

# **Skattebetalings- håndboken**

**5. utgave 2019**

Utarbeidet av Skattedirektoratet  
[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Grafisk produksjon: [Bøk Oslo AS](#) 2019

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.





# Innhold

<b>Forord</b> .....	31
<b>Kapittel 1. Lovens virkeområde</b> .....	32
<b>1-1 § 1-1. Virkeområde</b> .....	32
1-1.1 Forarbeider .....	33
1-1.2 Generelt om § 1-1 .....	34
1-1.3 § 1-1 første ledd.....	34
1-1.4 § 1-1 annet ledd – Skatte- og avgiftskrav .....	34
1-1.4.1 § 1-1 annet ledd bokstav a og b – Formues- og inntektsskatt mv. ....	35
1-1.4.2 § 1-1 annet ledd bokstav c til f.....	35
1-1.4.3 § 1-1 annet ledd bokstav g – Merverdiavgift .....	36
1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav h og i – Særavgifter.....	36
1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav j – Toll .....	36
1-1.4.6 § 1-1 annet ledd bokstav k – Merverdiavgiftskompensasjon.....	36
1-1.4.7 § 1-1 annet ledd bokstav l – Finansskatt på lønn.....	36
1-1.5 § 1-1 tredje ledd – Krav som loven gjelder tilsvarende for .....	37
1-1.5.1 § 1-1 tredje ledd bokstav a – Renter, omkostninger og gebyrer.....	37
1-1.5.2 § 1-1 tredje ledd bokstav b – Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll.....	37
1-1.5.3 § 1-1 tredje ledd bokstav c – Tvangsmulkt .....	37
1-1.5.4 § 1-1 tredje ledd bokstav d – Ansvarsbeløp.....	37
<b>1-2 § 1-2. Andre offentlige krav</b> .....	38
1-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	38
1-2.2 Generelt om § 1-2 .....	38
<b>1-3 § 1-3. Tilbakesøkningskrav</b> .....	40
1-3.1 Forarbeider .....	40
1-3.2 Generelt om § 1-3 .....	40
1-3.3 § 1-3 første ledd – Krav mot skyldner .....	40
1-3.4 § 1-3 annet ledd – Krav mot panthaver m.fl. ....	42
<b>Kapittel 2. Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere</b> .....	43
<b>2-1 § 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn</b> .....	43
2-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	44
2-1.2 Generelt om § 2-1 .....	44

2-1.3 § 2-1 første ledd – Innkreving av formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.....	44
2-1.4 § 2-1 annet ledd – Betaling av forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.....	44
2-1.5 § 2-1 tredje ledd – Betaling av forskuddsskatt og restskatt.....	46
2-1.6 § 2-1 fjerde ledd – Særskilte skattearter.....	46
2-1.7 § 2-1 femte ledd – Innkreving av andre krav.....	46
<b>2-2 § 2-2. Skattekontorene – øvrige skatte- og avgiftskrav mv.....</b>	<b>48</b>
2-2.1 Forarbeider.....	48
2-2.2 Generelt om § 2-2.....	48
2-2.3 § 2-2 første ledd – Merverdiavgift.....	49
2-2.4 § 2-2 første ledd – Arveavgift.....	49
2-2.5 § 2-2 første ledd – Særskilte skattearter.....	50
2-2.6 § 2-2 første ledd – Toll, særavgifter samt merverdiavgift som oppstår ved innførsel.....	50
2-2.7 § 2-2 første ledd - Motorvognavgifter.....	51
2-2.8 § 2-2 første ledd – Andre skatte- og avgiftskrav.....	52
2-2.9 § 2-2 første ledd annet punktum – Statens innkrevingssentral.....	53
2-2.10 § 2-2 annet ledd.....	53
<b>2-3 § 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne.....</b>	<b>54</b>
2-3.1 Forarbeider.....	54
2-3.2 Generelt om § 2-3.....	54
2-3.3 § 2-3 første ledd – Instruksjon og delegasjon.....	54
2-3.4 § 2-3 annet ledd.....	55
<b>Kapittel 3. Saksbehandling.....</b>	<b>56</b>
<b>3-1 § 3-1. Forholdet til forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven.....</b>	<b>56</b>
3-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	56
3-1.2 Generelt om § 3-1.....	56
3-1.3 § 3-1 første ledd – Forholdet til forvaltningsloven.....	58
3-1.4 Habilitet.....	67
3-1.5 § 3-1 annet ledd – Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven.....	70
3-1.6 § 3-1 tredje ledd – Særlige regler for forskuddsutskrivingen.....	71
<b>3-2 § 3-2. Taushetsplikt.....</b>	<b>72</b>
3-2.1 Forarbeider.....	72
3-2.2 Generelt om § 3-2.....	72
3-2.3 § 3-2 første ledd – Innkrevingmyndighetenes taushetsplikt.....	73
3-2.4 § 3-2 annet ledd – Restanselister.....	74
<b>3-3 § 3-3. Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang, utsatt iverksetting mv. ....</b>	<b>76</b>
3-3.1 Forarbeider.....	76

3-3.2 Generelt om § 3-3 .....	76
3-3.3 § 3-3 første ledd – Særlige regler for lempning etter §§ 15-1 og 15-2.....	76
3-3.4 § 3-3 annet ledd – Særlige regler for avregningen.....	77
3-3.5 § 3-3 tredje ledd – Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-20 .....	78
3-3.6 Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-50 .....	79
3-3.7 § 3-3 fjerde ledd – Unntak fra forvaltningsloven § 42.....	79
3-3.8 § 3-3 femte ledd – Klage over skattekontorets vedtak.....	80
<b>3-4 § 3-4. Innhenting av opplysninger fra folkeregistermyndigheten .....</b>	<b>81</b>
3-4.1 Forarbeider.....	81
3-4.2 Generelt om § 3-4 .....	81
<b>3-5 § 3-5 Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer. ....</b>	<b>82</b>
3-5.1 Forarbeider.....	82
3-5.2 Generelt om bestemmelsen.....	82
<b>Kapittel 4. Forskudd på skatt .....</b>	<b>83</b>
<b>4-1 § 4-1. Definisjoner.....</b>	<b>83</b>
4-1.1 Forarbeider og forskrifter.....	83
4-1.2 Generelt om § 4-1 .....	84
4-1.3 § 4-1 første ledd – Definisjoner.....	84
4-1.3.1 Bokstav a – Upersonlig skattyter.....	84
4-1.3.2 Bokstav b – Personlig skattyter .....	85
4-1.3.3 Bokstav c – Arbeidsgiver.....	85
4-1.4 § 4-1 annet ledd – Solidaransvar.....	90
4-1.5 § 4-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	94
<b>4-2 § 4-2. Utgangspunkter for forskuddsutskrivingen .....</b>	<b>95</b>
4-2.1 Forarbeider og forskrifter.....	95
4-2.2 Generelt om § 4-2 .....	95
4-2.3 § 4-2 første ledd – Forskudd på skatt og trygdeavgift .....	95
4-2.4 § 4-2 annet ledd – Personlige skattytere .....	96
4-2.5 § 4-2 tredje ledd – Upersonlige skattytere .....	96
4-2.6 § 4-2 fjerde ledd – Naturressursskatt for personlige skattytere .....	96
<b>4-3 § 4-3. Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivingen .....</b>	<b>98</b>
4-3.1 Forarbeider.....	98
4-3.2 Generelt om § 4-3 .....	98
<b>4-4 § 4-4. Opplysningsplikt .....</b>	<b>100</b>
4-4.1 Forarbeider.....	100
4-4.2 § 4-4 – Generelt om opplysningsplikten .....	100
4-4.3 § 4-4 første ledd og annet ledd – Opplysningsplikt for skattytere og arbeidsgivere	100
4-4.4 § 4-4 tredje ledd – Konsekvenser av brudd på opplysningsplikten .....	101
<b>4-5 § 4-5. Stedet for forskuddsutskrivingen .....</b>	<b>102</b>
4-5.1 Forarbeider.....	102

4-5.2 § 4-5 første ledd – Stedet for forskuddsutskrivningen.....	102
4-5.3 § 4-5 annet ledd – Skattedirektoratets kompetanse .....	102
<b>4-6 § 4-6. Særregler for forskuddstrekk og forskuddsskatt .....</b>	<b>103</b>
4-6.1 Forarbeider .....	103
4-6.2 Generelt om § 4-6 .....	103
4-6.3 § 4-6 første ledd – Endring av forskuddsutskrivningen.....	103
4-6.4 § 4-6 annet ledd – Differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt .....	103
<b>4-7 § 4-7. Tilleggsforskudd.....</b>	<b>104</b>
4-7.1 Forarbeider .....	104
4-7.2 Generelt om § 4-7 .....	104
<b>4-8 § 4-8. Fullmakt under krig o.l.....</b>	<b>107</b>
4-8.1 Forarbeider .....	107
4-8.2 Generelt om § 4-8 .....	107
<b>Kapittel 5. Forskuddstrekk og skattetrekk.....</b>	<b>109</b>
<b>5-1 § 5-1. Skattekort.....</b>	<b>109</b>
5-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	110
5-1.2 Generelt om § 5-1 .....	110
5-1.3 § 5-1 første ledd første punktum – Skattekontoret utsteder skattekort.....	110
5-1.4 § 5-1 første ledd annet punktum – Nytt skattekort i løpet av inntektsåret.....	111
5-1.5 § 5-1 første ledd tredje punktum – Skattekort er tilgjengelig elektronisk for arbeidsgiver.....	112
5-1.6 § 5-1 annet ledd - arbeidsgiver plikter å hente skattekortet.....	112
5-1.7 § 5-1 tredje ledd – skattetrekkmeldingen.....	112
5-1.8 § 5-1 fjerde ledd – registrering av arbeidsgivere .....	113
5-1.9 § 5-1 femte ledd .....	113
5-1.10 § 5-1 sjette ledd – Fastsettelse av trekktabeller og skjema for skattekort .....	113
5-1.11 § 5-1 syvende ledd – forskriftshjemmel.....	113
<b>5-2 § 5-2. Fastsetting av forskuddstrekkets størrelse .....</b>	<b>114</b>
5-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	114
5-2.2 Generelt om § 5-2 .....	114
5-2.3 § 5-2 første ledd – Forskuddstrekkets størrelse .....	114
5-2.4 § 5-2 annet ledd – Trekket svarer til forventet skatt og trygdeavgift .....	115
5-2.5 § 5-2 tredje ledd – Nærmere om beregningen av forskuddstrekket.....	115
5-2.6 § 5-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	115
<b>5-3 § 5-3. Fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk.....</b>	<b>116</b>
5-3.1 Forarbeider og forskrifter .....	116
5-3.2 Generelt om § 5-3 .....	116
5-3.3 § 5-3 første ledd – Fritak for forskuddstrekk.....	116
5-3.4 § 5-3 annet ledd første punktum – Delvis fritak for forskuddstrekk.....	117



5-3.5 § 5-3 annet ledd annet og tredje punktum – Tilbakebetaling av for mye innbetalt forskudd .....	117
5-3.6 § 5-3 tredje ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk og innbetalt skatt.....	118
5-3.7 § 5-3 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	118
<b>5-4 § 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 19.</b> .....	120
5-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	120
5-4.2 Generelt om § 5-4 .....	121
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 .....	121
5-4.4 § 5-4 annet ledd – Forskuddstrekk livsforsikring.....	123
5-4.5 § 5-4 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	123
<b>5-4a § 5-4a. Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon</b> .....	124
5-4a.1 Forarbeider .....	124
5-4a.2 Generelt om § 5-4a .....	124
5-4a.3 Første ledd – Skattetrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær.....	125
5-4a.4 § 5-4a Annet ledd – Skattetrekk i utbyttekompensasjon .....	125
5-4a.5 § 5-4a Tredje ledd – Beregning av skattetrekk.....	125
5-4a.6 § 5-4a Fjerde ledd – Forskriftshjemmel .....	126
<b>5-5 § 5-5. Forskuddstrekks størrelse.</b> .....	127
5-5.1 Forarbeider og forskrifter .....	127
5-5.2 Generelt om § 5-5 .....	128
5-5.3 § 5-5 første ledd – Forskuddstrekk når skattekortopplysninger mangler .....	128
5-5.4 § 5-5 annet ledd – Høyere forskuddstrekk etter krav fra skattyter .....	129
5-5.5 § 5-5 tredje ledd – Forskuddstrekk i avkastning av sparedel av livsforsikring .....	129
5-5.6 § 5-5 fjerde ledd – Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjon mv. utbetalt fra Norge.....	129
5-5.7 § 5-5 femte ledd – Forskriftshjemmel.....	129
5-5.8 § 5-5 sjette ledd – Utskrevet skattekort i flere kommuner .....	130
5-5.9 § 5-5 syvende ledd – Fritak på grunn av skattetrekk i utlandet.....	130
<b>5-6 § 5-6. Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i</b> .....	131
5-6.1 Forarbeider og forskrifter .....	131
5-6.2 Generelt om § 5-6 .....	132
5-6.3 § 5-6 første ledd – Generelt om beregningsgrunnlaget .....	132
5-6.4 § 5-6 første ledd bokstav a – Forskuddstrekk i lønn og andre ytelser omfattet av skatteloven § 5-10 .....	132
5-6.4.1 Lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold .....	132
5-6.4.2 Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. ....	133
5-6.4.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt.....	133
5-6.4.4 Vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold .....	133
5-6.4.5 Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed .	134

5-6.5 § 5-6 første ledd bokstav b – Forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse osv. ....	134
5-6.6 § 5-6 første ledd bokstav c – Forskuddstrekk i lott og part utbetalt til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet .....	134
5-6.7 § 5-6 første ledd bokstav d – Forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring .....	135
5-6.8 § 5-6 første ledd bokstav e – Forskuddstrekk i pensjon mv. til personer som ikke er bosatt i riket .....	135
5-6.9 § 5-6 annet ledd – Trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse .....	135
5-6.10 § 5-6 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	136
<b>5-7 § 5-7. Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i.....</b>	<b>137</b>
5-7.1 Forarbeider og forskrifter .....	137
5-7.2 Generelt om § 5-7 .....	138
5-7.3 § 5-7 første ledd bokstav a – Lovbestemt feriegodtgjørelse, lønn og ytelser som skattlegges som lønn, i ferietiden.....	138
5-7.4 § 5-7 første ledd bokstav b – Livrente, pensjon mv. for en måned før jul.....	138
5-7.5 § 5-7 første ledd bokstav c – Føderåd og underholdsbidrag.....	138
5-7.6 § 5-7 annet ledd.....	139
5-7.7 § 5-7 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	139
<b>5-8 § 5-8. Nærmere om beregningsgrunlaget for forskuddstrekk .....</b>	<b>140</b>
5-8.1 Forarbeider og forskrifter .....	140
5-8.2 Generelt om § 5-8 .....	140
5-8.3 § 5-8 første ledd – Kontantytelser .....	140
5-8.4 § 5-8 annet ledd – Naturalytelser – forskriftshjemmel .....	141
5-8.5 § 5-8 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	141
5-8.6 § 5-8 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	141
<b>5-9 § 5-9. Fradrag i beregningsgrunlaget for forskuddstrekk .....</b>	<b>142</b>
5-9.1 Forarbeider og forskrifter .....	142
5-9.2 Generelt om § 5-9 .....	142
5-9.3 § 5-9 første ledd bokstav a – Fradrag for pensjonsinnskudd .....	143
5-9.4 § 5-9 første ledd bokstav b – Fradrag for fagforeningskontingent.....	143
5-9.5 § 5-9 første ledd bokstav c – Fradrag for særskilt fradrag for sjøfolk.....	144
5-9.6 § 5-9 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	144
<b>5-10 § 5-10. Gjennomføringen av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 (kildeskatteordning) .....</b>	<b>145</b>
5-10.1 Forarbeider og forskrifter .....	145
5-10.2 Generelt om § 5-10.....	145
5-10.3 § 5-10 første ledd første punktum – Gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 første ledd.....	146
5-10.4 § 5-10 første ledd annet punktum – Tidspunktet for gjennomføringen av forskuddstrekket og skattetrekket .....	146
5-10.5 § 5-10 annet ledd – Arbeidsgivers plikt hvor skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse.....	147

5-10.6 § 5-10 tredje ledd – Forskuddstrekk i naturalytelser.....	147
5-10.7 § 5-10 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	148
<b>5-10a § 5-10a. Gjennomføring av skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon .....</b>	<b>149</b>
5-10a.1 Forarbeider .....	149
5-10a.2 Generelt om § 5-10a .....	149
5-10a.3 § 5-10a første ledd – Gjennomføringen av skattetrekket .....	149
5-10a.4 § 5-10a annet ledd – Skattetrekk i utbytte i naturalytelser.....	149
5-10a.5 § 5-10a tredje ledd – Forskrifter.....	150
<b>5-11 § 5-11. Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk .....</b>	<b>151</b>
5-11.1 Forarbeider og forskrifter .....	151
5-11.2 § 5-11 første ledd – Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk.....	151
5-11.3 § 5-11 annet ledd – Føring av lønnsregnskap.....	153
5-11.4 § 5-11 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	154
<b>5-12 § 5-12. Skattetrekkskonto .....</b>	<b>155</b>
5-12.1 Forarbeider .....	155
5-12.2 § 5-12 første ledd – Eiendomsretten til trukne beløp.....	155
5-12.3 § 5-12 annet ledd – Alternativer til løpende innsetting på skattetrekkskonto.....	156
5-12.4 § 5-12 tredje ledd – Tidspunkt for betaling til skattetrekkskonto mv.....	157
5-12.5 § 5-12 fjerde ledd – Bankenes plikter .....	157
<b>5-13 § 5-13. Kontroll av arbeidsgivere og andre trekkpliktige.....</b>	<b>159</b>
5-13.1 Forarbeider og forskrifter .....	159
5-13.2 Generelt om § 5-13.....	160
5-13.3 § 5-13 første ledd – Arbeidsgiverkontroll og kontroll med andre som er trekkpliktige .....	160
5-13.4 § 5-13 annet ledd – Adgangen til kopiering av elektronisk lagrede opplysninger	161
5-13.5 § 5-13 annet ledd annet punktum – Forskriftshjemmel .....	161
5-13.6 § 5-13 tredje ledd– Forskriftshjemmel.....	161
<b>5-13a § 5-13a. Pålegg om bokføring.....</b>	<b>162</b>
5-13a.1 Forarbeider .....	162
5-13a.2 Generelt om § 5-13a – Pålegg om bokføring.....	162
<b>5-13b § 5-13b. Pålegg om revisjon .....</b>	<b>163</b>
5-13b.1 Forarbeider .....	163
5-13b.2 Generelt om § 5-13b – Pålegg om revisjon .....	163
<b>5-13c § 5-13c. Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale .....</b>	<b>165</b>
5-13c.1 Forarbeider.....	165
5-13c.2 Generelt om § 5-13c – Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale .....	165
<b>5-14 § 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann.....</b>	<b>167</b>
5-14.1 Forarbeider .....	167
5-14.2 Generelt om § 5-14.....	168
5-14.3 § 5-14 første ledd – Finansinstitusjoners mv. opplysningsplikt.....	168

