gi grunnlag for dispensasjon fra registreringsplikten i Foretaksregisteret. Tilsvarende vil i praksis også kreves for de øvrige særavgiftspliktige virksomheter.

Virksomheten skal registreres hos skattekontoret, jf. engangsavgiftsforskriften § 8-1 og særavgiftsforskriften § 5-4.

14-21.4 § 14-21 første ledd – Sikkerhet for skyldig engangsavgift

For å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet for engangsavgift på motorvogn og oppnå kreditt, er det et vilkår at det blir stilt sikkerhet, jf. skattebetalingsloven § 14-21 første ledd. Sikkerheten skal stilles i form av **selvskyldnerkausjon** fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i, og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 første ledd. Annet kredittselskap kan godkjennes av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har utarbeidet en **standard garantitekst** som skal benyttes. Dersom den avgiftspliktige er en bank, et forsikringsselskap eller et finansforetak, skal det ikke

avkreves garanti, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 tredje ledd. Institusjonen må imidlertid fremsette søknad om å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet på vanlig måte.

Beregning av garantibeløpet foretas i utgangspunktet på bakgrunn av de opplysningene virksomheten oppgir i søknaden. Dersom virksomheten er registrert med flere underenheter som ikke er egne juridiske subjekter, må beregningsgrunnlaget for **garantiens størrelse** ta utgangspunkt i de totale avgiftsbelastningene som er ventet registrert for samtlige underenheter i løpet av en måned.

Normalt skal sikkerheten til enhver tid dekke avgiftskravet for én måned, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 annet ledd. Beregningen bygger på høyeste månedsbelastning siste seks måneder. Tidligere ble den måned med høyest utkreditering siste tolv måneder lagt til grunn ved beregning av garantibeløpet, men for å imøtekomme bransjens behov for reduserte garantibeløp ble beregningsperioden redusert. For virksomheter med sesongomsetning er imidlertid beregningsperioden fortsatt tolv måneder.

Det fastsettes alltid en **kredittgrense** tilsvarende garantiens størrelse. Kredittgrensen må ikke overskrides uten skattekontorets samtykke. Belastningene på kreditten er ofte forskjellig fra måned til måned. Kravene til sikkerhet kan derfor endres dersom virksomhetens belastninger forandres, jf. § 14-21 første ledd annet punktum. Kredittgrensen vil endres i takt med garantiens størrelse.

Dersom omstendighetene eller opplysninger tilsier at garantibeløpet i tråd med den standardiserte beregningsmåten ikke er tilstrekkelig, er det i skattebetalingsforskriften § 14-21-1 annet ledd tredje punktum hjemmel for å stille krav om ytterligere sikkerhet for registrerte virksomheter. I praksis vil dette tilsi krav om garanti tilsvarende to måneders belastning av kreditten. Begrunnelsen vil være redusert kredittverdighet og/eller forsinket betaling eller andre brudd på vilkårene.

Som en praktisk løsning er det gitt en mulighet for generalimportører og deres forhandlernett til å søke om å benytte en **fellesgaranti** som sikkerhet for engangsavgift kreditt. En fellesgaranti innebærer at en tredjemann stiller sikkerhet i form av en selvskyldnerkausjon fra finansinstitusjon for en gruppe forhandlere. Tilgang av forhandlere til forhandlerlisten skal skriftlig meddeles det skattekontoret hvor generalimportøren er hjemmehørende. Det skal fremgå av erklæringen at garantisten har akseptert at nevnte forhandler skal omfattes av fellesgarantien. Fordelen for skatteetaten med fellesgarantier er at risikoen for tap er mindre. Samtidig ligger forhandlerens gevinst i at det åpnes for at garantibeløpet kan settes noe lavere enn det summen av samtlige forhandleres avgiftsomsetning skulle tilsi. Dersom virksomheten er under en fellesgarantiordning, skal det også beregnes en kredittgrense. I dette tilfellet vil beregnet avgiftsomsetning være grunnlaget for fastsettelse av kredittgrense. For øvrig gjelder tilsvarende regler som for andre virksomheter med kreditt.

14-21.5 § 14-21 annet ledd – Sikkerhet for avgiftspliktige etter særavgiftsloven

Skattekontoret kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktig etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Kravet kan stilles både ved registrering eller ved en senere anledning. Det er opp til skat-

tekontoret å fastsette de nærmere krav til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, jf. siste punktum i bestemmelsen.

Vurderingskriteriene for når sikkerhet skal kreves, fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-21-2. I hovedsak skal sikkerhet kreves dersom virksomheten gjentatte ganger har betalt for sent i henhold til skattebetalingsloven § 10-40 eller ved annen overtredelse av avgiftsbestemmelsene, der virksomheten har uoppgjorte restanser med hensyn til skatter, avgifter eller tollavgift, eller der virksomheten, styret eller ledelsen ikke kan anses kredittverdig.

Ved **kredittvurderingen** stilles det i første rekke krav til økonomisk soliditet og likviditet. Ordningen med egenfastsetting bygger på et tillitsforhold mellom Skatteetaten og virksomheten. En vurdering av tilliten vil derfor være grunnleggende for en vurdering av virksomhetens kredittverdighet. Tilliten vurderes i forhold til betalingsvilje, betalingsevne, overholdelse av vareførselsregelverket og skatte- og avgiftsregelverket mv., samt skattekontorets inndrivelsesmuligheter. I vurderingen vil Skatteetaten benytte seg av egne erfaringer etaten har med virksomheten herunder opplysninger knyttet til betaling av andre avgifter og skatt, samt de opplysningene som kan fremskaffes gjennom kredittopplysningsselskaper.

Der sikkerhet kreves, skal den til enhver tid **dekke avgiftskravet for to terminer** med utgangspunkt i de to terminene som har høyest avgiftsbelastning siste 12 måneder, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-2 fjerde ledd.

Dersom omstendighetene eller opplysninger tilsier at garantibeløpet i tråd med den standardiserte beregningsmåte ikke er tilstrekkelig, er det for registrerte avgiftspliktige etter særavgiftsloven hjemmel for å stille krav om ytterligere sikkerhet for registrerte virksomheter, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-2 fjerde ledd tredje punktum.

Sikkerheten skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller tilsvarende annet finansforetak, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-2 tredje ledd, jf. § 14-20-4 annet ledd.

For å sikre rettidig betaling kan det i tillegg vurderes å stille krav om **kortere leveringsfrister** for skattemeldingen. Som det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 femte ledd, er vurderingstemaet knyttet til sannsynligheten for at betaling ikke vil skje rettidig.

14-21.6 Kort om adgangen til å nekte eller trekke tilbake tillatelse

Skattekontoret kan nekte eller trekke tilbake tillatelsen til å være registrert avgiftspliktig virksomhet. For engangsavgiften er hjemmelen engangsavgiftsforskriften § 8-2 og for øvrige særavgiftspliktige er hjemmelen særavgiftsforskriften § 5-6.

Etter begge bestemmelser er vurderingstemaet for det første om virksomheten, styret eller ledelsen ikke anses kredittverdig. Vurderingen blir i hovedsak tilsvarende som omtalt under 14-21.5. Tillatelsen kan også trekkes tilbake dersom virksomhetens karakter endres. Dette gjelder både ved endring av selskapsform og av vedtektsfestet formål. Siden virksomheter som søker om å bli registrert med engangsavgift kreditt skal stille sikkerhet, praktiseres vilkårene for å nekte registrering noe mer lempelig for disse virksomhetene enn overfor øvrige særavgiftspliktige virksomheter. For sistnevnte er det sentrale vurderingstemaet ved søknaden, hvorvidt sikkerhet skal avkreves eller ikke.

For engangsavgiften oppstilles det som nevnt vilkår om at tilstrekkelig sikkerhet etter skattebetalingsforskriften § 14-21-1 stilles og at bestemmelsene i engangsavgiftsforskriften § 8-3 annet ledd til og med § 8-4 overholdes. Disse bestemmelsene knytter seg til en del plikter virksomheten har, blant annet å melde fra til skattekontoret om adresseendring, om opphør og stans av drift og om at tilsendt månedlig avgiftsspesifikasjon ikke stemmer overens med virksomhetens egen oversikt. Vedtak blir å treffe etter en konkret helhetsvurdering i den enkelte sak, hvor ett eller flere av de nevnte vilkårene kan begrunne at søknad avslås eller at tillatelsen trekkes tilbake.

Adgangen til å trekke tilbake tillatelsen for registrerte virksomheter må ses i sammenheng med at skattekontoret i skattebetalingsforskriften §§ 14-21-1 annet ledd tredje punktum og § 14-21-2 fjerde ledd tredje punktum, kan kreve ytterligere sikkerhet.

Kapittel 15.

Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning

15-1 § 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren

(1) Når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen, kan det gis utsettelse med betalingen. Er betalingsevnen varig svekket, kan skatte- og avgiftskravet settes ned eller frafalles. For skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a, kan endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftskravet først treffes når skattefastsetting er foretatt.

(2) Avgjørelser som nevnt i første ledd treffes av innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetens kompetanse.

15-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 19.2 og kap. 27 s. 195–196 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 19.1.2.
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 85 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 13 (henvisning til Toll- og avgiftsdirektoratet i annet ledd tas ut som følge av overføring av oppgaver til Skatteetaten).
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll 2017 s. 219 (språklige endringer som følge av ny skatteforvaltningslov).
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) Skatter, avgifter og toll 2019 pkt. 22 (endringer i reglene om lempning av krav) og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#) pkt. 12.7.

15-1.2 Generelt om § 15-1

Skatter og avgifter skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller etter tvangsinnfordring. Lempning er et unntak fra denne hovedre-

gelen. Med lempning av et krav menes at skatte- og avgiftsmyndighetene godtar annet enn full betaling av kravet ved forfall, enten ved at det innvilges betalingsutsettelse eller ved at kravet settes ned. I visse tilfeller kan disse tiltakene kombineres.

Skattebetalingsloven § 15-1 regulerer lempning av hensyn til skyldneren. Vilkårene for slik lempning fremgår av bestemmelsens første ledd.

Bestemmelsens annet ledd angir hvem som er kompetent myndighet i saker om lempning etter første ledd. Avgjørelsesmyndigheten er lagt til innkrevingsmyndighetene.

Skatte- og avgiftskrav som kan søkes lempet er angitt i skattebetalingsloven § 1-1 annet og tredje ledd og skattebetalingsforskriften §§ 1-2-1 og 1-2-3. Dette innebærer at renter, omkostninger og gebyrer til kravene nevnt i § 1-1 annet ledd kan lempes etter § 15-1. Videre er forsinkelsesavgift, tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll omfattet. Bestemmelsen kommer også til anvendelse på ansvarsbeløp etter kap. 16, jf. § 16-1 annet ledd annet punktum. For lempning av erstatningskrav, se [15-2.2](#). Tilbakesøkingskrav er etter § 1-3 å anse som skatte- og avgiftskrav, og kan dermed også lempes etter § 15-1.

SI-loven § 8 er endret fra og med 1. juli 2019 slik at det for krav som innkreves etter SI-loven kan gis betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-1. SI-forskriften § 4 begrenser imidlertid adgangen til å lempe for enkelte kravstyper.

En endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a kan først treffes når fastsetting er foretatt, jf. § 15-1 første ledd tredje punktum. Det er først da man har en fullstendig oversikt over kravets størrelse. Når det gjelder utsettelse med betaling av utskrevet forskuddsskatt vises det til skatteforvaltningsloven § 9-9 annet ledd.

Lempning av hensyn til skyldneren er en **sikkerhetsventil** for å hindre at innfordringen av skyldig beløp får sterkt urimelige utslag. Bestemmelsen skal ivareta hensynet til skyldneren ved upåregnelige endringer i livssituasjonen. Det er derfor bare i unntakstilfeller at krav kan settes ned eller frafalles eller at betalingsutsettelse kan innvilges. Praksis på området er streng. En liberal lempningspraksis vil kunne svekke den alminnelige betalingsmoral, og kan gi uheldige signaler til skyldnere som oppfyller sine forpliktelser.

Skattedirektoratet har med hjemmel i § 15-1 annet ledd annet punktum gitt **utfyllende retningslinjer** for lempning av hensyn til skyldneren i [retningslinje for lempning av hensyn til skyldner](#). Det vises til retningslinjen for en nærmere gjennomgang av bl.a. vilkårene for lempning.

15-1.3 Avgrensninger

Lempning av hensyn til skyldneren må avgrenses mot **lempning av hensyn til det offentlige som kreditor** etter § 15-2, se [15-2](#). Hensynene bak de to lempningsgrunnlagene er forskjellige, dermed er også vilkårene ulike.

Søknader som utelukkende er begrunnet i urimelige **forhold ved fastsettingen** av kravet, jf. skatteforvaltningsloven § 9-9 og tollavgiftsloven § 11-4, skal behandles av fastsettingsmyndighetene. Begrunnelsen for dette er at fastsettingsmyndighetene har de beste faglige forutsetninger for å avgjøre om regelverket har fått utilsiktede virkninger. For en nærmere omtale av lemp-

ning etter skatteforvaltningsloven § 9-9, se [Skatteforvaltningshåndboken kapittel 9-9](#).

Lempning av hensyn til skyldneren må videre avgrensnes mot **gjeldsordning** etter [gjeldsordningsloven](#). Personer med alvorlige gjeldsproblemer til flere kreditorer bør fortrinnsvis søke om gjeldsordning. Vilkårene for å få gjeldsordning fremgår av gjeldsordningsloven.

15-1.4 § 15-1 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til skyldner

Av § 15-1 første ledd første punktum fremgår det at det kan gis utsettelse med betalingen når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen. Dersom vedkommende er varig ute av stand til å innfri sine forpliktelser, kan skatte- eller avgiftskravet settes ned.

Det er **tre grunnvilkår** som alle må være oppfylt for at lempning kan innvilges. For det første må det foreligge en tilstrekkelig rimelighetsårsak, jf. «dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker». For det annet må det være en tilstrekkelig rimelighetsvirkning, jf. «uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen». For det tredje må det være årsakssammenheng mellom rimelighetsårsaken og rimelighetsvirkningen, jf. «på grunn av».

Selv om alle vilkårene er oppfylt, kan det foreligge forhold som gjør at lempningsadgangen ikke bør benyttes, jf. «kan», som angir at avgjørelsen er opp til innkrevingsmyndighetenes skjønn. Lempningen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral. Grunnvilkårene skal prøves først, hvoretter eventuelle andre hensyn trekkes inn under «**kan**»-skjønn. Det innebærer at dersom søknaden avslås på grunn av hensynet til den alminnelige betalingsmoral, skal det fremgå av vedtaket hvordan de tre kumulative grunnvilkårene er vurdert, og hvorvidt de er oppfylt.

Dersom alle vilkårene i § 15-1 er oppfylt, må det vurderes om skyldners betalingsevne er midlertidig eller varig svekket. Varigheten av den svekkede betalingsevnen vil være avgjørende for beslutningen av om det skal innvilges betalingsutsettelse eller nedsettelse.

Skattedirektoratet har i [retningslinje for lempning av hensyn til skyldner](#) pkt. 3 gitt en nærmere veiledning om hva som ligger i de enkelte vilkårene for lempning etter § 15-1.

15-1.5 Avgjørelseskompetansen

Avgjørelseskompetansen etter § 15-1 første ledd er lagt til innkrevingsmyndighetene. Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 2-1.

Skattedirektoratet kan etter § 15-1 annet ledd annet punktum fastsette nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Nærmere regler er gitt i [retningslinje for lempning av hensyn til skyldner](#) pkt. 2.

Skatteutvalgene hadde tidligere avgjørelsesmyndighet i visse skattesaker, men ble avvirket med virkning fra og med 1. juli 2019.

15-1.6 Saksbehandling

Det følger av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at forvaltningsloven gjelder for alle krav som innkreves etter loven, se [3-1](#).

Vedtak etter § 15-1 kan påklages. Klagen skal sendes til det organet som har fattet vedtaket.

Der det søkes om **utsatt iverksettelse** av kravet, enten ved at det vises til forvaltningsloven § 42 eller at det på annen måte tydelig fremgår at vedkommende ber om en utsettelse av betalingen i påvente av klagebehandlingen, skal saken vurderes etter forvaltningsloven § 42. For mer om utsatt iverksettelse, se [3-3.7](#) og [10-1.3](#).

Søkeren skal i utgangspunktet sende en skriftlig søknad. Dersom søkeren henvender seg muntlig, skal det utformes en skriftlig redegjørelse som søkeren undertegner.

15-2 § 15-2. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor

(1) Fremsetter skyldneren et betalingstilbud, kan et skatte- og avgiftskrav settes ned, eller det kan gis utsettelse med betalingen. Det er et vilkår at skyldneren ikke er i stand til å innfri kravet på vanlig måte, og at betalingstilbudet antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Betalingstilbudet må være det beste skyldneren kan tilby, og avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

(2) Krav med forfall som ligger mer enn ti år tilbake i tid, kan settes ned dersom fortsatt innfordring ikke antas å gi dekning av betydning. Avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen.

(3) Det kan settes ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning etter første og annet ledd.

(4) Avgjørelser etter denne paragraf treffes av innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetens kompetanse.

15-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 19.3 og kap 27 s. 196 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 19.1.3.
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 85 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 13 (henvisning til Toll- og avgiftsdirektoratet i tredje ledd tas ut som følge av overføring av oppgaver til Skatteetaten).
- [Prop. 1 LS \(2018–2019\)](#) Skatter, avgifter og toll 2019 pkt. 22 (endringer i reglene om lempning av krav) og [Innst. 4 L \(2018–2019\)](#) pkt. 12.7.

15-2.2 Generelt om § 15-2

Skatter og avgifter skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller etter tvangsinnfordring. Med lempning av et krav menes at skatte- og avgiftsmyndighetene godtar annet enn full betaling av kravet ved forfall, enten ved at det innvilges betalingsutsettelse eller ved at kravet settes ned. I visse tilfeller kan disse tiltakene kombineres. Ordningen bygger på en forutsetning om at staten, i likhet med andre kreditorer, må kunne lempe et krav dersom dette medfører bedre dekningsutsikter.

Vilkårene for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor fremgår av skattebetalingsloven § 15-2. Det må imidlertid understrekes at lempning etter denne bestemmelsen ikke er en rettighet for skyldneren. Det er hensynet til innkrevingsmyndighetenes dekningsutsikter som er avgjørende ved vurderingen av lempning etter § 15-2, i motsetning til ved lempning etter § 15-1, hvor det er hensynet til skyldner som er avgjørende.

Lempningen kan skje som ledd i avtale mellom innkrevingsmyndighetene og skyldner alene, eller som ledd i utenrettslig gjeldsordning. En ensidig nedsettelse kan avtales der skyldneren ikke har andre kreditorer, og ikke er en virksomhet i fortsatt drift. Der skyldneren har andre usikrede kreditorer, skal lempning som hovedregel skje som utenrettslig gjeldsordning.

Skatte- og avgiftskrav som kan søkes lempet er angitt i skattebetalingsloven § 1-1 annet og tredje ledd og skattebetalingsforskriften §§ 1-2-1 og 1-2-3. Dette innebærer at renter, omkostninger og gebyrer til kravene nevnt i § 1-1 annet ledd kan lempes etter § 15-2. Videre er forsinkelsesavgift, tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll omfattet. Bestemmelsen kommer også til anvendelse på ansvarsbeløp etter kapittel 16, jf. § 16-1 annet ledd annet punktum, og på sivile erstatnings- og regresskrav tilkjent på skatte- og avgiftsområdet, jf. skattebetalingsforskriften § 1-2-2 annet punktum. Tilbakesøkningskrav er etter § 1-3 å anse som skatte- og avgiftskrav, og kan dermed også lempes etter § 15-2.

SI-loven § 8 er endret fra og med 1. juli 2019 slik at det for krav som innkreves etter SI-loven kan gis betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-2. SI-forskriften § 4 begrenser imidlertid adgangen til å lempe for enkelte kravstyper.

Skattedirektoratet har med hjemmel i § 15-2 fjerde ledd annet punktum gitt **utfyllende retningslinjer** for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor i [retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#). Det vises til retningslinjen for en nærmere gjennomgang av bl.a. vilkårene for lempning.

15-2.3 Avgrensninger

Lempning av innfordringshensyn må avgrenses mot **lempning av hensyn til skyldneren** etter § 15-1, se [15-1](#). Hensynene bak de to lempningsgrunnlagene er forskjellige, dermed er også vilkårene ulike. Dersom skyldneren påberoper seg spesielle forhold ved sin egen situasjon, må det vurderes om saken også bør behandles etter reglene om lempning av hensyn til skyldner.

Søknader som utelukkende er begrunnet i urimelige **forhold ved fastsettingen** av kravet, jf. skatteforvaltningsloven § 9-9 og tollavgiftsloven § 11-4, skal behandles av fastsettingsmyndighetene. Begrunnelsen for dette er at fastsettingsmyndighetene har de beste faglige forutsetninger for å avgjøre om regelverket har fått utilsiktede virkninger. For en nærmere omtale av lempning etter skatteforvaltningsloven § 9-9, se [Skatteforvaltningshåndboken kapittel 9-9](#).

Lempning av innfordringshensyn må videre avgrenses mot **gjeldsordning** etter gjeldsordningsloven. Personer med alvorlige gjeldsproblemer til flere kreditorer bør fortrinnsvis søke om gjeldsordning. Vilkårene for å få gjeldsordning fremgår av gjeldsordningsloven.

Gjeldsordning har tidligere også kunnet komme i stand etter konkursloven. Imidlertid har den midlertidige loven om rekonstruksjon for å avhjelpe økonomiske problemer som følge av utbrudd av covid-19 ([rekonstruksjonsloven](#)), siden 11. mai 2020 erstattet reglene om gjeldsforhandling og tvangsakkord i konkursloven. Unntak gjelder for tvangsakkord under konkursbehandling når konkurs er åpnet før ikrafttreddelsen av den midlertidige loven om rekonstruksjon.

Når det fremsettes forslag til **rekonstruksjon** etter rekonstruksjonsloven, vil skattebetalingsloven § 15-2 om lempning av hensyn til det offentlige som kreditor gi rammene for Skatteetatens vurdering av det fremsatte forslaget, se [Skattedirektoratets retningslinje for behandling av forslag til rekonstruksjon](#) pkt. 2.

Justis- og beredskapsdepartementet sendte i januar 2023 på høring et forslag til permanente regler om rekonstruksjon.

15-2.4 § 15-2 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor

Bestemmelsen angir grunnvilkårene for å innvilge betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse av innfordringshensyn som er etablert gjennom praksis.

Det er i utgangspunktet en forutsetning at det foreligger et betalingstilbud fra skyldner. Det er videre et vilkår at skyldner ikke må være i stand til å innfri kravet på vanlig måte. Tilbudet som fremsettes må være det beste skyldner kan tilby, og det må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Videre må avgjørelsen om å lempe kravet ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

Skattedirektoratet har i [retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) pkt. 3 gitt en nærmere veiledning om hva som ligger i de enkelte vilkårene for lempning etter § 15-2.

15-2.5 § 15-2 annet ledd - Lepning av krav med forfall mer enn ti år tilbake i tid

Bestemmelsen i annet ledd ble tilføyd ved lov av 20. desember 2018 nr. 106 med virkning fra 1. juli 2019. Bestemmelsen åpner for at innkrevingsmyndighetene kan sette ned krav med forfall som ligger mer enn ti år tilbake i tid, dersom fortsatt innfordring ikke antas å gi dekning av betydning. Som for § 15-2 første ledd er det et vilkår at lempningen ikke må virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

Bestemmelsen gir innkrevingsmyndighetene større fleksibilitet i saker med eldre krav hvor det oppleves som lite hensiktsmessig med fortsatt innfordring.

Tiårsfristen skal regnes fra forfall for kravet. Det vil si forfall for hovedstolen etter skattebetalingsloven kapittel 10.

Nedsettelse etter annet ledd kan innebære en hel eller delvis nedsettelse av kravet. En delvis nedsettelse kan kombineres med en betalingsutsettelse for den delen av kravet som ikke settes ned.

Etter nytt annet ledd stilles det ikke noe krav til at skyldner selv må fremsette en søknad om lempning. Innkrevingsmyndighetene har derfor i særlige tilfeller mulighet til å lempe krav på eget initiativ.

Skattedirektoratet har i [retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) pkt. 4 gitt en nærmere veiledning om hva som ligger i de enkelte vilkårene for lempning etter annet ledd.

15-2.6 § 15-2 tredje ledd – Adgang til å sette vilkår for betalingsordninger

Bestemmelsen gir innkrevingsmyndighetene adgang til å sette ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning etter både første og annet ledd. En

adgang til å fastsette tilleggsvilkår vil legge til rette for mer konkrete vurderinger i den enkelte sak, og vil bidra til en bedre løsning for det offentlige som kreditor. Søknader om lempning vil ofte ha svært ulik karakter, og behovet for tilleggsvilkår vil kunne variere fra sak til sak.

15-2.7 Avgjørelseskompetansen

Avgjørelseskompetansen etter § 15-2 første og annet ledd er lagt til innkrevingsmyndighetene. Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 2-1.

Skattedirektoratet kan etter § 15-2 fjerde ledd annet punktum fastsette nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Nærmere regler er gitt i [retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) pkt. 2.

15-2.8 Saksbehandling

Det følger av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at forvaltningsloven gjelder for alle krav som innkreves etter loven, se 3-1. Det er imidlertid gjort enkelte unntak i § 3-3, se 3-3.

Det følger av § 3-3 første ledd siste punktum at vedtak etter § 15-2 ikke kan påklages. Forarbeidene uttaler at lempning av innfordringshensyn skjer av hensyn til kreditorene. Dette innebærer at skyldnerens rettssikkerhet i liten grad reduseres dersom det ikke gis adgang til å **klage** over slike vedtak.

Det følger av skattebetalingsloven § 3-3 første ledd første punktum at dersom de hovedhensyn som har vært avgjørende for innkrevingsmyndighetene antas å kunne svekke muligheten for fremtidig dekning av skatte- og avgiftskravet, kan **begrunnelsen** begrenses til å omfatte de regler lempningsvedtaket bygger på og de faktiske forhold som ligger til grunn for vedtaket, jf. forvaltningsloven § 25 første og annet ledd.

Bestemmelsen gir således unntak fra en mer utfyllende begrunnelse om hvilke vurderinger som er gjort og de forhold som er tillagt avgjørende vekt ved skjønnsutøvelsen, slik forvaltningsloven § 25 tredje ledd angir.

Søkeren skal i utgangspunktet sende en skriftlig søknad. Dersom søkeren henvender seg muntlig, skal det utformes en skriftlig redegjørelse som søkeren undertegner.

15-3 § 15-3. Betalingsutsettelse for formuesskatt

(1) Personlig eier av virksomhet som ikke utarbeider konsernregnskap, og som har negativt årsresultat i årsregnskapet for 2020, kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på denne virksomhetsformuen.

(2) Personlig eier av selskap i konsern etter regnskapsloven § 1-3 som utarbeider konsernregnskap, og som har negativt årsresultat i konsernregnskapet for 2020, kan kreve å utsette betalingen av formuesskatt på aksjer i selskapet.

(3) Formue i land utenfor EØS er ikke omfattet av utsettelsesordningen.

(4) Som virksomhetsformue regnes formue i aksjer, andeler i selskap med deltakerfastsetting og driftsmidler i enkeltpersonforetak som er omfattet av verdsettingsrabatten i skatteloven § 4-17 annet ledd og næringseiendom.

(5) Utsatt betaling etter denne bestemmelsen kan kreves i ett år for formuesskatt for inntektsåret 2020 når samlet utsatt formuesskatt overstiger 30 000 kroner i inntektsåret.

(6) Utsatt formuesskatt tillegges en egen rente frem til ny betalingsfrist for den utsatte formuesskatten. Ved oversittelse av ny betalingsfrist beregnes forsinkelsesrente etter § 11-1 av kravet tillagt rente etter første punktum.

(7) Skattyter kan fritas for forskuddstrekk og forskuddsskatt, som ikke er innbetalt, tilsvarende forventet utsatt formuesskatt etter første ledd eller andre ledd

(8) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

15-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Prop. 52 S \(2019–2020\)](#) Endringer i statsbudsjettet 2020 under Kommunal- og moderniseringsdepartementet, Arbeids- og sosialdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet og Finansdepartementet (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet).
- [Prop. 53 LS \(2019–2020\)](#) Endringer i skatteloven og skattebetalingsloven mv. (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet).
- [Innst. 198 L \(2019–2020\)](#) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 15-3-1 til 15-3-5.

15-3.2 Generelt om § 15-3

Bestemmelsen ble tilføyd ved lov av 19. mars 2020 med virkning for formuesskatt for inntektsåret 2020. Bakgrunnen var at virksomheter grunnet koronavirusutbruddet i 2020 opplevde en periode med manglende etterspørsel og bortfall av oppdrag. Det ble derfor gitt en mulighet for en midlertidig likvi-

ditetshjelp til eiere av slike virksomheter. Ordningen gjaldt for personlig eier av virksomhet som hadde negativt årsresultat i årsregnskapet/konsernregnskapet for 2020. Det er gitt forskriftsbestemmelser til bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 15-3-1 til 15-3-5.

Ordningen var midlertidig og gjaldt bare for inntektsåret 2020. Utsatt betaling kunne videre bare kreves når samlet utsatt formuesskatt oversteg kroner 30 000 i inntektsåret.

Krav om betalingsutsettelse for formuesskatten måtte fremsettes for skattekontoret innen fristen for levering av skattemeldingen for inntektsåret 2020, og skattyter måtte i denne forbindelse dokumentere at virksomheten gikk med underskudd i 2020.

Betalingsfristen for den utsatte formuesskatten ble forskjøvet med ett år (til 2022) regnet fra forfall for første termin av restskatt, jf. skattebetalingsloven § 10-21 første ledd. Betalingsutsettelsen ble gjennomført ved at formuesskatten som var utsatt, ble tatt ut fra samlet fastsatt skatt før skatteavregningen.

Nærmere redegjørelse for ordningen og vilkårene for å omfattes av denne fremgår av [Skattebetalingshåndboken 6. utgave](#) pkt. 15-3.

15-4 § 15-4. Betalingsutsettelse i økonomiske krisesituasjoner

Departementet kan i forskrift gi særlige regler om betalingsutsettelse av skatte- og avgiftskrav og nedsettelse av renter i økonomiske krisesituasjoner.

15-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Prop. 107 LS \(2019–2020\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga.
- [Innst. 338 L \(2019–2020\)](#) Innstilling fra finanskomiteen om ny § 15-4 i skattebetalingsloven og endring i SI-loven (nye regler for utsatt betaling av skatt, avgift mv.).

Forskrifter

- [Forskrift 7. april 2020 nr. 764](#) om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet § 6.

15-4.2 Generelt om § 15-4

Bestemmelsen ble tilføyd ved lov av 12. juni 2020 med virkning fra samme dag. Bakgrunnen for forskriftshjemmelen var behovet for en mer forenklet og fleksibel ordning for betalingsutsettelse i forbindelse med utbruddet av Covid-19.

Forskriftshjemmelen er imidlertid gjort generell slik at departementet også kan gi forskrift om betalingsutsettelse for skatte- og avgiftskrav eller nedsettelse av renter i eventuelle senere krisesituasjoner. Forskrifter som gis i medhold av bestemmelsen kan imidlertid kun gjelde for den aktuelle økonomiske krisesituasjonen.

Forskriftshjemmelen gjelder for skatte- og avgiftskrav omfattet av skattebetalingsloven. Det er også gitt en tilsvarende forskriftsbestemmelse i SI-loven § 8 tredje ledd som gjelder for krav som kreves inn etter SI-loven.

Med hjemmel i § 15-4 er det i forskrift om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet i § 6 gitt særlige regler om adgang til å innvilge betalingsutsettelse når noen er midlertidig ute av stand til å innfri sine krav som følge av Covid-19.

15-4.3 Betalingsutsettelse ved betalingsproblemer som følge av Covid-19-utbruddet

Forskrift om utsettelse av skatteinnbetalinger mv. for å avhjelpe konsekvensene av Covid-19-utbruddet § 6 åpnet for en mer forenklet og fleksibel ordning for betalingsutsettelse for de fleste skatte og avgiftskrav.

Utsettelsesordningen ble innført 12. juni 2020, og åpnet i første omgang for å søke om utsettelse frem til 31. desember 2020. Ordningen ble imidlertid forlenget en rekke ganger, siste gang frem til 30. juni 2021. Det ble også åpnet for at kravene som var utsatt til 30. juni 2021 skulle kunne nedbetales avdragsvis innen 30. desember 2022. Ved forskriftsendring av 25. januar 2022 ble det videre innført en ny utsettelsesordning for skatte- og avgiftskrav

med forfall i perioden 1. januar - 31. mars 2022. De utsatt kravene kunne nedbetales avdragsvis i perioden 31. mai - 30. desember 2022.

En betalingsutsettelse etter ordningen endret ikke kravets forfall, og det ble på vanlig måte beregnet forsinkelsesrenter i utsettelsesperioden.

Av forskriften § 6 første ledd fremgår det at «når noen er midlertidig ute av stand til å innfri sine krav som følge av Covid-19-utbruddet og smittevern-tiltakene, kan det gis utsettelse med betalingen.»

Både personlige skyldnere og næringsdrivende kunne innvilges betalingsutsettelse etter ordningen, men etter noe ulike vilkår.

Skattedirektoratet har i [Retningslinje for betalingsutsettelse ved betalingsproblemer som følge av Covid-19-utbruddet](#) gitt nærmere veiledning om ordningen og de nærmere vilkårene for betalingsutsettelse.

Kapittel 16. Ansvarsregler

16-1 § 16-1. Tvangsinnfordring av ansvarskrav

(1) Reglene i dette kapitlet kommer til anvendelse når skatte- og avgiftskrav ikke er betalt av den skatte- og avgiftspliktige ved forfall. Ansvaret omfatter også renter, omkostninger, tilleggsrett og tilleggsavgift.

(2) Ansvarskravene kan innkreves etter reglene i lovens del IV om motregning og tvangsfullbyrdelse. Lovens øvrige regler gjelder tilsvarende for ansvarskrav så langt de passer.

(3) Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16-11 til 16-13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.

16-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20, kap. 27 s. 196 og pkt. 14.8.4 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.

16-1.2 § 16-1 første ledd – Reglenes anvendelsesområde

Når den skatte- og avgiftspliktige ikke overholder sin betalingsplikt, kan andre på nærmere bestemte vilkår gjøres betalingsansvarlig. Lovens kapittel om ansvarsregler er inndelt etter skatte- eller avgiftskravets art og ansvarsgrunnlag:

- §§ 16-10 til 16-14 – Formues- og inntektsskatt, samt trygdeavgift
- §§ 16-20 og 16-22 – Forskuddstrekk, utleggstrekk og skattetrekk
- §§ 16-30 og 16-31 – Merverdiavgift og arveavgift
- §§ 16-40 til 16-42 – Særavgifter
- § 16-50 – Inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift

De innledende bestemmelsene i § 16-1 første til tredje ledd gir fellesregler for skatte- og avgiftskrav i «vid forstand», dvs. alle krav som omfattes av loven, jf. lovens kap. 1.

I forarbeidene uttales det i kommentarene til § 16-1 første ledd at «ansvaret mot de som er ansvarlige etter reglene i kapittel 16, kan gjøres gjeldende straks forfallstidspunktet for kravet er passert.» Dette følger av måten vilkåret for å gjøre ansvar gjeldende på er utformet, nemlig «når kravet ikke betales». Hovedregelen er dermed at det ikke er en betingelse om at det må være sendt betalingsvarsel eller være igangsatt andre innfordringsskritt mot den skatte- og avgiftspliktige, før kravet kan rettes mot den ansvarlige etter bestemmelsene i kapittel 16. Dette gjelder imidlertid ikke for alle ansvarsbestemmelsene, se for eksempel § 16-11 første ledd.

Beslutning om å rette ansvar etter bestemmelsene i kapittel 16, er et enkeltvedtak, se 3-1.2. Dette innebærer blant annet at det i utgangspunktet må sendes et forhåndsvarsel til den som blir ansvarliggjort, at vedtaket må begrunnes og at det vil være klageadgang på beslutningen, jf. forvaltningsloven kapittel IV-VI.

Det følger av skattebetalingsloven § 16-1 første ledd annet punktum at ansvar etter kap. 16, i tillegg til det aktuelle skatte- eller avgiftskravet, også omfatter **renter, omkostninger, tilleggsskatt og tilleggsavgift**.

Ordningen om utsatt iverksetting av sanksjon for tilleggsskatt, tilleggsavgift og overtredelsesgebyr ved klage/søksmål etter skatteforvaltningsloven § 14-10, tollavgiftsloven § 12-7 og vareførselsloven § 12-2, se 3-1.3 gjelder også for den ansvarlige etter bestemmelsene i kapittel 16.

16-1.3 § 16-1 annet ledd – Innkreving av ansvarskrav

Bestemmelsen fastslår at ansvarskrav kan innkreves etter skattebetalingsloven del IV, kap. 13 om motregning og kap. 14 om tvangsfullbyrdelse og angis i forarbeidene å være en videreføring av tidligere rett.

For at et krav skal kunne tvangsinnfordres må det foreligge et alminnelig eller særlig tvangsgrunnlag for kravet, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 første ledd. Alminnelig tvangsgrunnlag er oftest en dom eller kjennelse av norsk domstol eller en lignende avgjørelse eller vedtakelse, jf. § 4-1 annet ledd. Skatte- og avgiftskrav er å anse som særlige tvangsgrunnlag i henhold til § 4-1 femte ledd. Det følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 første ledd bokstav e, jf. skattebetalingsloven § 14-1, at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

Hovedpoenget i skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd første punktum er at ansvarskravene gjøres til **tvangsgrunnlag for utlegg**.

Bestemmelsen viser også til at ansvarskravene kan innkreves etter skattebetalingslovens regler om **motregning** i kap. 13. Motregning er i utgangspunktet ikke å regne som innkreving i snever forstand. Skattebetalingsloven § 13-1 inneholder imidlertid regler som utvider motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav. Det fremstår derfor som naturlig å se på motregning som en innkrevingshandling. Det presiseres at ansvarskravene er underlagt de samme begrensningene som ordinære skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven, eksempelvis § 13-3 om at det ikke er adgang til å motregne i krav som er beslagsfrie etter dekningsloven kap. 2, med mindre det dreier seg om «samme type krav».

Ifølge skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd annet punktum gjelder skattebetalingslovens øvrige regler, dvs. reglene med unntak av kap. 13 og 14, for ansvarskravene «så langt de passer». Det må dermed foretas en konkret vurdering av hver enkelt regelkonstellasjon om hvorvidt den kommer til anvendelse eller ikke. Bestemmelsen må imidlertid anses som en presumsjon for at regelverket i skattebetalingsloven generelt får anvendelse på ansvarskravene. Samtidig oppfordrer ordlyden til å være årvåken med hensyn til mulighetene for at ansvarskravene kan stå i en noe annen stilling enn ordinære skatte- og avgiftskrav.

Bestemmelsen i annet ledd annet punktum medfører videre at det kan gis **betalingsutsettelse eller -nedsettelse av ansvarskravene** etter de samme

reglene som for skatte- og avgiftskravene de refererer seg til, jf. skattebetalingsloven kap. 15. Det presiseres at ansvarskrav etter skattebetalingsloven kap. 16 ikke er det samme som et idømt erstatningskrav/sivilt krav i straffesak. Sistnevnte krav er omtalt i kapittel 18-1.4. [18-1.4](#)

I henhold til skattebetalingsloven § 10-52 skal ansvarskrav etter loven kap. 16 og § 4-1 annet ledd, samt ansvarskrav etter artistskatteloven § 7, betales senest to uker etter at melding om kravet er sendt. Bestemmelsens henvisning til tvangsfullbyrdsloven § 4-18 markerer at **betalingsfristen** i § 10-52 ikke kommer i tillegg til fristen på to uker fra varsel om tvangsfullbyrdelse er sendt til dette begjæres. I forarbeidene understrekes at det «i de fleste tilfeller vil være rimelig at ansvarskravet ikke er gjenstand for tvangsfullbyrdelse før det er gått to uker fra melding om kravet er sendt». Dette innebærer at selv om varsel etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18 kan unnlates etter annet ledd, skal tvangsfullbyrdelse av ansvarskrav likevel ikke iverksettes før betalingsfristen på to uker er utløpt.

Skattebetalingsloven § 10-52 har ikke betydning for omfanget av ansvaret for forsinkelsesrenter. **Ansvaret for forsinkelsesrenter** er det samme som for det skatte- og avgiftskrav ansvaret gjelder. Det er forfall for det underliggende kravet som har betydning ved beregning av forsinkelsesrente, jf. skattebetalingsloven § 11-1 første ledd fjerde punktum. I bestemmelsen presiseres at forsinkelsesrenter løper fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, og fram til betaling skjer. Skattebetalingsloven § 10-52 er derfor ikke en forfallsbestemmelse i ordinær forstand, men en bestemmelse som regulerer når det er adgang til å iverksette tvangsinnføring av skatte- og avgiftskravet.

16-1.4 § 16-1 tredje ledd – Regressadgang

Det følger av tredje ledd at den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16-11 til 16-13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige. Tilbakebetalingskravet har ikke særrettigheter med hensyn til tvangsfullbyrdelse slik skatte- og avgiftskrav og ansvarskrav har. Kravet utgjør altså ikke et særlig tvangsgrunnlag. Dersom ikke tilbakebetalingsbeløpet dekkes frivillig, må det fremskaffes et tvangsgrunnlag for kravet, typisk en rettskraftig dom, for at kravet skal kunne tvangsfullbyrdes.

Tilbakebetalingsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-1 tredje ledd gir ikke rettigheter ut over hva som følger av ulovfestet rett. Lovgiver har imidlertid hatt et ønske om at retten til tilbakebetaling skulle fremgå klart av loven, for så vidt gjelder ansvar etter §§ 16-11 til 16-13.

16-10 § 16-10. Foreldres ansvar

Foreldre er ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift ilagt hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

16-10.1 Forarbeider

- [Ot.prp.nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.

16-10.2 Generelt om § 16-10

Bestemmelsen får i tråd med ordlyden kun anvendelse på formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Ansvaret omfatter med dette skatt i form av forskuddsskatt, restskatt og forhåndsfastsatt skatt. Trekkansvaret etter lovens § 16-20 for pliktig forskuddstrekk gjelder for øvrig også for foreldre som utbetaler lønn til sine barn.

Uttrykket «barn» har en vid betydning. Ansvaret gjelder uavhengig av alder, ekteskapelig status eller av om barnet har egne barn.

Det følger av forarbeidene at ansvaret er **objektivt**, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 197. Ansvaret er altså ikke betinget av noen forsømmelse fra foreldrenes side. I forarbeidene til skattebetalingsloven av 1952 ble det presisert at ansvaret gjelder selv om det ikke påvises at barnet «har lønn av foreldrene». Også i denne forstand er ansvaret objektivt. Det presiseres at tilfeller der den skattepliktiges inntekt skriver seg fra naturalytelse, f.eks. godtgjørelse i form av kost og losji, også omfattes.

Ansvaret er direkte, dvs. at det ikke er nødvendig å rette skattekravet mot barnet (skattyter) først. I forarbeidene uttales i merknadene til § 16-1, at «det er – som i dag – ikke krav om at det er sendt betalingsvarsel eller iverksatt andre innfordringsskritt overfor den skatte- og avgiftspliktige før kravet kan gjøres gjeldende.» I proposisjonen vises det til at dette følger av ordlyden i § 16-1 første ledd, siden adgangen knyttes opp til «når kravet ikke betales».

For at ansvarsregelen skal komme til anvendelse, er det et vilkår at det dreier seg om skatt som refererer seg til inntekt av arbeid i «**foreldrenes bedrift**». Foreldrenes privathusholdning er ikke å regne som bedrift i lovens forstand.

Dersom bedriften kun tilhører den ene av foreldrene hviler, etter Skattedirektoratets oppfatning, ansvaret bare på denne.

Hvis foreldrene har fordelt overskuddet fra virksomheten mellom seg etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 annet ledd, så er det denne fordelingen som skal legges til grunn ved fordelingen av ansvaret. Dette følger som en logisk konsekvens av regelverkets system.

Et ytterligere vilkår for at bestemmelsen skal komme til anvendelse er at det må dreie seg om **hjemmeværende barn**.

Barnet må klart anses som hjemmeværende dersom det har sin faste bopel i foreldrenes hjem og har kosten der. At barnet betaler for seg endrer ikke på dette. Det har vært antatt at det avgjørende må være om det dreier seg om felles husholdning. Det gjør det etter forholdene kanskje ikke dersom barnet har eget kjøkken. Gulating lagmannsrett har i en dom av 22. august 1997 lagt til

grunn at sønn som hadde soveværelse på sin mors gård og hadde inntekter fra gården, likevel ikke kunne anses som «hjemneværende». På virkedagene hadde han sitt hovedgjøremål på en kjøreskole, mens en røkter var ansatt for å ta seg av den daglige gårdsdriften. Lagmannsretten la til grunn at sønnen hadde stått for sitt eget hushold utenfor morens gård.

Etter Skattedirektoratets syn er det tvilsomt om ansvar kan gjøres gjeldende for skatt som fastsettes etter at barnet har flyttet hjemmefra. Dette selv om skatten refererer seg til inntekt opptjent i foreldrenes virksomhet mens barnet bodde hjemme. Ansvar bør derfor ikke gjøres gjeldende for restskatt for et inntektsår som er fastsatt etter at barnet har flyttet hjemmefra.

16-11 § 16-11. Selskapers ansvar

(1) Ved fastsetting av skatt for deltaker i selskap som nevnt i skatte- loven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for for- mues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos delta- keren. Fastsettes det for deltaker skatt også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra sel- skapet.

(2) Selskap og innretning hjemmehørende i riket er ansvarlig for inn- tektsskatt og trygdeavgift av godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende som ytes til person bosatt i utlandet og selskap og innretning hjemmehø- rende i utlandet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstavene a til g og annet ledd og § 3-4 første til tredje ledd.

16-11.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningslo- ven) s. 296 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltnings- lov).

16-11.2 § 16-11 første ledd – Ansvar for deltakernes formues- og inntektsskatt og trygdeavgift

En skattyters formues- og inntektsskatt kan, helt eller delvis, referere seg til deltakelse i selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e.

Bestemmelsen viser til ansvarlige selskap, herunder ansvarlige selskap med delt ansvar, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd b, kommandittselskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd e, indre selskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd c, partrederi, jf. sjøloven kap. 5 og andre selskap som omfattes av sel- skapsloven § 1-1 første ledd. Disse selskapene er ikke egne skattesubjekter og omtales derfor ofte som deltakerlignede selskaper.

Bestemmelsen får etter Skattedirektoratets oppfatning også anvendelse når to eller flere deltakere rent faktisk må anses å drive virksomhet sammen. Bak- grunnen for denne oppfatningen er at retten i Gulating lagmannsretts dom av 17. november 2000, la til grunn at en restaurant som var registrert som et enkeltmannsforetak med hustruen som eneinnehaver, i realiteten måtte anses å være eiet og drevet av begge ektefellene for deres «felles regning og risiko», og at de derfor var solidarisk ansvarlige for selskapsforpliktelsene. Lagmanns- retten uttalte også at formalitetene (registreringen) ikke er mer enn et utgangs- punkt, det er de reelle forholdene som er avgjørende. At skyldner tilordnes inntekt fra ektefellens bedrift er imidlertid ikke tilstrekkelig grunnlag for å legge til grunn at det i realiteten er snakk om et ansvarlig selskap. Det må foreligge ytterligere momenter som klart peker i retning av at virksomheten i realiteten drives for ektefellenes «felles regning og risiko», jf. selskapsloven § 1-1 første ledd.

Skattepliktig inntekt i selskapet fastsettes på selskapsdeltakerne hver for seg, jf. skatteloven § 2-2 tredje ledd. Dette skjer ved at skatten fastsettes som om selskapet var skattepliktig, men den skatten som blir beregnet fordeles på selskapets deltakere etter deres andel av selskapets formue og inntekt. Skatten fastsettes på hver enkelt deltakers hånd, eventuelt med tillegg av skatt av formue og inntekt utenfor den aktuelle selskapsdeltakelsen.

Skattebetalingsloven § 16-11 første ledd etablerer et **subsidiært betalingsansvar for selskapet** skattyteren er deltaker i, dersom skattyter er ute av stand til å betale sin skatt. Det er et vilkår for å kunne gjøre ansvaret gjeldende at skatten «ikke kan innkreves hos deltakeren». I dette ligger at det på grunn av tvangsfullbyrdelse som ikke har ført fram, eller av andre like sikre grunnlag, må være på det rene at skattyteren er ute av stand til å betale skatten, for eksempel at det er avholdt en utleggsforretning med intet til utlegg. Etter Skattedirektoratets oppfatning kreves det ikke at skattyter må slås konkurs før ansvarskrav kan rettes mot selskapet.

Ansvaret gjelder bare den del av skattyterens skatt som er fastsatt på grunnlag av den aktuelle selskapsdeltakelsen, jf. bestemmelsens annet punktum. Denne andelen av skatten må derfor skilles ut fra skatt fastsatt på annet grunnlag før ansvar gjøres gjeldende mot selskapet.

Det presiseres at selskapet ikke kan holdes ansvarlig for skatt som er fastsatt for en deltaker for gevinst ved realisasjon av selskapsandel, jf. uttalelse inntatt i Utv. 1994 s. 547.

Dersom selskapet ikke kan dekke skatteansvaret for en deltakers selskapsgenererte skatt, har det vært reist spørsmål om hvorvidt **selskapets øvrige deltakere** kan holdes ansvarlige i medhold av ansvarsbestemmelsene i selskapsloven § 2-4. Bestemmelsens første ledd slår fast at deltakerne hefter solidarisk for selskapsforpliktelser. Etter annet ledd annet punktum kan selskapskreditor, når det ikke oppnås dekning innen 14 dager fra påkrav, kreve selskapsdeltakerne direkte. Det kreves ikke at det iverksettes innfordringsforsøk eller at det sannsynliggjøres at selskapet er insolvent før kravet rettes mot deltakerne. I en uttalelse inntatt i Utv. 1977 s. 622 har Finansdepartementet antatt at et ansvarlig selskaps ansvar for det enkelte medlems skatt etter den daværende regelen i skatteloven av 1911 § 31 annet ledd ikke er en selskapsforpliktelse som omfattes av det alminnelige solidaransvar i ansvarlige selskaper. På bakgrunn av denne uttalelsen er Skattedirektoratets oppfatning at skatten bare kan kreves dekket i selskapets aktiva. Dette syn legges også til grunn i Asle Aarbakke/Magnus Aarbakke: Ansvarlige selskaper og indre selskaper (7. utg. 2010) s. 120. Det gjøres oppmerksom på at det også er rettskilder som antyder at de andre deltakerne kan gjøres ansvarlig for meddeltakerens skatt, se Lossius/Harbek/Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer (2003). I en tingrettsavgjørelse ble også resultatet ansvar for meddeltakerens skatt. I Gulating lagmannsretts kjennelse av 26. oktober 2007 ble imidlertid tingrettens avgjørelse satt til side, men da på et annet grunnlag.

16-11.3 § 16-11 annet ledd – Ansvar for skatt fastsatt for personer bosatt og selskap og innretning hjemmehørende i utlandet

Det følger av bestemmelsen at selskap og innretning hjemmehørende i Norge er ansvarlig for skatt på visse ytelser til person bosatt i utlandet og selskap og

innretning hjemmehørende i utlandet. Formuesskatt omfattes ikke av bestemmelsen.

Ansaret gjelder skatt som fastsettes for person som er bosatt i utlandet og selskap og innretning som er hjemmehørende i utlandet, og som derfor ikke er skattepliktige som bosatt eller hjemmehørende i riket, jf. skatteloven § 2-1 og § 2-2. Skatteplikten for personer eller selskap som ikke er bosatt i riket er hjemlet i skatteloven § 2-3. Skatteloven § 3-4 regulerer i hvilken kommune skattlegging skal skje.

Ansvarsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-11 annet ledd gjelder ikke all skatt hjemlet i skatteloven § 2-3. Ansaret gjelder bare skatt som fastsettes på bakgrunn av ytelser som «godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende» som ytes av selskaper eller innretninger hjemmehørende i riket til personer bosatt i eller selskaper hjemmehørende i utlandet.

De skattepliktige ytelsene som selskapet eller innretningen hjemmehørende i Norge utbetaler, er som oftest trekkpliktige. Det utbetalende selskaps plikt til å foreta forskuddstrekk følger av skattebetalingsloven § 5-4. Dersom forskuddstrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i skattebetalingsloven kap. 5, eller trukket beløp ikke blir innbetalt i samsvar med lovens § 10-10, er utbetalende selskap ansvarlig for det forsømte beløp. Dette er det alminnelige trekkansvaret etter skattebetalingsloven § 16-20, som er et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det vil si at den trekkpliktige kun er ansvarsfri dersom han påviser at det manglende trekket ikke skyldes forsømmelighet eller manglende aktsomhet.

Skattebetalingsloven § 16-11 annet ledd er derimot en regel som pålegger utbetalende selskap et objektivt betalingsansvar for utenlandske skattepliktige personer og selskapers restskatt fastsatt på bakgrunn av godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende i medhold av skatteloven § 2-3.

Bakgrunnen for bestemmelsen er at det ikke var trekkplikt på disse ytelsene tidligere. Dette ble endret ved en lovendring i 2000, da ytelsene ble overført fra etterskuddsplikt til forskuddsplikt. Behovet for ansvarsbestemmelsen i § 16-11 annet ledd må derfor sies å være mindre i dag enn da ytelsene ikke var omfattet av trekkplikt. Skatteetaten har dessuten fått bistandsavtaler med flere og flere land, slik at det i dag er større muligheter for innfordring av skattekrav mot personer i utlandet enn tidligere.

Bestemmelsen vil nå typisk få anvendelse hvor et utenlandsk styremedlem har et skattekort med et for lavt trekk i forhold til størrelsen på ytelsen, og det oppstår en restskatt som han ikke betaler ved forfall.

Det er ikke klarlagt i hvilken grad innfordringsskritt mot skattyter må forsøkes før ansvar kan gjøres gjeldende overfor selskapet. Finansdepartementet uttaler i forarbeidene at «(a)nsvarsregelen kan blant annet begrunnes med at det er vanskelig for innkrevingsmyndighetene å innfordre krav hos styremedlemmer mv. som er bosatt i utlandet.» Etter Skattedirektoratets oppfatning taler dette for at det er adgang til å rette ansvarskravet mot selskapet når skattyter ikke betaler frivillig. Dette er også i tråd med den generelle regelen i § 16-1 første ledd, hvor det fremgår av forarbeidene at ansvaret etter reglene i kapittel 16, kan gjøres gjeldende straks forfallstidspunktet for kravet er passert.

16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar (Opphevet)

16-12.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).
- [Prop.194 LS \(2020–2021\) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga m.m. s. 31](#) (opphevelse av bestemmelsen)

16-12.2 Generelt om § 16-12

Bestemmelsen i § 16-12 ble opphevet ved [lov 18. juni 2021 nr. 107](#). Etter § 16-12 kunne fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, gjøres ansvarlig for fastsatt formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge. Det fremgår av [Prop.194 LS \(2020–2021\) s. 31](#) at bakgrunnen for opphevelsen var at bestemmelsen tilsynelatende aldri var benyttet, at det etter departementets vurdering heller ikke var behov for en slik ansvarsregel, samt at regelen kunne reise EØS-rettslige problemstillinger.

16-13 § 16-13. Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar

(1) Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som fastsettes for eller som må forutsettes å bli fastsatt for boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling. Det samme gjelder konkurs-skyldners formues- og inntektsskatt og trygdeavgift når boet er ansvarlig for skatte- og avgiftskravet.

(2) Tilsvarende ansvar påhviler hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskap og annen skattepliktig innretning, når dette oppløses og foretakets midler fordeles mellom eierne.

(3) Er midlene utloddet eller fordelt i tilfelle som nevnt i første og annet ledd, uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatte- og avgiftskrav, kan ubetalt skatt og avgift innkreves hos konkurskreditorer, arvingene eller parthaverne, som er ansvarlig hver for sin andel av skatte- og avgiftskravet.

16-13.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).

16-13.2 Generelt om § 16-13

Bestemmelsens første ledd pålegger skifteforvaltere en plikt til å holde tilbake tilstrekkelig av boets midler til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er, eller som må forutsettes å bli, fastsatt for boet eller arvelater. Av bestemmelsens annet ledd følger en tilsvarende plikt for hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskaper og skattepliktig innretning ved oppløsning av selskapet. Dersom pliktene som følger av første og annet ledd ikke overholdes, kan skattemyndighetene kreve det ubetalte skattekravet av henholdsvis skifteforvalter og selskapets styre og ledelse.

Dersom midlene er utloddet eller fordelt uten at pliktene etter første og annet ledd er overholdt, kan skattemyndighetene velge om de vil kreve den ubetalte skatten av den eller de som ikke har overholdt plikten etter første eller annet ledd, eller av dem som har mottatt midlene, dvs. konkurskreditorer, arvinger, eller parthavere etter bestemmelsens tredje ledd.

16-13.3 § 16-13 første ledd – Skifteforvalteres ansvar

Bestemmelsens første ledd gjelder skifteforvalteres plikt til å holde tilbake tilstrekkelige midler til dekning av boers skatteforpliktelser og omfatter bare formues- og inntektsskatt og trygdeavgift.

Bestemmelsen kommer til anvendelse ved offentlig skifte av **dødsbo**. Slike bo forvaltes i prinsippet av tingretten. Ofte setter imidlertid tingretten

forvaltningen av boet ut til en stedfortreder, vanligvis en advokat. Ansvaret gjelder selv om skattekravet ikke er meldt i boet. Det foreligger en plikt for skifteforvalteren til å orientere seg om hvilke skattekrav som kan være aktuelle før utlodningen av boet finner sted. Skatt som vedrører boet er for det første skatt som allerede er fastsatt for avdøde og som avdøde står til rest med. For det andre er det formues- og inntektsskatt som fastsettes for avdøde for dødsåret, samt skatt på dødsboet i medhold av skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h. For å få en oversikt over fastsatte skattekrav kan skifteforvalteren henvende seg til skattekontoret. Når det gjelder skatteforpliktelser som ennå ikke er fastsatt, men som må påregnes, må skifteforvalter sørge for å få dødsboets skatt forhåndsfastsatt, jf. skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4.