5-14.4 § 5-14 annet ledd – Arbeidstakers og oppdragstakers opplysningsplikt.....	169
5-14.5 § 5-14 tredje ledd– Næringsdrivendes opplysningsplikt .....	170
5-14.6 § 5-14 fjerde ledd – Andre som kan kreve opplysninger .....	170
<b>5-15 § 5-15. Klage over pålegg.....</b>	<b>171</b>
5-15.1 Forarbeider .....	171
5-15.2 § 5-15 – Generelt om § 5-15.....	171
<b>5-16 § 5-16. Tvangsmulkt .....</b>	<b>173</b>
5-16.1 Forarbeider .....	173
5-16.2 § 5-16 første ledd – Tvangsmulkt når opplysningsplikten ikke etterkommes.....	173
5-16.3 § 5-16 annet ledd – Tvangsmulkt når pålegg om bokføring etter § 5-13a ikke etterkommes .....	174
5-16.4 § 5-16 tredje ledd – Vedtak om og inndrivelse av tvangsmulkt.....	174
5-16.5 § 5-16 fjerde ledd – Klage .....	175
5-16.6 § 5-16 femte ledd.....	175
<b>5-17 § 5-17. Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) .....</b>	<b>176</b>
5-17.1 Forarbeider .....	176
5-17.2 § 5-17 – Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) ..	176
<b>Kapittel 6. Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere .....</b>	<b>177</b>
<b>6-1 § 6-1. Forskuddsskatt – personlige skattytere .....</b>	<b>177</b>
6-1.1 Forarbeider .....	177
6-1.2 Generelt om § 6-1 .....	177
6-1.3 § 6-1 første ledd – Personlige skattytere .....	177
6-1.4 § 6-1 annet ledd – Tidspunktet for betaling av forskuddsskatt.....	178
<b>6-2 § 6-2. Forskuddsskatt – upersonlige skattytere .....</b>	<b>179</b>
6-2.1 Forarbeider .....	179
6-2.2 Generelt om § 6-2 .....	179
<b>6-3 § 6-3. Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere .....</b>	<b>180</b>
6-3.1 Forarbeider og forskrifter.....	180
6-3.2 Generelt om § 6-3 .....	180
6-3.3 § 6-3 første ledd – Forskuddsskattens størrelse.....	181
6-3.4 § 6-3 annet ledd – Grunnlag for utskriving av forskuddsskatt.....	181
6-3.5 § 6-3 tredje ledd – Anmodning om høyere grunnlag for forskuddsskatt.....	181
6-3.6 § 6-3 fjerde ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen .....	181
6-3.7 § 6-3 femte ledd – Endring av forskuddsskatten .....	182
6-3.8 § 6-3 sjette ledd – Fritak fra plikten til å innbetale forskuddsskatt.....	182
<b>6-4 § 6-4. Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere....</b>	<b>183</b>
6-4.1 Forarbeider .....	183
6-4.2 Generelt om § 6-4 .....	183

6-4.3 § 6-4 første ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten i alminnelighet fastsettes ved skjønn.....	183
6-4.4 § 6-4 annet ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn.....	184
6-4.5 § 6-4 tredje ledd – Forskuddsskatt av inntekt av fiske .....	184
<b>6-5 § 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere .....</b>	<b>185</b>
6-5.1 Forarbeider og forskrifter .....	185
6-5.2 Generelt om § 6-5 .....	185
6-5.3 § 6-5 første ledd – Forskuddsskattens størrelse .....	186
6-5.4 § 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskriving av forskuddsskatt.....	186
6-5.5 § 6-5 tredje ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen .....	186
6-5.6 § 6-5 fjerde ledd – Frafall eller endring av forskuddsskatt.....	186
6-5.7 § 6-5 femte ledd – Forskriftshjemmel.....	187
<b>6-6 § 6-6. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt.....</b>	<b>188</b>
6-6.1 Forarbeider .....	188
6-6.2 Generelt om § 6-6 .....	188
6-6.3 § 6-6 første ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år	188
6-6.4 § 6-6 annet ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år for bestemte grupper skattytere .....	188
<b>6-7 § 6-7. Tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt .....</b>	<b>190</b>
6-7.1 Forarbeider .....	190
6-7.2 Generelt om § 6-7 .....	190
6-7.3 § 6-7 første ledd – Personlige skattytere .....	190
6-7.4 § 6-7 annet ledd – Upersonlige skattytere.....	190
6-7.5 § 6-7 tredje ledd – Elektronisk kommunikasjon .....	190
<b>Kapittel 7. Avregning .....</b>	<b>191</b>
<b>7-1 § 7-1. Gjennomføring av avregningen .....</b>	<b>191</b>
7-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	191
7-1.2 Generelt om § 7-1 .....	192
7-1.3 § 7-1 første ledd – Gjennomføring av avregningen .....	192
7-1.4 § 7-1 annet ledd – Restskatt .....	194
7-1.5 § 7-1 tredje ledd – Tilgodebeløp .....	194
7-1.6 § 7-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	196
7-1.7 Forskriften § 7-1-1 – Definisjoner.....	196
7-1.8 Forskriften § 7-1-2 – Gjennomføring av avregningen .....	196
7-1.9 Forskriften § 7-1-3 – Tilordning på riktig person.....	200
7-1.10 Forskriften § 7-1-4 – Avregning og oppgjør .....	201
7-1.11 Forskriften § 7-1-5 – Skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær (opphøvet)...	201
7-1.12 Forskriften § 7-1-6 – Avregning i konkurstilfeller.....	202
<b>7-2 § 7-2. Ny avregning .....</b>	<b>203</b>
7-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	203

7-2.2 Generelt om § 7-2 .....	203
7-2.3 § 7-2 første ledd – Ny avregning etter endring av fastsettingen .....	203
7-2.4 § 7-2 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	204
<b>7-3 § 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.</b> .....	206
7-3.1 Forarbeider .....	206
7-3.2 Generelt om § 7-3 .....	206
7-3.3 § 7-3 første ledd – Hjemmel for å godskrive små tilgodebeløp ved avregningen for det løpende inntektsår .....	206
7-3.4 § 7-3 annet ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk .....	207
<b>7-4 § 7-4. Avsluttende bestemmelser</b> .....	209
7-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	209
7-4.2 Generelt om § 7-4 .....	209
7-4.3 § 7-4 første ledd – Renter ved forsinket betaling og innfordring av utskrevet forskuddsskatt .....	209
7-4.4 § 7-4 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	209
7-4.5 Forskriften § 7-4-1 – Forhåndsavregning .....	210
7-4.6 Forskriften § 7-4-2 – Foreløpig avregning .....	211
7-4.7 Forskriften § 7-4-3 – Ansvarsbeløp innbetalt av arbeidsgiveren etter skattebetalingsloven § 16-20.....	211
7-4.8 Forskriften § 7-4-4 – Motregning av restanser ved avregningsoppgjøret.....	212
7-4.9 Forskriften § 7-4-5 – Renter ved avregningen.....	212
<b>Kapittel 8. Fordeling av skatt mellom skattekreditorene</b> .....	213
<b>8-1 § 8-1. Grunnlaget for fordelingen</b> .....	213
8-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	213
8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8.....	214
8-1.3 § 8-1 første ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere .....	214
8-1.4 § 8-1 annet ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere.....	215
8-1.5 § 8-1 tredje ledd – Fordeling av fradrag for utenlandsk skatt .....	216
8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	216
8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel.....	217
<b>8-2 § 8-2. Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere</b> .....	218
8-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	218
8-2.2 Generelt om § 8-2 .....	218
8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt og § 8-2 annet ledd – Behandling av inntektsfradrag i Finnmark og Nord-Troms.....	218
8-2.4 § 8-2 tredje ledd – Behandling trekkbeløp fra ukjente skattytere .....	219
8-2.5 § 8-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel.....	219
<b>8-3 § 8-3. Foreløpig fordeling</b> .....	221
8-3.1 Forarbeider og forskrifter .....	221
8-3.2 Generelt om § 8-3 .....	221
8-3.3 § 8-3 første og annet ledd – Foreløpig fordeling.....	222

8-3.4 § 8-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel.....	223
8-3.5 Andre bestemmelser knyttet til fordeling.....	223
<b>8-4 § 8-4. Deponering av skatt og trygdeavgift</b> .....	226
8-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	226
8-4.2 § 8-4 første ledd – Om deponering av skatt og trygdeavgift .....	226
8-4.3 § 8-4 annet ledd – Søksmålsfrist .....	227
<b>8-5 § 8-5. Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat</b> .....	228
8-5.1 Forarbeider .....	228
8-5.2 Generelt om § 8-5 .....	228
<b>Kapittel 9. Betaling</b> .....	229
<b>9-1 § 9-1. Betalingsmåte</b> .....	229
9-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	229
9-1.2 Generelt om § 9-1 .....	229
9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsmåte .....	230
9-1.4 § 9-1 annet ledd – Forskriftshjemmel.....	231
<b>9-2 § 9-2. Tid og sted for betaling</b> .....	232
9-2.1 Forarbeider .....	232
9-2.2 Generelt om § 9-2 .....	232
9-2.3 § 9-2 første ledd – Frigjørende betaling .....	232
9-2.4 § 9-2 annet ledd – Fristavbrudd.....	233
9-2.5 § 9-2 tredje ledd – Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd .....	235
<b>9-3 § 9-3 Betaling av petroleumsskatt (opphevet)</b> .....	236
<b>Kapittel 10. Forfall</b> .....	237
<b>10-1 § 10-1. Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp</b> .....	237
10-1.1 Forarbeider .....	237
10-1.2 § 10-1 første ledd – Ubetinget betalingsplikt .....	237
10-1.3 § 10-1 første ledd – Utsatt iverksetting.....	238
10-1.4 § 10-1 annet ledd – Forbud mot pantsettelse eller overdragelse av tilgodebeløp .....	240
10-1.5 § 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt .....	241
<b>10-2 § 10-2. Utsatt forfall</b> .....	242
10-2.1 Forarbeider .....	242
10-2.2 Generelt om utsatt forfall .....	242
<b>10-3 § 10-3. Proklama i dødsbo</b> .....	243
10-3.1 Forarbeider .....	243
10-3.2 Generelt om proklama i dødsbo .....	243
<b>10-4 § 10-4. Forskrifter</b> .....	244
10-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	244
10-4.2 Generelt om forskriftshjemmelen.....	244

10-4.3 Generelt om beløpsgrenser.....	244
10-4.4 Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav.....	244
10-4.5 Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse .....	246
10-4.6 Beløpsgrense for bortskrivning eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp	246
10-4.7 Avrundingsregel .....	247
<b>10-10 § 10-10. Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn .....</b>	<b>248</b>
10-10.1 Forarbeider og forskrifter .....	248
10-10.2 Generelt om forfall forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning), arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn .....	248
10-10.3 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn .....	249
10-10.4 § 10-10 annet ledd – Unntak fra terminvise forfall – forskriftshjemmel .....	250
10-10.5 Forfallsfrist for forskuddstrekk ved fiske og fangst .....	250
10-10.6 Utbetalinger i medhold av statsgarantiloven for lønnskrav .....	250
10-10.7 Forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av forenklede oppgjørsordninger mv.....	251
10-10.8 Grense for innrapporteringsplikt.....	251
10-10.9 § 10-10 tredje ledd – Skjerpet betaling – forskriftshjemmel.....	252
<b>10-11 § 10-11. Lønnstrekk til Svalbard .....</b>	<b>253</b>
10-11.1 Forarbeider .....	253
10-11.2 Forfall for lønnstrekk til Svalbard .....	253
<b>10-12 § 10-12. Artistskatt .....</b>	<b>254</b>
10-12.1 Forarbeider .....	254
10-12.2 Forfall for artistskatt .....	254
<b>10-13 § 10-13. Skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon .....</b>	<b>255</b>
10-13.1 Forarbeider .....	255
10-13.2 Generelt om skattetrekk i aksjeutbytte og utbyttekompensasjon .....	255
<b>10-20 § 10-20. Forskuddsskatt .....</b>	<b>257</b>
10-20.1 Forarbeider og forskrifter .....	257
10-20.2 Generelt om forfall for forskuddsskatt.....	257
10-20.3 § 10-20 første ledd – Forskuddsskatt for personlige skattytere .....	258
10-20.4 § 10-20 annet ledd – Fastsetting av forfallsterminene.....	258
10-20.5 § 10-20 tredje ledd – Forskuddsskatt for upersonlige skattytere .....	259
10-20.6 § 10-20 fjerde ledd – Fremskyndet forfall ved betalingsmislighold .....	259
10-20.7 § 10-20 femte ledd – Avvikende forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt .....	261
10-20.7.1 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere .....	261
10-20.7.2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere .....	261
10-20.7.3 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere .....	262
10-20.7.4 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere .....	262



10-20.8 § 10-20 sjette ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt .....	262
<b>10-21 § 10-21. Restskatt</b> .....	263
10-21.1 Forarbeider og forskrifter .....	263
10-21.2 Generelt om forfall for restskatt .....	263
10-21.3 § 10-21 første og annet ledd – Forfall for restskatt for personlige skattytere.....	264
10-21.4 § 10-21 tredje ledd – Forfall for restskatt for upersonlige skattytere .....	264
10-21.5 Konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere .....	264
<b>10-22 § 10-22. Petroleumsskatt</b> .....	265
10-22.1 Forarbeider og forskrifter .....	265
10-22.2 § 10-22 første ledd – Terminskatt .....	265
10-22.3 § 10-22 annet ledd – Restskatt.....	266
10-22.4 § 10-22 tredje ledd – Forskriftshjemmel .....	266
<b>10-30 § 10-30. Merverdiavgift</b> .....	267
10-30.1 Forarbeider og forskrifter .....	267
10-30.2 § 10-30 første ledd – Forfall merverdiavgift .....	267
10-30.3 Generelt om meldingsplikten .....	268
10-30.4 Leverings- og forfallsfristene.....	269
10-30.5 § 10-30 annet ledd – Forfall for beløp nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4.....	270
<b>10-31 § 10-31. Arveavgift</b> .....	271
10-31.1 Forarbeider .....	271
10-31.2 Arveavgiften er fjernet.....	271
10-31.3 Generelt om § 10-31 – Forfall for arveavgift .....	272
10-31.4 § 10-31 første ledd bokstav a – Privat skifte.....	272
10-31.5 § 10-31 første ledd bokstav b – Offentlig skifte .....	272
10-31.6 § 10-31 første ledd bokstav c – Gaver m.m.....	273
10-31.7 § 10-31 annet ledd – Avgiftsplikt for gaver som først kan fastslås ved giverens død.....	273
10-31.8 § 10-31 tredje ledd – Inntektsnytelser .....	273
10-31.9 § 10-31 fjerde ledd – Minstevilkår for forfall.....	274
<b>10-32 § 10-32. Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet</b> .....	275
10-32.1 Forarbeider .....	276
10-32.2 Arveavgiften er fjernet.....	276
10-32.3 Generelt om avdragsordningen.....	276
10-32.4 Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen .....	277
10-32.5 Krav til virksomhet i foretaket .....	278
10-32.6 § 10-32 tredje ledd – Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak .....	278
10-32.7 Krav til givers eller arvelaters eierandel .....	280
10-32.8 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift .....	281

10-32.9 § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum – Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag.....	283
10-32.10 § 10-32 fjerde ledd fjerde og femte punktum – Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og i enkeltpersonforetak for hver virksomhet.....	284
10-32.11 Nærmere om avdragsordningen.....	284
<b>10-40 § 10-40. Innenlands særavgifter</b> .....	286
10-40.1 Forarbeider og forskrifter.....	286
10-40.2 Generelt om § 10-40.....	287
10-40.3 § 10-40 første ledd – Innenlands særavgift.....	287
10-40.4 § 10-40 første ledd – Unntak for årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift for registrerte virksomheter og for urettmessig bruk av merket mineralolje.....	287
10-40.5 § 10-40 annet ledd – Registrerte særavgiftspliktige.....	289
<b>10-41 § 10-41. Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel...</b>	291
10-41.1 Forarbeider og forskrifter.....	291
10-41.2 Generelt om § 10-41.....	291
10-41.3 § 10-41 første ledd – Toll og avgifter som oppstår ved innførsel.....	291
10-41.4 § 10-41 annet ledd – Tollkredittordningen.....	292
10-41.5 § 10-41 tredje ledd – Dagsoppgjørsordningen.....	292
<b>10-50 § 10-50. Utleggstrekk</b> .....	293
10-50.1 Forarbeider.....	293
10-50.2 Forfall for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne.....	293
10-50.3 Forfall for utleggstrekk nedlagt av skattekontorene.....	293
<b>10-51 § 10-51. Andre skatte- og avgiftskrav</b> .....	294
10-51.1 Forarbeider og forskrifter.....	294
10-51.2 Generelt om § 10-51.....	295
10-51.3 Forfall for "andre skatte- og avgiftskrav".....	295
10-51.4 Forfall for tilleggsskatt, tilleggstoll og overtredelsesgebyr.....	296
<b>10-52 § 10-52. Ansvarskrav</b> .....	297
10-52.1 Forarbeider.....	297
10-52.2 Forfall for ansvarskrav.....	297
<b>10-53 § 10-53. Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting</b> .....	299
10-53.1 Forarbeider.....	299
10-53.2 Generelt om § 10-53.....	299
10-53.3 § 10-53 første ledd – Hovedregel om forfall for krav ved vedtak om endring mv. eller egenretting.....	299
10-53.4 § 10-53 annet ledd – Endringsvedtak etter skatteforvaltningsloven.....	301
10-53.5 § 10-53 tredje ledd – krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt merverdiavgiftskompensasjon.....	301
<b>10-60 § 10-60. Tilgodebeløp</b> .....	303
10-60.1 Forarbeider og forskrifter.....	303
10-60.2 Generelt om forfall for tilgodebeløp.....	304