Første ledd annet punktum hjemler ansvar for bostyrer i **konkursbo** for skatteforpliktelser som er fastsatt eller som kan fastsettes for konkursdebitor for tiden før konkursåpningen, og som ikke var oppgjort på dette tidspunktet. Ansvar kan ikke gjøres gjeldende i større utstrekning enn det finnes midler til dekning av skattekravet i boet. Skattekrav er fortrinnsberettiget til dekning etter dekningsloven § 9-4. Dette gir dekning på linje med bl.a. krav på merverdiavgift og skattetrekk. Kravene gir dekning foran alminnelig dividendeberettigede konkurskrav, jf. dekningsloven § 9-6, men etter dekningsloven § 9-3 som regulerer krav på lønn, en del lønnsrelaterte krav ellers, krav på underholdsbidrag til ektefelle eller barn og noen andre krav. Prioriteten for skattekrav gjelder bare for krav som ikke har ordinær forfallstid som ligger lenger tilbake enn seks måneder før fristdagen. I ganske mange konkursbo vil det ikke bli noen dekning til skattekravene. Ved konkurs vil tingretten eller bostyrer som regel sørge for at boets skatt blir forhåndsfastsatt før boet slutes, jf. skatteforvaltningsloven § 8-14, jf. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4.

Selv om det er minimalt med midler i boet kan det hende at det fastsettes skatt for boet som er dekningsberettiget. Dette gjelder skatt på selve konkursboets inntekter, for små bo er det mest praktiske skatt på renteinntekter av boets bankinnskudd. Denne skatten vil, sammen med en del andre krav, representere en masseforpliktelse for boet. Slike masseforpliktelser gis etter dekningsloven § 9-2 best prioritet.

Skifteforvalters ansvar etter § 16-13 første ledd kan ikke gjøres gjeldende i tilfeller der boet er tilbakelevert til arvingene til privat skifte (**tilbakeleveringsbo**). Ansvaret etter § 16-13 inntreder først på det tidspunkt de nødvendige midler ikke er holdt tilbake. I dette ligger en forutsetning om at det må ha skjedd en utlodning eller fordeling av midlene. Dette vil ikke være tilfelle ved en tilbakelevering av boet til arvingene.

I Skattedirektoratets melding nr. 27/1979 (Utv. 1979 s. 451) er det gjengitt enkelte uttalelser fra Justisdepartementet vedrørende foreldelse av ansvarskravet. Justisdepartementet antar at ansvarskravet må anses å foreldes som et selvstendig krav i forhold til foreldelsen av det underliggende skattekravet. Det antas at foreldelsesfristen for ansvarskravet begynner å løpe fra tidspunktet for pliktforsømmelsen som danner grunnlaget for kravet, nemlig fra utlodningen og fordeling av boets midler uten at det blir satt av midler til å dekke skattekrav. Dersom det underliggende skattekravet er foreldet før utlodningen |

av boet, kan ansvarskravet ikke gjøres gjeldende. Er det underliggende skattekravet meldt som fordring i boet, vil dette imidlertid avbryte foreldelsen, jf. foreldelsesloven § 18 annet ledd.

16-13.4 § 16-13 annet ledd – Ansvar for medlem av styre og ledelse

Bestemmelsen hjemler en tilsvarende plikt som den som er fastsatt for skifteforvalter i første ledd. Aktørene som pålegges plikten er imidlertid helt andre, og situasjonen er i det hele tatt noe forskjellig.

Den pliktutløsende situasjonen består i at en formuesmasse i form av et selskap eller en annen skattepliktig innretning skal oppløses. I denne situasjonen foreligger det en plikt til å holde tilbake midler fra formuesmassen til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift, før formuesmassen fordeles blant de berettigede. For å få en oversikt over fastsatte skattekrav kan styre og ledelse henvende seg til skattekontoret. Når det gjelder skatteforpliktelser som ennå ikke er fastsatt, men som må påregnes, må styret og ledelsen sørge for å forhåndsfastsette skatten.

Plikten påhviler «hvert enkelt medlem av styre og ledelse» i de selskaper eller skattepliktige innretninger bestemmelsen gjelder, dvs. selskaper med selvstendig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd.

Skattebetalingsloven § 16-13 annet ledd er en spesialbestemmelse for skatt. **Aksjeloven og allmennaksjeloven** har begge bestemmelser som regulerer de samme forhold som bestemmelsen i skattebetalingsloven. Begge lover har i § 16-7 regler som skal sikre at selskapets kreditorer får dekning ved oppløsning og avvikling. En sentral forskjell i forhold til skattebetalingsloven er likevel at aksjelovens regler tar sikte på å sikre dekning for alle selskapets kreditorer. Etter aksjelovene legges plikten på avviklingsstyret for å sørge for at selskapets forpliktelser dekkes. I henhold til aksjelovene § 16-12 første ledd annet punktum er det medlemmene i avviklingsstyret som hefter solidarisk overfor forbigått kreditor, med mindre det godtgjøres at de har opptrådt med tilbørlig aktsomhet. Dette ansvaret suppleres av et restitusjonsansvar for aksjonærene etter aksjelovene § 16-12 første ledd første punktum. Bestemmelsen har likhetstrekk med konkurskreditorene, arvingene eller part-havernes ansvar etter skattebetalingsloven § 16-13 tredje ledd. En annen sentral forskjell mellom regelverkene er at ansvar etter skattebetalingsloven § 16-13 er tvangsgrunnlag for utlegg og at skattekontoret kan bruke sin særnamsmyndighet, jf. skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd.

Det er lite rettspraksis knyttet til både gjeldende bestemmelse og dens forgjenger. Trolig henger dette sammen med at bestemmelsen etterleveres. Skattebetalingsloven § 16-13 annet ledd sikter etter ordlyden mot formell oppløsning av selskaper og skattepliktige innretninger. **Formell oppløsning** er imidlertid ikke noe vilkår for at bestemmelsen kommer til anvendelse. Rettspraksisen som foreligger gjelder nettopp tilfeller hvor det ikke har skjedd noen formell oppløsning, og slår fast at det avgjørende momentet er hvorvidt en **reell oppløsning** har funnet sted.

Den sentrale avgjørelsen her er Høyesteretts dom av 28. juni 1999 ([Rt. 1999 s. 946 ABB](#)). ABB eide så godt som 100 prosent av aksjene i et datterselskap. Alle datterselskapets verdier var gjort om i penger. Selskapet hadde dessuten skattefrie avsetninger som var betinget av at midlene ble reinvestert.

I stedet for å oppløse selskapet formelt og gjøre opp skatten, solgte morselskapet (ABB) aksjene i selskapet til et holdingselskap. Skattemyndighetene fant at datterselskapets skatteposisjoner ikke kunne overføres til holdingselskapet og utløste ved gjennomskjæring den latente skatten på holdingselskapets hånd. Holdingselskapet gikk konkurs og betalingskrav for skatten ble etter en tid rettet mot morselskapet (ABB) i medhold av den daværende regelen i skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd jf. annet ledd. Høyesterett fant at morselskapet (ABB) var berettiget til å få prøve ligningsspørsmålet prejudisielt. Dette selv om holdingselskapet, som formelt var ilignet skatten og å anse som skattyter, ikke hadde bestridt ligningens gyldighet. Retten fant at dersom formell likvidasjonsligning faktisk hadde blitt gjennomført ville datterselskapet klart ha vært å anse som oppløst i skatterettslig forstand. Etter rettens mening fulgte det ikke av ordlyden i skatteloven av 1911 § 32 annet ledd at det krevdes formell likvidasjonsligning. Ligningen av holdingselskapet ble ansett å ha virkning overfor morselskapet (ABB), og datterselskapets midler ble, i og med at aksjesalget ble akseptert som en oppløsning, ansett fordelt i og med mottakelsen av kjøpesummen for aksjene. Når det gjaldt vilkåret om at skatten måtte «forutsettes å ville bli ilignet» fant retten at det var tilstrekkelig at morselskapet (ABB) måtte innse at det forelå en ikke ubetydelig risiko for dette. Morselskapet (ABB) ble etter dette i medhold av skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd, som aksjonær, dømt til å betale hele skattekravet med fulle forsinkelsesrenter.

Høyesteretts dom av 22. februar 1992 ([Rt. 1992 s. 236 Breiland](#)) gjaldt et tilfelle hvor en eneaksjonær avviklet et aksjeselskaps virksomhet, uten å følge daværende aksjelov kap. 13 ved omdanning til personlig firma. Ved et bokettersyn året før omdanningen ble det etterberegnet merverdiavgift i aksjeselskapet. Dette kravet ble, angivelig grunnet selskapets opphør, ikke innkrevet. På grunnlag av tallmateriale fra merverdiavgiftssaken ble det flere år senere etterlignet skatt i selskapet for inntektsår før omdanningen fra aksjeselskap til personlig firma. Det ble idømt ansvar ut ifra et kontinuitetssynspunkt. Høyesterett uttalte følgende om den fortsatte driften etter omdannelsen: «Når han gjorde dette ble det faktisk etablert en kontinuitet i forholdet mellom selskapet og hans personlige firma. Ved på en slik måte å fortsette selskapets drift uten å foreta en avvikling i samsvar med aksjeloven, må han bli ansvarlig for alle selskapets uoppgjorte krav uansett hva han personlig kan ha forestilt seg om ansvaret.» Det er dessuten interessant at retten fant grunn til å gi uttrykk for at ansvaret for etterlignet skatt, inkludert tilleggs-skatt, også kunne ha vært bygget på den daværende regelen i skatteloven av 1911 § 32 annet ledd. Ansvaret etter denne bestemmelsen ville imidlertid ha vært begrenset til de midler som fantes i aksjeselskapet.

I dommen avsagt av Agder lagmannsrett 21. desember 1981 (gjengitt i [Utv. 1982 s. 661](#)) var bakgrunnen for saken utbetaling av en erstatning i forbindelse med en brann hvor så å si alle verdiene i et familieaksjeselskap gikk tapt. På tross av at virksomheten ikke ble drevet videre etter brannen, ble ikke selskapet formelt oppløst. En person påtok seg å ta hånd om erstatningsutbetalingene og dekke selskapets kreditorer. I stor grad var det parthaverne (aksjonærene) selv som var selskapets kreditorer. Det ble ikke sendt inn selvangivelse og det ble ikke avsatt penger til å dekke selskaps skatt. Skattekravet mot

selskapet for inntektsåret erstatningene ble utbetalt, ble rettet mot personen som skulle ta hånd om utbetalingene. Saken er svært sammensatt og har et uklart faktum. Det interessante er imidlertid at selskapet ikke ble formelt oppløst og at det ikke fant sted noen formell utdeling av selskapsmidler til aksjonærene. Retten fant at selskapet måtte anses oppløst i relasjon til den daværende regelen i skatteloven av 1911 § 32 annet ledd. Retten uttalte: «Lagmannsretten finner det ikke naturlig å begrense ansvaret etter nevnte lovbestemmelse til de tilfeller hvor det finner sted en formell oppløsning etter aksjelovens regler. Dersom en slik begrensning skulle gjelde, ville man kunne unngå ansvar ved å unnlate å følge aksjelovens bestemmelser, hvilket ikke anses som et akseptabelt resultat.»

Ansvar etter annet ledd forutsetter at det er foretatt en fordeling av selskapets midler, jf. «midler fordeles». I samme dom som over (**Utv. 1982 s 661**) ble en gjeldsettergivelse overfor en parthaver (aksjonær) ansett som en utdeling av selskapets midler. Lagmannsretten uttaler følgende: «Under de foreliggende omstendigheter synes de beste grunner å tale for at denne gjeldsettergivelse må anses som fordeling av selskapets midler mellom parthaverne». For aksjonæren ville situasjonen vært den samme om han i stedet hadde innfridd lånet til selskapet, og selskapet ved oppløsningen hadde fordelt midlene. Situasjonen bør derfor, etter Skattedirektoratets syn, behandles på samme måte. En annen forståelse vil føre til at aksjonæren kommer heldigere ut fordi han har misligholdt sin plikt til å tilbakebetale lånet til selskapet.

16-13.5 § 16-13 tredje ledd – Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere

Skattebetalingsloven § 16-13 tredje ledd må ses i sammenheng med første og annet ledd. Når de ansvarsbetingende forhold etter første eller annet ledd er inntruffet, foreligger det en objektiv tilbakebetalingsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere etter tredje ledd. Stadfestelse av skyld eller medvirkning er altså ikke nødvendig. Ansvaret etter skattebetalingsloven § 16-13 tredje ledd er et pro-rata ansvar, med den følge at skatteansvaret for den enkelte kun gjelder for en forholdsmessig andel av skatten sett opp mot den andelen de har mottatt. Tilbakebetalingsplikten er likevel begrenset til det beløp den enkelte har mottatt i forbindelse med oppløsningen. Dette står i motsetning til ansvaret etter aksjelovene § 16-12, hvor aksjeeierne har et solidarisk ansvar. Den enkeltes ansvar etter tredje ledd er likevel solidarisk dersom skattekontoret også retter ansvarskravet mot bostyrer og/eller medlemmer av styre og ledelse etter første og annet ledd. Den ansvarlige etter tredje ledd kan likevel ikke bli solidarisk ansvarlig for en større andel av ansvarskravet enn det som følger av tredje ledd, se avsnittet over.

Etter ordlyden kan «ubetalt» skatt og avgift innkreves hos konkurskreditorer, arvingene eller parthaverne. Ordlyden taler for at ansvarskravet kan fremmes straks manglende betaling er konstatert. Dette resultatet er i overensstemmelse med den generelle regelen i skattebetalingsloven § 16-1, slik den beskrives i forarbeidene. Skattedirektoratet legger til grunn at ansvaret etter § 16-13 tredje ledd kan gjøres gjeldende av skattekontoret når kravet ikke er betalt til forfall.

16-14 § 16-14. Arvingers ansvar

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er fastsatt etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv. Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo er ikke ansvarlig for slike skatte- og avgiftskrav utover verdien av avdødes andel i boet.

16-14.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.4 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).

16-14.2 § 16-14 første punktum – Selvskiftende arvingers ansvar

Bestemmelsen gjelder selvskiftende arvinger. Det betyr at bestemmelsen kommer til anvendelse ved **privat skifte** av dødsbo, jf. arveloven § 116. Ved privat skifte må en eller flere av de myndige arvingene påta seg ansvaret for de forpliktelser som påhvilde avdøde. Arvinger som har overtatt avdødes gjeld etter arveloven § 116 har et vidtrekkende ansvar. En arving vil måtte betale hele avdødes gjeld selv om den langt overstiger det vedkommende har mottatt i arv. Hvor flere arvinger overtar gjelden, er de solidarisk ansvarlig overfor arvelaters kreditorer. De av arvingene som ikke overtar gjeldsansvaret blir bare ansvarlig for avdødes gjeld inntil verdien av sin arvelodd. Merk likevel ansvarsbegrensningen hvis boets aktiva er under 3G, jf. arveloven § 116 annet ledd.

Arveloven § 116 gjelder for alle typer gjeld, også skatte- og avgiftsgjeld.

Skattebetalingsloven § 16-14 første ledd er en spesialbestemmelse som begrenser selvskiftende arvingers **ansvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift fastsatt etter dødstidspunktet**. Ansvaret for slik skatt begrenses til hva den enkelte arving har mottatt i arv. Begrepet «fastsatt» etter dødstidspunktet sikter til at skattekravet først blir kjent for arvingene ved fastsettning, avregning og skatteoppgjør etter arvelaters død. Begrensningen av ansvaret til hva den enkelte arving har mottatt i arv har sammenheng med at preklusive proklama som utstedes i dødsbo etter arveloven §§ 100 til 103 ikke har virkning overfor skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 10-3. Det er bare skatt som blir fastsatt etter dødsfallet som det er vanskelig for arvingene å kjenne omfanget av ved tidspunktet for gjeldsovertakelsen av avdødes gjeld. Øvrig skyldig skatt vil arvingen lett kunne skaffe seg oversikt over ved en henvendelse til skattekontoret. For slik skatt gjelder de alminnelige regler for arvingers ansvar for avdødes gjeld etter arveloven § 116.

Det solidariske ansvaret viser seg ved at kravet kan innkreves mot den eller de av arvingene skattekontoret ønsker, oppad begrenset til det vedkommende har mottatt i arv. Skattekontoret kan rette hele kravet mot en av arvingene uten å ta hensyn til at det finnes flere andre arvinger som også er ansvar-

lige for kravet. Det blir opp til arvingen som er krevet for mye ut fra sin forholdsmessige andel av arven, å søke regress hos sine medarvinger.

16-14.3 § 16-14 annet punktum – Ansvar for gjenlevende ektefelle

Gjenlevende ektefelle kan sitte i uskifte etter arveloven §§ 14 og 15. Når denne retten benyttes, blir lengstlevende personlig ansvarlig for avdøde ektefelles gjeld, jf. arveloven § 20. Etter arveloven § 20 annet punktum kan gjenlevende utstede preklusivt proklama etter arveloven §§ 100 til 102. Et slikt proklama har imidlertid ikke virkning for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 10-3.

Skattebetalingsloven § 16-14 annet ledd innebærer en begrensning av ansvaret etter arveloven § 20. Gjenlevende ektefelles ansvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift fastsatt etter dødstidspunktet er begrenset til verdien av avdødes andel i boet.

Lengstlevende ektefelles posisjon i uskiftet bo når det gjelder den avdøde ektefellens skatt blir som følger: For skatt fastsatt før dødsfallet vil lengstlevende ektefelle være ansvarlig med alt vedkommende eier. For skatt fastsatt etter dødsfallet vil ansvaret være begrenset til avdødes andel i boet. Avdødes andel i boet må forstås som den verdi lengstlevende har fått overført i forbindelse med overtakelsen av det uskiftede bo.

16-20 § 16-20. Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) og utleggstrekk

(1) Dersom forskuddstrekk eller skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) ikke blir foretatt i samsvar med reglene i kapittel 5 eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-10, er de som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk ansvarlig for beløpet. Det samme gjelder dersom et utleggstrekk etter § 14-4 ikke blir foretatt og oppgjør ikke blir gitt i samsvar med §§ 10-50 og 14-5. Unnløstelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiver eller noen i hans tjeneste.

(2) Arbeidsgiver som unnløst å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktig eller ufullstendige opplysninger i melding eller på annen måte, er ansvarlig for de beløp som kunne være trukket etter § 14-4 dersom melding eller opplysning var gitt på riktig måte. Bestemmelsen i første ledd tredje punktum gjelder tilsvarende. Ved fastsetting av ansvar skal det legges til grunn at trekk ville blitt satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse, med 10 prosent av trekkgrunnlaget.

(3) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

16-20.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.5 og kap. 27 s. 197 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 198. (Begrepsendring i tredje ledd – den trekkansvarlige erstattet med arbeidsgiver.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 145. (Nytt fjerde punktum i første ledd.)
- [Prop. 126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. (Oppretting av lovtekst i annet ledd annet punktum.)
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) for budsjettåret 2017 Skatter, avgifter og toll 2017 pkt. 19.3.13. (Opphevelse av første ledd siste punktum som følge av opphevelsen av § 5-4 annet ledd.)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga (endringer i overskriften og i første ledd som følge av innføring av ny ordning med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet) pkt. 4.4.10 og s. 111.
- [Prop. 1 LS \(2019–2020\)](#) Skatter, avgifter og toll 2020 pkt. 14.6.3 (§ 16-20 tredje ledd oppheves).

16-20.2 Generelt om § 16-20

Bestemmelsen skiller seg fra øvrige bestemmelser i kap. 16 ved at den gjelder ansvar for egne forsømmelser.

I henhold til skattebetalingsloven § 3-3 tredje ledd gjelder ikke forvaltningslovens kapittel IV til VI om enkeltvedtak for vedtak etter § 16-20, se 3-3.5.

Bestemmelsens overskrift og første ledd første punktum ble endret ved lov av 22. juni 2018 nr. 65 i forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. Endringene gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. For mer om arbeidsgivers plikt til å foreta skattetrekk etter den nye kildeskatteordningen, se 5-4.

16-20.3 § 16-20 første ledd – Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) og utleggstrekk

Første ledd første punktum hjemler ansvar for trekkpliktiges manglende etterlevelse av pliktene som gjelder **forskuddstrekk** eller **skattetrekk etter § 5-4 første ledd**.

Kap. 5 inneholder bestemmelser om forskuddstrekkordningen og om kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere bosatt i utlandet. Paragraf 5-4 etablerer selve trekkplikten og definerer hvem som er trekkpliktige. Kapitlet for øvrig regulerer bl.a. en rekke forhold vedrørende trekkplikten; selve gjennomføringen av trekket (§ 5-10), hvilke ytelser det skal foretas trekk i (§ 5-6) samt plikten til å separere foretatt trekk fra den trekkpliktiges øvrige midler (§ 5-12).

Hoveddefinisjonen av trekkpliktig er det loven benevner som «**arbeidsgiver**», jf. § 5-4 første ledd. Begrepet arbeidsgiver defineres i lovens § 4-1 første ledd bokstav c): «Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk i.»

Som det fremgår av ordlyden, avviker lovens arbeidsgiverbegrep noe fra begrepets betydning i ordinær språklig forstand. Begrunnelsen er at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep knytter posisjonen opp mot en faktisk utbetalingssituasjon.

Også andre enn «arbeidsgiver» kan være pliktige til å foreta forskuddstrekk. Dette gjelder f.eks. forsikringsselskaper for skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring, jf. § 5-4 annet ledd.

Både forskuddstrekket og skattetrekket etter § 5-4 første ledd gjennomføres ved at den trekkpliktige «beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyter», jf. § 5-10.

Beløp som er trukket, det vil si holdt tilbake ved utbetaling til skattyter, pliktes innbetalt til skattekontoret innen frist som fastsatt i § 10-10.

Dersom ovennevnte plikter – trekkplikt og innbetalingsplikt – ikke etterleveres, blir den trekkpliktige økonomisk ansvarlig for beløpet. Det vil si at skattekontoret kan kreve inn beløpet hos den trekkpliktige. Ansvarskravet er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd, jf. § 14-1.

Ansvar for manglende etterlevelse av plikten til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter § 5-4 vil regelmessig være forankret i at den trekkpliktige rent faktisk ikke har gjennomført selve trekket. I dette ligger at den trekkpliktige helt eller delvis har unnlatt å holde tilbake riktig beregnet trekkbeløp i oppgjøret med skattyter.

Vilkåret for å gjøre ansvar gjeldende på grunnlag av manglende trekketterlevelse er imidlertid videre enn at trekket rent faktisk er unnlatt. Dette følger av bestemmelsens formulering om at forskuddstrekk eller skattetrekk ikke blir foretatt «i samsvar med reglene i kapittel 5». Den trekkpliktige plikter etter loven § 5-12 første ledd å separere trukket beløp fra sine egne midler. Dette skjer primært ved at beløpet, senest første virkedag etter utbetalingen, settes inn på en **skattetrekkkonto** (særskilt bankkonto), se nærmere om kravet til skattetrekkkonto under 5-12.

Dersom trekket rent faktisk er gjennomført, men separeringen av trekkbeløpet ikke er foretatt, antas det at ansvar i prinsippet vil kunne gjøres gjeldende. Ansvarskravet må da anses forfalt til tross for at forfallstidspunktet for innbetaling av trekket etter § 10-10 ikke har inntruffet, og kravet vil være tvangskraftig, jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-4. Det er imidlertid veldig lite praktisk å gjøre ansvar gjeldende kun på bakgrunn av manglende separering.

Bestemmelsen i første ledd annet punktum etablerer ansvar for den som pålegges å foreta **utleggstrekk** etter skattebetalingsloven § 14-4. Ansvarsregelen gjelder for utleggstrekk som er nedlagt til dekning av alle krav som er omfattet av loven, jf. skattebetalingsloven kap. 1. Kretsen av de som kan bli gjenstand for pålegg om utleggstrekk avgrenses av at de må avgi en ytelse som det er adgang til å nedlegge utleggstrekk i etter skattebetalingsloven § 14-4.

Første ledd tredje punktum innfører en **begrensning av ansvaret** etter første og annet punktum. Det fremgår av tredje punktum at unnlattelse av å foreta pliktig trekk ikke medfører ansvar når «det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet». Ansvarsgrunlaget er altså et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det er den trekkpliktige som må godtgjøre at han har handlet forsvarlig. Det legges til grunn at beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Skyldansvar innebærer at den trekkpliktige må være noe å bebreide. Lovteksten gir anvisning på to skjønstemaer for å rette eventuelle bebreidelser mot den trekkpliktige; at vedkommende har forsømt seg eller at det er utvist uaktsomhet. Dersom det foreligger unnlatt etterlevelse av en plikt er det nærliggende å anta at det foreligger en forsømmelse. Skattedirektoratet er av den oppfatning at ansvarsbegrensningen i tredje punktum må antas å være en snever unntaksbestemmelse. Et eksempel på et tilfelle hvor ansvarsbegrensningen kan komme til anvendelse fremgår av Lossius/Harbak/Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer (2003) side 455: Dersom arbeidsgiver på forhånd har fått uttalelse fra skatteoppkreveren i sin kontorkommune (nå skattekontoret) om at det ikke skal gjennomføres skattetrekk i vedkommende ytelse, vil det neppe kunne gjøres ansvar gjeldende mot ham, selv om det senere skulle vise seg at uttalelsen ikke var riktig på det tidspunktet den ble avgitt.

Ansvarsfrihetsregelen i tredje punktum gjelder bare brudd på trekkplikten. Når trekket faktisk er foretatt foreligger det en ubetinget plikt med hensyn til betalingsoppgjøret, dvs. overføring av trekkbeløpet til skattetrekkkonto eller innbetaling av beløpet. I slike tilfeller er den trekkpliktiges ansvar altså objektivt, jf. Ot.prp.nr.83 (2004–2005) s. 147.

Fra og med inntektsåret 2017 ble bestemmelsen i skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd, om forskuddstrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandske aksjonærer og forskuddstrekk i utbyttekompensasjon etter skatteloven § 10-11 tredje ledd, opphevet. Det skal ikke lenger foretas forskuddstrekk i slike utbetalinger. Fra samme tidspunkt gjelder ny § 5-4a som innfører en plikt for aksjeselskaper mv. til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer, og en plikt for innlånere til å foreta skattetrekk i utbyttekompensasjon til kontraktsmotpart i utlandet etter avtale om verdipapirlån (**kildeskatt på utbytte**). For en nærmere redegjørelse for skattetrekkplikten og gjennomføringen av denne, se [5-4a](#) og [5-10a](#).

Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær er som følge av dette ikke lenger omfattet av skattebetalingsloven § 16-20, men følger av ny § 16-21. For en nærmere redegjørelse, se [16-21](#).

16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv.

Etter annet ledd er en arbeidsgiver som unnlater å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i melding mv., ansvarlig for de beløp som kunne være trukket i utleggstrekk dersom meldingen eller opplysningen var gitt på riktig måte. Denne ansvarsregelen gir mulighet for å rette et ansvarskrav mot arbeidsgivere som har medvirket til å forringe skatte- og avgiftskreditorenes dekningsadgang gjennom manglende rapportering av arbeidsforholdet i Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret, jf. folketryktdloven § 25-1 annet ledd, eller ved å oppgi uriktige eller ufullstendige opplysninger, f.eks. der det er oppgitt for lav lønn. Regelen er praktisk der arbeidsgiver utbetaler lønn svart, men vil også fange opp tilfeller hvor arbeidsgiver innrapporterer lønn som er utbetalt gjennom hele året rett før årsskiftet.

Ansaret gjelder alle krav som innkreves etter skattebetalingsloven, jf. [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) s. 91.

Annet ledd tredje punktum oppstiller en teknisk beregningsregel for fastsetting av ansvarsbeløp. Trekket som kunne ha vært gjort gjeldende stipuleres til 10 prosent av brutto trekkgrunnlag. Hensikten med en fast sats er både beregningstekniske hensyn, og å utelukke tvist mellom arbeidsgiver og innkrevingsmyndigheten om ansvarsbeløpets størrelse, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) side 147. Skattedirektoratet tolker uttalelsen i forarbeidene slik at man ved fastsettingen av ansvaret da slipper å kartlegge og beregne lønnsinntakene utgifter for å vurdere om skyldneren har hatt tilstrekkelige midler til livsopphold i den aktuelle perioden.

Ved fastsetting av ansvaret skal det legges til grunn at trekk ville blitt satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse, dvs. ved første utbetaling etter disse 14 dagene.

16-20.6 § 16-20 tredje ledd – Foreldelse av ansvarskrav

Det følger av tredje ledd at foreldelsesloven § 9 om krav på skadeserstatning og § 11 om krav i forbindelse med straffesak, gjelder tilsvarende for ansvarskrav etter loven § 16-20.

Fristens lengde er tre år i henhold til hovedregelen i foreldelsesloven § 2. Lovens hovedregel er videre at fristen regnes fra den dag da fordringshaver tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 3 nr. 1.

Foreldelsesloven § 9 nr. 1 gir en særregel for når fristen begynner å løpe for krav på skadeserstatning eller oppreisning. Fristen regnes fra den dag da skadelidte (skattekontoret) fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige. Kunnskapen som skattekontoret har fått eller burde ha skaffet seg, og som får foreldelsesfristen til å løpe, må gjelde både eksistensen av ansvarsbeløpet og hvem som er ansvarlig. Bare når begge disse kunnskapselementene er oppfylt, begynner treårsfristen å løpe.

Etter rettspraksis og juridisk teori kan det utledes at dersom det foreligger kunnskap av en slik art at skattekontoret har fått en oppfordring til å iverksette innkrevingstiltak, vil unnlatelsen av å iverksette slike tiltak innen treårsfristen medføre at ansvarskravet foreldes. I dette ligger det at det ikke kan stilles for strenge krav til hva som skal regnes som tilstrekkelig kunnskap. Dersom den trekkpliktige har rapportert gjennomført forskuddstrekk, men ikke betaler beløpet til forfall etter skattebetalingsloven § 10-10 første ledd, vil skattekontoret være kjent med både eksistensen av ansvarsbeløpet og hvem som er ansvarlig kort tid etter forfallet for trekkbeløpet. Tilsvarende må gjelde der skattekontoret har nedlagt et utleggstrekk som ikke betales til forfall etter skattebetalingsloven §§ 10-50 eller 14-5 annet ledd, jf. 10-10 første ledd.

Dersom trekk- og/eller betalingsmisligholdet først oppdages ved bokettersyn, kan dato på skattekontorets bokettersynsrapport være et naturlig starttidspunkt for foreldelsesfristen, se Lossius/Harbak/Grønnerud skattebetalingsloven med kommentarer (2003) s. 460. Dette kan likevel bare gjelde dersom bokettersynsrapporten ferdigstilles innenfor et normalt tidsforløp.

Det foreligger mange rettsavgjørelser som drøfter når foreldelsesfristen for et erstatningskrav starter å løpe etter foreldelsesloven § 9. Disse avgjørelsene har imidlertid ofte begrenset betydning for vurderingen av når foreldelsesfristen for ansvarskrav etter skattebetalingsloven § 16-20 starter å løpe. Dette fordi disse avgjørelsene i mange tilfeller knyttes opp mot når den skadelidte har tilstrekkelig kunnskap om det økonomiske tapet som følge av skaden, og gjennom det objektivt sett har grunnlag for og en oppfordring til å reise søksmål. Ved ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 er det derimot tilstrekkelig å konstatere at det foreligger et mislighold av trekk- og/eller betalingsplikten for at foreldelsesfristen starter å løpe. Vurderingen av det økonomiske tapet spiller altså en langt mindre rolle i disse sakene sammenlignet med rene erstatningssaker. Ansvar etter § 16-20 er også tvangsgrunnlag for utlegg, og det er derfor ikke behov for å reise et søksmål.

Dersom foreldelsesfrist etter foreldelsesloven § 9 nr. 1 ikke begynner å løpe fordi det ikke foreligger noen kunnskap om skade eller burde foreligget noen sådan, foreldes ansvarskravet ifølge bestemmelsen i § 9 nr. 2 senest 20 år etter at ansvarsgrunnlaget opphørte. Ansvarsgrunnlagets opphør anses som synonymt med (erstatnings-)ansvarets stiftelse. For ansvaret for forskuddstrekk vil dette være tidspunktet for pliktforsømmelsen. Treårsfristen etter loven § 9 nr. 1 og 20-årsfristen etter § 9 nr. 2 er alternative, det vil si at foreldelse inntreffer når en av dem løper ut.

Foreldelsesloven § 11 oppstiller en spesialbestemmelse om foreldelse av krav når skyldneren i straffesak blir funnet skyldig i det forhold som medfører ansvaret. Bestemmelsen medfører at krav på erstatning som springer ut av en straffbar handling, kan settes fram under en straffesak der skyldnerne blir funnet skyldig i det forhold som medfører ansvar. Dette gjelder selv om foreldelsesfristen allerede er ute. Alternativt kan erstatningskravet settes frem ved særskilt søksmål, dersom dette reises innen ett år etter at fellende dom i straffesaken ble rettskraftig. Adgangen til å fremsette erstatningskravet i særskilt søksmål innen ett år gjelder tilsvarende der straffesaken avgjøres ved at skyldneren vedtar et forelegg for forholdet. Denne regelen gis altså tilsvarende anvendelse for ansvarskrav etter § 16-20. For mer om foreldelse, se [kap. 12](#).

16-21 § 16-21. Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer

(1) Dersom skattetrekk i aksjeutbytte ikke blir foretatt i samsvar med reglene i § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13, er det selskapet som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Forvalter som opptrer på vegne av aksjonær, er ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte at den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skattetrekk etter § 5-4a.

(3) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

16-21.1 Forarbeider

– [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 296-297.

16-21.2 Generelt om § 16-21

Skattebetalingsloven § 16-21 ble tilføyd ved lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Bestemmelsen gir regler om at et selskap kan holdes ansvarlig dersom skattetrekk ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4a, eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13. Videre kan forvalter som opptrer på vegne av aksjonær bli ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte at den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skattetrekk etter § 5-4a. Se mer om trekkplikten etter § 5-4a i [5-4a](#).

16-21.3 § 16-21 første ledd – Ansvar for selskap

Det følger av bestemmelsens første ledd at selskapet kan holdes ansvarlig dersom skattetrekket ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4a eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-13. Det er trekkreglene, herunder reglene om når det er adgang til å foreta skattetrekk med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket, som er avgjørende ved vurderingen av om skattetrekket er korrekt gjennomført. Det fremgår av annet punktum at ansvar ved unnlat skattetrekk kan bortfalle dersom den trekkpliktige kan godtgjøre at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet. Ansvarsgrunnlaget er således et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det er den trekkpliktige som må godtgjøre at han har handlet forsvarlig. Det legges til grunn at bevisskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt. Denne begrensningen i ansvar er tilsvarende den som gjelder for trekkansvar for arbeidsgivere etter § 16-20, se omtalen av denne ovenfor i punkt [16-20.3](#). Det antas at begrensning av ansvar på nevnte grunnlag bare unntaksvis kommer til anvendelse.

16-21.4 § 16-21 annet ledd – Ansvar for forvalter

Det følger av annet ledd at forvalter som opptrer på vegne av aksjonær, er ansvarlig for beløp som ikke har kommet til beskatning såfremt forvalteren har opptrådt på en slik måte at den trekkpliktige ikke har foretatt korrekt skatteuttrek etter § 5-4a. I de tilfeller utbyttemottaker lar seg bistå av en forvalter, vil forvalteren ha en sentral rolle ved fastsettingen av kildeskatt etter de nye reglene. Forvalter vil blant annet kunne stå oppført som formell eier av aksjene i VPS, uten å være den reelle eieren av aksjene. Forvalteren opptrer dermed på vegne av aksjonæren og kan søke om at det registreres at selskapet trekker lavere skattesats enn det som følger av skattevedtaket. På denne bakgrunn har man vurdert det slik at forvalteren skal kunne holdes ansvarlig for skatten, dersom vedkommende har handlet på en måte som medfører at utdelende selskap har holdt tilbake uriktig beløp ved utdelingen av utbytte. Dersom selskapet ved trekk med en lavere sats eller med 0-sats har bygget på opplysninger fra forvalter, kan bestemmelsen f.eks. komme til anvendelse dersom forvalteren ikke kan framlegge dokumentasjon på at den enkelte aksjonær har krav på lav sats eller 0-sats.

16-21.5 § 16-21 tredje ledd – Foreldelse av ansvarskrav

Det følger av tredje ledd at foreldelsesloven § 9 om krav på skadeserstatning og § 11 om krav i forbindelse med straffesak, gjelder tilsvarende for ansvarskrav etter lovens § 16-21. Det vises til omtalen av foreldelse for ansvarskrav ovenfor i [16-20.6](#).

16-22 § 16-22. Ansvar for skatt på renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler

(1) Dersom skattetrekk i renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4b eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14, er den betaleren som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

16-22.1 Forarbeider

– [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021 s. 138-139.

16-22.2 Generelt om § 16-22

Skattebetalingsloven § 16-22 ble tilføyd ved [lov 21 desember 2020 nr. 166](#) (i kraft 1. juli 2021). Det ble da innført en kildeskatt på 15 prosent på renter og immaterielle rettigheter (royalty) og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Hovedformålet med forslaget er å motvirke overskuddsflytting fra Norge som skjer ved kunstig høye rente- og royaltybetalinger mv. til nærstående foretak i lavskattelend. Kildeskatten skal fastsettes ved trekk og betaleren av renter og royalty mv. er den som skal vurdere skatteplikt og foreta skattetrekk. Etter skattebetalingsloven § 5-4b skal den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som er skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81, foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik rente eller vederlag. Se nærmere om trekkplikten etter § 5-4b i punkt [5-4b](#).

Skattebetalingsloven § 16-22 gir regler om at betaler kan holdes ansvarlig dersom skattetrekk ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4b, eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14.

16-22.3 § 16-22 første – Ansvar for selskap

Det følger av første ledd første punktum at den som har plikt til å foreta skattetrekk i renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, er ansvarlig for beløpet dersom trekk ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4b eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14. Det følger videre av annet punktum at unnlatelse av å foreta trekk likevel ikke medfører ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste. Denne begrensningen i ansvar er tilsvarende den som gjelder for trekkansvar for arbeidsgivere etter § 16-20, se dens første ledd tredje punktum og omtalen av denne ovenfor i punkt [16-20.3](#).

16-22.4 § 16-22 annet ledd – Foreldelse av ansvarskravet

Det følger av annet ledd at foreldelsesloven § 9 om krav på skadeserstatning og § 11 om krav i forbindelse med straffesak, gjelder tilsvarende for ansvarskrav etter lovens § 16-22. Det vises til omtalen av foreldelse for ansvarskrav ovenfor i punkt [16-20.6](#).

16-30 § 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering

Departementet kan i forskrift bestemme at den som har mottatt varen eller tjenesten, er ansvarlig for merverdiavgift av varer og tjenester fra utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert ved representant etter reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

16-30.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 198, og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Ot.prp. nr. 76 \(2008–2009\)](#) Om lov om merverdiavgift s. 85. (Endring av henvisning som følge av ny merverdiavgiftslov.)
- [Prop. 119 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet). (Henvisningen til merverdiavgiftsloven er endret fra § 2-1 femte ledd til § 2-1 sjette ledd.)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 16-30-1.

16-30.2 Generelt om § 16-30

I henhold til merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd skal utenlandske næringsdrivende, som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, beregne og betale merverdiavgift ved representant når ikke annet er bestemt. Begrepet merverdiavgiftsområdet er definert i merverdiavgiftsloven § 1-2 annet ledd.

Plikten til å være registrert ved representant gjelder likevel ikke avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat eller i Storbritannia når staten etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav.

Skattebetalingsloven § 16-30 åpner for at den som har mottatt varen eller tjenesten kan gjøres ansvarlig for merverdiavgiften i tilfeller hvor avgiftspliktige utenlandske næringsdrivende, i strid med merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd, har unnlatt registrering ved representant. Forutsetningen er at Finansdepartementet har fastsatt forskrift om dette.

I skattebetalingsforskriften § 16-30-1 er det gitt regler om slikt ansvar. Forskriften fastsetter at det i de tilfeller som faller inn under loven kan foretas innfordring av merverdiavgift hos følgende kjøpere og oppdragsgivere:

- a) Stat, kommune eller institusjon som drives av stat eller kommune i den utstrekning disse ikke har fradragsrett for merverdiavgift av leveransen.
- b) Ikke-registreringspliktige næringsdrivende.
- c) Registreringspliktige næringsdrivende når det ikke foreligger fradragsrett for merverdiavgift av leveransen.

Etter direktoratets oppfatning er kjøpers/oppdragsgivers ansvar for avgiftsbetalingen **subsidiært**. Det vil si at bare hvis den utenlandske avgiftspliktige unnlater å betale, vil staten kunne kreve avgiftsbeløpet dekket av den norske kjøperen eller oppdragsgiveren. Skattekontoret må først be den utenlandske næringsdrivende om å dekke avgiftskravet, før kravet kan søkes dekket hos den norske kjøperen eller oppdragsgiveren. Det kan likevel ikke kreves at staten må gå til rettslig inndrivelse i utlandet før kravet fremsettes overfor den norske kjøperen eller oppdragsgiveren. Det må være tilstrekkelig at skattekontoret har rettet et krav om betaling (purring) mot den utenlandske næringsdrivende. Dersom denne ikke har kjent adresse, og den norske kjøperen eller oppdragsgiveren heller ikke kan gi tilstrekkelige opplysninger om kontaktinformasjon, må skattekontoret kunne kreve betaling av kjøperen eller oppdragsgiveren uten først å fremsette kravet overfor den utenlandske næringsdrivende.

I henhold til forskriften § 16-30-1 annet ledd gjelder kjøperens eller oppdragsgiverens ansvar for den utenlandske næringsdrivendes avgiftsbeløp **ikke renter og tilleggs-katt**. Det er kun den opprinnelige hovedstolen som kan kreves dekket av kjøperen eller oppdragsgiveren.

Hvis den norske kjøperen eller oppdragsgiveren nekter å betale avgiftskravet frivillig, vil innkrevingsmyndighetene i henhold til Skattedirektoratets tolkning, kunne **tvangsinnfordre kravet** med hjemmel i § 16-30, jf. § 16-1 og skattebetalingsforskriften § 16-30-1, dvs. uten at det er nødvendig å gå veien om domstolene for å få tvangsgrunnlag for kravet.

16-31 § 16-31. Ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere

(1) Når boet skiftes privat, er arvinger solidarisk ansvarlige for arveavgiften. Dette gjelder likevel ikke arvinger som bare er tillagt en bestemt gjenstand eller sum eller en viss inntekt.

(2) Giveren er ansvarlig for arveavgift av gaver. Samme ansvar har gjenlevende ektefelle i uskiftet bo av midler som gjenlevende ektefelle deler ut.

(3) I tilfeller som nevnt i § 3 annet ledd i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, er også de personer som regnes å ha ervervet midlene, ansvarlig for arveavgiften.

(4) Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32.

16-31.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.4 og kap. 27 s. 198 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 20.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2005–2006\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer s. 96. (Nytt fjerde ledd som følge av innføring av avdragsordning.)
- [Prop. 21 L \(2020–2021\)](#) Endringer i arveloven (landbrukseiendommer i dødsbo mv.) s. 32 (endring i første ledd i forbindelse med ny arvelov).

16-31.2 Generelt om § 16-31

Arveavgiftsloven er opphevet med virkning for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110. Det samme gjelder arv etter førstavede når utdeling av midler fra uskifte, skifte av uskiftebo eller lengstlevendes død skjer 1. januar 2014 eller senere. Opphevelsen av arveavgiftsloven får også virkning for enkelte andre tilfeller som inntrådte før 1. januar 2014. Foreldelsesfristen er 10 år, jf. skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd. Det kan altså, dersom man ser bort fra tilleggsfristene i foreldelsesloven, oppstå arveavgiftskrav frem til og med 31.12.23.

Det må trekkes et klart skille mellom på den ene side å ha betalingsplikt for arveavgift som subjekt for arveavgiftskrav (være avgiftspliktig), og på den annen side å ha betalingsplikt for arveavgift som påhviler andre. Hvem som er arveavgiftspliktig fremgår av arveavgiftsloven § 3 annet ledd som lyder: «Avgiftspliktig er den som erverver midlene.»

Det er bare ansvar for andres arveavgiftsplikt som er forankret i skattebetalingsloven § 16-31. Denne løsningen samsvarer med det generelle prinsippet som er lagt til grunn av lovgiver om at skattebetalingsloven kap. 16 om ansvar ikke skal regulere selve kravene.

Ansvar for arveavgift kan oppstå i tre konstellasjoner. For det første som ansvar for arveavgift som faller på medarvinger ved privat skifte, jf. første ledd første punktum. Den ansvarlige arvinges betalingsforpliktelse vil da bestå av to deler, den arveavgiften som faller på vedkommende etter arveavgiftslo-

ven § 3 første ledd, og ansvar for den for øvrig ubetalte arveavgift som påløper i dødsboet. Ansvar kan for det andre ilegges giver av arveavgiftspliktige gaver, jf. annet ledd første punktum. For det tredje kan ansvar ilegges gjenlevende ektefelle i uskiftet bo for avgiftspliktige midler som deles ut av boet, jf. annet ledd annet punktum.

16-31.3 § 16-31 første ledd – Arvingers solidaransvar

Bestemmelsen i § 16-31 første ledd første punktum gjelder når et dødsbo skiftes privat.

Når det skiftes privat gjør § 16-31 første ledd første punktum loddeierne i boet, det vil si arvingene, **solidarisk ansvarlige** for arveavgiften. Såkalte legatarer, dvs. arvinger som er tillagt en bestemt gjenstand eller en bestemt sum, regnes ikke som loddeiere i boet, jf. merknadene til bestemmelsens annet punktum nedenfor.

Ved privat skifte er loddeierne ansvarlige for den samlede avgift som påløper i dødsboet. Dette er summen av den avgift som alle loddeierne skal betale. I tillegg er loddeierne ansvarlig for den arveavgift som faller på eventuelle legatarer i boet. Etter direktoratets oppfatning omfatter det solidariske ansvaret også **forhøyet avgift** på grunn av endring av verdsettelsen av arveavgiftspliktige midler i medhold av arveavgiftsloven § 38 eller andre rettinger i medhold av arveavgiftsloven § 34. Videre er arvingene fullt ut solidarisk ansvarlige for hele arveavgiften som faller på dødsboets midler. Dette selv om en fullmektig for bobehandlingen helt eller delvis har underslått boets midler. Det er en forutsetning for at det kan bli tale om et solidarisk ansvar at det er mer enn én loddeier i boet. Et rent solidarisk ansvar innebærer prinsipielt at kreditor, så snart forfallsdag har kommet, kan forholde seg til hvem av de solidarisk forpliktete han vil for hele det beløp han har krav på. I tilfeller hvor dette solidaritetsprinsippet er gjennomført fullt ut tales det ofte om «ren» eller «prinsipal» solidaritet.

På bakgrunn av uttalelser fra Finansdepartementet, kommet til uttrykk i bl.a. tidligere Rundskriv 4/94, har ansvaret etter tidligere § 32 i arveavgiftsloven vært praktisert som et **subsidiært ansvar**. I nevnte rundskriv ble det uttalt at det burde vises en viss tilbakeholdenhet med å gjøre solidaransvaret gjeldende overfor medarving eller giver, samt at det ikke var tilstrekkelig grunnlag for å pålegge ansvar at arvingen nektet å betale avgiften. Det ble gitt anvisning på at solidaransvar normalt ikke skulle gjøres gjeldende før man hadde konstatert at det ikke var noe til utlegg, eventuelt at utlegget ikke gav dekning for kravet, hos arvingen (eller gavemottakeren). Skattedirektoratet legger til grunn at tidligere praksis er videreført i ny lov, med den følge at ansvaret også etter den nye bestemmelsen er av subsidiær art.

Kreditor må således søke å få dekket sitt krav i en bestemt rekkefølge. I praksis innebærer dette for det første at kravet på arveavgift må rettes til den av arvingene som anses for å ha mottatt de avgiftspliktige midler, jf. arveavgiftsloven § 3 første ledd. For det annet innebærer dette at innkrevingsmyndigheten må benytte relevante tvangsinnfordringstiltak. Først når det som følge av en slik pågang blir konstatert at arveavgiften ikke lar seg inndrive hos arvingen som skylder avgiften, kan solidaransvaret gjøres gjeldende overfor medarvingene.

Regelen om solidarisk ansvar etter første punktum omfatter ikke **legatarer**, det vil si arvinger som bare er tillagt en bestemt gjenstand eller sum eller en viss inntekt. Legatarer har med andre ord ikke ansvar for arveavgift som faller på loddeierne. Legatarens betalingsplikt for arveavgift som faller på ham selv følger av arveavgiftsloven § 3 første ledd. Denne betalingsplikten påhviler imidlertid legataren selv om det i testament skulle være besluttet at legatarens arveavgift skal betales av boet. Et annet forhold er at boet ofte vil betale legatarens arveavgift. Dette vil ofte skje ved at et beløp til dekning av arveavgiften holdes tilbake av boet før det gjøres opp med legataren. På denne måten kan loddeierne i boet sikre seg mot sitt eget ansvar for arveavgiften vedrørende ytelsen som tilfaller legataren. Alternativt kan loddeierne kreve sikkerhet for riktig arveavgiftsoppgjør før de gir brutto oppgjør for ytelsen.

Forskjellen mellom loddeiernes og legatarens ansvar for arveavgift som genereres av et arvefall, har sammenheng med deres ulike innflytelse på skiftet. Legataren har ingen innflytelse på selve skiftet, men kan bare kreve utlevert den gjenstand eller utbetalt det beløp han tilkommer. Loddeierne har derimot herredømme over gjennomføringen av skiftet. Sentralt i denne forbindelse er det at de har innflytelse på hvordan man skal forholde seg til den arveavgift som påløper i dødsboet. Særlig aktuelt er forhold knyttet til å sette av tilstrekkelige midler av arven til å dekke arveavgiften.

16-31.4 § 16-31 annet ledd – Ansvar for giver ved gaver og utdeling fra uskiftebo

16-31.4.1 Annet ledd første punktum – Gaver

Gaver ytt før 1. januar 2014 kan være arveavgiftspliktige. De nærmere vilkår for arveavgiftsplikt blir det ikke redegjort for her. I det følgende forutsettes det at avgiftsplikten er på det rene.

Utgangspunktet er at gavemottaker, som erverver av midlene, er pliktig til å betale arveavgiften, jf. arveavgiftsloven § 3 første ledd.

Bestemmelsen i § 16-31 annet ledd første punktum etablerer et ekstra grunnlag for å sikre at arveavgift av gaver blir innbetalt. Dette er gjort ved at den som gir en gave gjøres ansvarlig for at arveavgiften blir betalt.

I likhet med ansvaret etter § 16-31 første ledd er også ansvaret etter annet ledd et **subsidiært ansvar**. Det vises til redegjørelsen under punkt 16-31.3 ovenfor.

At ansvaret er subsidiært innebærer at arveavgiftskravet først skal rettes til gavemottakeren. I den grad gavemottakeren ikke betaler, må skattekontoret foreta tvangsfullbyrdelse til innfordring av skyldig avgift. Først når det som følge av en slik pågang blir konstatert at arveavgiften ikke lar seg inndrive hos den arveavgiftspliktige, kan solidaransvar gjøres gjeldende overfor givoren.

Solidaransvaret gjelder for den del av arveavgiften som står til rest etter skattekontorets pågang mot gavemottakeren. I tillegg kommer påløpte renter, omkostninger og eventuell tilleggsavgift. Innkrevingen av ansvarskravet skjer etter det samme innkrevsregimet som for arveavgiftskravet.

Giver vil kunne sikre seg mot ansvar ved gaveutbetalingen ved å holde tilbake et beløp tilsvarende den forventede arveavgift på gaven, og betale beløpet til skattekontoret. Dersom giver betaler arveavgiften for gavemottaker

etter at gaven er utbetalt, vil dette i seg selv bli å betrakte som en arveavgiftspliktig gave. Giver vil ha et subsidiært ansvar for at også denne arveavgiften blir betalt.

16-31.4.2 Annet ledd annet punktum – Utdeling fra uskiftebo

Midler som ble delt ut av gjenlevende ektefelle i uskiftet bo før 1. januar 2014 kan være arveavgiftspliktige. Gjenlevende ektefelle er ansvarlig for arveavgift generert av slike utdelinger etter de samme regler som giver, jf. første punktum. Dette gjelder både utdelinger i form av arv fra avdøde og i form av gave eller forskudd på arv fra lengstlevende. For nærmere beskrivelse av ansvarets art vises det til 16-31.4.1.

16-31.5 § 16-31 tredje ledd – Ansvar for personer som regnes å ha ervervet midlene

Bestemmelsen fastslår ansvar også for de personer som regnes for å ha ervervet midlene i tilfeller som nevnt i arveavgiftsloven § 3 annet ledd. Arveavgiftsloven § 3 regulerer hvem som er avgiftspliktig. Avgiftspliktig er ifølge første ledd «den som erverver midlene». Hvor et selskap, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig, og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, følger det av annet ledd at midlene skal regnes for å være ervervet av disse.

16-31.6 § 16-31 fjerde ledd – Unntak for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32

Av skattebetalingsloven § 10-32 følger et omfattende regelverk om avdragsbetaling av arveavgift knyttet til overdragelse av virksomhet. Det vises til 10-32 for en nærmere omtale av ordningen.

Ved privat skifte hefter arvingene solidarisk for arveavgiften, og giver/gjenlevende i uskiftebo hefter sammen med mottaker av gaver, jf. skattebetalingsloven § 16-31 første til tredje ledd. En som er solidaransvarlig kan beskytte seg mot kravet ved å sørge for at det blir avsatt tilstrekkelig med midler ved bobehandlingen eller ved å kreve sikkerhet når gaver gis. Ved innvilget avdragsordning etter § 10-32 vil formålet med ordningen ikke bli oppfylt dersom arvingen risikerer at medarvinger eller giver krever garantier for arveavgiftsbeløpet. Paragraf 16-31 fjerde ledd fastslår derfor at reglene om solidaransvar for arveavgift ved privat skifte ikke skal gjelde avgift omfattet av avdragsordningen.

16-40 § 16-40. Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter

Ved overdragelse av motorkjøretøy og båter og tilhenger til motorkjøretøy og båter er erverver ansvarlig for siste termin av særavgifter etter lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøy og båter § 6 første ledd, og for slike særavgifter påløpt etter utløpet av siste termin fram til overdragelsestidspunktet.

16-40.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20, kap. 27 s. 198 kap. 28 s. 202 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 20.1.1 og 20.1.2.

16-40.2 Generelt om § 16-40

Det er den registrerte eieren som er ansvarlig for avgifter vedrørende motorkjøretøy, tilhengere og båter, jf. motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 første ledd. Etter skattebetalingsloven § 16-40 er erververen solidarisk ansvarlig for avgiftene. Det følger av skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd, jf. § 1-1 tredje ledd, at ansvaret også omfatter tilleggsavgift, gebyr og renter.

16-40.3 § 16-40 – Nærmere om ansvarskravet

Erververen har etter § 16-40 kun ansvar for særavgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som har påløpt siste termin og som påløper fra utløpet av siste termin og fram til overdragelsestidspunktet. Avgift påløpt før dette tidspunktet er erververen ikke ansvarlig for.

Erververens ansvar er **objektivt**. Dette medfører at det ikke er betinget av noen forsømmelse fra erververens side. Bestemmelsen forutsetter videre at en overdragelse har funnet sted. Den som f.eks. kun låner en bil, er ikke ansvarlig for avgiftene.

Erververens ansvar for påløpte avgifter innebærer at erververen er **personlig ansvarlig** for kravet og at tvangsinnfordring kan iverksettes dersom innbetaling ikke skjer.

Ansvarsbestemmelsen må ses i sammenheng med Skatteetatens stansningsrett, hjemlet i skattebetalingsloven § 14-11. Bestemmelsen om stansning utøves gjennom at kjøretøyet nektes på- eller omregistrert eller at kjøretøyet avskiltes, og er således knyttet til bruken av kjøretøyet. Stansningsretten kan også utøves for avgifter erverver ikke er ansvarlig for etter skattebetalingsloven § 16-40. Tvangsinnfordring mot erververen kan imidlertid ikke iverksettes for avgifter eldre enn det som fremgår av skattebetalingsloven § 16-40. Det henvises til ytterligere omtale av stansningsretten i pkt. 14-11.

16-41 § 16-41. Ansvar for bruker av motorkjøretøy

Den som ved urettmessig bruk av merket mineralolje eller merket biodiesel har disposisjonsrett over motorkjøretøy, er ansvarlig for avgift ved slik bruk, jf. særavgiftsloven § 1, når han har fordel av den urettmessige bruken.

16-41.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 198 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 20.1.1 og 20.1.2.
- [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer kap. 14 og s. 122. (Endring med virkning fra 1. januar 2010 som følge av innføring av avgift på biodiesel.)
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga s. 65–66 og s. 77.
- [Prop. 1 LS \(2020–2021\)](#) Skatter, avgifter og toll 2021 s. 261.

16-41.2 § 16-41 – Generelt og om ansvarskravet

I henhold til § 1 i Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff, skal det betales avgift ved innførsel og innenlands produksjon av mineralolje og biodiesel. I særavgiftsforskriften kap. 3-11 er det gitt nærmere regler om hva som omfattes av avgiftsplikten mv. Når mineraloljen eller biodieselen er merket i samsvar med særavgiftsforskriften kap. 3-11, er det imidlertid gjort unntak for avgiften. Merket mineralolje eller biodiesel kan benyttes som angitt i Stortingets avgiftsvedtak. Annen bruk anses som urettmessig.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje eller biodiesel ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift, jf. særavgiftsloven § 1 første punktum og særavgiftsforskriften § 3-11-7 tredje ledd. I henhold til skattebetalingsloven § 16-41 kan også den som ved urettmessig bruk har disposisjonsrett over motorkjøretøyet bli ansvarlig. Det stilles imidlertid krav om at brukeren har fordel av den urettmessige bruken for å bli stilt ansvarlig for avgiften. Solidarisk ansvar vil normalt kun ha betydning når det er vanskelig å nå fram med krav overfor registrert eier.

I tilfeller hvor eier og bruker er forskjellige personer, for eksempel i leasingforhold, må en eventuell fordeling av ansvar dem imellom anses som et internt forhold. I slike tilfeller legges det derfor til grunn at partene selv er nærmest til å ivareta sine interesser gjennom avtaler, forsikringer og lignende.