10-60.3 § 10-60 første ledd – Frist for utbetaling av tilgodebeløp ved for mye betalt skatt eller avgift .....	304
10-60.4 § 10-60 annet ledd – Tilgodebeløp oppstått ved egenretting.....	305
10-60.5 § 10-60 tredje ledd – Tilbakebetaling som følge av avregning .....	306
10-60.6 § 10-60 fjerde ledd – Tilgode merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5	306
10-60.7 § 10-60 femte ledd – Krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift..	307
<b>Kapittel 11. Renter .....</b>	<b>308</b>
<b>11-1 § 11-1. Renter ved forsinket betaling .....</b>	<b>308</b>
11-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	308
11-1.2 Generelt om § 11-1 .....	309
11-1.3 § 11-1 første ledd – Renteperiode, beregningsgrunnlag mv. ....	309
11-1.3.1 Forsinkelsesrenter på innenlands merverdiavgiftskrav .....	310
11-1.3.2 Forsinkelsesrenter på skattekrav .....	312
11-1.3.3 Forsinkelsesrenter på arbeidsgiveravgiftskrav.....	313
11-1.3.4 Forsinkelsesrenter på arveavgiftskrav .....	313
11-1.3.5 Forsinkelsesrenter på innenlands særavgifter.....	314
11-1.3.6 Forsinkelsesrenter på krav som oppstår ved innførsel.....	314
11-1.3.7 Forsinkelsesrenter på ansvarskrav.....	315
11-1.3.8 Forsinkelsesrenter på tilleggsskatt, tilleggstoll, tvangsmulkt m.m. ....	315
11-1.3.9 Renteberegning ved klage og søksmål – tilleggsskatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll. ....	316
11-1.4 § 11-1 annet ledd – Forhold på fordringshaverens side .....	319
11-1.5 § 11-1 tredje ledd – Fremskyndet forfall.....	319
<b>11-2 § 11-2. Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv. ....</b>	<b>320</b>
11-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	320
11-2.2 Generelt om § 11-2.....	321
11-2.3 § 11-2 første ledd – Rente ved vedtak om endring, egenretting mv. ....	323
11-2.4 § 11-2 annet ledd – Hovedregel om renteperioden.....	326
11-2.5 § 11-2 tredje ledd – Særregel ved økning av skatt etter ny avregning .....	328
11-2.6 Spesielt om renter ved flere etterfølgende endringsvedtak for skatt eller avgift knyttet til en termin eller et år .....	328
11-2.6.1 Flere etterfølgende endringer – økninger .....	328
11-2.6.2 Flere endringer – en nedsettelse etterfølges av en økning .....	329
11-2.7 § 11-2 fjerde ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning .....	330
11-2.8 § 11-2 femte ledd – Særregel om for mye utbetalt merverdiavgift til gode .....	331
11-2.9 Særregel om endring av merverdiavgift til gode før utbetaling etter en restitusjonskontroll .....	332
11-2.10 § 11-2 sjette ledd – For mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift .....	332
11-2.11 § 11-2 syvende ledd – Særregel for arveavgift ved førstegangsvedtak etter ordinært forfall i § 10-31 .....	332
11-2.12 § 11-2 åttende ledd – Innbetalinger foretatt før endringsvedtak blir truffet.....	333

<b>11-3 § 11-3. Rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling</b> .....	334
11-3.1 Forarbeider og forskrifter .....	334
11-3.2 Generelt om § 11-3.....	334
11-3.3 § 11-3 første ledd – Hovedregelen om rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling.....	335
11-3.4 § 11-3 annet ledd – Unntak der forsinkelsen skyldes forhold på fordringshaverens side .....	337
<b>11-4 § 11-4. Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter vedtak om endring mv. og egenretting</b> .....	338
11-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	338
11-4.2 Generelt om § 11-4.....	339
11-4.3 § 11-4 første ledd – Hovedregelen .....	339
11-4.4 Spesielt om renteberegning ved flere endringer i samme termin eller år .....	342
11-4.5 Unntak ved tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før ordinær skatteavregning.....	344
.....	344
.....	344
11-4.8 § 11-4 annet ledd – Tilbakebetaling etter ny skatteavregning (Gammel 11-4.8 er ny 11-4.9) .....	344
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) .....	346
11-4.10 § 11-4 fjerde ledd – Rentegodtgjørelse i andre tilfeller (Gammel 11-4.10 er ny 11-4.11) .....	347
11-4.11 § 11-4 femte ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning .....	347
11-4.12 § 11-4 sjette ledd – Refusjon av for mye betalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær .....	348
<b>11-5 § 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen</b> .....	349
11-5.1 Forarbeider og forskrifter .....	349
11-5.2 Generelt om § 11-5.....	350
11-5.3 § 11-5 første ledd – Rentetillegg .....	352
11-5.4 Unntakstilfeller – rentetillegg .....	355
<i>11-5.4.1 Unntak for rentetillegg med henvisning til skatteloven § 17-1.....</i>	<i>355</i>
<i>11-5.4.2 Unntak for rentetillegg etter skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd, jf. § 11-5-5.....</i>	<i>355</i>
<i>11-5.4.3 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav b.....</i>	<i>355</i>
<i>11-5.4.4 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd bokstav c og § 11-5-5.....</i>	<i>356</i>
11-5.5 § 11-5 annet og tredje ledd – Rentegodtgjørelse .....	356
11-5.6 Regulering av renter ved forhåndsavregning og deponering.....	358
11-5.7 Forholdet mellom renter etter § 11-5 ved ordinær skatteavregning og nytt renteoppgjør ved ny avregning etter endring .....	359
11-5.8 Om renter ved avregning av petroleumsskatt.....	359
11-5.9 § 11-5 fjerde ledd – Forskrifter .....	360
<b>11-6 § 11-6. Rentesatser</b> .....	361

11-6.1 Forarbeider og forskrifter .....	361
11-6.2 Generelt om § 11-6.....	361
11-6.3 § 11-6 første ledd – Sats for forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling .....	361
11-6.4 § 11-6 første ledd annet punktum – Særregel om rentesats ved avdragsordning for arveavgift knyttet til næringsvirksomhet .....	362
11-6.5 § 11-6 annet ledd første punktum – Rentesats for rente etter § 11-2 .....	362
11-6.6 § 11-6 annet ledd annet punktum – Rentesats for rente etter § 11-4 og § 11-5 ..	363
11-6.7 § 11-6 tredje ledd – Den til enhver tid gjeldende rentesats .....	364
<b>11-7 § 11-7. Forskrifter.....</b>	<b>365</b>
11-7.1 Forarbeider og forskrifter .....	365
11-7.2 § 11-7 første ledd.....	365
11-7.3 § 11-7 annet ledd.....	365
11-7.4 § 11-7 tredje ledd.....	367
<b>Kapittel 12. Foreldelse.....</b>	<b>369</b>
<b>12-1 § 12-1. Foreldelse.....</b>	<b>369</b>
12-1.1 Forarbeider .....	369
12-1.2 Generelt om § 12-1 .....	369
12-1.3 § 12-1 første ledd – Foreldelseslovens betydning .....	371
12-1.4 § 12-1 annet ledd – Friststart for skatte- og avgiftskrav .....	371
12-1.5 § 12-1 tredje ledd – Friststart for forskuddsskatt og arveavgift .....	375
12-1.6 § 12-1 fjerde ledd – Foreldelsesfristens lengde for arveavgift .....	376
12-1.7 § 12-1 femte ledd – Foreldelsesfristen for forsinkelsesrenter etter begjæring om tvangfullbyrdelse som fristavbrytende tiltak .....	376
12-1.8 Generelle bestemmelser i foreldelsesloven – Fristavbrudd.....	377
<i>12-1.8.1 Erkjennelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd .....</i>	<i>378</i>
<i>12-1.8.2 Rettslige skritt m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd.....</i>	<i>379</i>
<i>12-1.8.3 Administrativ avgjørelse m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd.....</i>	<i>380</i>
<i>12-1.8.4 Tvangsfullbyrdelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd .....</i>	<i>381</i>
<i>12-1.8.5 Konkurs, gjeldsforhandling og skifte – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd .</i>	<i>385</i>
12-1.9 Tilleggsfrister .....	386
12-1.10 Foreldelse og utland .....	388
<i>12-1.10.1 Generelt .....</i>	<i>388</i>
<i>12-1.10.2 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har kjent adresse i utlandet .....</i>	<i>388</i>
<i>12-1.10.3 Fristavbrudd og tilleggsfrist når skyldner har ukjent adresse i utlandet .....</i>	<i>390</i>
12-1.11 Foreldelse av annet enn kravet .....	392
<i>12-1.11.1 Panterett .....</i>	<i>392</i>
<i>12-1.11.2 Kausjon .....</i>	<i>393</i>
<i>12-1.11.3 Rettsvernet .....</i>	<i>394</i>
12-1.12 Foreldelse av straff.....	394

<b>Kapittel 13. Motregning</b> .....	396
<b>13-1 § 13-1. Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav</b> .....	396
13-1.1 Forarbeider mv.....	396
13-1.2 Generelt om den alminnelige motregningsrett.....	396
13-1.3 Generelt om § 13-1.....	399
13-1.4 § 13-1 første ledd – Hovedregelen .....	399
13-1.5 § 13-1 annet ledd – Særregel for krav under fellesinnkrevningen .....	400
13-1.6 § 13-1 tredje ledd – Andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8.....	401
13-1.7 Motregning av andre offentlige krav etter henvisning til skattebetalingslovens regler .....	401
13-1.8 Motregning i gjeldsforhandlingsperioden og under gjeldsordningsperioden .....	402
13-1.9 Motregning ved konkurs og ved offentlig skifte av insolvent dødsbo .....	404
13-1.10 Avdragsordning etter skattebetalingsloven § 10-32 .....	404
13-1.11 Spørsmål i forbindelse med ansvarlige selskaper .....	404
13-1.12 Motregning hvor skattyter har liten skatteevne .....	405
13-1.13 Motregning ved innvilget rentefri betalingsutsettelse etter skattebetalingsloven § 15-1.....	405
13-1.14 Motregning ved feilinnbetalinger .....	406
13-1.15 Motregning der motkravet er brakt inn for domstolene.....	406
<b>13-2 § 13-2. Skyldnerens motregningsadgang</b> .....	407
13-2.1 Forarbeider .....	407
13-2.2 Generelt om § 13-2.....	407
<b>13-3 § 13-3. Beslagsfrihet</b> .....	409
13-3.1 Forarbeider .....	409
13-3.2 Generelt om § 13-3.....	409
13-3.3 Nærmere om dekningslovens bestemmelser om beslagsfrihet .....	409
13-3.4 Nærmere om unntaket fra reglene om beslagsfrihet – ved "motregning mellom samme type krav" .....	412
<b>13-4 § 13-4. Gjennomføring av motregningen</b> .....	414
13-4.1 Forarbeider .....	414
13-4.2 Generelt om § 13-4.....	414
<b>13-5 § 13-5. Klageadgang</b> .....	416
13-5.1 Forarbeider .....	416
13-5.2 Generelt om § 13-5.....	416
13-5.3 Motregning etter ulovfestede regler .....	418
<b>13-6 § 13-6. Dekningsrekkefølge</b> .....	419
13-6.1 Forarbeider og forskrifter .....	419
13-6.2 Generelt om § 13-6.....	419
13-6.3 Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt.....	419

13-6.4 Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i andre krav mot offentlige kreditorer .....	421
<b>Kapittel 14. Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse .....</b>	<b>422</b>
<b>14-1 § 14-1. Tvangsgrunnlag for utlegg .....</b>	<b>422</b>
14-1.1 Forarbeider .....	422
14-1.2 Generelt om § 14-1 .....	422
<b>14-2 § 14-2. Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven .....</b>	<b>424</b>
14-2.1 Forarbeider .....	424
14-2.2 Generelt om § 14-2 .....	424
<b>14-3 § 14-3. Forretning for utleggspant .....</b>	<b>426</b>
14-3.1 Forarbeider .....	426
14-3.2 Generelt om § 14-3 .....	426
14-3.3 § 14-3 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggspant .....	426
14-3.4 § 14-3 annet ledd – Bistandsordningen .....	428
14-3.5 Hva det kan tas utleggspant i .....	429
14-3.5.1 Hovedregelen .....	429
14-3.5.2 Dekningslovens regler om beslagsfrihet .....	432
14-3.5.3 Private beslagsforbud etter dekningsloven .....	433
14-3.5.4 Utleggsforbud .....	433
14-3.5.5 Nærmere gjennomgang av aktuelle utleggsobjekter .....	433
14-3.6 Gjennomføringen av forretning for utleggspant .....	440
14-3.7 Angivelse av krav i utleggsforretningen .....	444
14-3.8 Klage på utleggspant .....	446
14-3.9 Endring og bortfall av utleggspant .....	449
<b>14-4 § 14-4. Utleggstrekk .....</b>	<b>451</b>
14-4.1 Forarbeider og forskrifter .....	451
14-4.2 Generelt om utleggstrekk .....	451
14-4.3 § 14-4 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggstrekk .....	452
14-4.4 § 14-4 annet ledd – Hvilke ytelser kan være gjenstand for utleggstrekk .....	452
14-4.4.1 § 14-4 annet ledd bokstav a – Lønn mv. ....	452
14-4.4.2 § 14-4 annet ledd bokstav b – Godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet .....	455
14-4.5 Beregning av utleggstrekkets størrelse .....	456
14-4.5.1 Livsoppholdsbegrensningen .....	456
14-4.5.2 Beregning av skyldnerens økonomi – Inntektsiden .....	456
14-4.5.3 Beregning av skyldnerens økonomi – Utgiftssiden .....	459
14-4.5.4 Livsoppholdssatser ved utleggstrekk .....	460
14-4.5.5 Beregningen av utleggstrekkets størrelse .....	463
14-4.5.6 Særlig om utleggstrekk ved opphold på institusjon .....	463
14-4.5.7 Særlig om skyldnere bosatt i utlandet .....	464
<b>14-5 § 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk .....</b>	<b>466</b>

14-5.1 Forarbeider og forskrifter .....	466
14-5.2 Generelt om gjennomføring av utleggstrekk .....	466
14-5.3 § 14-5 første ledd første punktum – Dagpenger og sykelønn .....	466
14-5.4 § 14-5 første ledd annet punktum – Arbeidstaker krever selv inn lønnen .....	467
14-5.5 § 14-5 annet ledd – Innrapportering og betaling til skatteoppkrever .....	467
14-5.6 Trekkpåleggets innhold .....	468
14-5.7 Trekkprioriteten .....	468
14-5.8 Overføring av utleggstrekk til en ny arbeidsgiver .....	469
14-5.9 Arbeidsgivers ansvar .....	470
14-5.10 Trekkperioden .....	470
14-5.11 Endring av utleggstrekk .....	471
14-5.12 Om registrering av utleggstrekk i Løsøreregisteret .....	472
14-5.13 Klage over utleggstrekk .....	472
14-5.14 § 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo .....	474
14-5.15 § 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel .....	474
14-5.16 Forholdet mellom utleggstrekk og foreldelse .....	474
14-5.17 Utleggstrekk ved gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven .....	475
14-5.18 Utleggstrekk ved skyldners konkurs .....	475
<b>14-6 § 14-6. Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift .....</b>	<b>477</b>
14-6.1 Forarbeider .....	477
14-6.2 Generelt om § 14-6 .....	477
14-6.3 § 14-6 første ledd – Begrensning i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift .....	478
14-6.4 § 14-6 annet ledd – Naturressursskatt .....	479
14-6.5 § 14-6 tredje ledd – Ny skatteberegning .....	479
14-6.6 § 14-6 fjerde ledd – Iverksatt utleggstrekk etter § 14-4 .....	479
14-6.7 § 14-6 femte ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16 .....	479
<b>14-10 § 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter tolloven .....</b>	<b>480</b>
14-10.1 Forarbeider .....	480
14-10.2 Generelt om tollauksjon .....	480
14-10.3 § 14-10 første ledd – Tvangssalg skal skje gjennom namsmyndighetene .....	481
14-10.4 § 14-10 annet ledd – Skattekontorets plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført .....	482
14-10.5 § 14-10 tredje ledd – Skattekontorets adgang til å velge å selge varene i fortollet eller ufortollet stand .....	482
14-10.6 § 14-10 fjerde ledd – Avslutningen av tvangssalget, dekningsrekkefølgen .....	483
14-10.7 § 14-10 femte ledd – Overskytende beløp .....	484
14-10.8 § 14-10 sjette ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser ..	484
<b>14-11 § 14-11. Stansning av kjøretøy .....</b>	<b>485</b>
14-11.1 Forarbeider og forskrifter .....	485
14-11.2 Generelt om § 14-11 .....	485
14-11.3 § 14-11 første ledd – Anvendelsesområdet .....	486
14-11.4 § 14-11 annet ledd – Nektelse av på- og omregistrering .....	486



14-11.5 § 14-11 tredje ledd – Avskilting .....	486
14-11.6 § 14-11 fjerde ledd – Regler om godtroerverv .....	487
14-11.7 § 14-11 femte ledd – Avskiltingsprosedyrer .....	488
<b>14-20 § 14-20. Tollkreditt og dagsoppgjørordningen</b> .....	<b>489</b>
14-20.1 Forarbeider og forskrifter .....	489
14-20.2 Generelt om § 14-20 – Tollkreditt og dagsoppgjør .....	489
14-20.3 § 14-20 første ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av tollkreditt .....	490
14-20.4 § 14-20 annet ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av dagsoppgjør .....	493
14-20.5 § 14-20 tredje ledd – Vilkår om sikkerhetsstillelse for tollkreditt og dagsoppgjør .....	494
14-20.6 Tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør .....	496
14-20.7 Kredittvurdering .....	498
14-20.8 § 14-20 fjerde ledd – Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt .....	500
14-20.9 § 14-20 femte ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser .....	500
<b>14-21 § 14-21. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene</b> .....	<b>501</b>
14-21.1 Forarbeider og forskrifter .....	501
14-21.2 Generelt om § 14-21 .....	501
14-21.3 Kort om registrering av den avgiftspliktige .....	502
14-21.4 § 14-21 første ledd – Sikkerhet for skyldig engangsavgift .....	502
14-21.5 § 14-21 annet ledd – Sikkerhet for avgiftspliktige etter særavgiftsloven .....	504
14-21.6 Kort om adgangen til å nekte eller trekke tilbake tillatelse .....	505
 <b>Kapittel 15. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning</b> .....	 <b>506</b>
<b>15-1 § 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren</b> .....	<b>506</b>
15-1.1 Forarbeider .....	506
15-1.2 Generelt om § 15-1 .....	507
15-1.3 Avgrensninger .....	508
15-1.4 § 15-1 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til skyldner .....	508
15-1.5 Avgjørelseskompetansen .....	509
15-1.6 Saksbehandling .....	509
<b>15-2 § 15-2. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor</b> .....	<b>510</b>
15-2.1 Forarbeider .....	510
15-2.2 Generelt om § 15-2 .....	510
15-2.3 Avgrensninger .....	511
15-2.4 § 15-2 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor .....	512
.....	512
15-2.6 § 15-2 tredje ledd – Adgang til å sette vilkår for betalingsordninger .....	513
15-2.7 Avgjørelseskompetansen .....	513

15-2.8 Saksbehandling .....	513
<b>15-3 § 15-3. Betalingsutsettelse for formuesskatt</b> .....	514
15-3.1 Forarbeider og forskrifter .....	514
15-3.2 Generelt om § 15-3.....	514
15-3.3 Hvem er omfattet av ordningen?.....	514
15-3.4 Beregning av utsatt formuesskatt .....	515
15-3.5 Fremsettelse av kravet.....	515
15-3.6 Betalingsutsettelse, renter og sikkerhet.....	515
<b>Kapittel 16. Ansvarsregler</b> .....	517
<b>16-1 § 16-1. Tvangsinnfordring av ansvarskrav</b> .....	517
16-1.1 Forarbeider .....	517
16-1.2 § 16-1 første ledd – Reglens anvendelsesområde .....	517
16-1.3 § 16-1 annet ledd – Innkreving av ansvarskrav.....	518
16-1.4 § 16-1 tredje ledd – Regressadgang .....	519
<b>16-10 § 16-10. Foreldres ansvar</b> .....	520
16-10.1 Forarbeider .....	520
16-10.2 Generelt om § 16-10 .....	520
<b>16-11 § 16-11. Selskapers ansvar</b> .....	522
16-11.1 Forarbeider .....	522
16-11.2 § 16-11 første ledd – Ansvar for deltakernes formues- og inntektsskatt og trygdeavgift .....	522
16-11.3 § 16-11 annet ledd – Ansvar for skatt fastsatt for personer bosatt og selskap og innretning hjemmehørende i utlandet .....	524
<b>16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar</b> .....	526
16-12.1 Forarbeider .....	526
16-12.2 Generelt om § 16-12 .....	526
16-12.3 Nærmere om ansvarsnormen.....	526
<b>16-13 § 16-13. Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar</b> .....	528
16-13.1 Forarbeider .....	528
16-13.2 Generelt om § 16-13 .....	528
16-13.3 § 16-13 første ledd – Skifteforvalteres ansvar .....	529
16-13.4 § 16-13 annet ledd – Ansvar for medlem av styre og ledelse .....	530
16-13.5 § 16-13 tredje ledd – Restitusjonspliktfor konkurskreditorer, arvinger og parthavere .....	532
<b>16-14 § 16-14. Arvingers ansvar</b> .....	534
16-14.1 Forarbeider .....	534
16-14.2 § 16-14 første punktum – Selvskiftende arvingers ansvar.....	534
16-14.3 § 16-14 annet punktum – Ansvar for gjenlevende ektefelle .....	535
<b>16-20 § 16-20. Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) og utleggstrekk</b> .....	536

16-20.1 Forarbeider .....	536
16-20.2 Generelt om § 16-20 .....	537
16-20.3 § 16-20 første ledd – Ansvar for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskattordning) og utleggstrekk.....	538
16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv. ....	541
16-20.5 § 16-20 tredje ledd – Motregning ved felles ansvarskrav fra flere kommuner ...	541
16-20.6 § 16-20 fjerde ledd – Foreldelse av ansvarskrav .....	542
<b>16-21 § 16-21. Ansvar for skatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer .....</b>	<b>544</b>
16-21.1 Forarbeider .....	544
16-21.2 Generelt om § 16-21 .....	544
16-21.3 § 16-21 første ledd – Ansvar for selskap .....	544
16-21.4 § 16-21 annet ledd – Ansvar for forvalter .....	545
16-21.5 § 16-21 tredje ledd – Foreldelse av ansvarskrav .....	545
<b>16-30 § 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering .....</b>	<b>546</b>
16-30.1 Forarbeider og forskrifter .....	546
16-30.2 Generelt om § 16-30 .....	546
<b>16-31 § 16-31. Ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere .....</b>	<b>548</b>
16-31.1 Forarbeider .....	548
16-31.2 Generelt om § 16-31 .....	548
16-31.3 § 16-31 første ledd – Arvingers solidaransvar.....	549
16-31.4 § 16-31 annet ledd – Ansvar for giver ved gaver og utdeling fra uskiftebo.....	550
16-31.4.1 Annet ledd første punktum – Gaver.....	550
16-31.4.2 Annet ledd annet punktum – Utdeling fra uskiftebo .....	551
16-31.5 § 16-31 tredje ledd – Ansvar for personer som regnes å ha ervervet midlene ...	551
16-31.6 § 16-31 fjerde ledd – Unntak for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32.....	551
<b>16-40 § 16-40. Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter .....</b>	<b>552</b>
16-40.1 Forarbeider .....	552
16-40.2 Generelt om § 16-40 .....	552
16-40.3 § 16-40 – Nærmere om ansvarskravet .....	552
<b>16-41 § 16-41. Ansvar for bruker av motorkjøretøy .....</b>	<b>553</b>
16-41.1 Forarbeider .....	553
16-41.2 § 16-41 – Generelt og om ansvarskravet.....	553
<b>16-42 § 16-42. Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester .....</b>	<b>554</b>
16-42.1 Forarbeider og forskrifter .....	554
16-42.2 Generelt om § 16-42 .....	554
<b>16-50 § 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver .....</b>	<b>556</b>
16-50.1 Forarbeider og forskrifter .....	556
16-50.2 Generelt om § 16-50 .....	556

16-50.3 Vilkårene for ansvar etter § 16-50 sammenholdt med forskriften .....	556
16-50.4 Saksbehandlingsregler .....	558
<b>16-51 § 16-51. Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (Opphevet) .....</b>	<b>559</b>
16-51.1 Forarbeider .....	559
16-51.2 Generelt om § 16-51 .....	559
<b>Kapittel 17. Rettergang .....</b>	<b>560</b>
<b>17-1 § 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker .....</b>	<b>560</b>
17-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	560
17-1.2 Generelt om § 17-1 .....	561
17-1.3 § 17-1 første ledd – Partsstillingen i innfordringssaker .....	561
17-1.4 Nærmere om partshandlinger som utøves på statens vegne .....	563
17-1.5 § 17-1 annet ledd – Partsstillingen ved overføring av tvist til søksmåls former ...	564
17-1.6 § 17-1 tredje ledd – Departementets instruksjonsmyndighet .....	567
17-1.7 § 17-1 fjerde ledd – Delvis fastholdelse av kravet .....	569
17-1.8 § 17-1 femte ledd – Frist for prøving av vedtak .....	569
17-1.9 § 17-1 sjette ledd – Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene .....	574
<b>17-2 § 17-2. Prosessordningen i andre saker .....</b>	<b>575</b>
17-2.1 Forarbeider .....	575
17-2.2 § 17-2 første ledd – Rettslig prøving av andre saker enn innfordringssaker .....	575
17-2.3 § 17-2 annet ledd – Særregel for saker om rente ved endring .....	578
<b>Kapittel 18. Straff .....</b>	<b>579</b>
<b>18-1 § 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk .....</b>	<b>579</b>
18-1.1 Forarbeider .....	579
18-1.2 Generelt om lovens kapittel 18 .....	579
18-1.3 Generelt om § 18-1 .....	580
18-1.4 § 18-1 første ledd – Brudd på forskuddstrekk- og skattetrekklpliktene .....	580
18-1.5 § 18-1 annet ledd – Unnlatt straff ved innbetaling .....	588
<b>18-2 § 18-2. Straff ved brudd på opplysningsplikten mv. ....</b>	<b>589</b>
18-2.1 Forarbeider .....	589
18-2.2 § 18-2 første ledd – Brudd på opplysningsplikten .....	589
18-2.3 § 18-2 annet ledd – Anvendelse av straff for andre overtredelser av skattebetalingsloven .....	592
18-2.4 § 18-2 tredje ledd – Unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse .....	594
<b>18-3 § 18-3. Forfølgning av straffbart forhold (Opphevet) .....</b>	<b>595</b>
18-3.1 Forarbeider .....	595
18-3.2 § 18-3 Forfølgning av straffbart forhold .....	595
18-3.3 Skillet mellom forbrytelser og forseelser .....	595

---

18-3.4 Forsøk .....	595
<b>Kapittel 19. Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover .....</b>	<b>597</b>
<b>19-1 § 19-1. Ikrafttredelse .....</b>	<b>597</b>
19-1.1 Forarbeider og forskrifter .....	597
19-1.2 Generelt om § 19-1 .....	597
<b>19-2 § 19-2. Overgangsbestemmelser .....</b>	<b>599</b>
19-2.1 Forarbeider og forskrifter .....	599
19-2.2 Generelt om § 19-2 .....	599
<b>19-3 § 19-3. Endringer i andre lover .....</b>	<b>601</b>
19-3.1 Generelt om § 19-3 .....	601



# Forord

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

Denne femte utgaven er hovedsakelig oppdatert med endringer i reglene om lempning, herunder bortfall av skatteutvalgsordningen, og reglene om rentetillegg ved skatteavregningen. Ny tekst fra fjerde til femte utgave er markert med strek i margin i PDF-dokumentversjonen.

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

En målgruppe for håndboken er innkrevingsmiljøet i Skatteetaten og de kommunale skatteoppkreverne. 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. En annen målgruppe er eksterne aktører og deres rådgivere. Vi håper at boken gir en økt forståelse av regelverket og en god beskrivelse av forvaltningspraksis.

Femte utgave av 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.

Skattebetalingshåndboken er utarbeidet av Skattedirektoratet. Vi ønsker tilbakemeldinger fra brukerne på bokens form og innhold. Henvendelser kan sendes på e-post [skattebetalingshandbok@skatteetaten.no](mailto:skattebetalingshandbok@skatteetaten.no).

Håndboken er ajourholdt per 1. november 2019. Lovendringer som trer i kraft fra 1. januar 2020 er også omtalt.

Skattedirektoratet

Oslo, november 2019

# 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 [folketrygdloven](#) kapittel 23, herunder forskuddstrekk, skattetrekk etter §§ 5-4 og 5-4 a, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter [skatteforvaltningsloven](#) § 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 [svalbardskatteloven](#) § 5-2.
- c) skatt på inntekt etter [lov 13. desember 1996 nr. 87](#) om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artist-skatt)
- d) skatt på formue og inntekt etter [lov 13. juni 1975 nr. 35](#) om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov
- e) arbeidsgiveravgift etter [folketrygdloven](#) kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter [skatteforvaltningsloven](#) § 12-4
- f) arveavgift etter [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver
- g) merverdiavgift etter [merverdiavgiftsloven](#)
- 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) toll omfattet av [tolloven](#)
- k) kompensasjon for merverdiavgift etter [lov 12. desember 2003 nr. 108](#) om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- l) finansskatt på lønn etter [folketrygdloven](#) 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, [tolloven](#), [skatteforvaltningsloven](#) og [kassasystemlova](#) § 8,
- b) tilleggsskatt fastsatt i medhold av [skatteforvaltningsloven](#), tilleggsavgift fastsatt i medhold av [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver og tilleggstoll fastsatt i medhold av [tolloven](#),
- c) tvangsmulkt etter § 5-16, [lov 19. juni 1964 nr. 14](#) om avgift på arv og visse gaver § 43, [tolloven](#) § 16-16, [skatteforvaltningsloven](#) § 14-1 og [kassasystemlova](#) § 7, og
- d) ansvarsbeløp etter § 16-51.

### 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 avgiftslovgivinga 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 tollloven)
- [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivinga 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 (Endrin-

ger 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 \(2017–2018\)](#) s. 237 og [Innst. 4 L \(2017–2018\)](#) s. 31 (Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51).

### **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 innkreivingsansvaret tilligger skatteoppkreverne og 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 feieavgift. Innkreivingen 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.

Staten innkreivingsentral (SI) har innkreivingsansvaret 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 tvangsfullbyrdelsesloven. SI ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten. Når SI innkreiver skatte- og avgiftskrav, skjer det etter reglene i skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven § 2-2 første ledd annet punktum.

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

Endelig er heller ikke privatrettslige krav som innkreives av skattekontoret eller skatteoppkreveren omfattet av loven. Som eksempel på slike krav kan nevnes oppholdsbetaling for plass i kommunale barnehager som innkreives av enkelte skatteoppkrevere.

### **1-1.3 § 1-1 første ledd**

Bestemmelsen slår fast at loven gjelder betaling og innkreivning 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. De egentlige skatte- og avgiftskravene fremgår av bokstav a til k. 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.

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 **summarisk fellesoppgjør** inntatt som en begrepsmessig presisering for å unngå tvil om skattebetalingslovens rekkevidde. Det er skatteoppkreveren som innkrever krav fastsatt etter summarisk fellesoppgjør.

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

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

Ifølge bokstav d (tidligere bokstav c) 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 (tidligere bokstav d) gjelder loven for **arbeidsgiveravgift** etter folketrygdloven kap. 23.

Ifølge bokstav f (tidligere bokstav e) 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 (tidligere bokstav f) gjelder loven for **merverdiavgift** etter merverdiavgiftsloven. Tidligere ble merverdiavgift som oppstod ved innførsel av varer fastsatt og innkrevet av Tolletaten. Disse oppgavene er blitt overført til Skatteetaten.

#### **1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav h og i – Særagifter**

Etter bokstav h og i (tidligere bokstav g og h) gjelder loven for **særagifter**. Tidligere ble særagifter fastsatt og innkrevet av Tolletaten. Disse oppgavene er blitt overført til Skatteetaten. Skattebetalingsloven gjelder således alle særagiftene unntatt dokumentavgift. Særagifter 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 særagiftsloven og årsavgift for motorkjøretøy, engangsavgift for motorvogner og vektårsavgift i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Hvilke avgifter som defineres som særagifter følger ikke direkte av særagiftslovgivningen, 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 særagiftene særskilt i § 1-1 på grunn av mengden og behovet for oppdatering av loven.

#### **1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav j – Toll**

Ifølge bokstav j (tidligere bokstav i) gjelder loven også for **toll** omfattet av tolloven. Inn- og utførselsprosedyrer, tollforvaltningen og adgangen til å etterberegne toll og ilegge tilleggstoll fremgår av tolloven. Tolltariffen har bestemmelser om tollsatser for ulike varetyper. Innkreving av toll ble overført til Skatteetaten 1. januar 2016. Det øvrige forvaltningsansvaret for tollkravene ligger fortsatt hos Tolleetaten.

#### **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, tolloven, 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 tolloven § 4-3 og overtredelsesgebyr etter tolloven § 16-17.

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

Etter bokstav b gjelder loven **tilleggsskatt** fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven, **tilleggsavgift** fastsatt i medhold av arveavgiftsloven og **tilleggstoll** fastsatt i medhold av tolloven. Merk at tilleggsavgift for krav knyttet til merverdiavgift, særavgifter og arbeidsgiveravgift fra 1. januar 2017 benevnes "tilleggsskatt" og reguleres i skatteforvaltningsloven.

**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, tolloven § 16-16, skatteforvaltningsloven § 14-1 og kassasystemlova § 7.

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

Ifølge bokstav d gjelder 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.

### 1-2.2 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. Er det ikke regulert hvem som er rett innkreivingsmyndighet for de aktuelle kravene, følger det av skattebetalingsloven § 2-2 at skattekontoret er rett betalingsmottaker og innkrever av kravene.

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 kap 13 og 14 gjelder for disse kravene. For erstatnings- og regresskrav ved inntreden gjelder også lovens § 15-2. Hvem som er innkreivingsmyndighet for denne typen krav, er regulert i skattebetalingsloven § 2-2 og skattebetalingsforskriften § 2-1-4.

Innkreivingsmyndighet for sakskostnader, erstatnings- og regresskrav ved inntreden tilkjent staten ved dom eller i avtale på skatte- eller avgiftsområdet, er skattekontoret. Sakskostnader i forbindelse med rettslig prøving av krav som skatteoppkreveren er innkreivingsmyndighet for etter § 2-1, samt erstatningskrav og regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreveren er innkreivingsmyndighet for, skal likevel innkreves av skatteoppkreveren, jf. § 2-1-4 annet ledd. Ved at lovens kap. 13 og 14 gjelder ved innkreving av disse kravene, kan skatteoppkreverne og skattekontoret selv avholde utleggsforretning og nedlegge trekk.

Endelig følger det av skattebetalingsforskriften § 1-2-3 at skattebetalingsloven skal gjelde for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven § 10 og § 11. Skattebetalingsloven § 2-1 gjelder tilsvarende for betaling og innkreving, det vil si at skatteoppkreveren er rett innkreivingsmyndighet for disse kravene.

## 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. Innkrevingsmyndighetene kan innkreve 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 pant-haver 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 innkreving 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 avgiftsopplegget 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 d.

Ifølge bestemmelsen kan innkrevingsmyndighetene dessuten innkreve 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 skjønte eller burde ha skjont 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 tilbakesøkningskravet er tvangsgrunnlag for utlegg. Innkreivingsmyndighetene kan dermed tvangsinnfordre et tilbakesøkningskrav 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 korrigering 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 døgnats etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger, jf. [forskrift 29. juni 2000 nr. 688](#) om vektårsavgift § 7, har ingen nedre beløpsgrense. Engangsavgift på motorvogner 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 dekla-

rasjon. 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 tilbakesøkingsskrav, 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 § 3 bokstav c femte 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 § 3 bokstav c femte 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. Tilbakesøkingsskravet skal dermed "anses som et skatte- og avgiftsskrav", 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.

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 og betalingsmottakere

### 2-1 § 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Med mindre annet er bestemt gjelder dette også for tilknyttede krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b.

(2) Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Skattetrekk etter § 5-4a fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

(3) Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om

- a) at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d
- b) hvem som skal innkreve forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til, og
- c) at Arbeids- og velferdsetaten skal innkreve krav på trygdeavgift som etaten har fastsatt i medhold av skatteforvaltningsloven.

### 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 tollovgivinga, kapittel 4 Enklare regler for utlandske arbeidstakarar

#### Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 2-1-1 til 2-1-4.

### 2-1.2 Generelt om § 2-1

Formålet med kapittel 2 er å samle bestemmelsene som regulerer hvem som er betalingsmottaker for de ulike skatte- og avgiftskravene, samt hvilke innkrevingsmyndigheter som innkrever de ulike skatte- og avgiftskrav. Tidligere var dette regulert i lov, forskrift og beslutning fra departementet.

Med virkning fra 1. januar 2016 ble loven §§ 2-4 til 2-8 opphevet, og innholdet i § 2-8 flyttet til gjeldende § 2-3. Bakgrunnen for endringen var overføringen av oppgaver fra Tolletaten til Skatteetaten.

Bestemmelsen i § 2-1 omhandler skatteoppkreverne for kommunene.

### 2-1.3 § 2-1 første ledd – Innkreving av formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

Første punktum angir hvilke krav som skal innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Annet punktum regulerer at krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b også skal betales til og innkreves av skatteoppkreveren. Dette er krav som har tilknytning til de krav som er nevnt i første punktum, det vil si renter etter kapittel 11, omkostninger, gebyrer, tilleggs-skatt og tilleggsavgift knyttet til arbeidsgiveravgift. Skatteoppkreveren har også ansvaret for å innkreve ansvarskrav etter kapittel 16 der det underliggende kravet omfattes av første ledd, f.eks. ansvarskrav etter § 16-20.

### 2-1.4 § 2-1 annet ledd – Betaling av forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn

Det er skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor, som innkrever forskuddstrekket og som er **riktig betalingsmottaker**. Bestemmelsen omfatter også arbeidsgivers betaling av arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og skatetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4 (kildeskatteordningen).

Annet punktum sier at selskap og innlånere skal betale skattetrekk etter § 5-4a til skatteoppkreveren i den kommunen hvor innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

Skattebetalingsforskriften § 2-1-1 gir en detaljert regulering av **beta-  
lingssted for utenlandske arbeidsgivere.**

Ifølge § 2-1-1 første ledd skal arbeidsgivere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-3, betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor arbeidsgiver har hovedkontor for virksomheten i Norge. Utenlandske arbeidsgivere uten slikt hovedkontor skal, ifølge annet ledd første punktum, betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor han driver varig næringsvirksomhet. Dersom en utenlandsk arbeidsgiver uten hovedkontor i Norge driver varig næringsvirksomhet i flere kommuner, skal betaling ifølge forskriften annet ledd annet punktum foretas til "det skattekontoret som er skatteoppkrever for krav fastsatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet."

Tilsvarende gjelder for arbeidsgivere som ikke driver varig næringsvirksomhet i noen kommune her i landet, arbeidsgivere som ikke driver noen virksomhet i landet og arbeidsgivere som bare driver virksomhet på den norske kontinentalsokkelen. Det følger av tredje og fjerde ledd at også disse skal betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til "det skattekontoret som er skatteoppkrever for krav fastsatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet."