16-42 § 16-42. Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester

Departementet kan i forskrift bestemme at mottakeren av avgiftsfrie varer og tjenester som ellers er avgiftspliktige etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter, er ansvarlig for avgiften dersom vedkommende ikke oppfyller vilkårene for avgiftsfrihet. I slike tilfeller er også leverandøren ansvarlig for avgiften dersom han visste eller burde ha visst at vilkårene for avgiftsfritak ikke var oppfylt.

16-42.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 198 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 20.1.1 og 20.1.2.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 16-42-1.

16-42.2 Generelt om § 16-42

I utgangspunktet er det alltid den registrerte avgiftspliktige virksomheten som er ansvarlig for innbetaling av avgift. Det følger av skattebetalingsloven § 16-42 at dersom mottaker av avgiftsfrie varer og tjenester ikke oppfyller vilkårene for avgiftsfrihet, kan Finansdepartementet i forskrift bestemme at vedkommende er ansvarlig. Slik forskriftsbestemmelse er gitt i skattebetalingsforskriften § 16-42-1. Bestemmelsen åpner for at det i særlige tilfeller kan oppstå avgiftsplikt etter at varene eller tjenestene er levert.

Forskriftsbestemmelsen gir særlige regler om ansvar for innbetaling av enkelte særavgifter. Første ledd regulerer CO₂-avgift på naturgass og LPG som er levert avgiftsfri mot erklæring til bruk i kraftintensive prosesser eller veksthusnæringen, levert til petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen etter særavgiftsforskriften kap. 3-6, eller levert til annen bruk enn framdrift av motorvogn og til traktorer etter særavgiftsforskriften kap. 3-21. Videre regulerer første ledd forbruksavgift på elektrisk kraft som er levert avgiftsfri eller med redusert sats mot fremlagt dokumentasjon fra bruker, jf. særavgiftsforskriften kap. 3-12. Dernest reguleres CO₂-avgift på mineralolje, naturgass og LPG, svovelavgift på mineralolje, grunnavgift på mineralolje og avgift på smøreolje som er levert avgiftsfritt mot erklæring til skip i utenriks fart og til fartøy som driver fiske og fangst i fjerne farvann jf. særavgiftsforskriften §§ 4-4-1 og 4-4-2, samt grunnavgift på mineralolje, avgift på smøreolje og veibruksavgift på bensin som er levert avgiftsfritt mot erklæring til innretninger på kontinentalsokkelen mv., jf. særavgiftsforskriften § 4-4-3.

Ansvarer kan etter første ledd rettes mot mottakeren av kraften, gassen eller oljen i de tilfeller grunnlaget for avgiftsfri levering i ettertid ikke oppfylles. Tilsvarende er leverandøren ansvarlig for avgiften dersom han visste eller burde ha visst at vilkårene for avgiftsfritak ikke var oppfylt, basert på den erklæring eller dokumentasjon mottakeren er pliktig å fremlegge.

Skattebetalingsforskriften § 16-42-1 annet ledd gjelder levering av avgiftsfri teknisk etanol etter særavgiftsforskriften kap. 3-3. I likhet med første ledd, er brukerne av avgiftsfri etanol ansvarlig for innbetaling av avgiften dersom de ikke oppfyller vilkårene for fritak.

16-50 § 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver

(1) Den som kjøper tjenester, eller varer sammen med tjenester, kan gjøres medansvarlig for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende har unndratt, dersom vederlaget overstiger 10.000 kroner og ikke er betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første ledd, herunder fastsette bestemmelser om beregningen av ansvarskravet.

16-50.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer pkt. 5.4.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 16-50-1 til 16-50-8.

16-50.2 Generelt om § 16-50

Bestemmelsen kom inn i loven gjennom en endringslov til skattebetalingsloven av 11. desember 2009 nr. 124, med ikrafttredelse 1. januar 2011. Hovedformålet er ifølge forarbeidene å øke borgernes bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. En slik bevisstgjøring vil være et viktig bidrag for å redusere kontantomsetningen i privatmarkedet, og dermed et effektivt og målrettet tiltak mot skatte- og avgiftsunndragelser.

Medansvar for kjøper innebærer at vedkommende kan bli gjort ansvarlig for og krevet for den skatt, trygdeavgift og/eller merverdiavgift som tjenesteyteren har unndratt fra beskatning og oppgjør for merverdiavgift. Dette forutsetter at unndragelsen kan knyttes til den konkrete tjenesten overfor kjøper.

Det er fastsatt forskriftsbestemmelser i skattebetalingsforskriften §§ 16-50-1 til 16-50-8.

16-50.3 Vilkårene for ansvar etter § 16-50 sammenholdt med forskriften

Den som leverer tjenesten må gjøre det i egenskap av å være næringsdrivende, det vil si at leveransen til kjøper må inngå i tjenesteyters virksomhet. Det kan her være nødvendig å vurdere forholdet opp mot om det kan være et privat arbeidsoppdrag hvor den som utfører oppdraget må anses som lønnstaker, og mottaker av tjenesten som arbeidsgiver.

Kjøper må opptre som privatperson ved kjøp av den aktuelle tjenesteleveransen. Bestemmelsen gjelder ikke mellom to næringsdrivende.

Reglene kommer til anvendelse ved kjøp av tjenester, men ansvaret omfatter også kjøp av varer når disse er kjøpt sammen med tjenesten og inngår i vederlaget for et tjenesteoppdrag. Det må derfor foretas en **avgrensning mot**

de rene varekjøpene. Etter forskriften § 16-50-2 annet ledd anses leveransen som rent varekjøp dersom innslaget av vare utgjør 80 prosent eller mer av leveransens verdi. I så tilfelle faller leveransen i sin helhet utenfor ansvarsbestemmelsen.

Der materiale vanligvis inngår i tjenesteleveringen, og hvor det derfor er en nær sammenheng mellom levering av varen og tjenesten, vil normalt tjenesteelementet være det vesentlige. Det kan være malertjenester, tapetserings-tjenester, flisleggingstjenester, snekkertjenester, bilreparasjoner, rørleggertjenester mv.

Dersom en vare leveres og kjøper monterer den selv, men gjenstanden etter en tid må vedlikeholdes/repareres, vil det ikke være tilstrekkelig sammenheng mellom varen og den senere vedlikeholdskostnaden. Det vil da ikke være grunnlag for å anse varen levert sammen med tjenesten i lovens forstand, verken når det gjelder tid eller rent funksjonelt.

Vederlaget for den samlede leveranse må utgjøre mer enn kr 10 000. Dersom flere betalinger må anses for å utgjøre oppgjør for ett og samme tjenesteoppdrag skal det foretas en samlet vurdering av om beløpsgrensen er nådd. Dette kan bl.a. være tilfelle der forskjellige typer tjenester fra samme leverandør gjelder samme forhold, for eksempel ulike typer av tjenester ved oppussing av bad, kjøkken eller stue. Løpende tjenesteytelser og periodiske avtaler omfattes også av bestemmelsen. Flere betalinger i samme kalenderår skal i slike tilfeller ses samlet. Ett eksempel kan være betaling for fast ukentlig rengjøringstjeneste selv om det enkelte deloppgjør er mindre enn kr 10 000. Betalinger for andre gjentatte kjøp fra samme næringsdrivende vurderes hver for seg. Se forskriften § 16-50-3.

Bestemmelsen medfører medansvar for kjøper dersom den næringsdrivende unnlater å oppgi vederlaget til beskatning eller ikke innberetter merverdiavgiften. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse dersom den næringsdrivende har oppfylt sin **opplysningsplikt** overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, men av andre årsaker ikke kan eller vil gjøre opp skatte- og avgiftskravene sine. Det er den næringsdrivendes unndratte skatte- og avgiftsforpliktelse kjøper kan holdes direkte og solidarisk ansvarlig for. Kjøpers ansvar kan omfatte inntil den del av unndratt skatt, trygdeavgift eller merverdiavgift som kan henføres til den leveranse og det vederlag den ansvarsbetingende unndragelsen gjelder.

Det kan ikke gjøres ansvar gjeldende overfor kjøper som har foretatt **betaling via bank**. Dette vilkåret er presisert i forskriften til å omfatte betaling fra konto til konto eller betaling på annen måte til mottakers konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Dette omfatter også utenlandske banker og foretak med rett til drive betalingsformidling. For å unngå medansvar må kjøperen i utgangspunktet sannsynliggjøre at betaling er skjedd via bank, for eksempel ved å innhente dokumentasjon fra sin bank. Kravet til sannsynliggjøring må imidlertid reduseres jo lenger tid som går fra kjøpet fant sted.

I tilfeller hvor kjøper ikke kan innhente dokumentasjon fra banken, for eksempel pga. kortere pliktig oppbevaringstid i bankens hjemland, må en ta hensyn til dette ved vurderingen av om ansvar skal gjøres gjeldende, jf. at ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-50 er en «kan»-regel.

Et særlig spørsmål som har vært reist, er om det er rom for et ulovfestet skyldansvar ved siden av den objektive ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-50. Dette ble besvart benektende av Høyesterett i [HR-2023-425-A](#). En privatperson hadde i saken inngått en avtale med en utenlandsk entreprenør om bygging av et hus. Fakturaer på omkring to millioner kroner ble betalt før kjøperen hevet kontrakten. Entreprenøren var ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Entreprenøren betalte ikke merverdiavgiften, og den lot seg heller ikke inndrive hos selskapet. Kjøper hadde betalt kravet til entreprenøren via bank, og det var derfor ikke aktuelt å rette et ansvarskrav etter skattebetalingsloven § 16-50. Staten ved skatteetaten krevde da at den private kjøperen skulle erstatte statens tap på kroner 388 000 for manglede innbetalt merverdiavgift, og gjorde gjeldende at kjøperen hadde opptrådt uaktsomt.

Høyesterett skriver følgende i avsnitt 52: «Som jeg har fremhevet, gir lovens ordlyd sammenholdt med lovforarbeidene holdepunkter for at skattebetalingsloven § 16-50 ikke kan suppleres av ulovfestede regler om erstatningsansvar. Slik jeg ser det, er kriteriet som er angitt i rettspraksis for å anse en lovfestet ansvarsregel som uttømmende – noenlunde klare holdepunkter – oppfylt.»

Høyesterett åpner imidlertid opp for at det kan tenkes tilfeller hvor dette likevel kan skje (avsnitt 59): «Jeg bemerker at denne vurderingen er knyttet til tilfeller som i denne saken. Det som gjøres gjeldende her, er at en privatperson ikke har utvist tilstrekkelig aktsomhet knyttet til betaling av fakturaer mottatt fra en næringsdrivende. Jeg går ikke inn på om § 16-50 utelukker erstatningsansvar der en kjøper på en annen og mer aktiv måte har deltatt i et samarbeid med en næringsdrivende om merverdiavgiftsunndragelser.»

Selv om den konkrete saken gjaldt merverdiavgift, er Høyesteretts uttalelser generelle, og tilsvarende må gjelde for erstatningskrav for medvirkningsansvar mot privatpersoner for inntektsskatt og trygdeavgift.

16-50.4 Saksbehandlingsregler

Saker etter § 16-50 følger i utgangspunktet saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven, med de særlige bestemmelser som er gitt i skattebetalingsloven, jf. § 3-1. Som følge av nærheten til endringssaken mot den næringsdrivende er det imidlertid gjort enkelte tilpasninger i forskriftsbestemmelsene til § 16-50.

Skattebetalingsloven § 3-2 bestemmer at «(d)e regler om **taushetsplikt** som gjelder ved fastsetting av de enkelte skatte- og avgiftskrav gjelder ved innkreving av slike krav tilsvarende for enhver som har verv, stilling eller oppdrag knyttet til denne lov.» Etter skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd har skatte- og avgiftsmyndighetene taushetsplikt om skattyters formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Reglene om partsinnsyn for kjøper er særregulert i forskriften § 16-50-6 tredje ledd, og gir kjøper rett til å bli gjort kjent med saksdokumenter som angår den næringsdrivendes fastsetting av skatt og avgift. Saksdokumenter inneholder således taushetsbelagte opplysninger om en annen skatte- eller avgiftspliktig. Det må derfor overføres taushetsplikt til kjøper slik at vedkommende i kraft av reglene om partsoffentlighet kan motta taushetsbelagte opp-

lysninger om den næringsdrivende. Dermed kan kjøper få ivaretatt sin adgang til å forsvare seg gjennom innsyn i deler av bokettersynsrapporten og vedtaket som gjelder den næringsdrivende, men som også angår ansvarskravet mot kjøper. Kjøper må gjøres oppmerksom på at taushetsplikten i skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd gjelder for de opplysninger kjøper får om den næringsdrivende.

Skattekontorets vedtak om ansvar etter § 16-50 kan **påklares** til Skatteklagenemnda, jf. skattebetalingsforskriften § 16-50-7.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 16-50-4 fjerde ledd at spørsmål om fastsettelse av medansvar for kjøper kan tas opp innen de **frister** som gjelder overfor den næringsdrivende etter skatteforvaltningsloven § 12-6. At spørsmålet må være tatt opp, må forstås slik at kjøper har fått varsel om at det vil bli reist ansvarskrav mot ham/henne etter skattebetalingsloven § 16-50 innen fristens utløp.

Kapittel 17. Rettergang

17-1 § 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker

(1) Staten er saksøker ved tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæring mv. i forbindelse med innkreving og sikring av skatte- og avgiftskrav etter denne loven. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. kapittel 2.

(2) Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter [tvangsfullbyrdelsesloven](#) § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i [skatteforvaltningsloven](#) kapittel 15 for avgjørelser om fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven. For de øvrige skatte- og avgiftskrav gjelder reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag tilsvarende.

(3) Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten.

(4) Når domstolen i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring finner at skyldneren bare skal betale en del av det skatte- eller avgiftskravet som er fastsatt etter skatteforvaltningsloven, skal forføyningen stadfests for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

(5) Etter utløpet av fristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd kan fastsetting etter skatteforvaltningsloven ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring eller motregning. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for søksmålsfristen etter tollavgiftsloven 12-8 første ledd. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i [tvisteloven](#) §§ 16-12 til 16-14.

(6) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene.

17-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 21 og kap. 27 s. 198–199 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 21.
- [Ot.prp. nr. 74 \(2005–2006\)](#) Om lov om endringer i tvisteloven, pkt. 3.4.8. (Endringer i § 17-1 femte ledd.)

- [Prop. 1 LS \(2010–2011\)](#) Skatter og avgifter 2011. (Nytt tredje punktum i femte ledd. Tidligere tredje punktum er nå fjerde punktum.)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 86 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 24.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 297 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 59.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 94 og s. 108.
- [Prop. 237 L \(2020–2021\)](#) Vareførselsloven og tollavgiftsloven s. 186

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 17-1.

17-1.2 Generelt om § 17-1

Første ledd lovfester innfordringsmyndighetens partsstilling i innfordringssakene.

Annet ledd fastslår at når en sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring overføres til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for kravet etter tvangsfullbyrdsloven § 6-6 tredje ledd, skal partsstillingen utøves av det organ som har partsstillingen når det er tvist om grunnlaget for kravet. Bestemmelsen har praktisk betydning for de krav hvor innkreving og fastsettelse tilligger to ulike forvaltningsorganer.

Når det gjelder tredje ledd, anses departementets adgang til å instruere skattekontorene å følge av dets overordnede stilling. Første punktum er således formelt unødvendig, men ble videreført for klarhets skyld.

Fjerde ledd regulerer situasjonen når retten konkluderer med at skatte- og/eller avgiftskravet ikke fullt ut skal fastholdes. Forføyningen skal da stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting.

Når det gjelder søksmålsfrister kommer femte ledd ikke bare til anvendelse i saker om krav som er fastsatt etter skatteforvaltningsloven, men også for krav etter tollavgiftsloven.

Sjette ledd er mest praktisk for fastsettingssakene.

17-1.3 § 17-1 første ledd – Partsstillingen i innfordringssaker

Bestemmelsens første punktum fastslår **statens partsstilling som saksøker** i innfordringssaker. Det følger av ordlyden at bestemmelsens virkeområde er begrenset til de tilfeller hvor staten er saksøker. For skatt og avgift som tilfaller staten alene, som merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, arveavgift, særavgifter og tollavgift mv., har bestemmelsen ikke selvstendig betydning. For disse kravene er det bare annet punktum, hvor det bestemmes hvilken instans som utøver statens partsstilling, som er av betydning. Bestemmelsens første punktum er imidlertid sentral for alminnelig inntekts- og formuesskatt og trygdeavgift. Her dreier det seg om flere skattekreditorer, nemlig staten, kommunen, fylkeskommunen og folketrygden, og det kunne tenkes at de ulike skattekreditorer måtte opptre hver for seg i saker om innfordring av skatt. Bestemmelsen fastslår imidlertid at staten skal være part og opptre på vegne av alle skattekreditorer. Dommer, forlik og prosesshandlinger foretatt av kompetent myndighet er bindende for alle skattekreditorer.

Paragraf 17-1 første ledd annet punktum lovfester innkrevingsmyndighetens rolle som utøver av statens partsstilling. Det påligger innkrevingsmyndigheten, det vil si skattekontoret og Statens innkrevingsentral, å påse at staten angis som part ved iverksettelse av tvangsfullbyrdelsestiltak, motregning eller konkursforfølging.

Hvilken myndighet som har partsutøvelseskompetansen følger av skattebetalingsloven kap. 2. Skattekontoret utøver partsstillingen i saker vedrørende krav som kreves inn etter skattebetalingsloven, jf. § 2-1 første ledd.

Departementet kan bestemme at Statens innkrevingsentral (SI) skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret etter skattebetalingsloven. I slike tilfeller vil SI ha samme innkrevingsmyndighet som et skattekontor.

Det følger av § 2-1 annet ledd at departementet i forskrift kan bestemme at Tolletaten skal innkreve nærmere bestemte krav etter første ledd. Se nærmere omtale under [2-1.4](#).

17-1.4 Nærmere om partshandlinger som utøves på statens vegne

Partshandlingene som utøves på statens vegne på skattebetalingsområdet er i de fleste tilfeller av offensiv karakter. Aktuelle krav søkes dekket ved at det etableres utlegg for kravet i skyldnerens formuesgoder, og ved at eventuelt pant tvangsrealiseres.

Utlegg har to former, utleggspant og utleggstrekk.

Utlegg kan etableres på to måter. Enten ved at det begjæres utlegg overfor den alminnelige namsmann eller gjennom utøvelse av særnamsmyndighet.

Skattekontorene har i medhold av skattebetalingsloven adgang til å holde forretning for utleggspant eller nedlegge utleggstrekk selv, jf. henholdsvis § 14-3 og § 14-4. Dette omtales som at innkrevingsmyndigheten har særnamsmyndighet.

For at krav skal kunne tvangsfullbyrdes må det foreligge tvangsgrunnlag for kravet. Skatte- og avgiftskravene er etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 femte ledd «**særlige tvangsgrunnlag**». Det følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 første ledd bokstav e, jf. skattebetalingsloven § 14-1, at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg. For disse kravene følger tvangsgrunnlaget direkte av loven. Ordningen med særlige tvangsgrunnlag er basert på erfaring med at kravene det gjelder, relativt sjelden blir bestridt. Det ville i denne situasjonen ha vært lite hensiktsmessig for begge parter om skatte- og avgiftskreditoren skulle være henvist til å skaffe til veie dom for kravet. Rettslig prøving av kravene skjer derfor bare når den innkrevingen retter seg mot bestrider kravene. Adgangen til å fremsette innvendinger mot tvangsgrunnlaget er da i prinsippet meget vid. Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-2 tredje ledd kan det mot et særlig tvangsgrunnlag eller et krav som er fastsatt i et særlig tvangsgrunnlag, fremsettes enhver innvending som kunne ha vært fremsatt under søksmål. Før det innledes tvangsfullbyrdelse på grunnlag av et særlig tvangsgrunnlag må skyldneren sendes skriftlig varsel med en frist på to uker om at tvangsfullbyrdelse vil bli iverksatt om kravet ikke innfris, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18. Det vises til [14-3.6](#) for nærmere omtale av bestemmelsen.

Domstolsprøving i innkrevingsaker vil oftest komme i gang som følge av **klage på tvangsinnfordringstiltak**, f.eks. utleggspant eller utleggstrekk.

Klageadgangen for utleggspant og utleggstrekk er regulert i tvangsfullbyrdesloven § 5-16 og er kommentert i [14-3.8](#) for utleggspant og [14-5.13](#) for utleggstrekk.

Dersom en klage retter seg mot gyldigheten av en fastsetting etter skatteforvaltningsloven eller vedtak etter tollavgiftsloven § 12-8 første ledd, gjelder spesielle regler, jf. skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd.

Dersom innkrevingsmyndigheten under innkrevingsarbeidet kommer til at skatte- og avgiftskrav ikke kan påregnes oppgjort ved ordinære innkrevingsstiltak, vurderes det om **konkurs** skal begjæres.

Arrest er et tvangsinnfordringstiltak som benyttes for raskt å sikre krav i skyldners eiendeler der skyldners adferd gir grunn til å frykte at ordinær tvangsfullbyrdelse ikke kan gjennomføres, eller må skje i utlandet. Det er ikke et vilkår at innkrevingsmyndighetens krav har forfalt, men krav og sikringsgrunn må sannsynliggjøres. Arrest innebærer kun en midlertidig sikring av kravet og reguleres av tvisteloven kapittel 32 og 33. Skatte- og avgiftskravet får imidlertid tvangsgrunnlag først når fastsettingsmyndighetene fatter vedtak i saken.

17-1.5 § 17-1 annet ledd – Partsstillingen ved overføring av tvist til søksmåls former

Annet ledd regulerer tilfeller hvor en sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring overføres til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for kravet etter tvangsfullbyrdesloven § 6-6 tredje ledd. I slike tilfeller skal partsstillingen utøves av det organ som har partsstillingen når det er tvist om grunnlaget for kravet.

Det er en forutsetning for tvangsinnfordring at kravet er gyldig. For krav med alminnelig tvangsgrunnlag er gyldigheten fastslått, f.eks. ved dom. Visse krav, blant annet skatte- og avgiftskrav, er «særlige tvangsgrunnlag for utlegg», jf. tvangsfullbyrdesloven § 4-1 femte ledd, § 7-2 bokstav e og skattebetalingsloven § 14-1. Et hovedpoeng ved ordningen med særlige tvangsgrunnlag er at det ved tvangspågang sjelden fremsettes innvendinger mot kravets gyldighet. Dette er bakgrunnen for ordningen hvor skyldner ved klage til tingretten kan få prøvet rettmessigheten av kravet under tvangsfullbyrdelsen. Rettslig prøving av gyldigheten av skatte- og avgiftskrav begrenses på denne måten til tilfellene hvor det er av betydning.

Når klage under tvangsfullbyrdelse gjelder kravets gyldighet, avgjøres dette spørsmålet prejudisielt av retten. En prejudisiell avgjørelse får bare betydning i tvangssaken. Motstykket er judisielle avgjørelser som innebærer at spørsmålet er endelig avgjort når avgjørelsen er rettskraftig, dvs. når all rettsmiddelbruk er uttømt.

Tvangsfullbyrdesprosessen er forenklet og noe summarisk i forhold til reglene for ordinære tvistemål. I [Ot.prp. nr. 74 \(2005–2006\)](#) Om lov om endringer i tvisteloven (endringer i straffeprosessloven og andre lover) på s. 20 uttrykker Justisdepartementet det slik; «tvisten (vil) bli avgjort på grunnlag av en saksbehandling som på flere punkter er mindre regelbundet enn den som følger av tvistemålsloven.» Selv ved tvister om gyldigheten av krav som danner grunnlaget for tvangsfullbyrdelsen er det som utgangspunkt skriftlig saksbehandling. Bakgrunnen for denne ordningen er at lovgiver ønsker at

tvangsinnfordring skal være enkelt. Den litt «summariske» prosessordningen i forhold til normal sivilprosess bygger på en velbegrunnet og historisk bekreftet forutsetning om at tvistene som oppstår under tvangsfullbyrdelse ofte ikke er problematiske. Dette gjelder også ofte innvendinger mot kravets gyldighet, noe som har sammenheng med at slike innvendinger ikke sjelden fremsettes av skyldneren uten at det er særlig hold i dem.

Når forutsetningen om at en mer summarisk saksbehandling, blant annet i form av skriftlighet, ikke slår til, kan tingretten beslutte at en slik prosedyre ikke skal følges. Dersom retten på grunn av de faktiske og rettslige spørsmål som tvisten reiser, finner det hensiktsmessig at den behandles på den mer betryggende måten som behandling i søksmåls former innebærer, kan retten beslutte at den bringes inn for retten gjennom søksmål. **Overføring til behandling ved allmennprosess** innebærer at tvisten blir å behandle etter de samme regler som for ordinære søksmål. Tvistegjenstanden fremmes da for retten ved stevning som bestemt i tvisteloven § 9-2, behandles i hovedforhandling og forberedes etter reglene i tvisteloven kap. 9, pkt. II.

Overføring til behandling ved allmennprosess fører ikke i seg selv til endringer i tvistens gjenstand eller avgjørelsens rekkevidde. Når først de mer omfattende prosedyrene som gjelder for ordinære tvistemål skal nyttes i fullbyrdelsessaken, og kravets gyldighet i tillegg er tvistegjenstand, er det likevel nærliggende at kravets gyldighet avgjøres judisielt. Det vil si med de samme virkninger som om det var blitt anlagt et ordinært søksmål om kravets grunnlag. Denne muligheten gis hver av partene i tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, og er bakgrunnen for regelen i skattebetalingsloven § 17-1 annet ledd. Retten til å få en judisiell avgjørelse kan bare nektes dersom det følger av loven selv, dvs. at kravet av en eller annen årsak ikke kan bringes inn for norsk rett.

Når overføring til søksmåls former med judisiell avgjørelse av skatte- eller avgiftskravet finner sted, følger det av skattebetalingsloven § 17-1 annet ledd første punktum at «de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 for avgjørelser om fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven» skal gjelde. Dette innebærer at utøvelsen av partsstillingen hva angår gyldigheten av fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven overføres fra innkreivingsmyndigheten til fastsettelsesmyndigheten.

For de øvrige skatte- og avgiftskravene bestemmes det generelt i annet punktum at reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag skal gjelde tilsvarende. Annet punkt omfatter blant annet tollavgift som fastsettes av Tolletaten, men som innkreves av Skatteetaten. Begge etater har altså et ansvar for kravene. I slike saker vil det kunne bli aktuelt at den faglige ivaretagelsen av saken legges til Tolletaten, uten at det skjer en formell overføring utad av hvem som skal utøve partsstillingen.

Skattedirektoratet har tidligere lagt til grunn at overføringen av partsutøvelsen bare gjelder prøvingen av kravets grunnlag og at denne prøvingen blir en egen sak adskilt fra tvangsfullbyrdelsessaken. I en avgjørelse av Bergen tingrett, **TBERG-2015-74039**, kom retten til motsatt resultat. «Representasjonsforholdet i sktbl. § 17-1 andre ledd første punktum er knyttet til den «tvist» som avgjøres ved allmennprosess. Tvisten er like meget om tvangsforretning(e) skal opprettholdes, jf. tvfbl. § 6-6 første ledd, som det underlig-

gende skattekravet, jf. § 6-6 tredje ledd. Ordlyden er klar. Utøvingen av partsstillingen er ikke begrenset til deler av tvisten. Henvisningen til ligningsloven § 11-1 har bare den betydning at det derigjennom identifiseres hvem som er riktig utøver av partsstillingen.» Videre viste retten i sine premisser bl.a. til at reelle hensyn også taler for denne forståelsen. Retten mente at det ville være både ressursløsende og fordyrende dersom to statlige organer skulle representere staten når tvangssaker overføres til allmennprosess. Dette uten at det ville oppnås noen økt rettssikkerhet for saksøkte i namssaken, eller at kvaliteten på prosessen ville øke. Skattedirektoratet er av den oppfatning at ordlyden ikke er så klar som det retten synes å mene. Det må også legges vekt på at dette er en underrettsdom når man ser på den rettskildemessige verdien. Likevel har vi kommet til at vi er enig i rettens resultat (slutning). Vi vil særlig fremheve rettens argumentasjon når det gjelder de reelle hensyn.

Søksmålet reises for den samme stedlige domstol som besluttet overføringen.

Mekling i forlikråd foretas ikke. Hovedforhandling kan berammes uten saksforberedelse. Det er dommeren som avgjør om saken er tilstrekkelig opplyst på forhånd slik at saksforberedelse kan unntas. Forutsetningen for at spørsmålet om overføring til søksmåls former aktualiseres, er at det har blitt reist innvendinger mot tvangsfullbyrdelsen. Dersom innvendingen reises «før det er besluttet at fullbyrdelsen skal gjennomføres, avgjør tingretten fritt hvilken av partene som skal reise søksmålet.» jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 første ledd annet punktum. Søksmålsbyrden bør likevel pålegges den som påstår det atypiske eller mindre sannsynlige, jf. [Ot.prp. nr. 65 \(1990–91\)](#) om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring s.141.

Reises innvendingen etter at det er besluttet at fullbyrdelsen skal gjennomføres, skal saksøkte i tvangsfullbyrdelsessaken pålegges å reise søksmålet, jf. § 6-6 tredje punktum. Saksøkte i tvangsfullbyrdelsessaken vil dermed bli saksøker i saken om kravets grunnlag. Når tvangsfullbyrdelse skjer ved den alminnelige namsmann er **skjæringstidspunktet** eksempelvis dennes beslutning i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-7, 10-3, 11-9, 12-5 og 13-7. Etter direktoratets oppfatning medfører dette at selv om skjæringstidspunktet på sikringsstadiet er passert, oppstår det et nytt skjæringstidspunkt på dekningsstadiet.