Ved anvendelse av reglene i skattebetalingsloven § 2-1 annet ledd og forskriften § 2-1-1 første til fjerde ledd er det, ifølge forskriften § 2-1-2, forholdet da plikten til å levere opplysninger om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift etter a-opplysningsloven og oppgjørliste (a-melding og oppgjørliste) oppstår, som avgjør hvor arbeidsgiver skal betale. Betaling skal skje til samme skatteoppkrever hele året selv om **arbeidsgiveren flytter.** Endring av kontorkommune før innleveringsfristen for 1. termin, medfører altså at arbeidsgiver skal forholde seg til den nye kontorkommunen ved leveringen av a-melding og oppgjør. Ved endring av kontorkommune etter dette tidspunktet, skal a-meldinger og oppgjør gis til tidligere kontorkommune ut året.

**Finansskatt på lønn** er innført fra 1. januar 2017, med virkning fra inntektsåret 2017. Dette er en skatt på finansiell tjenesteyting gjennom skatlegging av lønn. Finansskatt på lønnsgrunnlaget beregnes i prosent (5 prosent) med utgangspunkt i grunnlaget for arbeidsgiveravgift for de finansskattepliktige virksomhetene. Den skal følge samme regler for beregning, saksbehandling og innkreving mv. som arbeidsgiveravgiften.

Stortinget vedtok i juni 2018 en ny ordning med **kildeskatt for utenlandske arbeidstakere på kortvarig opphold i Norge.** Disse nye reglene innebærer at lønnsinntekter blir skattlagt etter en bruttometode med en fast sats. Skatten blir fastsatt fortløpende gjennom arbeidsgiver sitt skattetrekk og påfølgende melding til Skatteetaten. Skattyter får ingen fradrag i skattegrunnlaget eller i fastsatt skatt. For inntekter som blir skattlagt etter ordningen, skal skattyter heller ikke levere skatte-

melding. Ordningen innebærer at arbeidsgiver fastsetter, beregner og innbetaler skatten til de utenlandske arbeidstakerne. Arbeidsgiver plikter å innbetale skattetrekket etter reglene for forskuddstrekk. De nye reglene har virkning fra inntektsåret 2019, se nærmere omtale under [kap. 5-4.3](#).

#### **2-1.5 § 2-1 tredje ledd – Betaling av forskuddsskatt og restskatt**

Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for. I praksis vil det for de fleste si at man betaler til den kommunen hvor man bor og er folkeregistrert.

#### **2-1.6 § 2-1 fjerde ledd – Særskilte skattearter**

Ifølge bestemmelsen gjelder ikke skattebetalingsloven § 2-1 første til tredje ledd formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleums-skatt og svalbardskatt. Hvem som er rette innkreivingsmyndighet for disse kravene og hvor kravene skal betales, fremgår av § 2-2. For nærmere omtale av disse skatteartene vises det til [kap. 2-2.5](#).

#### **2-1.7 § 2-1 femte ledd – Innkreivning av andre krav**

Bestemmelsen sier at departementet i forskrift kan gi regler om at skatteoppkreveren skal innkreive andre krav. Slike regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1-4.

Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 2-1-4 første ledd at skatteoppkreveren skal innkreive **tvangsmulkt** etter skattebetalingsloven § 5-16 og skatteforvaltningsloven § 14-1 for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og §§ 8-2, 8-6, 8-8, 8-9, 8-10 og 8-11.

Skatteoppkreveren er også innkreivingsmyndighet for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven §§ 10 og 11, jf. skattebetalingsforskriften § 1-2-3 andre punktum.

I skattebetalingsforskriften § 2-1-4 annet ledd er det fastsatt at skatteoppkreverer også skal innkreive enkelte andre **krav som er tilkjent staten** ved dom eller i avtale. Dette gjelder sakskostnader knyttet til rettslig prøving av krav som skatteoppkreveren er innkreivingsmyndighet for etter § 2-1. Videre gjelder det erstatningskrav og regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreveren er innkreivingsmyndighet for.

Passusen "eller i avtale" må forstås slik at bestemmelsen også får anvendelse for denne typen krav når de i isteden for dom bygger på et avtalerettslig grunnlag. Dette kan være en forliksavtale eller annen utenrettslig avtale, forutsatt at det foreligger et gyldig tvangsgrunnlag, jf. skattebetalingsloven § 1-2. Tvangsgrunnlag skaffes i disse tilfellene typisk ved at skyldner underskriver et gjeldsbrev som oppfyller vilkårene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 bokstav a.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 1-2-2 at skattebetalingsloven kapittel 13 og 14 gjelder for skatteoppkreveren ved innkreivning av krav på sakskostnader og erstatning. Dette innebærer at skatteopp-

kreveren kan motregne etter kapittel 13 samt avholde utleggsforretning og nedlegge utleggstrekk etter kapittel 14 for disse kravene.

For sakskostnader knyttet til rettslig prøving av krav som skattekontoret er innkrevingsmyndighet for mv, følger det av skattebetalingsloven § 2-2 at skattekontoret er rett innkrevingsmyndighet, se pkt. 2.2.8.

Bestemmelsen gir også departementet myndighet til å gi regler i forskrift om innkreving og betaling av forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn fra utenlandske arbeidsgivere og selskap. I skattebetalingsforskriften er det gitt slike regler i § 2-1-1.

Forskriftsbestemmelsen er omtalt i [kap. 2-1.4](#).

Punkt c) i femte ledd gir også en ny bestemmelse om innkreving av trygdeavgift fastsatt av NAV. Dette er typisk tilfeller hvor norske borgere bosatt i utlandet frivillig ønsker å betale trygdeavgift. Departementet gis forskriftshjemmel for å legge innkrevingsmyndigheten til Arbeids- og velferdsetaten. Slik hjemmel er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1-5. Dette er altså ikke et krav som innkreves av skatteoppkreverne, men av det organ som Arbeids- og velferdsdirektoratet bestemmer.

## 2-2 § 2-2. Skattekontorene – øvrige skatte- og avgiftskrav mv

(1) Skattekontoret er innkreivingsmyndighet for krav som ikke innkreives etter § 2-1. Departementet kan bestemme at Statens innkreivingsentral skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret i denne loven.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om at krav etter første ledd skal betales til andre enn skattekontoret. Departementet kan i forskrift også bestemme at tollregionen skal innkreive nærmere bestemte krav etter første ledd, likevel slik at kapittel 14 ikke gjelder for tollregionen.

### 2-2.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreiving 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

### 2-2.2 Generelt om § 2-2

Bestemmelsen regulerte tidligere kun skattekontorets myndighet til å innkreive og motta betaling av merverdiavgift og arveavgift. Med skattekontoret menes i utgangspunktet alle kontorsteder i Skatteetaten. Bruken av skattekontoret 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 skal foreta en hensiktsmessig fordeling av denne kompetansen. Eventuelle begrensninger i forhold til lovens ordlyd forutsettes inntatt i forskrift eller interne retningslinjer for Skatteetaten. Kapittel 2 gjennomgikk en større omstrukturering i forbindelse med at Skatteetaten fra og med 1. januar 2016 overtok ansvaret for innkreivingen av toll, innførselsmerverdiavgift, motorvognavgifter og særavgifter. De tidligere bestemmelser i §§ 2-4 til 2-8, som regulerte hvem som var rette innkreivingsmyndighet for de forskjellige kravtypene, ble i stor grad erstattet av den nye bestemmelsen i § 2-2.

Hovedregelen er nå at skattekontoret vil være betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for alle krav etter skattebetalingsloven § 1-1 annet og tredje ledd, såfremt det ikke er bestemt at skatteoppkreveren



innkrever kravene etter § 2-1. Dette gjelder også for krav der skattebetalingsloven ved forskrift er gitt anvendelse, se skattebetalingsloven § 1-2, f.eks. erstatningskrav på skatte- og avgiftsområdet. Hvis andre skal være betalingsmottaker og/eller innfordringsmyndighet, må dette reguleres eksplisitt i lov eller forskrift. Departementet har i forskrift f.eks. bestemt at tollregionene og Statens vegvesen er betalingsmottaker for noen av kravene, se pkt. 2.2.6 og 2.2.7 nedenfor.

Skattekontoret vil etter dette være rette betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for bl.a. merverdiavgift, arveavgift, toll, motorvognavgifter, særavgifter og krav på tilbakebetaling av uriktig utbetalt kompensasjon for merverdiavgift.

Staten innkreivingsentral (SI) ble 1. januar 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. SI er nærmere omtalt nedenfor under [kap. 2-2.9](#).

### **2-2.3 § 2-2 første ledd – Merverdiavgift**

Ifølge bestemmelsens første ledd skal merverdiavgift betales til og innkreives av skattekontoret. Tidligere ble merverdiavgift som oppsto ved innførsel av varer, fastsatt og innkrevet av Tolletaten. Disse oppgavene er blitt overført til Skatteetaten i to faser: Fra 1. januar 2016 overtok Skatteetaten innkreivningen, og fra 1. januar 2017 overtok Skatteetaten fastsettingen. Det innebærer at Skatteetaten nå har ansvaret for all fastsetting og innkreiving av merverdiavgift.

Fra 1. januar 2017 skal merverdiavgift ikke betales i forbindelse med innførsel av varer dersom den avgiftspliktige er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Avgiften skal da avregnes i skattemelding for merverdiavgift.

### **2-2.4 § 2-2 første ledd – Arveavgift**

Arveavgiftsloven ble opphevet 13. desember 2013, med virkning for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere og arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere. I disse tilfellene skal det ikke lenger betales arveavgift. For gaver som er gitt før 1. januar 2014, og for dødsboer som har oppstått før 1. januar 2014, gjelder fortsatt de gamle reglene. Det vil derfor fremdeles kunne være saker der arvingen(e) må betale arveavgift.

Det følger av bestemmelsen at arveavgift, som utgangspunkt, skal betales til og innkreives av skattekontoret. Når avgiften er foreløpig eller endelig fastsatt, skal avgiftsmyndigheten (skattekontoret) underrette den avgiftspliktige om hvem avgiften skal betales til, jf. arveavgiftsloven § 31.

Når boet skiftes offentlig har skifteretten plikt til å holde tilbake nødvendige midler til dekning av arveavgiften, jf. arveavgiftsloven § 32 første ledd. Dersom arveavgiften ikke blir oppgjort fullt ut av de midler som holdes tilbake, skal den avgiftspliktige betale det resterende til skattekontoret.

### 2-2.5 § 2-2 første ledd – Særskilte skattearter

Fram til 1. januar 2016 regulerte skattebetalingsloven § 2-3 hvem som var betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for noen særskilte typer skattekrav. Disse særskilte skatteartene bestod av formues- og inntektskatt for skattytere som ikke hadde varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt. Nå følger det av skattebetalingsloven § 2-2 at slike skattekrav skal betales til og innkreives av skattekontoret, ettersom § 2-1 ikke utpeker skatteoppkreveren som innkreivingsmyndighet for kravene, se § 2-1 fjerde ledd.

Det gjelder formues- og inntektsskatt for **skattytere som ikke har varig tilknytning til riket** og sjømenn bosatt i utlandet (kommune 2312 Utland).

Videre gjelder det **artistskatt** som beregnes i forbindelse med aktivitet utøvet av utenlandsk artist eller foretak i riket, på norsk registrert fartøy eller norsk kontinentalsokkel, jf. artistskatteloven § 1 første ledd. Plikten til å betale skatt etter artistskatteloven avløses av skatteplikt etter skatteloven § 2-1 dersom man blir regnet som bosatt i landet.

**Petroleumsskatteloven** regulerer skattlegging av norske og internasjonale selskaper som driver leting etter og utvinning av olje og gass på norsk sokkel.

**Skatt til Svalbard** fastsettes etter svalbardskatteloven av 1996. Personer som er bosatt på Svalbard skal svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt, jf. svalbardskatteloven § 2-1. En person anses som bosatt på Svalbard når vedkommende har tatt varig opphold der. Er oppholdet av minst 12 måneders varighet, anses personen som bosatt fra begynnelsen av oppholdet

### 2-2.6 § 2-2 første ledd – Toll, særavgifter samt merverdiavgift som oppstår ved innførsel

Omtalen her omfatter både toll og avgifter som oppstår ved innførsel av varer, samt innenlands særavgifter med unntak av motorvognavgifter som omtales i pkt. 2-2.7.

Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel ble tidligere krevd inn av Tolletaten, og det fremgikk da av skattebetalingsloven § 2-4 hvor disse skulle innbetales og hvilken tollregion som var innkreivingsmyndighet for kravene. 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.

### Hovedregel: Skattekontoret

Etter at Skatteetaten overtok ansvaret for innkreivingen, følger det av skattebetalingsloven § 2-2 at slike skattekrav skal betales til og innkreives 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.

Toll og avgifter som oppstår ved innførsel av varer kan betales over tollkreditt for virksomheter eller som dagsoppgjør for speditorer.

Departementet kan i forskrift gi regler om at krav etter første ledd skal betales til andre enn skattekontoret. Departementet har gitt en slik forskriftsbestemmelse i skattebetalingsforskriften § 2-2-1.

### Unntak: Tollregionen

Det følger av forskriften første ledd første punktum at betaling av toll og avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørordningen, skal betales til tollregionen. Dette gjelder typisk privatpersoner som fortoller varer på grensen. Tollregionen mottar i disse tilfellene pengene "på vegne av Skatteetaten". Pengene som innkreives skal overføres til regnskapet i Skatteetaten. Det følger av bestemmelsen annet punktum at betaling av dagsoppgjør kan skje til tollregionen. Dette skjer kun unntaksvis. Det vanlige er at betaling skjer direkte til Skatteetaten. Pengene som innkreives av tollregionen må også i disse tilfellene overføres til Skatteetatens regnskap.

I skattebetalingsforskriften § 2-2-1 (2) fremgår det at tollregionen er betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for omkostninger og gebyr fastsatt i medhold av tolloven. Bli ikke disse kravene betalt til forfall, er det skattekontoret som tvangsinnfordrer kravene. Når det gjelder overtredelsesgebyr etter tolloven § 16-17 så er skattekontoret betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet – herunder tvangsinnfordrer kravene.

#### 2-2.7 § 2-2 første ledd - Motorvognavgifter

Motorvognavgiftene (årsavgift, omregistreringsavgift, vektårsavgift og engangsavgift) ble tidligere krevd inn av Tolletaten. Den 1. januar 2016 overtok Skatteetaten ansvaret for både fastsettingen og innkreivingen av motorvognavgifter. Slike krav skal nå betales til og innkreives av skattekontoret, jf. skattebetalingsloven § 2-2.

Fra 1. januar 2018 er **årsavgiften** erstattet med en trafikksikringsavgift. Bestemmelsene om innkreiving av årsavgift er ikke opphevet, og vil gjelde så lenge årsavgift er under innkreiving. Innkreivingen skjer av Statens innkreivingsentral.

Trafikksikringsavgiften og andre motorvognavgifter enn årsavgiften innkreives av skattekontoret. Det gjelder for **vektårsavgift**, som er en avgift for tunge kjøretøy med tillatt totalvekt over 7500 kg.

Videre gjelder det for **omregistreringsavgift**, som betales ved omregistrering av kjøretøy med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg. Stortingsvedtaket § 1 gir en uttømmende liste over de kjøretøyene som er omfattet av plikten til å betale omregistreringsavgift. Avgiften må betales før omregistrering kan skje, jf. skattebetalingsloven § 10-40.

**Engangs- og vrakpantavgift** betales når et kjøretøy skal registreres i Norge for første gang. Når innførselsavgifter er betalt og kjøretøyet er godkjent hos Statens vegvesen, beregnes og betales avgiftene. Engangsavgiften skal betales til skattekontoret. Bilforhandlere som har fått innvilget kreditt for engangsavgiften, belaster denne ved registrering. Betaling skjer ellers forskuddsvis i forbindelse med registreringen.

### 2-2.8 § 2-2 første ledd – Andre skatte- og avgiftskrav

Hovedregelen er at skattekontoret er betalingsmottaker og innkreivingsmyndighet for alle krav gitt i eller i medhold av loven såfremt ikke skatteoppkreveren er gitt myndighet til å innkreve kravene. Ut over de skatte- og avgiftskravene som er nevnt under pkt. 2-2.3 til 2-2.7, omfatter dette også krav etter skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a og b. Dette er renter etter kapittel 11, omkostninger, gebyrer, tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll. Skattekontorets innkreivingsmyndighet gjelder kun dersom kravene har tilknytning til de krav som skattekontoret ellers er innkreivingsmyndighet for. Dette innebærer f.eks. at forsinkelsesrenter knyttet til merverdiavgift skal innkreves av skattekontoret, mens forsinkelsesrenter på restskatt skal innkreves av skatteoppkreveren.

Skattekontoret er også innkreivingsmyndighet for krav etter skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Dette gjelder for **tvangsmulkt** etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, tolloven § 16-16 og kassasystemlova § 7. Videre skal skattekontoret kreve inn tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven §§ 8-3, 8-4, 8-5, 8-7, 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6, 10-7 og 11-1.

For **sakskostnader, erstatnings- og regresskrav** ved inntreden tilkjent Staten ved dom eller i avtale på Skatteetatens område, følger det av skattebetalingsforskriften § 1-2-2 at loven kapittel 13 og 14 gjelder for disse kravene. Det følger av skattebetalingsloven § 2-2 at skattekontoret er rett innkreivingsmyndighet for disse kravene såfremt ikke skatteoppkreveren er gitt myndighet til å innkreve kravene. Et slikt unntak finnes i skattebetalingsforskriften § 2-1-4 annet ledd, som bestemmer at erstatningskrav mv. til dekning av krav som skatteoppkreveren er rett innkreivingsmyndighet for, skal innkreves av skatteoppkreveren. Er et erstatningskrav fastsatt i en dom der en daglig leder blir gjort erstatningsansvarlig for et selskaps manglende innbetaling av forskuddstrekk, vil erstatningskravet bli innkreivet av skatteoppkreveren. Er erstatningskravet derimot fastsatt i en dom der erstatningsansvaret knytter seg til manglende innbetaling av merverdiavgift, vil erstatningskravet bli innkreivet av skattekontoret. Se også omtalen av forskriften § 2-1-4 annet ledd under [kap. 2-1.7](#).

At kapittel 13 og 14 gjelder for disse kravene, innebærer at skattekontoret kan motregne, avholde utleggsforretning og nedlegge utleggstrekk for kravene.

Ifølge skattebetalingsforskriften § 1-2-1, jf. skattebetalingsloven § 2-2 er skattekontoret rett innkreivingsmyndighet 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 innkreiving av avgift på fiskeeksport
- [Forskrift 20. desember 2012 nr. 1417](#) om forskningsavgift på landbruksprodukter

**2-2.9 § 2-2 første ledd annet punktum – Statens innkreivingsentral**  
Statens innkreivingsentral (SI) ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten. Departementet kan 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 tvangsfullbyrdelsesloven som gjelder for SI. Dette vil føre til enkelte forskjeller. SI har f.eks. en egen hjemmel i tvangsfullbyrdelsesloven § 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.

#### **2-2.10 § 2-2 annet ledd**

Departementet kan i forskrift gi regler om at krav etter første ledd skal betales til andre enn skattekontoret. Departementet har gitt en forskriftsbestemmelse i skattebetalingsforskriften § 2-2-1, se omtale av bestemmelsen under [kap. 2-2.6](#) og [kap. 2-2.7](#).

## 2-3 § 2-3. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne

(1) Departementet kan gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den myndighet de har etter loven. Departementet kan også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Myndighet innenfor skatteoppkreverens virksomhetsområde som i loven er lagt til departementet eller Skattedirektoratet, kan delegeres til skatteoppkreverne.

(2) Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver.

### 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).

### 2-3.2 Generelt om § 2-3

Bestemmelsen viderefører tidligere § 2-8 og gir departementet hjemmel til å instruere og delegerer myndighet til skatteoppkreveren. Lovhjemmelen er nødvendig for at departementet (staten) skal kunne pålegge plikter og delegerer myndighet til (den kommunale) skatteoppkreveren. Skatteoppkreverne er dermed faglig sett underlagt de statlige skattemyndighetene ved utøvelse av sitt arbeid etter skattebetalingsloven. Kommunale organer kan, som en følge av det, ikke instruere skatteoppkreveren i gjøremål etter skattebetalingsloven. Departementet kan delegerer sin myndighet til skatteoppkreverne, men det mest praktiske er at Skattedirektoratet og skattekontorene delegerer myndighet til skatteoppkreverne. Departementets instruksjonsmyndighet overfor skattekontorene følger av at disse er statlige organer underlagt departementet.

### 2-3.3 § 2-3 første ledd – Instruksjon og delegasjon

Første ledd første punktum omhandler departementets instruksjonsmyndighet overfor skatteoppkreverne. Departementets myndighet er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 2-3. Skattedirektoratet har gitt instruks for skatteoppkreverer vedrørende utførelse av oppgaver de er pålagt i skattebetalingsloven (skatteoppkreverinstruksen). Instruksjonsmyndigheten overfor skatteoppkreveren utøves på

regionalt nivå av skattekontoret, og på sentralt nivå av Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Kommunale krav som innkreves etter skattebetalingslovens regler med hjemmel i annen særlovgivning reguleres ikke av denne instruksen.

Annet punktum gir departementet instruksjonsmyndighet også for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Med hjemmel i nevnte bestemmelse har Skattedirektoratet med virkning fra 1. januar 2017 fastsatt retningslinjer for føring av skatteregnskapet. Økonomireglementet for staten bør ifølge [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 169 også gjelde for skatteoppkrevernes innkreivingsarbeid med mindre særlige grunner tilsier noe annet.

I § 2-3 første ledd tredje punktum presiseres det at departementet og Skattedirektoratet kan delegere sin myndighet til de kommunale skatteoppkreverne.

#### **2-3.4 § 2-3 annet ledd**

Skattebetalingsloven av 1952 § 56 nr. 1 tredje punktum ga hjemmel til å gi forskrifter om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene, og om teknisk og arbeidsmessig samordning av arbeidet. Skattebetalingsloven av 2005 videreførte dette, men det ble valgt en annen begrepsform ved at departementet ble gitt instruksjonsmyndighet i stedet for hjemmel til å gi forskrifter. Bestemmelsen er ment å sikre den nødvendige samordning av arbeidsoppgavene i forbindelse med skriving av skattelister, skatteberegning og avregning.

# 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.

Forskrifter

- Forskrift til forvaltningsloven, fastsatt ved kgl. res. [15. desember 2006 nr. 1456](#) (forvaltningslovforskriften).

### 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 trådte i kraft 1. januar 2017. Loven 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 tilleggsskatt mv. i skatteforvaltningsloven § 14-10. Taushetspliktreglene 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 tilsva-



rende ved innkreving av slike krav. For tollkrav gjelder derfor taushetspliktsreglene i tolloven.

På innkrevsområdet 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, partsøfentlighet, begrunnelse og klage. Bortsett fra vedtak knyttet til lempning, ileggelse av ansvar etter kap. 16, godskrivingsnekt samt vedtak knyttet til stansning og ulike kredittordninger, er det få sakstyper innkrevsmyndighetene har befatning med som er enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 bokstav b.

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 skatteoppkrevers og 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. Skatteoppkrever og skattekontorene utøver sin kreditorrolle i medhold av skattebetalingsloven. Når skatteoppkrever/skattekontoret beslutter å iverksette innfordringstiltak er det en del av kreditorrollen, og ikke utøvelse av offentlig myndighet. Eksempel på dette er fremsettelse av konkursbegjæring og behandling av søknader om garanti for fortsatt bobehandling i konkurs.

Dette er praktisk viktige avgrensninger av forvaltningslovens anvendelsesområde i relasjon til skatteoppkrevernes og 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 tvfbl. §§ 5-16 og 7-26. Denne forståelsen må kunne legges til grunn når det gjelder andre beslutninger om tvangsinnfordring hvor debtors inte-

resser er ivarettatt i rettspleielovene, for eksempel beslutning om å starte innfordring av kravet ved å sende påkrav i henhold til tvangsfullbyrdsloven § 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 gjennomføring av tvangsfullbyrdelse. Departementet viser til at dette uttrykkelig fremkommer av forarbeidene, hvor det i [Ot. prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) er uttalt at: "Departementet foreslår for ordens skyld at det 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 "enkeltvedtak" retter seg mot "bestemmende" realitetsavgjørelser og ikke mot ikke-bindende innstillinger, forslag og uttalelser. På tilsvarende måte vil heller ikke det å sende en anmeldelse til politiet om straffbart forhold anses som et enkeltvedtak.

Noen sakstyper vurderes ikke å komme inn under definisjonen av enkeltvedtak idet de ikke anses for å være en "avgjørelse" i forvaltningslovens forstand, slik at man ikke har formell klageadgang etter forvaltningsloven. **Renteberegning** etter skattebetalingsloven kapittel 11 er eksempel på dette. Beregning av renter mangler karakteren av å være en individuell avgjørelse med nærmere vurderinger av rettslig og faktisk art. Renteberegning skjer i all hovedsak maskinelt i systemene. Renteperioden, beregningsgrunnlaget og rentesatsen er fastlagt i skattebetalingsloven og tilhørende forskrift. Beregningen har derfor snarere preg av å være en ren kalkulasjon og ikke en beslutningstaking.

Det betyr ikke at innsigelser som gjelder renteberegning uten videre skal avvises. Innkrevingsmyndigheten må i slike tilfeller kontrollere at beregningen faktisk er korrekt og gi skattyter tilbakemelding.

Enkelte rentesaker vil være av en slik karakter at klage må sendes til overordnet myndighet hvis klager ikke får medhold. Dette gjelder saker hvor det anføres at det er anvendt feil hjemmel for renteberegning og saker som reiser spørsmål om renteperioden er riktig (for eksempel som følge av påstand om feil anvendelse av forfallsbestemmelser). Det samme gjelder i saker der det er foretatt manuelle renteberegninger

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 saksbehand-

lingen, 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 rettssikkerhetssynspunkt 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 [forvaltningslovsforskriften](#), 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 norskkunnskap. 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 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 avgiftspliktige om at henvendelsen er kommet frem og opplyse om forventet behandlingstid.

Reglene om taushetsplikt følger av forvaltningsloven §§ 13 til 13 f. Ettersom taushetsplikten reguleres særskilt i skattebetalingsloven § 3-2, følger utfyllende bemerkning til dette temaet i [kap. 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 [kap. 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 § 18a–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 krevje 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 skatteoppkreveren og 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 og skatteoppkrevernes 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 [kap. 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. Men 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. Skattekontoret vil være klageinstans for vedtak truffet av skatteoppkreverkontoret og Skattedirektoratet for avslag truffet av skattekontoret.

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 [kap. 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 grunngi 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 avgiftpliktige underrettes om det fattede 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 [kap. 3-3.7](#) og [kap. 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 [kap. 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. På skattebetalingsområdet vil skattekontoret være klageinstans for vedtak truffet av skatteoppkreverkontoret. 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 [kap. 3-3.3](#).

Unntak gjelder dessuten for forskuddsutskrivingen, 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 omgjørings-situasjonen 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 fra skatteoppkrever eller skattekontor 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 godskrivning 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 skatteoppkrever først nekter godskrivning, deretter får ny informasjon som gjør at godskrivning 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 saksomkostninger 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 begrensnings 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 oppnå dekning etter regelen 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, og kun hvor avgjørelsen er truffet av andre enn skatteutvalgene. 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.

Vedtak om saksomkostnader som treffes av kommunalt eller fylkeskommunalt organ, jf. forvaltningsloven § 28 annet ledd, kan påklages til fylkesmannen.

For saker og avgjørelser i forbindelse med tvangsfullbyrdelse vil det være tvangsfullbyrdsloven som regulerer ansvaret for saksomkostnader. Finansdepartementet har i en uttalelse av 13. januar 2010 konkludert med at forvaltningslovens regler om dekning av saksomkostnader ikke kommer til anvendelse ved klage over skatteoppkrevers vedtak i forbindelse med tvangsinnfordring. Saksomkostnader i forbindelse med klage over skatteoppkrevers vedtak vil kunne bli dekket i den grad tvangsfullbyrdsloven gir adgang til det. Liknende 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. 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. 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. Søknad om utsatt iverksettelse skal behandles så raskt som mulig. Avslag på anmodning om utsatt iverksettelse skal begrunnes.

En beslutning om å avslå 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 [kap. 3-3.7](#) og [kap. 10-1.2](#).

Det følger av skatteforvaltningsloven § 14-10 og tolloven § 16-19 at **vedtak om tilleggsatt, tilleggstoll og overtredelsesgebyr ikke skal**

**iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort.** Dersom skattepliktig eller tredjepart akter å prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger. Til forskjell fra forvaltningsloven § 42, hvor avgjørelsen av om utsatt iverksetting skal gis er underlagt forvaltningens frie skjønn, gir skatteforvaltningsloven og tolloven en ubetinget rett til utsatt iverksetting av vedtak om tilleggsskatt mv. Utsatt iverksetting etter annet ledd krever riktignok at skattepliktig, tollskyldner eller tredjepart, anmoder om utsatt iverksetting, men skattekontoret eller skatteoppkreveren skal ikke foreta en prøving tilsvarende den som gjøres ved anmodning om utsatt iverksetting etter forvaltningsloven § 42.

I **instruks av 11. desember 2015** besluttet Finansdepartementet at innkrevingen av tilleggsskatt, tileggsavgift, tilleggstoll 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 instruksene bestemte Finansdepartementet at endringene skulle gjelde for alle vedtak fattet fra og med 11. desember 2015 da instruksene ble gitt. Etter dialog mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet ble det besluttet 17. juni 2016 at innkreivingspraksisen også skulle legges om i saker der vedtak var fattet før 11. desember 2015. Den midlertidige ordningen er nå avløst av reglene i ny skatteforvaltningslov som trådte i kraft 1. januar 2017.

Tolloven § 16-19 gjelder for gebyr som er ilagt med hjemmel i tolloven § 16-17. **Gebyr ved manglende deklarerings** av kontanter og andre betalingsmidler, jf. tolloven § 16-15, omfattes ikke av retten til utsatt iverksettelse. Gebyret er heller ikke omfattet av Finansdepartementets instruks av 11. desember 2015. Tollmyndighetene kan i medhold av tolloven § 16-15 annet ledd tilbakeholde udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr som kan ilegges i medhold av bestemmelsen. Tilbakehold finner sted før vedtak om overtredelsesgebyret blir fattet og en rett til utsatt iverksettelse ville undergravid den sikringsrett som er nedfelt i tolloven.

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 innkreivingsmyndighetene. 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 iverksetting m.v. Bestemmelsen er omtalt i [kap. 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 avvikende klagefrist i forhold til forvaltningslovens regler.

Avvikende klageregler i forhold til forvaltningsloven følger også av § 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 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 §§ 6–10 om ugildhet (inhabilitet) gjelder derfor for innkrevingsmyndighetene. For skatteoppkreverene er dette presisert i skatteoppkreverinstruksen § 2-4 nr 1.

For ansatte i Skatteetaten gjelder bistillingsinstruksen som skal forhindre at tilsatte i etaten innehar roller som kan bidra til svekket tillit til tjenestemennenes upartiskhet. I henhold til skatteoppkreverinstruksen § 2-4 nr 3 er bistillingsinstruksen også retningsgivende for tilsatte hos skatteoppkreverene.

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 situasjon.

Det er flere **hensyn som begrunner reglene om habilitet**. For det første skal kravet til habilitet sikre at tjenestemannen ikke opptrer partisk i forberedelsen eller avgjørelsen av en sak. Reglene skal forhindre at det blir tatt usaklige hensyn i saksbehandlingen. For det annet er en viktig begrunnelse for habilitetsreglene, at folk har tillit til at tjenestemannen opptrer 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.

**Inhabilitetsgrunnene** følger av forvaltningsloven § 6 første og annet ledd. Første ledd gir en uttømmende liste over absolutte inhabilitetsgrunner, mens annet ledd gir en generell og skjønnsmessig inhabilitetsregel. 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 domstolloven § 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 å til 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 inhabilitetsreglene, begrenser adgangen til å ha slike posisjoner for ansatte hos innkrevingsmyndighetene.

I forvaltningsloven § 6 annet ledd er det en **generell inhabilitetsregel** 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 inhabilitetsgrunn, og de samme hensyn som begrunner inhabilitet for ektefeller, gjelder for samboere. De absolutte inhabilitetsgrunnene 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 konsta-

teres 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 habilitetsregelen. 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 nærmeste.

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 tjenestemannens utpartiskhet.

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 leder 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 alvor-

lige misligholdsreaksjoner, vil en underordnet hos den aktuelle innkreivingsmyndigheten 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 i forhold til parts- og nærhetsbegrepene i forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav a til e og annet ledd med den mer skjønsmessige 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. Når skatteoppkreveren er inhabil skal saken forelegges skattekontoret for eventuell oppnevning av setteoppkrever, jf. skatteoppkreverinstruksen § 2-4 nr 2.

Dersom det for eksempel i forbindelse med en søknad om lempning etter skattebetalingsloven viser seg at skatteoppkreveren kjenner søker, og man finner at han er inhabil, er kontoret også inhabilt, jf. forvaltningsloven § 6 tredje ledd. Inhabiliteten gjelder både for å avgjøre saken, men og for å avgi innstilling i saken. Saken skal da oversendes til skattekontoret som så overfører den til en skatteoppkrever i en annen kommune i henhold til skatteoppkreverinstruksen § 2-4 nr 2.

Hvis en toppleder ved skattekontoret er inhabil, f.eks ved kredittovervåking av en virksomhet, skal saken oversendes til Skattedirektoratet som overfører behandlingen av denne virksomheten til et annet skattekontor.

### 3-1.5 § 3-1 annet ledd – Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven

Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven 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 tvangsfullbyrdelseslovens bestemmelser kommer til anvendelse for skatteoppkrevers og skattekontorenes tvangsinnfordring gjennom utøvelse av særnamnsmyndighet og motregning.

Omfanget av regler i tvangsfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse er noe utvidet i forhold til tidligere rett. Bl.a. kommer reglene om klage i tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 til anvendelse for avgjørelser om motregning, også for de krav som tidligere har blitt motregnet etter de ulovfestede motregningsreglene, jf. § 13-5.

Skattebetalingsloven § 14-2 slår fast at tvangsfullbyrdelsesloven, 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 tvangsfullbyrdelsesloven §§ 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 skatteoppkreverne og skattekontorene ved utøvelse av særnamsmyndigheten.

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

Skattebetalingsloven § 14-10 slår fast at tvangssalg av varer etter toloven, skal finne sted gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven 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 tvangsfullbyrdelsesloven.

### **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 [kap. 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 det 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, tolloven § 12-1 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, tolloven 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 persons* økonomiske forhold faller inn under taushetsplikten. Taushetsplikten etter forvaltningsloven er derfor ikke like omfattende som taushetsplikten etter skatteforvaltningsloven, tolloven og arveavgiftsloven, hvor det fremgår direkte at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold.

Å gi forvaltningslovens regler om taushetsplikt anvendelse for innkreivingsmyndighetene kunne dermed i enkelte tilfeller ha medført en forskjell mellom innkreivingsmyndighetenes 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 innkreivingsmyndighetens taushetsplikt direkte opp til taushetspliktsreglene som gjelder for det organet som fastsetter kravet.



Skatte- og avgiftsmyndighetenes taushetsplikt var tidligere regulert i den enkelte særlov. Ved ikrafttredelse av ny skatteforvaltningslov er skatte- og avgiftsmyndighetens taushetsplikt nå regulert av skatteforvaltningsloven kapittel 3. Vedtak om toll blir fastsatt i medhold av tolloven og taushetsplikten er for denne kravtypen regulert av tolloven kapittel 12. Når Tolletaten utøver vedtaksmyndighet etter skatteforvaltningsloven vil denne lovs taushetspliktbestemmelser få anvendelse.

### 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. Den enkelte oppkrevers taushetsplikt vil med andre ord strekke seg like langt som taushetsplikten til det organet som har ansvaret for fastsettingen av kravet. Dette innebærer at den kommunale skatteoppkreveren er underlagt taushetspliktsbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 3-1. Skattekontorenes innkreving av merverdiavgift og særavgift følger også skatteforvaltningsloven § 3-1 mens skattekontorets taushetsplikt ved innkreving av arveavgift vil følge av arveavgiftsloven § 23 annet ledd. Ved innkreving av toll vil skattekontorets taushetsplikt følge av tolloven § 12-1.

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 og tolloven, 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. En ansatt hos skatteoppkreveren er derfor underlagt den samme omfattende taushetsplikt ved innkreving av ansvarskrav etter kapittel 16 som ved innkreving av de øvrige krav som skatteoppkreveren 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 tolloven § 12-1 første ledd.

Unntak fra taushetsplikten følger av skatteforvaltningsloven § 3-3 og tolloven § 12-1 annet ledd. Den 1. oktober 2019 trådte bl.a. nye regler om utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter i skatteforvaltningsloven § 3-3 i kraft, samt endringer i tolloven § 12-1 annet ledd, se nærmere om dette i [Prop LS \(2018-2019\)](#) kap. 17.

Når det reises **ansvarskrav** etter § 16-50 mot en kjøper for skatt og merverdiavgift 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 [kap. 16-50.4](#).

Skattedirektoratet har i en klagesak avgjort at en **solidarskyldner** ikke har rett til innsyn i Skatteetatens innkreving mot de andre solidar-skyldnerne. Direktoratet anser at hver innfordringssak mot en solidar-skyldner 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 innkrevingssaken 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 og tolloven vises det til [Skatteforvaltningshåndboken](#) kapittel 3 om taushetsplikt og Tolletatens [TollABC](#) kapittel 12-1 om taushetsplikt.

### 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 med merknads-rubrikk til offentlig gjennomsyn og offentliggjøring av disse lister i mas-semedia eller på internett.