Når innkrevingsmyndigheten benytter sin særnamskompetanse taler mye for at fullbyrdelse anses besluttet helt fra først av, slik at plikten til å reise søksmål ved overføring til allmennprosess alltid pålegges saksøkte. Beslutning om gjennomføring av fullbyrdelse ved benyttelse av særnamskompetansen vil etter direktoratets oppfatning uansett foreligge ved varsel om utleggsforretning etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-10. Ofte vil spørsmålet om overføring til allmennprosess komme opp etter at utlegg er tatt ved benyttelse av særnamskompetansen, og utlegget er påklaget i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26. I slike situasjoner anses det relativt klart at det er saksøkte som skal inngi stevning. Dersom det i saker hvor særnamskompetansen er benyttet, bare er reist innvendinger mot gyldigheten av skatte- eller avgiftskravet, anser direktoratet det som sikker rett at plikten til å inngi stevning pålegges saksøkte. Dette syn underbygges av tvangsfullbyrdelseslovens forarbeider referert ovenfor, hvor det uttales at et viktig moment er at søksmålsbyr-

den bør pålegges den av partene som påstår det atypiske eller mindre sannsynlige. I enkelte saker kan det være andre enn saksøkte som reiser innvendinger mot fullbyrdelsen. Det kan f.eks. være en tredjemann som påstår seg å være eier av det formuesgodet det søkes pant i. I henhold til tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 første ledd siste punktum er reglene for hvem som skal pålegges å inngi søksmål de samme for tredjemenn som for saksøkte.

17-1.6 § 17-1 tredje ledd – Departementets instruksjonsmyndighet

Tredje ledd omhandler departementets adgang til å gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling, samt adgang til å overta eller overføre partsstillingen i enkeltsak eller grupper av saker.

Departementets adgang til å instruere skattekontorene har vært antatt å følge av departementets overordnede stilling, uten noen formell lovhjemmel, jf. forarbeidene i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s.199. Departementets instruksjonsmyndighet og adgangen til å overta utøvelsen av statens partsstilling i enkeltsak eller grupper av saker eller overføre partsutøvelsen til annet organ i skatteetaten, er ved bestemmelsen nå uttrykkelig lovfestet for alle skatte- og avgiftskrav.

Departementets myndighet etter § 17-1 tredje ledd er delegert til Skattedirektoratet ved skattebetalingsforskriften § 17-1.

De nærmere reglene om hvordan utøvelsen av statens partsstilling på skatteetatens område rent faktisk skal håndteres reguleres av «**Instruks for utøvelsen av statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet**» av **1. november 2020 (Rettsaksinstruks)**, fastsatt av Skattedirektoratet. Instruksjonen gjelder for Skattedirektoratets og skattekontorenes håndtering av statens partsstilling i rettsaker vedrørende fastsettelse og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Instruksjonen gjelder både saker hvor staten er saksøker og hvor den er saksøkt. Den gjelder imidlertid primært saker hvor staten er saksøkt, men bestemmelsene gis generell anvendelse så langt de passer. I saker hvor staten er saksøkt på skattebetalingsområdet, f.eks. søksmål om skatteavregningen, rentespørsmål og spørsmål om ansvar for andres skatt, vil instruksjonen ha stor vekt. I innfordringssaker hvor klagen til tingretten helt eller delvis er et angrep på et fastsettelsesvedtak, skal innkrevingsmyndigheten sørge for at den reelle vurderingen av de faglige spørsmål knyttet til fastsettelsen overlates til fastsettelsesmyndighetene. Fastsettelsesspørsmålet blir gjenstand for prejudisiell prøving. Selv om fastsettelsen ikke blir gjenstand for full gyldighetsprøving, såkalt judisiell avgjørelse, må selvfølgelig spørsmålet blir håndtert på en tilfredsstillende måte. Gjennomføringen av tvangsfullbyrdelsen beror på den prejudisielle avgjørelsen. Dersom fastsettelsesspørsmålet bringes inn til judisiell prøving etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, skal utøvelsen av partsstillingen vedrørende dette spørsmålet formelt overføres til fastsettelsesmyndigheten, se [17-1.5](#).

Spørsmålet om statens partsstilling var tema i kjennelse avsagt av Gulating lagmannsrett (**16-062220ASK-GULA/AVD1**) den 30. mai 2016. Saken gjaldt krav om avvisning på grunn av manglende partsevne hos staten v/Skatteoppkreveren i Austevoll. Person A var aksjonær, styreleder og daglig leder i et selskap som ble slått konkurs. Skatteoppkreverens krav om ubetalt skattetrekk ble ikke dekket ved konkursbehandlingen. A vedtok forelegg for unnlatt gjen-

nomføring av forskuddstrekk. Senere reiste staten v/Skatteoppkreveren i Austevoll søksmål mot A med krav om erstatning for unnlatt forskuddstrekk. I tilsvaret gjorde A gjeldende at saken måtte avvises fordi søksmålet var fremmet av et organ som ikke kunne utøve statens partsstilling. Lagmannsretten måtte ta stilling til to spørsmål; det ene var hvorvidt Skattedirektoratet gjennom Rettssaksinstruksen har gitt Skatteoppkreveren myndighet til å utøve statens partsstilling i erstatningssaker knyttet til manglende betaling av skatte- og avgiftstrekk. Det neste spørsmålet var hvorvidt Skattedirektoratet i medhold av skattebetalingsloven § 17-1 er gitt kompetanse til å gi instruks med slikt innhold.

Lagmannsretten viste bl.a. til en uttalelse fra Skattedirektoratet av 13. desember 2013 og kom til at Rettssaksinstruksen måtte forstås dithen at skatteoppkreveren er gitt myndighet til å utøve statens partsstilling i erstatningssaker, dersom kravet er knyttet til unnlatt gjennomføring av trekkplikten.

Videre kom lagmannsretten til at erstatningskravet langt på vei likestilles med innkreving i skattebetalingslovens forstand. Dermed omfattet Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet erstatningssaker knyttet til unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk, slik som i foreliggende sak.

Skatteoppkreveren i Austevoll kunne utøve statens partsstilling i erstatningssøksmålet som var anlagt mot A. Kjennelsen ble påanket av A, men Høyesterett kom til at anken skulle forkastes (HR-2016-1758-U).

17-1.7 § 17-1 fjerde ledd – Delvis fastholdelse av kravet

Bestemmelsen regulerer situasjonen når retten konkluderer med at skatte- og/eller avgiftskravet ikke fullt ut skal fastholdes. Dette vil være hvor retten finner mangler ved selve fastsettingen av skatt eller avgift ved en prejudisiell avgjørelse. Judisielle avgjørelser vedrørende alminnelig inntekts- og formuesskatt og medlemsavgift til folketrygden følger reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15.

Skattebetalingsloven § 17-1 fjerde ledd gjelder partielle mangler. Dersom grunnlaget for fastsettingen av skatt mangler helt, skal den tvangsforføyning som er foretatt oppheves i sin helhet. Tilsvarende gjelder for andre skatte- og avgiftskrav. Ved partielle mangler skal forføyningen stadfestes så langt det er fastsettelsesmessig dekning for det, dvs. «for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.» Kjennelsen eller dommen er her ikke noe pålegg om ny fastsettelse. For alminnelig formues- og inntektsskatt er det skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd som regulerer skattekontorets plikt til å ta opp spørsmål om endring.

I den grad det ved den prejudisielle prøvingen er usikkert hvilket skatte- og avgiftsbeløp som vil fremgå av nytt fastsettelsesvedtak, eller ville ha fremkommet, dersom nytt vedtak blir foretatt overensstemmende med rettens avgjørelse, må retten foreta en sannsynlighetsvurdering. Domstolen skal angi det riktige skatte- og avgiftsbeløpet, eller angi hvordan det riktige fastsettelsesvedtak skal utføres. Dersom retten finner det vanskelig å fastsette riktig skatte- og avgiftsbeløp, kan den i stedet angi hvordan fastsettelsen skal utføres. I slike tilfeller skal fastsettelsesmyndigheten så raskt som mulig treffe fastsettelsesvedtak i overensstemmelse med rettens anvisning, dersom ikke dommen eller kjennelsen ankes eller påkjæres.

Dersom retten judisielt kommer fram til at en skattefastsetting av formelle grunner ikke kan opprettholdes, for eksempel grunnet saksbehandlingsfeil i form av inhabilitet, at myndighetene har oversett faktiske opplysninger, eller at avgjørelsen lider av mangel på kontradiksjon, skal den i medhold av skatteforvaltningsloven § 15-6 annet ledd henvises til ny behandling av vedkommende skattemyndighet.

Ved prejudisiell avgjørelse vil formelle mangler stenge for tvangsfullbyrdelse så langt manglene rekker. Prinsippet i forvaltningsloven § 41 kommer imidlertid til anvendelse. Dette innebærer at ikke en hvilken som helst feil ved fastsettingen fører til at fastsettelsesvedtaket må anses som ugyldig. Dersom det ikke er grunn til å regne med at feilen har hatt betydning for vedtakets innhold, kan feilen ikke medføre ugyldighet.

17-1.8 § 17-1 femte ledd – Frist for prøving av vedtak

Bestemmelsen gjelder for det første for skattekrav hvor skatten stiftes ved vedtak om fastsetting. Skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd fastsetter en frist på **seks måneder** for en skattepliktiges adgang til å reise søksmål til prøving av enkeltvedtak om skattefastsetting. Fristen regnes fra melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. For skattepliktige med forhåndsutfylt skattemelding, er søksmålsfristen seks måneder etter at vedtak i endringssak ble sendt skattyteren.

Med virkning fra 1. januar 2011 ble det dessuten innført seks måneders søksmålsfrist på merverdiavgifts- og tollkrav. Tilsvarende bestemmelse ble ikke gitt i særavgiftsregelverket. Skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd ble, på bakgrunn av de to nye bestemmelsene om søksmålsfrist, endret ved at det fulgte av tredje punktum at første og annet punktum gjelder tilsvarende for krav etter merverdiavgiftsloven og tollloven. Ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 følger nå søksmålsfristen for enkeltvedtak om skattefastsetting direkte av skatteforvaltningsloven § 15-4. For krav som fastsettes i medhold av tollavgiftsloven er det derimot fremdeles angitt i § 17-1 femte ledd tredje punktum at bestemmelsens første og andre punktum gjelder tilsvarende for søksmålsfristen etter tollavgiftsloven § 12-8 første ledd.

Seksmånedersfristen gjelder som utgangspunkt også for adgangen til å bringe en skattefastsetting- eller tollavgjørelse til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring eller motregning. Regelen vil også gjelde for arbeidsgiveravgift som er fastsatt av skattemyndighetene i medhold av folketrygdloven § 23-2. Også skatt fastsatt i medhold av petroleumsskatte-loven omfattes av regelen, jf. § 8 som gir bestemmelsene i den alminnelige skattelovgivning anvendelse, så lenge ikke annet følger av petroleumsskatte-loven. Oversittelse av søksmålsfristen medfører at søksmål om gyldigheten av det aktuelle vedtaket avvises.

Dersom klagen til tingretten ikke bygger på påstand om at vedtaket som ligger til grunn for kravet er feil, gjelder ikke seksmånedersfristen.

Når det under tvangsfullbyrdelse treffes en forføyning fastsetter § 17-1 femte ledd annet punktum en viktig særregel. En prøving av det underliggende kravet skal alltid kunne kreves inntil **tre måneder** etter den forføyning det klages over. At det foretas forføyning betyr som oftest at det gjennomføres forretning for utleggspant, jf. § 14-3, eller at det besluttes utleggstrekk

etter § 14-4. Dersom skyldner ikke klager over utleggsforretningen, men istedenfor retter klagen mot en senere besluttet tvangsauksjon, vil tremånedersfristen likevel løpe fra utlegget. Dette fremgår av [Rt. 1984 s. 184](#).

Som forføyning anses likevel ikke en utleggsforretning som ender med «intet til utlegg». En slik sak avsluttes ved at namsmannen gir begge parter utskrift av namsboken som viser utfallet og hva som er foretatt, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-25. Det er ikke særlige regler for klageadgang i «intet til utlegg»-saker i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 7. Det fremgår av tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 første ledd første punktum at namsmannens avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen kan påklages av enhver som rammes, for så vidt fullbyrdelsen ikke er avsluttet. Etter bestemmelsene i tvangsfullbyrdelsesloven vil det derfor ikke foreligge klageadgang når saken avsluttes med «intet til utlegg». Da det ikke foreligger en formell klageadgang etter tvangsfullbyrdelsesloven for skyldneren, er det vanskelig å hevde at skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd kommer til anvendelse i «intet til utlegg»-saker når bestemmelsen viser til «etter den forføyning som det klages over».

Ved lovendring av 22. juni 2018 ble det gjort endringer i bestemmelsen, ved at **motregning** ble angitt som en type «forføyning» som gir adgang til å prøve fastsetting etter skatteforvaltningsloven selv om seksmånedersfristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd og skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd er utløpt. Adgangen til å kreve prøving av fastsettingen i inntil tre måneder etter en gjennomført motregning gjelder uavhengig av om klagefristen på en måned etter § 13-5 annet punktum er overholdt.

Særregelen i annet punktum gir altså skyldner en adgang til å få en prøving av det underliggende kravet også etter at seksmånedersfristen for søksmål etter første punktum er utløpt. Forutsetningen er at slik prøving kreves innen en frist på tre måneder. Dette gjøres ved å inngi klage over tvangsforretningen og påstå denne helt eller delvis opphevet med den begrunnelse at den eller de underliggende avgjørelse(n) som forføyningen er foretatt for er uriktig(e). Den prøving av kravet som gjøres vil være en prejudisiell prøving, med mindre saken blir overført til behandling ved allmennprosess etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6.

Høyesteretts ankeutvalg har i en kjennelse, inntatt i [Rt. 2009 s. 86](#), behandlet spørsmålet om det løper en ny frist ved hver tvangsforføyning til inndrivelse av et skattekrav, eller om tremånedersfristen begynner å løpe fra første tvangsforføyning. Høyesterett kom til at skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5 tredje punktum måtte forstås slik at det løper en ny frist ved hver tvangsforføyning. Ved flere tvangsforretninger om samme krav, vil dermed adgangen til prøving stå åpen i tre måneder fra siste tvangsforføyning.

I Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse referert i [Rt. 2006 s. 549](#), presiseres det når tremånedersfristen begynner å løpe. Skattyter anførte at fristen måtte regnes fra tidspunktet hun fikk melding om utlegget. Kjæremålsutvalget ga imidlertid staten medhold i at fristen begynner å løpe fra den dagen forføyningen som er gjenstand for klagen, besluttet. Et tredje mulig starttidspunkt for fristløpet kunne ha vært tidspunktet for avsendelse av melding om tvangsforføyningen til skattyter. Kjæremålsutvalget nevner denne muligheten, men slår entydig fast at fristen begynner sitt løp fra tidspunktet beslutningen om forføyningen tas. Det vil si fra den dagen tvangsforretningen holdes. Kjære-

målsutvalget understreker at skattyteren ikke hadde brakt inn nektelsen av å gi oppreisning for fristoversittelsen etter skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5 femte punktum. Etter Skattedirektoratets oppfatning antyder Høyesteretts kjæremålsutvalg at slik oppreisning for fristoversittelse etter omstendighetene vil kunne bli innvilget i saker av denne typen.

Høyesteretts ankeutvalg har i kjennelse, inntatt i [Rt. 2012 s. 1188](#), tatt stilling til spørsmålet om fristen etter § 17-1 femte ledd annet punktum løper fra avholdelse av utleggsforretningen eller fra den etterfølgende fremsettelse av begjæring om tvangssalg. Ankeutvalget kom til at fristen løper fra avholdelse av utleggsforretningen. Det ble i begrunnelsen vist til skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum hadde tilnærmet identisk ordlyd som den gamle skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5 tredje punktum. Videre viste ankeutvalget til avgjørelsen i [Rt. 1984 s. 184](#) (som er omtalt overfor), og at det av forarbeidene til § 17-1 femte ledd annet punktum fremgikk at eldre rett skulle videreføres.

Skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd fjerde punktum har en tilsvarende bestemmelse om «oppfriskning for fristoversittelse» som gammel lov. Den samme betegnelsen brukes også i ny tvistelov. Se nærmere om dette nedenfor.

Retten til å få prøvet gyldigheten av skattefastsettingen innen tre måneder etter en påklaget forføyning gjelder bare som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet. Dersom tvangsforføyningen frafalles, kan ikke skattyteren kreve å få forføyningen og grunnlaget for den prøvet av tingretten. Dette gjelder også i tilfeller der skattyter, før tvangsforføyningen frafalles, har begjært saken overført til søksmåls former og nedlagt påstand om opphevelse av fastsettingen, se [Rt. 2000 s. 436](#).

I [Rt. 1998 s. 1481](#) refereres en sak hvor kemneren hadde tatt utleggspant i to bankkonti for restsatt for tre inntektsår meget langt tilbake i tid. Klage på utlegget med påstand om at ligningen skulle underkjennes ble fremsatt innen tremånedersfristen i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5, men etter at kontiene det var tatt utlegg i var anvist til innkreving og pengene var blitt utbetalt til kemneren. Staten hevdet under henvisning til skattebetalingsloven av 1952 § 40a, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16, jf. § 7-26, at adgangen til å få prøvet ligningsavgjørelsen var falt bort siden fullbyrdelsen var avsluttet. Dette selv om tremånedersfristen i § 48 nr. 5 ikke var utløpt. Høyesteretts kjæremålsutvalg fant imidlertid at § 48 nr. 5 måtte gis forrang. Det ble lagt avgjørende vekt på at ordlyden i skattebetalingsloven ikke var klar, og at en lovbestemmelse som fastsetter frist for å angripe en ligningsavgjørelse må være klar og entydig. Dette skyldes at adgangen til å få prøvet ligningsavgjørelsen rettslig ikke bør kunne anses bortfalt ut fra reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Kjæremålsutvalget tiltrådte lagmannsrettens klare formulering om at skylders rett etter skattebetalingsloven § 48 nr. 5 «gjelder således uavhengig av de rent innfordringsmessige reglene i tvangsfullbyrdelsesloven utover vilkåret om at det må være gjennomført en tvangsforføyning og at det klages til namsretten innen 3 måneder med krav om prøving av ligningen». Skattedirektoratet finner det klart at tremånedersfristen i skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum må gis samme gjennomslagskraft som tidligere skattebetalingslov § 48 nr. 5. Retten til å få prøvet gyldigheten av fastsettingen gjelder

derfor uavhengig av om fullbyrdelsen antas å være avsluttet etter tvangsfullbyrdelseslovens regler.

Høyesteretts ankeutvalg kom i kjennelse, inntatt i [Rt. 2013 s. 1341](#), til at skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd har forrang foran tvangsfullbyrdelsesloven § 4-2 tredje ledd, og at den dermed begrenser debitors rettigheter som følger av bestemmelsen. Tvangsfullbyrdelsesloven § 4-2 tredje ledd angir at det mot et særlig tvangsgrunnlag eller et krav som er fastsatt i et særlig tvangsgrunnlag, kan fremsettes enhver innvending som kunne ha vært satt fram under et søksmål. En annen tolkning ville bety at fristregelen i § 17-1 femte ledd ville miste mye av sin betydning. Dersom skattyter ønsker prøving av realiteten i en fastsetting av skatt etter skatteforvaltningsloven, må han derfor reise sak innen seks måneder etter at fastsettingen eller endringsvedtaket er sendt ham, eller reise innsigelsene i klage over utleggsforretningen innen tre måneder etter at denne er avholdt. Dette innebærer at skattyter ikke kan få prøvd sine materielle innsigelser til vedtaket om skattefastsetting når fristen i § 17-1 femte ledd er utløpt.

I Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse gjengitt i [Rt. 1994 s. 530](#), var spørsmålet om skattyter hadde **rettslig interesse** etter daværende tvistemålslov § 54 til å få prøvet gyldigheten av ligningen. Det er en forutsetning for å få dom eller kjennelse overfor motparten, og en betingelse for å få prøvet et aktuelt rettsspørsmål for domstolen, at saksøker/klager har det som i sivilprosessen betegnes som «rettslig interesse». I saken hadde det blitt utferdiget et trekkpålegg, men arbeidsforholdet var senere opphørt. Skattyter påklaget utleggstrekket og anførte at ligningen for de aktuelle inntektsår var ugyldig. Staten vant i namsrett og lagmannsrett fram med sin påstand om at skattyter ikke hadde rettslig interesse i å få prøvd ligningsspørsmålet. Høyesteretts kjæremålsutvalg opphevet namsrettens og lagmannsrettens kjennelser. Kjæremålsutvalget slo fast at trekkpålegget faktisk hadde medført lønnstrekk mens arbeidsforholdet varte. Oppheving eller endret ligning vil dermed kunne medføre et tilbakebetalingskrav. Dette ble ansett tilstrekkelig til å begrunne en rettslig interesse i å prøve trekkpålegget.

Spørsmålet om rettslig interesse var også berørt i Høyesteretts kjennelse gjengitt i [Rt. 2012 s. 159](#). Der fremgår det forutsetningsvis at et rettssubjekt som er ilagt et betalingsansvar, i et søksmål mot staten etter skattebetalingsloven § 17-2, vil ha rettslig interesse etter tvisteloven § 1-3 i å få prøvet gyldigheten av ansvarskravet. I et slikt søksmål vil ansvarssubjektet prejudisielt få prøvet det underliggende vedtaket, for eksempel vedtaket om skattefastsetting. Tilsvarende må etter direktoratets oppfatning også gjelde dersom ansvarssubjektet først reiser innvendingen mot ansvarskravet ved å imøtegå tvangsinnfordringen i medhold av skattebetalingsloven § 17-1.

Dersom fristen oversittes kan søksmål bare fremmes om det gis **oppfriskning for fristoversittelsen** etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Oppfriskning medfører tillatelse til å foreta en prosesshandling til tross for at fristen er oversittet. Fristen for å begjære oppfriskning er én måned, jf. tvisteloven § 16-13. Innvilgelse av oppfriskning innebærer at fristoversittelsens virkning settes til side og at saken i prinsippet settes tilbake i samme stilling som før forsømmelsen. Den forsømte prosesshandling, i vårt tilfelle klagen,

skal i utgangspunktet foretas samtidig med fremsettelsen av begjæringen om oppfriskning, jf. tvisteloven § 16-14 første ledd.

Normalt er det bare adgang til oppfriskning for prosessuelle frister underveis i en sak. For at det skal gis adgang til oppfriskning overfor søksmålsfrister og prosessuelle foreldelsesfrister, må det foreligge særlig lovhjemmel. Slike særlige hjemler finnes i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd annet punktum og skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd fjerde punktum.

For andre skatte- og avgiftskrav, f.eks. artistskatt og arveavgift, reguleres fristene for å angripe kravets gyldighet av tvangsfullbyrdelsesloven. Skattebetalingsloven inneholder ingen spesielle frister for å få prøvet gyldigheten av disse kravene. Klage over motregningserklæring må imidlertid være avgitt innen én måned etter at den ble mottatt, jf. skattebetalingsloven § 13-5 annet punktum.

17-1.9 § 17-1 sjette ledd – Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene

Bestemmelsen fremstår som generell, men har bare betydning for inntekts- og formuesskatt og medlemsavgift til folketrygden etter den alminnelige skatteavgivningen. Det er her tale om flere skattekreditorer, nemlig stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden. Skatten fastsettes etter nærmere regler til fordel for alle de nevnte skattekreditorer, og fordeles etter reglene i skattebetalingsloven kap. 8. Staten opptrer ved rettergang på vegne av alle skattekreditorene. Statens partsstilling utøves av skattekontoret, eventuelt et spesielt skattekontor som Finansdepartementet utpeker. Det er bare staten som er part ved rettergang i saker om alminnelig inntekts- og formuesskatt, og alle prosesshandlinger skjer på vegne av staten. Finansdepartementet og Skattedirektoratet er overordnet myndighet og kan gi direktiver i enkeltsaker. De øvrige skattekreditorene er ikke gitt noen rolle ved rettslig behandling av slike skattesaker. Skattekreditorene blir automatisk bundet av de prosesshandlinger staten foretar, rettskraftige dommer, kjennelser og rettsforlik. De blir også bundet av utenrettslige forlik. Bindende forlik er ikke betinget av samtykke fra de øvrige skattekreditorene. Skattekreditorene har ikke adgang til å gjøre seg gjeldende i saker ved å tre inn som part etter reglene i tvisteloven § 15-3.

17-2 § 17-2. Prosessordningen i andre saker

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmål skal anlegges etter vernetingsreglene i [tvisteloven](#). Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.

(2) Første ledd gjelder ikke avgjørelser om rente ved endring, jf. § 11-2. I slike saker gjelder de alminnelige regler i [skatteforvaltningsloven](#) kapittel 15 og prosesslovgivningen.

17-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 21.4.3 og kap. 27 s. 198–199 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) pkt. 21.1.4.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2 og s. 200. (Endring i første ledd annet punktum.)
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 29.2 og s. 236. (Endring i første ledd tredje punktum.)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga s. 91 og [Innst. 355 L \(2014–2015\)](#) s. 13.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 297 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 59.
- [Prop. 1 LS \(2019 – 2020\)](#) og [Innst 4 L \(2019 – 2020\)](#) Overføring av skatteoppkrevingen fra kommunene til staten.

17-2.2 § 17-2 første ledd – Rettslig prøving av andre saker enn innfordringssaker

Bestemmelsen gjelder prosessordningen ved rettslig prøving av avgjørelser som ikke omfattes av § 17-1. Første punktum fastslår statens rolle som part når innkrevingsmyndighetene er saksøkt. Det er også tatt inn i bestemmelsen at søksmål mot staten skal reises etter de alminnelige vernetingsreglene i tvisteloven.

For skatte- og avgiftskrav som tilkommer staten alene, har bestemmelsens første ledd første punktum ingen selvstendig betydning. Den har derimot betydning for betalingssspørsmål i forbindelse med inntekts- og formuesskatt og medlemsavgift til folketrygden etter den alminnelige skattelovgivning. Staten er part på vegne av alle skattekreditorene i slike saker. Uten denne avklaringen kunne det tenkes at skattekreditorene stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden måtte saksøkes hver for seg.

Søksmål kan tenkes i en rekke sakstyper. Det kan gjelde selve innholdet i skatte- og avgiftskravet, typisk ved innvending mot skatteavregningen, jf. skattebetalingsloven kap. 7. I denne situasjonen kan tvisten være alt fra rene beregningsfeil til anførsler om at det er godskrevet for lite forskuddstrekk/ eller forskuddsskatt. Beregning av rentegodtgjørelse og rentetillegg etter skattebetalingsloven § 11-5 anses for å høre til avregningen. Søksmål kan også tas ut med påstand om fastsettelsesdom for at et krav er betalt, at beregning av forsinkelsesrente etter skattebetalingsloven § 11-1 eller rentegodtgjørelse etter

lovens § 11-3 er feil, eller søksmål om gyldigheten av vedtak knyttet til tollkreditt og stansning av kjøretøy.

Når det gjelder **stansning av kjøretøy**, kan Tolletaten, politiet eller Statens vegvesen utføre avskiltingsoppdrag på vegne av Skatteetaten. Det er staten ved skattekontoret som er rette saksøkt i disse forvaltningsrettslige sakene der vedtak om stansning er fattet av skattekontoret.

Dersom det oppstår en tingsskade mv. i forbindelse med Tolletatens gjennomføring av avskiltingen, vil det kunne oppstå et erstatningssøksmål. Slike søksmål vil måtte rettes mot Staten ved Finansdepartementet, jf. [skadeserstatningsloven](#) § 2-1 og [tvisteloven](#) § 2-5, jf. [domstoloven](#) § 191.

I mange av fastsettelsessakene vil skatte- og avgiftsdebitor benytte seg av sin adgang til å avvende tvangsinnfordring, for så å angripe gyldigheten av kravet som rettes mot ham gjennom klage til tingretten etter [tvangsfullbyrdelesloven](#) §§ 5-15 og 7-26. Debitor er imidlertid ikke henvist til en slik handlemåte. Adgangen til selv å gå til søksmål står åpen. Ofte vil det være hensiktsmessig at skyldner går til angrep på gyldigheten av et skatte- eller avgiftskrav før saken utvikler seg til, eller i forbindelse med at saken er i ferd med å bli, en innkrevingssak, f.eks. etter at varsel er sendt etter tvangsfullbyrdelesloven § 4-18. Det vises til [14-3.6](#) for nærmere omtale av bestemmelsen.

Når skattyter angriper enkeltvedtak om skattefastsetting, er det skatteforvaltningsloven § 15-4 som regulerer dette. Staten er part i slike saker. Statens partsstilling utøves av skattekontoret. I de tilfellene hvor Tolletaten har truffet endringsvedtak i saker om merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel etter [skatteforvaltningsforskriften](#) § 2-13-5 første og annet ledd, følger det av femte ledd at ved søksmål til prøving av slike avgjørelser utøves statens partsstilling av skattekontoret. Dette vil gjelde i de tilfeller hvor skattepliktig har levert skattemelding eller endringsmelding etter 1. januar 2017.

Skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd bestemmer at søksmål fra skattyter til prøving av skattefastsettingen må reises innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt skattyter.

Også andre enn skatte- og avgiftssubjektet kan ha interesse i å saksøke staten. Dette kan f.eks. være tilfellet i saker hvor noen er gjort ansvarlig for andre rettssubjekters skatt eller avgift. Skattebetalingsloven inneholder i kap. 16 en rekke slike ansvarsbestemmelser. Staten vil være rett saksøkt i slike saker, og direktoratet legger til grunn at § 17-2 regulerer prosessordningen også i disse sakene. I Høyesteretts kjennelse gjengitt i [Rt. 2012 s. 159](#) var retten enig i partenes syn om at et selskap som er ilagt et betalingsansvar, vil ha rettslig interesse etter tvisteloven § 1-3, når det fremmes et søksmål mot staten om ansvarskravets gyldighet etter skattebetalingsloven § 17-2. Saksøker vil i et slikt søksmål prejudisielt få prøvet det underliggende vedtaket som er rettet mot et annet subjekt, i dette tilfellet vedtaket om skattefastsetting. Det forhold at saken gjaldt ansvar etter skatteloven § 10-13 ble ikke problematisert av Høyesterett. Kjennelsen stadfester direktoratets syn om at prosessordningen i skattebetalingsloven generelt får anvendelse på ansvarskrav innenfor skatte- og avgiftsområdet.

Skattebetalingsloven § 17-2 første ledd annet punktum regulerer i utgangspunktet spørsmålet om **i hvilken rettskrets søksmål skal anlegges**. Bestemmelsen fastslår at søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i tvisteloven.

Twistelovens ikrafttreden har medført en utvidet adgang til søksmålssted for den skatte- og avgiftspliktige sammenlignet med hva som beskrives i skattebetalingslovens forarbeider.

Twistelovens hovedregel er at søksmål skal reises ved saksøktes alminnelige verneting jf. tvisteloven § 4-4 første ledd. For fysiske personer defineres alminnelig verneting som vedkommendes bopel, jf. § 4-4 annet ledd. Virksomheter registrert i Foretaksregisteret har alminnelig verneting på det sted virksomhetens hovedkontor ligger ifølge registreringene, jf. § 4-4 tredje ledd.

Fra nevnte utgangspunkt inneholder tvisteloven en rekke **unntak**. Det mest aktuelle unntaket er tvisteloven § 4-5 åttende ledd, som bestemmer at søksmål mot staten kan anlegges ved saksøkerens alminnelige verneting. I denne sammenheng refererer uttrykket «kan» seg til en rettighet. Saksøker behøver ikke å anlegge søksmål mot staten ved statens verneting i Oslo.

Søksmål kan etter tvisteloven § 4-5 åttende ledd anlegges i den rettskrets hvor saksøker har alminnelig verneting. Som nevnt ovenfor vil dette for fysiske personer være bopel, og for virksomheter registrert i Foretaksregisteret det sted virksomhetens hovedkontor ligger i henhold til registreringene.

Skattebetalingsloven § 17-2 første ledd fjerde punktum bestemmer at statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Hvem dette er fremgår av skattebetalingsloven kap. 2. Se om dette i [17-1.3](#).

Utskriving av forskuddsskatt og forskuddstrekk er typiske fastsettelsesspørsmål. Selv om fastsettelse av kravene reguleres i skattebetalingsloven del II, skal søksmål om slike spørsmål etter Skattedirektoratets oppfatning anlegges mot staten ved skattekontoret, og staten partsstilling utøves av fastsettingsmyndigheten. Det er til skattekontoret begjæringer om endring av forskuddsskatten og forskuddstrekket vil måtte rettes. Det fremstår derfor som klart at fastsettelsesmyndigheten bør utøve statens partsstilling direkte, ved rettslig prøving av avslag om endring, etter søksmål fra skattyter. Skattyter kan derimot velge den defensive strategien ved å unnlate å betale for deretter å angripe rettmessigheten av forskuddene under tvangsinn drivelse. I slike tilfeller vil saken gå under skattebetalingsloven § 17-1 første ledd. Skattekontoret ved innkrevingsmyndigheten vil da utøve statens partsstilling.

Lovens § 17-2 første ledd femte punktum gir § 17-1 tredje og sjette ledd tilsvarende anvendelse. Skattebetalingsforskriften § 17-1 er således også gitt tilsvarende anvendelse. Dette innebærer at instruksjonsmyndigheten til Finansdepartementet samt Skattedirektoratet er den samme som i innkrevingsaker hvor staten er saksøker. Se nærmere om dette i [17-1.6](#). Videre innebærer det at rettskraftige rettsavgjørelser er bindende for samtlige skattekreditorer (stat, kommune, fylkeskommunen og folketrygden), på samme måte som når staten er saksøker i innkrevingsaker. Se om dette i [17-1.9](#).

17-2.3 § 17-2 annet ledd – Særregel for saker om rente ved endring

Skattebetalingsloven § 17-2 annet ledd er en særregel for saker om rente ved endring av skattefastsettingen. Renteberegningen ved forhøyelse av skatte- og avgiftskrav er forankret i skattebetalingsloven § 11-2. Det er derfor nødvendig med en unntaksbestemmelse som slår fast at beregningen faglig sett er et fastsettelsesspørsmål. Skattebetalingsloven § 17-2 annet ledd slår fast at de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 15 og prosesslovgivnin-

gen kommer til anvendelse ved rettslig prøving av renteberegning for alminnelig inntekts- og formuesskatt og medlemsavgift til folketrygden. Dette innebærer at et søksmål angående beregningen av renter etter skattebetalingsloven § 11-2 rettes mot staten ved skattekontoret og at statens partsstilling utøves av fastsettingsmyndigheten.

For rentekrav som tidligere ble fattet av Tolletaten, hadde ikke § 17-2 annet ledd selvstendig betydning. Både fastsettelsesmyndigheten og innkrevingsmyndigheten var da lagt til Tolletaten. I forbindelse med oppgaveoverføringen fra Tolletaten til Skatteetaten, er det ikke lenger slik at fastsettelsesmyndigheten og innkrevingsmyndigheten er samlet i Tolletaten. Dermed vil annet ledd nå få betydning for saker om renter ved endring av krav på tollavgift som er fastsatt i medhold av tollavgiftsloven. Dette får den konsekvens at **Tolletaten blir part**. Dette fremgår ikke klart av ordlyden i bestemmelsen, men er i tråd med formålsbetraktninger.

Kapittel 18. Straff

18-1 § 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter kapittel 5, og som unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter [§ 5-12](#), straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

(2) Straff kommer ikke til anvendelse på handling som nevnt i første ledd hvis de beløp som er eller skulle vært trukket, likevel blir innbetalt til rett tid.

18-1.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 199 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 22.
- [Prop. 64 L \(2014–2015\)](#) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 174–175 og [Innst. 331 L \(2014–2015\)](#) Innstilling fra Justiskomiteen om lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 7 og s. 51–52.
- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 297 og [Innst. 231 L \(2015–2016\)](#) s. 59.
- [Prop. 1 LS \(2016–2017\)](#) Skatter, avgifter og toll s. 276 og [Innst. 4 LS \(2016–2017\)](#) s. 38 (oppretting ifm. ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven).

18-1.2 Generelt om lovens kapittel 18

Ny straffelov trådte i kraft 1. oktober 2015. I den forbindelse ble det gjennomført til dels betydelige endringer i skattebetalingsloven kap.18 om straff. Blant annet ble skattebetalingsloven § 18-3 opphevet. Reglene om foreldelsesfrist følger nå av de alminnelige reglene om foreldelse som fremgår i straffeloven. I tillegg får bortfallet av skillet mellom forbrytelser og forseelser i straffeloven, betydning også for overtredelser etter skattebetalingsloven. Betydningen av endringene er omtalt nærmere til slutt i kapitlet, se [18-3](#).

18-1.3 Generelt om § 18-1

Bestemmelsen omfatter straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk. Ved ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble skattetrekk tilføyd i bestemmelsen. Bakgrunnen for dette var at reglene

om fastsetting av kildeskatt ble endret. Når det gjelder de nærmere regler om skattetrekk, vises det til omtalen under skattebetalingsloven § 5-4a, se 5-4a.

Unnlattelse av å foreta **utleggstrekk** etter skattebetalingsloven kapittel 14, kan føre til at trekkpliktige blir ansvarlig for beløpet etter skattebetalingsloven § 16-20, se kapittel 16. Handlingen kan også rammes av straffeloven § 169 annet ledd.

I første ledd i skattebetalingsloven § 18-1 er det nå presisert at trekkplikten også omfatter plikten til å holde midler atskilt på egen skattetrekkkonto (separeringsplikten), eller sikret på annen måte etter skattebetalingsloven § 5-12.

Ved overtredelse av straffebestemmelsen om unnlatt trekk i § 18-1 første ledd, kan arbeidsgivers manglende trekk etter omstendighetene rammes av underslagsbestemmelsene i straffeloven §§ 324 og 325. Dette omtales i pkt. 18-1.4.

18-1.4 § 18-1 første ledd – Brudd på forskuddstrekk- og skattetrekkpliktene

Skattebetalingsloven § 18-1 første ledd første punktum regulerer brudd på plikten til å beregne og foreta forskuddstrekk og skattetrekk etter reglene i lovens kap. 5.

Det straffbare forhold etter bestemmelsen er å unnlate å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12. I dette ligger at ethvert brudd på arbeidsgivers plikter når det gjelder gjennomføring av forskuddstrekk, og som leder til hel eller delvis manglende oppfyllelse av beregning og trekk, vil rammes av § 18-1. Videre vil selskapers plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær etter § 5-4a rammes av bestemmelsen.

For en nærmere omtale av arbeidsgivers og selskapers plikter, vises det til kommentarene i kap. 5. Arbeidsgivers og selskapers plikter knyttet til gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk er i hovedsak regulert i §§ 5-4 til 5-12. Nedenfor gjengis aktuelle typetilfeller av unnlatt forskuddstrekk.

De typiske **former for unnlatt forskuddstrekk** er:

- Skattyter har fått utbetalt hele den avtalte lønn (bruttolønn) uten at trekk er beregnet og holdt tilbake.
- Beregnet og tilbakeholdt trekk er benyttet til andre formål enn skattetrekk (underslagstilfellene).
- Skattyter har fått utbetalt netto lønn uten at det forelå tilstrekkelig midler hos arbeidsgiver til dekning av det pliktige forskuddstrekket (de såkalte pengemangelstilfellene).
- Det trekk som er beregnet og holdt tilbake er mindre enn det arbeidsgiver i henhold til skattekort eller § 5-5 første ledd hadde plikt til å trekke.

Utbetaling av brutto avtalt lønn er det rene tilfellet av unnlatt trekk. Et slikt tilfelle vil ofte være knyttet til svart virksomhet hvor aktiviteten helt eller delvis er søkt holdt skjult. Forholdene vil ofte først bli kjent for skattemyndighetene og andre ved kontroll.

Det kan også forekomme at årsakene til unnlatt trekk skyldes feilvurdering hos arbeidsgiver. Godtgjørelse kan f.eks. feilaktig være utbetalt i den tro at mottaker var selvstendig næringsdrivende oppdragstaker, eller at ytelsene

ikke var skattepliktige/trekkpliktige. I slike tilfeller må anvendelsen av straffebestemmelsene vurderes nærmere ut fra hvorvidt kravene til utvist skyld foreligger hos arbeidsgiver. Det må foreligge forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til vurderingen av henholdsvis mottakerens status og ytelsens trekkplikt. Den nærmere sondringen mellom arbeidstakerforhold og selvstendig næringsvirksomhet er ellers en vurdering som tilligger fastsettingsmyndighetene.

Behovet for straffeforfølgning beror på det videre hendelsesforløpet. Når arbeidstakerforhold eller trekkplikt er konstatert, vil arbeidsgiver ofte gjøre opp et fastsatt trekkansvar. Alternativt blir trekk gjort opp av arbeidstaker gjennom betaling av restskatt etter fastsetting og avregning. I slike tilfeller kan behovet for straffeforfølgning gjøre seg mindre gjeldende.

En annen situasjon er de såkalte **underslagstilfellene**. Dersom det kan dokumenteres at arbeidsgiveren på lønnsutbetalingstidspunktet hadde midler til også å dekke skattetrekket, men har benyttet midlene til dekning av andre utgifter, vil det objektivt sett foreligge underslag, jf. straffeloven §§ 324 og 325. Trekkmidler tilhører det offentlige allerede fra trekkstidspunktet, og kan ikke lovlig benyttes i driften eller disponeres på annen måte.

Et vilkår for domfellelse for underslag er at det er bevist at arbeidsgiver faktisk hadde til rådighet midler til å dekke bruttolønnsbeløpet på tidspunktet for lønnsutbetalingen. Trekket gjennomføres, men de midler som skulle tjene til dekning av dette blir deretter benyttet til å betjene andre kostnader i bedriften.

I de såkalte **pengemangelstilfellene** har arbeidsgiver, ved gjennomføringen av sine trekkforpliktelser, beregnet forskuddstrekk av avtalt brutto lønn og betalt ut gjestående netto til arbeidstaker. Derfra forsømmes øvrige plikter knyttet til videre korrekt trekkbehandling. Det foreligger angivelig ikke midler til å holde tilbake trekket og separere dette fra øvrige driftsmidler til skattetrekkkonto eller annen sikring. Det foretas heller ikke korrekt oppgjør av trekket til forfall. Levering av opplysninger gjennom a-meldinger kan imidlertid gjerne være foretatt på vanlig måte med brutto avtalt lønn som grunnlag.

Trekkplikten ved lønnsutbetaling er knyttet til at arbeidsgiver faktisk har midler til å dekke bruttolønnen som er avtalt med arbeidstaker. Dersom det ikke samtidig foreligger midler til at den beregnede trekkdelen kan holdes tilbake, har arbeidsgiver ikke anledning til å utbetale en beregnet nettolønnsdel av avtalt bruttolønn. Det er videre et krav om at trekkbeløpet rent faktisk blir separert fra øvrige driftsmidler hos den trekkpliktige. Dersom det bare foreligger midler til å dekke deler av bruttolønn, er arbeidsgiver forpliktet til å foreta trekk i det beløp som faktisk står disponibelt av midler for utbetaling av lønn. Dersom dette forsømmes, er det ikke foretatt trekk helt eller delvis i det hele tatt, se kap. 5. Beregningen og innberetning gir imidlertid inntrykk av at det er foretatt.

Når det ikke er trukket noe av lønnen, rammes forholdet av § 18-1 første ledd. Ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk kan det tenkes at man i en eventuell straffesak ønsker å fremme et sivil rettskrav mot for eksempel styreleder eller daglig leder. Gitt nevnte omstendigheter skulle arbeidsgiver ha foretatt trekk i de lønnsbeløp han var i stand til å utbetale. Høyesterett

har benyttet begrepet «**nettometoden**» om den omberegning som her gjøres for å finne fram til hva trekket ville utgjort ved korrekt benyttet trekkgrunnlag, se [Rt. 1992 s. 1261](#). Erstatningskravet måtte da begrenses i samsvar med nettometoden. Den 7. mars 2013 kom det imidlertid en kjennelse fra Gulating lagmannsrett som danner grunnlag for en endring av praksisen, se sak [LG-2013-1965](#). En styreleder ble domfelt for manglende regnskaper, merverdiavgift og manglende skattetrekk. Videre ble han idømt erstatning for skattetrekk som skulle vært trukket av bruttolønn. Styrelederen ble ikke hørt med at det i det sivilrettslige erstatningskravet bare kunne pådømmes krav tilsvarende skattetrekk av nettolønn som tiltalte var domfelt for i det strafferettslige forholdet. Retten mente at det sivilrettslige kravet sprang ut fra samme handling som mannen ble straffedømt for, og derfor kan man også legge bruttolønnen til grunn ved beregning av erstatningskravet. Ved fremsettelse av erstatningskrav ved anmeldelse etter § 18-1 kan skattekontoret derfor legge til grunn beregnet og innberettet bruttolønn og trekk. For at et erstatningskrav skal kunne tas med i en eventuell straffesak, kreves det årsakssammenheng mellom den straffbare handlingen og erstatningskravet.

Ved tilfeller av **feilaktig gjennomført trekk**, er straffbarhet knyttet til at det er foretatt for lavt trekk i forhold til det trekk som skulle vært gjennomført. I prinsippet vil et slikt tilfelle også omfattes av det objektive gjerningsinnholdet i straffebudet om unnlatt trekk. Dersom lønnsforholdet innberettes korrekt, vil skatteforpliktelsen som oftest likevel bli betalt, men da som en del av det endelige skatteoppgjøret for den enkelte arbeidstaker, f.eks. restskatt. Såfremt slike tilfeller ikke anses som forsøk på unndragelser, forekommer det i praksis sjelden at de blir gjenstand for straffeforfølgning.

Dersom arbeidsgiver har forsømt trekkplikten, i henhold til ett av typetilfellene nevnt ovenfor, vil vilkår for straff etter første ledd være oppfylt. Det gjelder selv om arbeidsgiver likevel klarer å sørge for å betale trekket etter forfall. Denne situasjonen må ikke forveksles med den som reguleres i § 18-1 annet ledd om unnlatt straff ved innbetaling innenfor de ordinære frister.

I det straffeansvaret som følger av § 18-1 ligger et betydelig press for arbeidsgiver til å gjøre opp sine trekkforpliktelser. Normalt er situasjonen ved unnlatt trekk at det har oppstått et tap for det offentlige. Alternativt blir trekket oppgjort etter iverksetting av innfordringsskritt.

Manglende innbetaling av skattetrekk etter artistskatteloven § 7 omfattes også av skattebetalingsloven § 18-1. Forholdet mellom lovene fremgår av artistskatteloven § 12. Det følger av denne bestemmelsen at trekkplikt etter artistskatteloven, og forsømmelse av slik plikt, har samme virkning som tilsvarende plikt og forsømmelse etter skattebetalingsloven. Skattedirektoratet mener derfor at skattetrekk etter artistskatteloven må behandles likt som trekkpliktene etter skattebetalingsloven kap. 5, og at brudd på plikten etter artistskatteloven § 7 derfor rammes av skattebetalingsloven § 18-1. Tilføyelsen av «skattetrekk» i bestemmelsens overskrift kom som følge av at den nye trekkordningen for kildeskatt skulle omfattes av straffebestemmelsen. Dette medførte imidlertid ikke endringer for straffeansvaret for gjennomføring av skattetrekket etter artistskatteloven, da dette ansvaret hele tiden har vært omfattet av bestemmelsen.

Utgangspunktet er at straffeansvaret retter seg mot fysiske personer. Når trekkplikten påligger en juridisk person, f.eks. et aksjeselskap som arbeidsgiver, må det vurderes konkret hvilke personer i selskapet som kan gjøres strafferettslig ansvarlig for de trekkforsømmelser som er begått i arbeidsgivers navn. Det er ikke avgjørende om en person anses som arbeidsgiver etter § 4-1 første ledd bokstav c. Etter straffeloven § 15 rammes også den som medvirker til arbeidsgivers straffesanksjonerte brudd på trekkplikten på samme måte. Hvilke oppgaver vedkommende faktisk utfører i selskapet er avgjørende for ansvarsvurderingen.

Ofte vil straffeansvaret kunne ramme flere, f.eks. både styreleder, daglig leder og ev. den som er ansvarlig for selve trekkfunksjonen. Selv om daglig leder ikke forestår selve trekkfunksjonen, vil han kunne bli ansvarlig dersom han forsettlig eller grovt uaktsomt ikke sørger for å føre tilsyn med at trekkpliktene etterlevs. For mindre og mellomstore bedrifter følger denne regelen av rettspraksis. Jo større en virksomhet er, jo fjernere må det antas at en daglig leders reelle og direkte ansvar for etterlevelsen av trekkpliktene er. Dersom virksomheten er i klare økonomiske vanskeligheter, må det likevel legges til grunn, uavhengig av selskapets størrelse, at den daglige lederens plikt til å vise aktsomhet øker.

Dette gjelder i noen grad også selskapets styre. Normalt vil styret ha noe mindre nærhet enn den daglige ledelse til de løpende driftsmessige oppgaver, og dermed noe mindre mulighet til personlig å følge med i og gripe inn overfor sviktende rutiner. Styreleder vil gjerne ha en mer sentral rolle enn styret forøvrig. I [Rt. 1979 s. 393](#) ble det fremholdt at en styreleder må, alt etter bedriftens størrelse og omstendigheter, kunne stole på at administrasjonen foretar skattetrekk. I de tilfeller hvor styreleder er kjent med at selskapet er i en vanskelig situasjon, kan vedkommende imidlertid ikke uten videre basere seg på at administrasjonen følger skattebetalingslovens regler. Dette ble fulgt opp i [LB-2009-139781](#) (anke til Høyesterett nektet fremmet) hvor det videre ble lagt vekt på at i tilfeller hvor daglig leder slutter uten at styret har sørget for en klar ansvarsfordeling, krever dette et ytterligere skjerpet tilsyn fra styreleders side. Det er ikke tilstrekkelig å påpeke overfor ansvarshavende for lønnsutbetalingen i selskapet at lovverket om skattetrekk må følges, for å unngå ansvar. Se likevel Høyesteretts vurdering i [Rt. 1992 s. 93](#) hvor en styreleder ble frifunnet.

Det understrekes at det er de reelle forholdene som skal legges til grunn. Den som reelt sett er lederen, er ansvarlig uansett hva de formelle forholdene måtte tilsi. Tilsvarende vil en som formelt fremtrer som leder, men som reelt sett ikke er det, kunne være straffri. Det må imidlertid stilles strenge krav til dokumentasjon av f.eks. arrangementer hvor det kan være mistanke om pro forma, særlig dersom det ikke samtidig fremtrer som ganske klart hvem som alternativt er ansvarlig. At de reelle forhold skal legges til grunn understrekes i Høyesteretts kjennelse av 6. april 1984 ([Rt. 1984 s. 515](#)), hvor en person som var innleid fra et konsulentfirma ble funnet å ha en så sentral stilling og så vide fullmakter i et aksjeselskap under omorganisering, at han ble ansett som ansvarlig for å påse at skattetrekk ble gjennomført.

Arbeidsgiver har et selvstendig ansvar for at trekket blir foretatt. Vedkommende må likevel i en viss utstrekning kunne stole på at personer han i sitt

sted har satt til å ivareta trekkfunksjonen, f.eks. kasserer, regnskapsfirma, advokat e.l., gjør jobben sin. Etter rettspraksis skal det imidlertid mye til for at arbeidsgiveren blir fri for straffeansvar på et slikt grunnlag. Dersom selskaps likviditet er anstrengt kreves det at arbeidsgiveren utviser særlig aktsomhet med hensyn til hvordan virksomhetens knappe midler blir brukt.

I enkelte tilfeller vil også arbeidsgiver være offer for underordnedes forømmelser med hensyn til trekkfunksjonen. Dersom en underordnet har underslått trekkbeløpet, vil arbeidsgiveren kunne være sivilrettslig ansvarlig, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Det vil i slike tilfeller sjelden være grunn til at han straffefølges. Skyldkravet i kap. 18 er vesentlig strengere enn regelen om befrielse fra sivilrettslig ansvar i § 16-20 første ledd tredje punktum. Straffeansvaret vil i slike tilfeller gjøres gjeldende mot den underordnede.

Straff etter kap. 18 kan ilegges en juridisk person (aksjeselskap mv.) som **foretaksstraff** etter bestemmelsene i straffeloven §§ 27 og 28. Etter den gamle straffeloven § 48a var ileggelse av foretaksstraff betinget av at en person, som handlet på vegne av foretaket, hadde utvist subjektiv straffeskyld (forsett eller uaktsomhet). Loven modifiserte likevel det tradisjonelle skyldkravet noe, idet også anonyme og kumulative feil var straffbare. Forarbeidene til straffeloven § 27 og bestemmelsens første ledd annet punktum slår fast at ileggelse av foretaksstraff ikke er betinget av at noen som har handlet på vegne av foretaket, har utvist subjektiv skyld. Foretaksstraffen etter straffeloven er dermed fullt ut objektiv. Vurderingen av om straff skal ilegges vurderes etter straffeloven § 28 dersom vilkårene i § 27 er oppfylt. De momentene loven nevner, knytter seg også til straffeutmålingen. Momentene er ikke uttømmende, jf. ordlyden «blant annet». Når det gjelder de nærmere detaljene rundt straffeutmålingen, vises det til pkt.3.3 i [Riksadvokatens retningslinjer](#) om nasjonal standard for etterforskning og påtalepraksis i mindre økonomiske straffesaker av 14. februar 2017.

Alle straffebestemmelsene i kap. 18 krever som vilkår for straff at subjektiv skyld er utvist forsettlig eller grovt uaktsomt. Det vil si at vanlig (såkalt simpel) uaktsomhet ikke er tilstrekkelig for å kunne straffes etter skattebetalingsloven. Skyld forutsetter at noen er å bebreide for at de straffesanksjonerte reglene ikke ble overholdt. Kravet til skyld må være oppfylt for hvert enkelt av de objektive straffbarhetsvilkårene.

Forskjellen mellom forsett og grov uaktsomhet fremgår av straffeloven §§ 22 og 23.

Forsett foreligger når noen med hensikt begår en handling som dekker gjerningsbeskrivelsen i et straffebud, jf. straffeloven § 22 første ledd bokstav a. Forsett foreligger også når noen begår en handling som dekker gjerningsbeskrivelsen i et straffebud med bevissthet om at handlingen sikkert eller mest sannsynlig dekker gjerningsbeskrivelsen, jf. § 22 første ledd bokstav b. I slike situasjoner kreves det ikke at følgen er ønsket, forsett kan foreligge selv om det handles raskt og impulsivt. Det avgjørende er uansett hva overtrederen faktisk tenkte når handlingen ble utført. Det kan også foreligge forsett når noen begår en handling som dekker gjerningsbeskrivelsen i et straffebud og holder det for mulig at handlingen dekker gjerningsbeskrivelsen, og velger å handle selv om det skulle være tilfellet, jf. § 22 første ledd bokstav c. Her er

det et absolutt vilkår at overtrederen har innsett muligheten for det aktuelle resultatet.

Forsett kan også foreligge der den straffbare handlingen består i unnlatelse av å gjøre noe. I skattebetalingsloven kap. 18 vil det f.eks. være tale om å kjenne til at et trekk ikke blir foretatt korrekt, eller at en avgitt opplysning er feilaktig.

Det fritar vanligvis ikke fra forsett dersom en ikke kjenner til lovens bestemmelser knyttet til trekkplikten og opplysningsplikten. Det kreves at arbeidsgiver setter seg inn i dette regelverket.

Alminnelig uaktsomhet foreligger når handlingen objektivt sett avviker fra forsvarlig opptreden, og overtrederen ut fra sine forutsetninger er å bebreide. For at det skal foreligge **grov uaktsomhet** må det foreligge en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet. Grov uaktsomhet foreligger når overtrederen ikke har noen unnskyldning for å ha vært i uvitenhet om de faktiske forhold ved den straffbare handling eller unnlatelse. Dette kan f.eks. være situasjonen når en leder ikke følger med i svikt hos underordnede i en bedrift. En leder kan således straffes selv om han har delegert oppgavene knyttet til trekkbehandlingen, og selv ikke er klar over at pliktene knyttet til gjennomføringen ikke er overholdt. Det vises til forarbeidene til straffeloven ([Ot.prp. nr. 90 \(2003–2004\)](#) s. 115 og s. 427) hvor det fremgår at kravet for å konstatere at gjerningspersonen har vært grovt uaktsom senkes noe. Det skal følgelig noe mindre til for å konstatere grov uaktsomhet etter den nye straffeloven og spesiallovgivningen, herunder skattebetalingsloven.

Strafferammen etter § 18-1 første ledd er bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse. Dette er en økning av de tidligere strafferammene som var bøter eller fengsel inntil seks måneder, eller ved gjentakelse, bøter eller fengsel inntil ett år. Bakgrunnen for hevingen av strafferammene i skattebetalingsloven, var hensynet til at lignende overtredelser i spesiallovgivningen på skatteområdet burde ha like strafferammer.

I de såkalte pengemangelstilfellene er pengemangel ingen straffbefriende unnskyldning, men kan etter omstendighetene være et moment ved utmålingen av straff.

Tidligere inneholdt § 18-1 første ledd annet punktum en særlig strafferamme for gjentakelsestilfellene ved forsettlig overtredelser. Da den øvre strafferammen for forsettlig overtredelse av § 18-1 nå er 2 år, er det ikke nødvendig å videreføre den særskilte strafferammen for gjentakelsestilfeller i annet punktum. Gjentakelse ble dermed tatt ut av bestemmelsens ordlyd.

Overtredelse av straffebestemmelsene i lovens kap. 18 er undergitt ubetinget offentlig **påtale**. Det vises til bestemmelsen i straffeprosessloven § 62a. Det innebærer at påtalemyndigheten av eget initiativ kan forfølge saken, og eventuelt reise straffesak. Normalt vil påtalemyndigheten få kunnskap om det straffbare forhold gjennom inngitt anmeldelse fra innkrevingsmyndigheten. Tilsvarende vil også gjelde for overtredelser av skattebetalingsloven som etter omstendighetene kan rammes av for eksempel underslagsbestemmelsene i straffeloven.

Med straffbare forhold siktes det foruten til overtredelser av skattebetalingslovens egne straffebestemmelser, også til overtredelser av andre straffebestemmelser med tilknytning til bl.a. skattekontorenes oppgaveområde. Sistnevnte gjelder f.eks. straffebestemmelser vedrørende underslag, rettsstridig forføyning over formuesgoder det er tatt utlegg i, bedrageri, annen opplysningsvikt, eller regnskapssvikt i forbindelse med sikring, betaling og innkreving av midler etter skattebetalingsloven.