Begrunnelsen for regelen er at det ikke fremgår direkte av forvalt-ningsloven at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold, i mot-setning til taushetspliktsbestemmelsene i skatteforvaltningsloven og tol-loven. Det ville ellers vært usikkert hvorvidt opplysninger om navngitte skyldneres restanser også ville vært omfattet av taushetsplikten etter for-valtningsloven.

I praksis vil bestemmelsen likevel ikke ha betydning på de områdene hvor taushetsplikten følger av skatteforvaltningsloven eller tolloven, 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. Ver-net 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

### 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 §§ 15-1 og 15-2

Første ledd oppstiller enkelte særregler for behandlingen av saker om lempning etter §§ 15-1 og 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 hen-

syn 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 oppsummert 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) annet 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 skjønnsmessige 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 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 jf. 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 skatteoppkrever 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.

Det bør etter Skattedirektoratets mening skilles mellom de ulike grunnlagene for trekkansvar. Der trekkansvaret er basert på egendeklarerte a-meldinger, men unnlatt eller forsinket betaling, er det god grunn til at det ikke gis forhåndsvarsel, begrunnelse eller klageadgang. Selv om meldingene er egendeklarerte 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.

Dersom et trekkansvar *ikke* baserer seg på deklarererte 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 skatteoppkrever vurdere og ta stilling til de innsigelser som kommer inn. Dersom arbeidsgiver har innsigelser mot ansvaret, vil dette uansett være noe skatteoppkrever må ta stilling til ved en senere tvangsinnfordring. Hensynet til å få et mest mulig riktig grunnlag gjør derfor at skatteoppkrever må ta stilling til eventuelle innsigelser før man går videre med tvangsinnfordring av kravet. At skatteoppkrever skal ta stilling til eventuelle innsigelser innebærer imidlertid ikke at det foreligger noen formell klagerett med skattekontoret 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.

Ordlyden i § 3-3 tredje ledd henviser kun til vedtak etter § 16-20, og det tilsier at det er klageadgang på vedtak etter § 4-1. Det er i tillegg gode grunner for at et selskap i forbindelse med vedtak om solidaransvar etter § 16-20 kan påklage det underliggende vedtaket om solidaransvar etter § 4-1 annet ledd med påstand om at det ikke foreligger et arbeidsleieforhold. Ofte vil situasjonen være at selskapet ikke er kjent med ansvaret før krav etter § 16-20 gjøres gjeldende. Det vil da være urimelig om selskapet ikke får anledning til å imøtegå vedtaket, eller beslutningen om at det foreligger arbeidsleie. Et vedtak om solidarans-

svar etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd vil derfor etter Skattedirektoratets oppfatning kunne påklages etter reglene i forvaltningsloven.

På tilsvarende måte vil et krav på arbeidsgiveravgift kunne påklages, dersom kravet gjøres gjeldende mot den solidarisk ansvarlige etter § 4-1 annet ledd.

Skatteoppkrever er innkreivingsmyndighet for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Klageinstansen er skattekontoret. Der skattekontoret er innkreivingsmyndighet etter § 2-1 fjerde ledd er klageinstansen Skattedirektoratet.

### 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 [kap. 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 innkreivning 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 innkreivningen. Slike søknader vil i tillegg komme samtidig med at kravene sendes ut, et tidspunkt hvor skatteoppkreverne og 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. § 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 tilleggs-skatt, tilleggstill og overtredelsesgebyr, se ovenfor i [kap. 3-1.3](#). For mer om forholdet til § 10-1, se [kap. 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. folkeregisterloven §§ 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 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.

### 3-5.1 Forarbeider

- [Prop. 1 LS \(2018-2019\) s. 304](#)

### 3-5.2 Generelt om bestemmelsen

Bestemmelsen er ny og trådte i kraft fra 01.07.2019. 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.

# 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 skatteoppkreveren.

(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 \(1981–1982\)](#) Om 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 tollavgivninga, kapittel 4 Enklare regler for utanlandske arbeidstakarar.

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 skatteoppkreveren 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 forsikringselskaper, samvirkeforetak, selskap eller sammenslutning som noen eier formueandeler 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 allmenningssyre.

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 den nye kildeskatteordningen 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 [kap. 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 utbetaleren 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 [kap. 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 kontoinnehaver 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. Bankens 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 som 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](#) på Skatteetatens sider om "[Arbeidsgiver](#)" og [Skatte-ABC 2019](#) om "Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet" på side 1525-1350.

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

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 entrepriskontrakter 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 i mellom 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 skattetrekk 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 [kap. 4-1.4](#).

I Frostating lagmannsretts dom av 27. oktober 2003 ([RG. 2004 s. 105](#)) ble et selskap som benyttet leid arbeidskraft ikke holdt ansvarlig for manglende skattetrekk 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 [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) 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 [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

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 skatte- trekk. 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 ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble det fastsatt ny modell for beskatning av aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer gjennom kildeskatt etter skatteloven § 10-13. Beskatningen vil fortsatt skje gjennom en trekkordning for utdelende selskap, men trekket vil nå i prinsippet være endelig gjennom innsending 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 til nye bestemmelser 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 (høvedsmann, rederi, osv.). Hvis et båtlag ikke har noen bestemt leder, har den som selger og får oppgjør for fangsten, samme plikter som høvedsmann. Videre er høvedsmann 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 entreprisedoppdrag, 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 [kap. 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 [kap. 4-1.3.3](#) om grensedragningen mellom arbeidsutleie og

entreprisepdrag. Arbeidsutleie må også avgrensnes 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 [kap. 4-1.3.3](#).

Angående **klageadgang for vedtak om solidaransvar** i henhold til § 4-1 annet ledd, se nærmere om spørsmålet i [kap. 3-3.5](#) og [kap. 16-20.2](#).

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 gruppeinntaket 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 gruppeinntak.

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 skatteoppkreveren, 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. Sk-melding 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 skatteoppkreveren og at utleier og innleier fremlegger avtalen mellom dem. Avtalen må normalt fremlegges før arbeidet påbegynnes. Dersom avtalen først fremlegges for skatteoppkreveren 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 skatteoppkreveren 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 \(1981–82\)](#) 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 kontraktperioden 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.

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 krav etablert etter reglene om summarisk fellesoppgjør. Solidaransvaret omfatter heller 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 ytel-

sene 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 slik 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 [kap. 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 forskuddsutskrivningen

(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 utskrivning 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 skattetap, 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 utskrivningen 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 utskrivning, 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 utskriving 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. [kap. 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 tilsvarende 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 **utskriving** 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. [kap. 4-1.3.1](#).

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

Fjerde ledd gjelder utskriving og beregning av **naturressursskatt** etter skatteloven 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 utskriving 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 tollavgivninga, kapittel 4 Enklare regler for utenlandske arbeidstakarar.

### 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 [kap. 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.skatte-etaten.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 forskuddsutskrivingen. 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 forskuddsutskrivingen

(1) Forskuddsutskrivingen 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 forskuddsutskrivingen

Forskuddsutskrivingen 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. Skattedirektoratet utøver denne kompetansen når det utsteder skattekort og forskuddsskatt i **den sentrale forskuddsutskrivingen** før inntektsårets begynnelse.

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

(1) Endres skattereglene etter at forskuddsutskrivingen 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 forskuddsutskrivingen.

(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 forskuddsutskrivingen. 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 forskuddsutskrivingen.

### 4-6.3 § 4-6 første ledd – Endring av forskuddsutskrivingen

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 fastsettingsbegrepet 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 fastsettesbegrepet 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) ikraft 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 tilleggskudd. Skattemeldingen vil her gi god veiledning. Ved innlevering av skattemeldingen vil skattyteren ha oversikt over sin inntekt og formue og vil kunne gjøre seg opp en mening om skattefastsettingen er korrekt.

Skatteoppkreveren kan i utgangspunktet ikke nekte å ta imot tilleggskudd. Det antas imidlertid at skatteoppkreveren 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 tilleggskudd er at utskrevet forskudd ikke vil dekke skatten som vil bli fastsatt, og at tilleggskuddet vil kompensere for dette.

**Fristen for innbetaling** av tilleggskudd følger av § 4-7 annet 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. Fristen for å betale tilleggskudd blir da kortere enn i dag. Regelen om at skattytere kan betale tilleggskudd frem til 31. mai tar ikke høyde for at skatteoppgjøret er ferdigstilt før dette tidspunktet. Skatt som blir betalt inn i perioden fra skatteoppgjøret er ferdigstilt og frem til 31. mai, vil ikke være tilleggskudd 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 tilleggskudd 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 tilleggskudd. 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 lønns-takere 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 tilleggskudd 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.

Tilleggskudd 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 tilleggskuddet 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. Skatteoppkreveren 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 skattemelding. Skatteoppkreverkontoret plikter å postere innbetalingen i henhold til det som fremgår av innbetalingsinformasjonen. Skatteoppkreveren 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 visse skattebeløp skal overføres til staten inntil avgjørelse om den endelige fordeling blir truffet.

(2) Når et område er avskåret fra forbindelse med regjeringen eller det av andre grunner finnes nødvendig, kan Kongen gi fylkesmannen 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 fylkesmannen 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.

### 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 visse skattebeløp skal overføres til staten inntil avgjørelse om den endelige fordelingen blir 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 når det av andre grunner finnes nødvendig, delegere sin kompetanse til fylkesmannen 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 skattetrekksmelding 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 skattetrekksmeldinger 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) Trekkstabeller 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 skattetrekksmelding 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 strekkets 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 2012 ble begrepet "å utskrive" skattekort erstattet av begrepet "å utstede" skattekort, slik at det passer bedre til elektronisk skattekort og dessuten er et teknologinøytralt begrep. Det ligger ingen realitetsendring i den nye begrepsbruken.

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

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

Det finnes fire typer skattekort: tabellkort, prosentkort, frikort og fribeløpskort (frikort med beløpsgrense). Forskuddstrekk skal beregnes etter trekktabell ("tabelltrekk") eller med en viss prosent av lønnsbeløpet ("prosenttrekk"). **Tabellkort** viser hvilken tabell arbeidsgiver skal trekke etter og hvilken prosentsats arbeidsgiver skal bruke ved forskuddstrekk i ytelser som det ikke kan trekkes i etter tabell. **Prosentkort** viser hvilken prosentsats 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 skattyteren er fritatt for forskuddstrekk hele året eller i en bestemt del av året. Frikort kan skrives ut for resten av trekkåret eller for et bestemt kortere tidsrom. Som andre skattekort får et frikort virkning overfor alle arbeidsgivere i trekkåret, og for alle ytelser som skattyteren får fra arbeidsgiveren i den tiden frikortet gjelder. Frikortet kan ikke begrenses til én eller flere bestemte arbeidsgivere 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 skrive ut 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 søke om skattekort på [www.skatteetaten.no](http://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](http://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 tilsvare den samlede skatten og trygdeavgiften som vil bli fastsatt året etter. I tabellene for lønns-takere er det derfor tatt hensyn til skattesatser, personfradrag, minstefradraget og til at lønnsstakeren etter skattebetalingsforskriften §§ 5-7-1 og 5-7-2 er fritatt for trekk i feriepenge 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 blir reglene om standardfradrag for utenlandske arbeidstakere opphevet med virkning for inntektsåret 2019.

#### **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 skatte-loven §§ 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 [kap. 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 forskuddsutskrivningen.

#### **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 fastsette 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 forskuddsberegningen 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 forskuddstrekkets 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 tilfel-

lene hvor det utstedes frikort før inntektsårets begynnelse. Se nærmere om utstedelse av skattekort og frikort under [kap. 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 den skattepliktige 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 minstepeløp for når utbetaling kan skje.

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 skatteoppkreverne. Tilbakebetaling etter årsskiftet bør derfor bare gjøres i tilfeller hvor tilbakebetalingen har særlig mye å si for skattyteren. Etter 1. mai i fastset-

tingsåret 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. Vedtaket vil gjelde rettigheter og plikter til en bestemt person, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav b. Avgjørelsen må derfor anses som et enkeltvedtak. Forvaltningsloven gjelder på skattebetalingsområdet, med de unntak som følger av skattebetalingsloven § 3-3. Siden det ikke er gjort unntak for avgjørelser som fattes etter § 5-3 annet ledd, vil disse vedtakene etter Skattedirektoratets oppfatning kunne 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 skatteoppkreveren. Dersom arbeidstakeren allerede har tilbakebetalt brutto ytelse til sin arbeidsgiver, vil arbeidstakeren kunne få tilbakebetalt den delen som utgjør trukket skatt fra skatteoppkreveren.

### **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 skatteoppkrever til skattyter og åpner for at skatteoppkreveren 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 skatteoppkrever til arbeidsgiveren på nærmere vilkår og åpner for at skatteoppkreveren kan foreta tilbakebetaling av trekkbeløp, dersom arbeidsgiveren er avskåret fra å foreta korreksjon etter bestemmelsene i § 5-5-2. Bestemmelsen åpner også for tilbakebetaling av trekkdelen av fastsatt skatt (innbetalt skatt knyttet til tidligere inntektsår) til arbeidsgiver etter at skatteoppgjør er foretatt, på nærmere vilkår. Skattedirektoratet har gitt nærmere [Retningslinjer for korrigering og tilbakebetaling av forskuddstrekk](#).

## 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 sparedelen 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 regler for rapportering og skatlegging av naturalytingar og kapittel 4 Enklare regler 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, 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 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 skatteloven 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 til 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 allmenntilgitt institusjoner eller organisasjoner. For nærmere redegjørelse om reglene for lønnet arbeid i hjemmet og veldedige organisasjoner, se [www.skatteetaten.no](#). Det er innført forenklede oppgjørsordninger for disse gruppene, se "[Lønn til privatpersoner for arbeid i oppdragsgivers hjem](#)" og "[Lønn fra veldedig eller allmenntilgitt 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 skatteloven § 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 [kap. 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 [kap. 5-5](#).

Ved innføringen av den nye ordningen med **kildeskatt for utenlandske arbeidstakere** som er bosatt i utlandet får bestemmelsen et nytt annet punktum. Fra 1. januar 2019 blir dette tredje punktum når bestemmelsen får et nytt annet punktum om arbeidsgiverpliktene for tredjepartsytelser. Nytt annet og tredje punktum i bestemmelsen gjelder med virkning for inntektsåret 2019.

Det fremgår av annet punktum, slik bestemmelsen lyder fra 1. januar 2019, 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 allminnelige 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 tredjepartar.

Bestemmelsen tredje punktum, slik den lyder 1. januar 2019, 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 blir skattlagt etter vanlige regler. For en nærmere redegjørelse av ordningen, se [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) kapittel 4.

Skattekontoret skriver ut 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. Selskapets 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 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).

### 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 ligningsvedtak 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. 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 er levert. Dette gjøres i Aksjonærregisteroppgaven (RF-1086). 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 kontraktspartner 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 skattemyndighetene 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 1. januar 2017 ikke gitt noen slike bestemmelser i skattebetalingsforskriften.

## 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 presentsats i den øvrige inntekten.

(6) Når det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra kommunen 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 skatteoppkreveren 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. (kjeldeskatt 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 sjettededd.)

- [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 tollovgivninga (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).

#### 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 forskuddstrekets 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 uførereformen 1. januar 2015, slik at de skattlegges 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 trygdeytel-



ser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser skal forskuddstrekket være 30 prosent når arbeidsgiveren mangler skattekor-topplysninger.

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.

#### **5-5.4 § 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 [kap. 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 i flere kommuner**

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

Normalt skal man ikke ha skattekort fra 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 hovedsmann – 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 [folketrygdloven](#) 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. (kjeldesatt 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 kildesatt 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, drikkepenger, 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 styrever omfatter.

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 regelmessig personlig understøttelse etter lov eller avtale, 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 overgangsstønad etter folketrygdloven §§ 15-7, 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, introduksjonsstønad beregnet etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere kap. 3 og kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, som skattepliktig inntekt. Slike utbetalinger vil etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b også være trekkpliktige.

#### **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 fradrag for fellesutgifter (delingsfangsten), fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslottet. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Det er bare lott eller part til aktiv deltaker i fisket eller fangstvirksomheten, herunder hovedsmann, og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder, som er trekkpliktig. Båtlott og notpart eller annen redskapspart 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 kap. 5-4.4 og kap. 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 prosent-sats.

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 gi 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 begrensnings 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.

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 med kort botid i Norge 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 tollavgivninga 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 uførereformen som lønn, og er dermed omfattet av § 5-7 første ledd bokstav a. Det samme gjelder overgangsstonad til enslige forsørgere etter folketrygdloven § 15-6 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 opp-tjeningsåret) 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 med kort botid i Norge for desember måned, skal være fritatt for forskuddstrekk. Fritaket gjelder ikke beløp som 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 § 51 første ledd, men er unntatt fra forskuddstrekk

Med **underholdsbidrag** menes regelmessige, ensidige bidrag/understøttelser, som yteren i samsvar med lov eller avtale, er forpliktet

til å yte. Underholdsbidrag er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-42, men er unntatt fra forskuddstrekk.

Barnebidrager underholdsbidrag, men er ikke skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-43 første ledd bokstav h og ikke trekkpliktig.

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

#### **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. Ved en inkurie var bestemmelser om at trekkfritaket ikke gjelder for kildeskatt på pensjon regulert to steder i § 5-7, både i første ledd bokstav b tredje punktum og i annet ledd. I annet ledd var det videre vist til § 5-5 femte ledd i stedet for § 5-5 fjerde ledd. Lovteksten er rettet opp.

#### **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. 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 fradragsbeløp 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. [kap. 5-9](#). Andre fradrag som skattyteren har krav på ved fastsettingen og som skattekontoret tar hensyn til ved forskuddsutskrivningen, 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 feks. 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 trekkpliktig 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 [kap. 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 [kap. 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 (mannskapsloten), 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 innkrevingsentral til Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral.)
- [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 før 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 for-

skuddstrekk 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 arbeidstakarar.

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 kap. 5-12.

Etter skattebetalingsloven § 16-20 vil den som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskattordningen) være økonomisk ansvarlig for at trekket blir foretatt og at oppgjøret blir gitt i samsvar med gjeldende bestemmelser. Ansvar 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, underholdsbidrag 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 [kap. 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, prosentlønn for serveringspersonale, drosjesjåfører og ved innkassering av salgsbeløp, premier og lignende. I skattebetalingsforskriften § 5-8-1 er det gitt særskilte regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk for prosentlønn for personale.

**Drikkepenger** er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-10, og en trekkpliktig godtgjørelse, jf. skattebetalingsloven § 5-6. Drikkepenger som servitører mottar fra publikum utover de serveringspenger som går inn i arbeidsavtalen, skal således regnes med ved trekkberegningen. 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 [kap. 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 Skatteministeriet, 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 faktisk 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.

Det følger av forskriften § 5-10a-1 første ledd at dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet. Av § 5-10a-1 annet ledd følger at selskaper registrert i VPS kan likevel trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent i aksjeutbytte når aksjen er registrert på konto i VPS med en lavere kildeskattesats. Bestemmelsen er ikke ment å innebære noen endring av den praksis, om når man kan trekke redusert kildeskatt, som forelå før ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven og endringene i skattebetalingsloven.