Dersom det leveres anmeldelse av et straffbart forhold, skal innkrevingsmyndigheten vurdere å fremme erstatningskrav under straffesaken. Normalt vil det være effektivt og prosessøkonomisk lønnsomt for alle parter om spørsmålet om erstatning blir behandlet sammen med straffesaken. Erstatningskravet vil i tilfelle måtte fremmes som et såkalt sivilt krav med grunnlag i straffeprosessloven § 3, jf. kap. 29.

Forutsetningen for å kunne fremme et sivilt krav i en straffesak, er at det springer ut av samme forhold som straffesaken gjelder. Erstatningskravet kan således ved rettens avgjørelse ikke forventes pådømt i større utstrekning enn det grunnlaget som blir lagt til grunn som bevist i straffespørsmålet. Det vil f.eks. si at dersom retten finner at et anmeldt forhold for overtredelse av straffeloven §§ 324 eller 325 om underslag ikke er bevist, og retten dermed finner at forholdet bare rammes av det mildere straffebud for unnlatt trekk etter skattebetalingsloven § 18-1, vil et økonomisk ansvar til samtidig pådømmelse bli tilsvarende redusert.

Dersom et antatt straffbart forhold følges overfor en som ikke er økonomisk ansvarlig for det forsømte trekket etter skattebetalingsloven § 16-20, foreligger det ikke tvangsgrunnlag for dette kravet etter skattebetalingslovens egne regler. Dersom den et slikt krav fremmes overfor ikke erkjenner ansvar, ville kravet i utgangspunktet ellers måtte følges sivilrettslig gjennom et vanlig erstatningssøksmål for å oppnå et tvangsgrunnlag. Derfor kan det i slike tilfeller være aktuelt å fremme erstatningskravet som et sivilt krav i en straffesak. Her vil en prøving av de alminnelige erstatningsrettslige vilkår om tap, ansvargrunnlag og adekvat årsakssammenheng, være avgjørende for om man vil nå fram med erstatningskravet. Det vil regelmessig være på det rene at det offentlige har lidd et tap der trekk ikke blir oppgjort. Det kan likevel oppstå bevismessige spørsmål knyttet til kravets størrelse.

Sivile krav kan kun fremmes i saker der det holdes hovedforhandling. Myndighet til å fremme sivile krav i straffesaker er delegert til Skattedirektoratet, med adgang til videre delegasjon. Blir kravet ikke avgjort i straffesaken vil staten ofte velge å fremme erstatningskravet i en sivil sak for domstolene. I så tilfelle utøves statens partsstilling i utgangspunktet av Finansdepartementet, men ofte velger departementet å delegere partsrepresentasjonen til Skattedirektoratet eller skattekontoret.

Fremmer påtalemyndigheten kravet, skal opplysninger om kravet være med i tiltalebeslutningen, jf. straffeprosessloven § 252 tredje ledd, eller forelegget, jf. straffeprosessloven § 256 tredje ledd. Fremmer fornærmede kravet selv, fastsetter påtalemyndigheten en frist for fornærmede til å fremsette krav, jf. straffeprosessloven § 264 b annet ledd. I slike tilfeller må fornærmede selv opplyse kravet, og angi kravets størrelse, det faktiske og rettslige grunnlag, samt hvilke bevis som vil bli ført. Kravet sendes til retten.

Det må påses at kravet blir satt frem i tide. Det gjelder både med hensyn til å bli med i straffesaken, samt for å unngå foreldelse. I saker hvor påtalemyndigheten fremmer kravet i straffesak etter begjæring fra fornærmede med hjemmel i straffeprosessloven § 427, avbrytes foreldelsen ved fornærmedes egen begjæring, jf. foreldelsesloven § 15 nr. 1 fjerde punktum. Der fornærmede selv fremmer kravet etter straffeprosessloven § 428, avbrytes foreldelsen når fornærmede fremmer krav til pådømmelse i straffesaken, jf. foreldelsesloven § 15 nr. 2 c. Fristavbrudd inntreffer således i begge tilfellene når kravet fremmes. Med «fremmes» menes trolig at fornærmede har gjort det som etter de respektive bestemmelser i straffeprosessloven kreves for at sivilt krav skal anses fremsatt.

Får man medhold i det sivile kravet, skal det fastsettes en oppfyllelsesfrist, jf. straffeprosessloven § 432 tredje ledd, jf. tvisteloven § 19-7. Får man ikke medhold i det sivile kravet, kan fornærmede anke særskilt, jf. straffeprosessloven § 435.

For mer informasjon, se [NOU 2006: 10](#) punkt 3.5.

For informasjon om ettergivelse av erstatningskrav, se [15-2.2](#).

18-1.5 § 18-1 annet ledd – Unnlatt straff ved innbetaling

Annet ledd fastsetter at straff ikke kommer til anvendelse hvis de beløp som skulle vært trukket, likevel blir innbetalt til rett tid. I disse tilfellene er unnlattelse av trekk allerede konstatert. Gjerningsinnholdet i straffebudet etter første ledd er dermed oppfylt.

Begrunnelsen for straffopphørsgrunnen i annet ledd er at når trekkmidlene likevel går inn i skattekassen til rett tid, til tross for trekkunlattelsten, foreligger det ikke lenger tilstrekkelig straffebehov for den pliktstridige unnlattelsen. Straffrihet ved rettidig innbetaling gir dessuten en motivasjon for å sikre oppfyllelse av kravet. Denne straffopphørsgrunnen vurderes rent objektivt. Det avgjørende er hvorvidt betaling faktisk skjer til forfall eller ikke. Det spørres ikke etter årsaker til at betalingen finner sted.

18-2 § 18-2. Straff ved brudd på opplysningsplikten mv.

(1) Den som bevirker eller søker å bevirke at innkrevingen av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort, ved å unnlate å gi opplysninger eller ved å gi uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grov uaktsom overtredelse av første punktum.

(2) Den som på annen måte enn nevnt i § 18-1 eller denne paragrafs første ledd gir uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum.

(3) Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som unnlater å medvirke til kontrollundersøkelse etter §§ 5-13 og 5-14.

18-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 199 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 22.
- [Prop. 64 L \(2014–2015\)](#) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 174–175 og [Innst. 331 L \(2014–2015\)](#) Innstilling fra Justiskomiteen om lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 7 og s. 51–52.

18-2.2 § 18-2 første ledd – Brudd på opplysningsplikten

Bestemmelsen retter seg mot den som ikke gir, eller gir uriktige, opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, og dermed bevirker (forårsaker) eller søker å bevirke at innkreving av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven av 1952 § 50 nr. 1 bokstav a rammet brudd på plikten til å gi opplysninger til ligningsmyndigheten for å sikre en riktig utskrivning av forskudd på skatt mv. Bestemmelsen er ikke videreført, men brudd på denne plikten vil kunne fanges opp av bestemmelsen i § 18-2 annet ledd, se nedenfor.

Med hensyn til brudd på skattepliktiges opplysningsplikt i tilknytning til fastsettingen vises det til bestemmelsene i skatteforvaltningsloven kapittel 14, og straffeloven §§ 378 til 380.

Det er etter § 18-2 første ledd straffbart å unnlate å gi de opplysninger som skal gis til fastsettingsmyndighetene eller innkrevingsmyndighetene. Slike opplysninger skal den leveringspliktige gi dels uoppfordret, dels etter krav fra myndighetene. Bestemmelsen rammer både det å ikke gi opplysninger (fortielse), og det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette gjelder uavhengig av om opplysningssvikten knytter seg til egne eller andres skatte- og avgiftsforpliktelser. Det er ingen forutsetning at avgiveren er pliktig til å gi opplysninger. Det er tilstrekkelig at feilaktige opplysninger faktisk er gitt. Begrensning i anvendelse av regelen vil i første rekke ligge i en vurdering av

straffverdighet i forhold til de følger overtredelsen har eller måtte få og den skyld som måtte være utvist. Det vises til straffeloven §§ 403–405 med hensyn til straff for rettsstridige handlinger som er egnet til å hindre at formuesgoder kan tjene til dekning for fordringshaver.

Bestemmelsen i § 18-2 første ledd retter seg mot enhver som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene. Kretsen av personer som kan tenkes å overtre vilkåret er dermed meget vid. Det er heller ingen begrensninger mht. hva slags opplysningsplikt som krenkes. Det kan være unnlattelse av å gi pliktig melding eller deklarasjon, eller uriktige eller ufullstendige opplysninger gitt i melding eller deklarasjon. Eksempler på dette kan være lønnsopplysninger etter a-opplysningsloven, skattemelding for personlige skattytere, opplysninger fra tredjeperson som er pålagt leveringsplikt, blankett sendt skattepliktig for utfylling til bruk for forskuddsutskrivningen, mva-melding, tolldeklarasjon og skattemelding for særavgifter. Også brudd på plikten til å levere melding etter skatteforvaltningsloven § 8-8 andre ledd (artistskatt) omfattes av bestemmelsen.

Eksempler på tilfeller som rammes er at skyldneren unndrar formuesgoder fra tvangsinnfordring, eller påberoper seg dårligere betalingsevne enn han faktisk har for å få stanset eller utsatt innkrevingen. Det kan være at avgiveren gir uriktige deklarasjoner for å slippe å betale avgift eller betale lavere avgift. Dette kan ha som konsekvens at innkrevingen blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Eksempelvis så kan det være at vedkommende fremlegger et EUR-1 sertifikat for å oppnå preferansetollbehandling. Det kan også være at avgiveren i ettertid uriktig fremlegger et EUR-1 sertifikat som medfører at han kan motta refusjon. Skulle Tolletaten avdekke slike tilfeller, orienteres Skatteetaten slik at innkrevingsmyndigheten der kan vurdere anmeldelse. Videre kan det dreie seg om opplysninger som pliktes gitt på forespørsel.

Straffansvar etter første ledd gjelder for det første dersom en ved brudd på opplysningsplikten faktisk oppnår å hindre eller vesentlig vanskeliggjøre innkrevingen. Lovens formulering «søker å bevirke» innebærer i tillegg at den virkning som ligger i at innkrevingen faktisk blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort, ikke behøver å inntre for at det skal foreligge en fullbyrdet overtredelse av bestemmelsen. Vilkåret er oppfylt ved at bruddet på opplysningsplikten var egnet til å oppnå at innkrevingen ville bli hindret eller vesentlig vanskeliggjort.

Etter den tidligere bestemmelsen i § 18-2 første ledd kunne ikke medvirkning til overtredelse av bestemmelsen straffes. Dermed var den som forsettlig eller grovt uaktsomt medvirket (til å bevirke) at innkrevingen ble hindret eller vanskeliggjort, ved å unnlate å gi opplysninger eller ved å gi uriktige opplysninger, ikke rammet av straffebestemmelsen. Det fremgår i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 156 at § 18-2 var ment å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven av 1952 § 50 nr. 1. I Skattebetalingsloven (av 1952) med kommentarer het det om denne bestemmelsen at medvirkning ikke er straffbart, men at lovens ordlyd er så vid at den i en viss utstrekning også omfatter det som i alminnelighet kan oppfattes som medvirkningshandling. Ved ikrafttredelse av ny straffelov la man om det strafferettslige system. Straffeloven § 15 angir at et straffebud også rammer den som medvirker til overtredelsen,

når ikke annet er bestemt. Dette gjelder også for spesiallovgivningen, herunder skattebetalingsloven, jf. straffeloven § 1.

Dette innebærer altså en omlegging av det strafferettslige system sammenlignet med den gamle straffeloven, der medvirkning bare var straffbart dersom straffebudet hadde et medvirkningstillegg. Spørsmålet blir da hvorvidt den nevnte handlingen nå er straffebelagt.

Det er ikke nevnt noe i forarbeidene til ny straffelov om at det var tilsiktet noen realitetsendring på dette punkt. Det er også slik at vi på dette området befinner oss innenfor kjernen for legalitetsprinsippet, hvilket betyr at det kreves en klar lovhjemmel for å kunne straffe. All den stund det nå fremgår av straffeloven § 15 at et straffebud også rammer den som medvirker til overtredelsen, når ikke annet er bestemt, vil denne lovendringen kunne medføre en forholdsvis betydelig utvidelse av anvendelsesområdet for medvirkningsansvaret, særlig i spesiallovgivningen. Dette er ikke omtalt i forarbeidene. Derfor har Riksadvokaten utgitt Rundskriv 2015-2 hvor bl.a. dette spørsmålet behandles. Riksadvokaten mener at det nye medvirkningsansvaret i norsk rett vil kunne innebære en risiko for utilsiktede nykriminaliseringer. Av rundskrivet fremgår det at påtalemyndigheten derfor bør utvise en viss tilbakeholdenhet ved anvendelsen av straffeloven § 15 på straffebud som tidligere ikke rammet medvirkning, og hvor behovet for å straffe medvirkning ikke er omtalt i forarbeidene. Skattedirektoratet er på denne bakgrunn av den oppfatning at de handlingene som er nevnt over, i utgangspunktet ikke bør anmeldes som medvirkning etter endringen i skattebetalingsloven.

Skyldkravet i § 18-2 første ledd er at det er utvist forsett eller grov uaktsomhet. Vanlig (simpel) uaktsomhet er dermed ikke straffbart. Se [18-1.4](#) for generell informasjon om skyldkrav.

Overtredelser av skattebetalingsloven § 18-2 første ledd straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grovt uaktsom overtredelse av første punktum. Dette er en økning av de tidligere strafferammene. I [Prop. 64 L \(2014–2015\)](#) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 106, fremgår det at bakgrunnen for en heving av strafferammene i skattebetalingsloven er hensynet til at liknende overtredelser av spesiallovgivningen bør ha like strafferammer. På grunn av disse strafferammene, var det ikke nødvendig å videreføre den særskilte strafferammen for gjentakelsestilfeller i annet punktum.

Overtredelse av straffebestemmelsene i kap. 18 er undergitt ubetinget offentlig **påtale**. Det vises til bestemmelsen i straffeprosessloven § 62a. Se [18-1.4](#) for nærmere om påtale.

18-2.3 § 18-2 annet ledd – Anvendelse av straff for andre overtredelser av skattebetalingsloven

Etter skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd kan den som på annen måte enn det som er nevnt i §§ 18-1 og 18-2 første ledd gir uriktige opplysninger til fastsettings- og innkrevingsmyndigheten, straffes. Annet ledd første punktum er en generell bestemmelse som retter seg mot de som på annen måte enn nevnt i [§§ 18-1](#) eller [18-2](#) første ledd, gir uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene.

I utgangspunktet tilsier den nye ordlyden i bestemmelsen at anvendelsesområdet er noe snevrere sammenlignet med tidligere ordlyd. Tidligere sa ordlyden at enhver overtredelse av bestemmelser gitt i skattebetalingsloven eller dens forskrift, var omfattet av bestemmelsen, mens den nye ordlyden bare regulerer andre brudd på opplysningsplikten. Forarbeidene til den nye bestemmelsen angir imidlertid at gjeldende rett hovedsakelig videreføres. Skattedirektoratet tolker det dithen at endringen dermed er ment som en presisering av bestemmelsen, og ikke som en realitetsendring.

Bestemmelsen kommer til anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av skattebetalingsloven. Bestemmelsen rammer både manglende levering av opplysninger og inngivelse av uriktige opplysninger til de organer som fastsetter kravene i loven. For eksempel vil en arbeidsgivers brudd på plikten til å levere a-melding over foretatte trekk etter § 5-11, klart falle inn under ordlyden i bestemmelsen. Videre vil eksempelvis det å låne bort en tollkreditt, innebære en overtredelse av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 tredje ledd, og dermed være en handling som er straffbar etter § 18-2 annet ledd. Se nærmere om dette i [14-20.3](#). Et tredje eksempel er stansningsretten etter skattebetalingsloven § 14-11. Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-11-5 om medvirkning ved inndragningen, at kjøretøyets eier/bruker skal yte den hjelp som er nødvendig for inndragningsarbeidet og ikke hindre utføringen av arbeidet. Den som ikke yter den hjelp som er nødvendig, vil kunne risikere å bli anmeldt for forholdet etter § 18-2 annet ledd. Det vises forøvrig til [14-11.5](#).

I den gamle straffeloven hadde man en bestemmelse i § 406 som rettet seg mot den som «søger» å unndra seg eller andre offentlige skatter eller avgifter. Bestemmelsen skulle ikke anvendes når strengere straff følger av annen straffebestemmelse. I spesiallovgivningen var det flere bestemmelser som straffet skatte- og avgiftsunndragelser strengere enn § 406. Grunnet den omfattende reguleringen i spesiallovgivningen hadde § 406 dermed liten praktisk betydning.

I den nye straffeloven er det tatt inn bestemmelser i § 378 om skattesvik, § 379 om grovt skattesvik og § 380 om grovt uaktsomt skattesvik. Bestemmelsen i § 378 erstattet ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a, merverdiavgiftsloven § 72 første ledd og enkelte andre bestemmelser om skatte- eller avgiftssvik i spesiallovgivningen. Bestemmelsen i § 379 svarte til ligningsloven § 12-2 og den skal i henhold til forarbeidene forstås på samme måte. Bestemmelsen i § 380 bygget på ligningsloven § 12-2, jf. § 12-1.

På bakgrunn av at de nye bestemmelsene i straffeloven om skattesvik erstattet ligningslovens regler om straff, er direktoratet av den oppfatning at straffeloven §§ 378–380 ikke kan anvendes på skattebetalingsområdet.

Skattebetalingsloven § 18-2 ble endret i forbindelse med ikrafttredelsen av den nye straffeloven 1. oktober 2015. Før endringen inneholdt § 18-2 andre ledd tredje punktum en presisering av at forsømmelser som utelukkende består i at betalingen ikke er foretatt til forfall, ikke medfører straffeansvar. I forbindelse med endringen av straffebestemmelsene i kap. 18 ble denne bestemmelsen opphevet. I [Prop. 64 L \(2014–2015\)](#) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov) s. 174 fremgår det at bestemmelsen ble opphevet fordi det var nødvendig å ha lovregulert at det

ikke medfører straffeansvar for unnlatelse av å betale skatte- og avgiftskrav ved forfall.

Etter straffeloven § 15 rammer et straffebud også den som medvirker til overtredelsen, når annet ikke er bestemt. Bestemmelsen gjelder også for spesiallovgivningen, jf. straffeloven § 1. Dette er en endring av det strafferettslige system sammenlignet med den gamle straffeloven, der medvirkning bare var straffbart dersom straffebudet hadde et medvirkningstillegg. Endringen innebærer ikke en realitetsendring for medvirkningsansvaret i bestemmelsen. Se [18-2.2](#) for ytterligere informasjon om medvirkning.

Høyesterett har i [Rt. 1996 s. 391](#) lagt til grunn en vid forståelse av selve medvirkeransvaret. På side 397 uttaler retten at medvirkeransvaret «må også omfatte bistand – herunder rådgivning – som direkte gjelder grunnlaget for og innholdet av regnskap, selvangivelse eller opplysninger til ligningsmyndighetene selv om bistandsyteren ikke medvirker ved formidling av resultatet av bistanden til ligningsmyndighetene». Uttalelsen gjaldt den daværende ligningsloven, men det samme må antas å gjelde for medvirkningsansvaret etter skattebetalingsloven. Hvis for eksempel en tredjemann medvirker til at hovedmann unnlater å gi opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, omfattes dette av medvirkningsansvaret.

Som etter de øvrige bestemmelsene i kap. 18 rammes overtredelse av bestemmelsen når den er utøvet med forsett eller grov uaktsomhet. Vanlig (simpel) uaktsomhet er dermed ikke straffbart. Se [18-1.4](#) for generell informasjon om **skyldkrav**.

Overtredelser av skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd straffes med bot eller fengsel inntil 2 år. Med bot eller fengsel inntil 1 år straffes grov uaktsom overtredelse. Dette er en økning av de tidligere strafferammene. Bakgrunnen for hevingen av strafferammene i skattebetalingsloven er hensynet til at lignende overtredelser av spesiallovgivningen bør ha like strafferammer.

Se omtale av påtalespørsmålet i [18-1.4](#).

18-2.4 § 18-2 tredje ledd – Unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse

Etter skattebetalingsloven § 18-2 tredje ledd straffes den som unnlater å medvirke til kontrollundersøkelse etter skattebetalingsloven §§ 5-13 og 5-14, med bot eller fengsel inntil 2 år. Bestemmelsen trådte i kraft 1. oktober 2015 gjennom lov om ikraftsetting av straffeloven av 19. juni 2015 nr. 65. Bakgrunnen for innføringen av bestemmelsen var å harmonisere skattebetalingsloven med tilsvarende regler på skatteforvaltningsområdet, jf. (nåværende) skatteforvaltningsloven § 14-12 (daværende ligningslov § 12-2), og merverdiavgiftsområdet, jf. (daværende) merverdiavgiftsloven § 21-4, samt å tydeliggjøre hva som kunne straffes.

Straffebestemmelsen retter seg både mot den som unnlater å medvirke til kontrollen med arbeidsgivere og andre trekkpliktige, og den som unnlater å medvirke til at kontrollopplysninger blir inngitt fra tredjemenn. Bestemmelsen retter seg for eksempel mot banker som må gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det vises forøvrig til omtalen av §§ 5-13 og 5-14 under [kap. 5](#). Bestemmelsen omfatter ikke uaktsom overtredelse.

Straffen for overtredelse av skattebetalingsloven § 18-2 tredje ledd er bot eller fengsel inntil 2 år.

18-3 § 18-3. Forfølgning av straffbart forhold (Opphevet)

18-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 200 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 22.
- [Prop. 64 L \(2014–2015\)](#) Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsetningslov) s. 174–175 og [Innst. 331 L \(2014–2015\)](#) Innstilling fra Justiskomiteen om lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsetningslov) s. 7 og s. 51–52.

18-3.2 § 18-3 Forfølgning av straffbart forhold

Skattebetalingsloven § 18-3 ble opphevet ved ikrafttreddelsen av den nye straffeloven 1. oktober 2015. Bestemmelsen regulerte i første ledd foreldelsesfristen for adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter skattebetalingsloven. Reglene om foreldelsesfrist følger nå av de alminnelige reglene om foreldelse som fremgår i straffeloven.

Foreldelse av straffeansvar er omtalt nærmere i [12-1.13](#).

I tillegg bestemte annet ledd at overtredelser av skattebetalingsloven var å anse som forseelse uavhengig av straffens størrelse. Opphevelse av denne regelen innebærer at skillet mellom forbrytelser og forseelser samt forsøk får betydning også for overtredelser etter skattebetalingsloven.

18-3.3 Skillet mellom forbrytelser og forseelser

Skillet mellom de alminnelige og grove lovovertredselsene på den ene siden og de mindre alvorlige på den annen, ble tidligere knyttet til sondringen mellom forbrytelser og forseelser. Denne inndelingen er ikke videreført i den nye straffeloven. I den gamle straffeloven var det slik at strafferammen i det enkelte straffebud i de fleste tilfeller stemte overens med handlingens betegnelse som forbrytelse eller forseelse. Situasjonen har imidlertid endret seg. Spesielt i særlovgivningen finnes det mange straffebud som bestemmer at overtredelse er forseelse, selv om den kan medføre fengsel i mer enn 3 måneder, og dermed skulle være en forbrytelse etter den gamle straffeloven § 2. Et eksempel på dette var den nå opphevede bestemmelsen i skattebetalingsloven § 18-3 annet ledd, hvor det het at overtredelse av denne loven anses som forseelse uavhengig av straffens størrelse.

18-3.4 Forsøk

Tidligere fulgte det av straffeloven § 49 annet ledd at forsøk på forseelse ikke var straffbart. Av [Ot.prp. nr. 90 \(2003–2004\)](#) s. 101 fremgår det at det er liten grunn til å straffe forsøk på mindre alvorlige lovbrudd. Når skillet mellom forbrytelser og forseelser er fjernet, så betyr det at grensene for forsøk dermed ikke kan videreføres. Lovgiver kom dermed frem til at straff for forsøk skulle knyttes til en øvre strafferamme. Det vises til straffeloven § 16 hvor det heter at den som har forsett om å fullbyrde et lovbrudd som kan medføre fengsel i 1 år eller mer, og som foretar noe som leder direkte mot utføringen, straffes for

forsøk, når ikke annet er bestemt. I §§ 18-1 og 18-2 er det ikke bestemt noe annet om straff for forsøk hvilket betyr at det er straffbart å forsøke å begå en overtredelse som nevnt i §§ 18-1 og 18-2 fordi strafferammen er fengsel i 1 år eller mer. Når det gjelder påtalespørsmålet, følger hovedregelen av straffeprosessloven § 67 hvor det heter at politiet avgjør tiltalespørsmålet i saker hvor strafferammen i det enkelte straffebed er under 1 år. Da §§ 18-1 og 18-2 har øvre strafferamme på 2 år, betyr det at det er statsadvokaten og ikke politiet som skal avgjøre påtalespørsmålet. Skattekontorene bes legge dette til grunn i de anmeldelser som inngis til politiet.

Kapittel 19. Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

19-1 § 19-1. Ikrafttredelse

(1) Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft loven til forskjellig tid for krav som nevnt i § 1-1 annet og tredje ledd. Kongen kan videre sette i kraft de enkelte deler av § 19-3 til forskjellig tid.

(2) Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) oppheves fra den tid Kongen bestemmer.

19-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 26 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 25.
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer s. 208. (Nytt annet og tredje punktum i første ledd.)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 19-1-1.

19-1.2 Generelt om § 19-1

Bestemmelsen regulerer ikrafttredelsen av loven og opphevelse av skattebetalingsloven av 1952.

Etter første ledd skal loven gjelde fra den tid Kongen bestemmer. Videre følger det av annet og tredje punktum, som kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110, at loven kan settes i kraft til forskjellig tid for de ulike kravstyper som loven gjelder for og at de enkelte delene av § 19-3 om endringer i andre lover, kan settes i kraft til forskjellig tid.

Ved kongelig resolusjon 21. desember 2007 nr. 1616 ble det fastsatt at loven skulle gjelde fra 1. januar 2008 med unntak for følgende krav, hvor loven skulle gjelde fra 1. januar 2009:

- a) Krav som nevnt i lovens § 1-1 annet ledd bokstavene a til d.
- b) Krav etter ligningsloven.
- c) Krav som nevnt i lovens § 1-1 tredje ledd, og som fastsettes i medhold av de lover som er nevnt i lovens § 1-1 annet ledd bokstav a–d.

Videre ble det fastsatt at lovens § 19-3 nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 8 skulle gjelde fra 1. januar 2008, mens de øvrige deler av § 19-3 skulle gjelde fra 1. januar 2009. Endelig ble det fastsatt at opphevelsen av skattebetalingsloven av 1952 skulle gjelde fra 1. januar 2009.

Ikraftsettelsen av den nye loven skjedde som det fremgår ovenfor i to etapper. For toll, særavgifter, merverdiavgift og arveavgift, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav e til i, trådte loven i kraft fra og med 1. januar 2008. Tilsvarende gjaldt for krav nevnt i § 1-1 tredje ledd og tilbakesøkingsskrav etter § 1-3, hvor kravene ble fastsatt i medhold av de lover som er nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav e til i, og for andre offentlige krav etter § 1-2. For kravene som hører under fellesinnkrevingen (formues- og inntektsskatt og avgifter til folketrygden) og hvor innkrevingsansvaret ligger hos de kommunale skatteoppkreverne, ble loven først satt i kraft 1. januar 2009, ett år senere enn for de øvrige kravene. Bakgrunnen for denne trinnvise ikrafttredelsen var nytt skatteregnskapssystem og ønske om å få implementert det nye systemet over hele landet før loven trådte i kraft på skatteområdet.

Skattebetalingsforskriften trådte i kraft på tilsvarende måte og til samme tid som loven, se forskriften § 19-1-1.

19-2 § 19-2. Overgangsbestemmelser

Departementet kan gi overgangsbestemmelser, herunder gi overgangsbestemmelser knyttet til endringer i reglene om tilleggsskatt.

19-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 26 og [Innst. O. nr. 130 \(2004–2005\)](#) kap. 25
- [Ot.prp. nr. 1 \(2007–2008\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer s. 208.
- [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer pkt. 18.1 og s. 122. (Adgangen til å gi overgangsregler knyttet til endringer i reglene om tilleggsskatt).

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 19-2-1 til 19-2-5.

19-2.2 Generelt om § 19-2

Bestemmelsen, som fikk sin nåværende ordlyd gjennom endringslover 14. desember 2007 nr. 110 og 11. desember 2009 nr. 124, gir departementet adgang til å gi overgangsbestemmelser.

Slike overgangsbestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 19-2-1 til 19-2-5.

Bestemmelsen anses noe mindre relevant grunnet den tiden som har gått fra endringslovene trådte i kraft. Ved behov for nærmere omtale av § 19-2 og skattebetalingsforskriften §§ 19-2-1 til 19-2-5, se tidligere utgaver av Skattebetalingshåndboken.

19-3 § 19-3. Endringer i andre lover

19-3.1 Generelt om § 19-3

Innføringen av skattebetalingsloven skapte behov for endringer i en rekke andre lover. Se en oversikt med merknader til de enkelte endringene i [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) kap. 28. Også i etterkant av at loven ble vedtatt, har det blitt gjort visse endringer i andre lover i medhold av skattebetalingsloven § 19-3.