Fra og med 1. januar 2019 kommer det nye regler om når det kan trekkes lavere kildeskatt enn den ordinære satsen på 25 prosent på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer. Reglene ble først varslet å skulle tre i kraft 1. januar 2018 (som innebar en opprinnelig utsettelse på et år), men har blitt ytterligere utsatt til 1. januar 2019 for å gi aktørene som omfattes av reglene tilstrekkelig mulighet til å sørge for at kravene til dokumentasjon er oppfylt innen ikrafttredelsen. Nærmere informasjon om de nye reglene er publisert på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no). Disse er også beskrevet i [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) punkt 15.2.7.4 (s. 127 flg). Dokumentasjonsreglene vil fra og med 2019 fremgå av ny § 5-10a og vil dermed erstatte dagens § 5-10a-1.

## 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). Forsikringsselskap 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 lønnsregnskap, 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 skattelovgivningene 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 arbeidstakere.

#### Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-11-1 til 5-11-7.
- [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

Skattebetalingsloven § 5-11 første ledd gir regler om plikt til å levere opplysninger om forskuddstrekket for arbeidsgivere og andre som har plikt til å foreta forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 og for selskaper som er trekkpliktige etter § 5-4a.

Bestemmelsens første ledd annet punktum ble tilføyd i bestemmelsen i forbindelse med innføringen av den nye ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet. For skattetrekk

etter § 5-4 første ledd gjelder tilsvarende regler for levering av opplysninger som for arbeidsgivere etter første punktum. Endringen gjelder med virkning fra inntektsåret 2019. Se nærmere omtale av ordningen under [kap. 5-4](#).

Bestemmelsen ble endret i forbindelse med innføringen av **a-ordningen** den 1. januar 2015. Innføringen av a-ordningen medførte 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 a-ordningen er blant annet å forenkle arbeidsgivers rapportering av inntektsopplysninger ved at man skal unngå dobbelrapportering til flere etater.

Tidligere var **fristen for levering** av terminoppgave den femtende i annenhver måned, altså 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Det var da sammenfall mellom fristen for levering av terminoppgave og fristen for betaling.

Arbeidsgiver skal nå ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekket for hver kalendermåned etter reglene i **a-opplysningsloven**. Etter a-opplysningsloven § 4 første ledd skal opplysninger gis av den opplysningspliktige minimum en gang per kalendermåned. Som tidligere er det seks årlige oppgjørsperioder eller betalingsterminer, jf. skattebetalingsloven § 10-10, se nærmere omtalen av [kap. 10-10](#). Forskuddstrekk for de to foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

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. Etter a-opplysningsforskriften § 2-1 første ledd skal opplysningene leveres senest den femte 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. femte ledd.

Før bestemmelsen ble endret 1. januar 2015 var plikten til å sende såkalt **"0-oppgave"** regulert i første ledd annet og siste punktum. Skatteoppkreveren kunne fritta arbeidsgiveren fra å sende slik "0-oppgave". På bakgrunn av at det nå skal leveres opplysninger etter a-opplysningsloven minst én gang per måned, ble bestemmelsen overflødig, og første ledd annet og siste punktum ble opphevet. Fra 1. januar 2015 skal det leveres a-melding selv om det i en oppgjørsperiode ikke har forekommet trekkpliktige utbetalinger fra arbeidsgiver, og det derfor heller ikke er gjennomført skattetrekk.

Straffeansvaret 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 skatteoppkrever 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-opplysnings-



loven ([Prop. 112 L \(2011–2012\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga) på side 102–103 at arbeidsgivere som misligholder opplysningsplikten sin, skal kunne straffes etter bestemmelsene i skattebetalingsloven. Skatteoppkrever kan derfor fremdeles inngi anmeldelse for manglende eller for sen innlevering av opplysninger. Sanksjonene for manglende innrapportering eller for sen levering av opplysninger er imidlertid regulert i a-opplysningsloven. Etter a-opplysningsloven §§ 10 og 11 er sanksjonene tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr. Skattedirektoratet ved Etatenes Fellesforvaltning har myndighet til å ilegge disse sanksjonene.

Tidligere var **fordelingen av forskuddstrekket** til den enkelte kommune regulert i bestemmelsens annet ledd. Fordelingen blir nå ivaretatt av a-opplysningsloven gjennom en kopling mellom opplysningene om gjennomført forskuddstrekk og inntektsmottakers skattekommune. Med andre ord foretas det ved terminoppgjøret en fordeling av det samlede innbetalte forskuddstrekket i vedkommende termin "fra" innbetalingskommune "til" skattekommune, der opplysningene danner fordelingsnøkler. Nærmere om fordeling av skatt mellom skattekreditorene, se [kap. 8-1](#).

Selskap mv. 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 a-melding og nærmere regler om levering av opplysninger vil bli fastsatt i forskrift. Det fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3 at "melding om trekk skal leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt. Selskaper registrert i VPS-registeret skal likevel levere melding om trekk senest en måned etter at trekk er foretatt."

### 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 tilfredsstiller kravene i bokføringsloven med forskrift.

Arbeidsgivere som ikke er bokføringspliktige, og som velger å ikke føre lønningsregnskap etter bokføringsloven, skal føre lønningslister mv. etter forskriften § 5-11-2.

Før innføringen av a-ordningen var det i § 5-11 annet ledd en bestemmelse om **skjerpet oppgjør** for arbeidsgiver som hadde vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter loven eller forskrift gitt i medhold av loven. De nærmere reglene om skjerpet oppgjør fremgikk av skattebetalingsforskriften § 5-11-5. Bestemmelsen ble opphevet fra 1. januar 2015, da flere av opplysningspliktene som fulgte av skattebetalingsloven nå skulle rapporteres i henhold til a-ordningen. Etter at a-opplysningsloven trådte i kraft ville det derfor kun være behov for å gi regler om "skjerpet betaling" for mislighold av forfallsreglene etter § 10-10 første ledd. Bestemmelsen er derfor videreført i skattebetalingsloven § 10-10 tredje ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-6 for så

vidt gjelder betalingsforpliktelsen. Nærmere om skjerpet betaling, se [kap. 10-10.9](#).

#### **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 kildekattefallene. Denne bestemmelsen ble opphevet ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven den 1. januar 2017.

## 5-12 § 5-12. Skattetrekkkonto

(1) Forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den som foretar trekket skal sette beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkkonto).

(2) Holdes saldo på skattetrekkkontoen så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, kan løpende overføring til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkkonto kan det stilles garanti av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansforetaksloven. Når foretatt trekk overstiger saldo på skattetrekkkonto eller garantien, skal manglende beløp straks settes inn på kontoen.

(3) Betaling til skattetrekkkonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Garanti eller oppfylt skattetrekkkonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten skatteoppkreverens samtykke, kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkkontoen på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren 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 skattetrekkkonto.

### 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 tollovgivinga s. 41 og [Innst. 400 L \(2016–2017\)](#) s. 12.
- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga, kapittel 4 Enklare reglar for utanlandske arbeidstakarar.

### 5-12.2 § 5-12 første ledd – Eiendomsretten til trukne beløp

Bestemmelsen slår fast at forskuddstrekk og skattetrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Dette medfører blant annet at øvrige kreditorer er avskåret fra å ta beslag i beløpene, både ved utlegg, motregning og konkurs.

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 [kap. 5-4](#).

Av annet punktum følger plikten til å sette beløp som er trukket i forskuddstrekk og skattetrekk inn på særskilt bankkonto (**skattetrekkkonto**). I bestemmelsens annet og tredje ledd er det gitt alternativer til

innsetting på skattetrekkskonto som nevnt. Disse bestemmelsene omtales nedenfor.

Det fremgår av § 14-5 annet ledd at ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, skal arbeidsgivere med plikt til å ha skattetrekkskonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk. Bestemmelsene i § 5-12 om skattetrekkskonto vil dermed også få anvendelse for beløp som er trukket som utleggstrekk.

### 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 kredittforetak og finansieringsforetak som er tildelt konsesjon etter finansforetaksloven §§ 2-7 flg. For den nærmere beskrivelsen av hva som ligger i begrepene bank, kredittforetak og finansieringsforetak vises det til finansforetaksloven § 1-3 og forarbeidene til bestemmelsen, se [Prop. 125 L \(2013–2014\)](#) s. 156–157. Skatteoppkrever 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.

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.

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 skatteoppkreveren gir samtykke, kan ikke kontohaver disponere over skattetrekkskontoen på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eksempel på situasjoner hvor det kan være aktuelt for skatteoppkreveren 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.

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 skatteoppkreverens 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 skatteoppkreveren eller til tilsvarende konto (skattetrekkskonto) i annen bank. Bankene vil dermed ikke være forpliktet til å kontrollere at en overføring fra skattetrekkskonto til skat-

teoppkreverens 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 skattetrekkkonto 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) Skatteoppkreveren 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. Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, 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 skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

(2) Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever 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 skatteoppkreveren 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. (Presetning 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 tollovgivninga 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.

#### 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 skatteoppkreverens kontroll av arbeidsgivere (arbeidsgiverkontrollen), og anvendelsesområdet er begrenset til å omfatte gjennomføring av **forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk**. Arbeidsgivers plikt til å fremlegge opplysninger i forbindelse med kontrollen er noe utvidet i forhold til tidligere lov, idetplikten, 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 folketrykkløven § 24-4.

**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 den kommunale skatteoppkrever en plikt til å føre kontroll med arbeidsgivere i kommunen, 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. Kontroll gjennomføres som **stedlig kontroll** (bokettersyn), eller ved **kontorkontroll**. Kontorkontrollen skjer i forbindelse med arbeidsgiverens løpende innbetaling og levering av opplysninger. Hovedformålet er å sikre rettidig og fullstendig oppgjør og levering av opplysninger. Typiske virkemidler i forbindelse med kontorkontrollen er purring, innfordringstiltak og gebyrberegning. Kontorkontrollen kan også gi indikasjoner på om det er behov for 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 virksomheters elektroniske arkiver. Mer om dette i [kap. 5-13.4](#).

Første ledd siste punktum fastslår at også skattekontoret og Riksrevisjonen kan foreta bokettersyn. De kan avholde ettersyn av eget tiltak, eller på anmodning fra skatteoppkrever. Slik anmodning kan være



aktuelt ved særlig kompliserte ettersyn eller hvis arbeidsgiveren står i en særstilling overfor kommunen.

#### **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 skatteoppkreveren (eller skattekontoret) kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, enten hos arbeidsgiver selv eller hos skatteoppkrever eller skattekontor. 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 utvikling. 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 skatteoppkreveren 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 avgifts kontroll (endret ved forskrift 1. juli 2013 nr. 819 og forskrift 9. desember 2016 nr. 1540).

I tillegg til kontrollen av arbeidsgiver som følger av § 5-13, gjelder forskriften for kontroll etter folketrygdloven § 24-4. Det innebærer at denne forskriften også gjelder for flere myndigheter, det vil si Skattedirektoratet, skattekontoret og skatteoppkreveren som alle har kontrollmyndighet på sine respektive områder.

## 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.

### 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 avgiftsunndragelser.

Hensikten bak bestemmelsen om bokføringspålegg er å bedre kvaliteten på den næringsdrivendes regnskap. Bokføringspålegget er ikke ment å være en reaksjon mot allerede begåtte lovovertrедelser, 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.

**Fristen** for oppfyllelse skal være minimum fire uker. 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.

Myndigheten til å gi bokføringspålegg er lagt til skattekontoret. Skatteoppkreveren kan anmode skattekontoret om å gi pålegg dersom skatteoppkreveren finner at det er grunnlag for det.

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.

Ved en inkurie har et fotnotetegn blitt en del av den offisielle lovteksten i bestemmelsens første setning. Da det er klart at dette er en inkurie, har vi valgt å ta denne ut av lovteksten ovenfor.

## 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 (kilde-skatteordning) eller utleggstrekk, er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, 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 tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke 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 tollavgivninga, kapittel 4 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 § 5-13 b 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 bokettersyn. 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. Skatteoppkrever, som etter § 5-13 har plikt til å føre kontroll med arbeidsgivere, må derfor ta kontakt med skattekontoret dersom de i sin alminnelige kontrollvirksomhet oppdager forhold som tilsier at revisjonsplikt bør ilegges.

**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. Enkeltstående brudd på bokføringslovgivningen skal normalt ikke lede til pålegg om revisjon.

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. Styret må da innhente en erklæring fra registrert eller statsautorisert revisor som bekrefter at han har tatt på seg oppdraget (**villighetserklæring**), jf. skatteforvaltningsforskriften § 11-2-3 fjerde ledd. Der selskapet ikke fremlegger slik erklæring fra revisor innen en fastsatt frist, kan det besluttes tvangsoppløsning av selskapet etter aksjeloven § 16-15 første ledd. Selskapet skal sende en kopi av villighetserklæringen til skattekontoret innen den frist som er satt i pålegget om revisjon, jf. skatteforvaltningsforskriften § 11-2-5. Etter [SKD-melding 9/2012](#) skal selskapet gis en frist på minimum seks uker for å innhente erklæring fra revisor om at denne påtar seg oppdraget. Fristen skal regnes fra den dagen pålegget ble gitt.

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 var tidligere gitt nærmere regler i forskrift 2. mai 2012 nr. 390 Om pålegg om revisjon mv. Denne forskriften ble opphevet i forbindelse med ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017. Bestemmelsene fremgår nå av skattebetalingsforskriften §§ 5-13b-1 til 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 [kap. 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 s. 251–255 og [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 tollovgivninga, kapittel 4 Enklare regler for utlandske 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.

Etter bestemmelsens annet ledd skal pålegget rettes til den ansvarlige personen i foretaket. Dette er innehaveren av enkeltpersonforetaket, og daglig leder, eventuelt styreleder i selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning.

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 [kap. 5-4](#).

## 5-14 § 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto, 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 § 2-3 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 skatteoppkreverne og skattekontorene 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 skattekontoret og den som har fått fullmakt fra skattekontoret eller skatteoppkreveren 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.

### 5-14.2 Generelt om § 5-14

Bestemmelsen gir skatteoppkreveren 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 skatteoppkreverens rett til å kreve fremlagt dokumenter fra den arbeidsgiveren som det gjennomføres ettersyn hos etter § 5-13 og forskriften § 5-13-2. I og med at også arbeidsgiveren har plikt til å gi skatteoppkrever de aktuelle opplysningene, får kontrollorganene ikke tilgang til nye typer opplysninger ved å henvende seg til en tredjemann. I forarbeidene er det dessuten forutsatt at skatteoppkreveren først søker å få de aktuelle opplysningene fra arbeidsgiver selv, før det eventuelt rettes en forespørsel til tredjemann. Dersom de aktuelle opplysningene allerede foreligger på skattekontoret, forutsettes det dessuten at skatteoppkreveren heller søker å få opplysningene utlevert derfra, slik at banken mv. ikke må gi de samme opplysningene til skatte- og avgiftsmyndighetene flere ganger. Skatteoppkrever bør altså undersøke om opplysningene kan foreligge på skattekontoret, før det gjøres henvendelse til den aktuelle tredjemann.

Det forutsettes at opplysningene skal brukes i forbindelse med arbeidsgiverkontroll. Opplysningene kan kun innhentes i forbindelse med en planlagt eller pågående kontroll av navngitt person/arbeidsgiver. Det er også en forutsetning at opplysningene er relevant for kontrollen. For eksempel kan ikke skatteoppkrever 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 arbeidsgiversskattetrekkkonto 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 skal kun innhentes dersom det foreligger **saklige kontrollmessige grunner** for det, og det må være 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 oppkrever 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 skatteoppkreveren ønsker informasjon om en konto som ikke tilhører arbeidsgiveren, stilles det strenge krav med hensyn til dokumentasjon av tilknytningsforholdet 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 først 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. Tilsvarende bestemmelse finnes ikke i skatteforvaltningsloven eller merverdiavgiftsloven.

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.

Ved lov 10. desember 2010 nr. 69 fikk bestemmelsen ett nytt annet punktum. For å lette skattemyndighetenes kontrollarbeid – særlig på større byggeplasser – kan de ansatte bli pålagt å **legge fram sitt idkort**. På kortene fremkommer opplysninger om den enkelte arbeidsta-

kers 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 kan pålegges å gi opplysninger om økonomiske mellomværende vedkommende har eller har hatt med den aktuelle arbeidsgiveren. 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.

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 leverings sedler 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 skattekontoret, og den som har fått fullmakt fra skattekontoret eller skatteoppkreveren til å foreta bokettersyn etter § 5-13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

Vanligvis utføres bokettersyn av skatteoppkrever selv, eller av en eller flere regnskapskontrollører ved skatteoppkreverkontoret. I praksis vil det også være disse som innhenter opplysninger etter § 5-14. Mange kommuner har imidlertid opprettet interkommunale samarbeid vedrørende arbeidsgiverkontrollen. I den grad disse samarbeidsordningene er gitt fullmakt til å foreta bokettersyn, vil de med hjemmel i fjerde ledd også kunne innhente opplysninger fra tredjemann etter første til tredje ledd.

Det vil ikke være særlig praktisk at opplysninger innhentes av skattekontorene (eller den som har fått fullmakt fra skattekontoret). Noe av bakgrunnen for at skattekontorene likevel er gitt en slik adgang, er at disse er faglig overordnet skatteoppkreverne, samt at skattekontorene i enkelte tilfeller kan gjennomføre kontroll på vegne av skatteoppkreveren etter § 5-13.

## 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.

(2) Klage, som kan være muntlig, må fremsettes straks når den pålegget angår er til stede og ellers innen tre dager. Klagefristen for pålegg etter § 5-13a 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.

### 5-15.2 § 5-15 – Generelt om § 5-15

Den som er ilagt et bokføringspålegg etter skattebetalingsloven § 5-13a, pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale etter skattebetalingsloven § 5-13c eller er blitt pålagt å fremlegge opplysninger i forbindelse med arbeidsgiverkontroll etter skattebetalingsloven § 5-14, har rett til å klage over pålegget. Klagen kan begrunnes med at det ikke foreligger plikt eller adgang til å etterkomme pålegget.

Som det fremgår av §§ 5-13a og 5-13c er det skattekontoret som kan beslutte å gi bokføringspålegg og pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale. Skattedirektoratet vil da være **klageorgan**. Skatteoppkreveren kan pålegge at opplysninger gis etter § 5-14. I disse tilfellene vil skattekontoret være klageorgan. Dersom det unntaksvis er skattekontoret som har gitt pålegget, jf. § 5-14 fjerde ledd, vil Skattedirektoratet være klageorgan.

Klage skal i utgangspunktet fremsettes straks, når den påbudet gjelder er tilstede. Dersom vedkommende ikke er tilstede når pålegget gis er fristen tre dager. Fristen for å klage starter å løpe når pålegget blir gitt. Klagefristen for pålegg etter § 5-13a er imidlertid tre uker. Fristen for å klage over bokføringspålegg ble endret fra tre dager til tre uker i forbindelse med ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017. Bakgrunnen for endringen var at det skulle være en tilsvarende klagefrist

for bokføringspålegg etter skattebetalingsloven som klagefristen for bokføringspålegg etter skatteforvaltningsloven § 11-4, se [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning på side 160–161.

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 til avgjørelse.

## 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 rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

(4) Vedtak om tvangsmulkt etter første og annet ledd kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 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.

### 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 tvangsmulka bør tilpassast den som blir pålagd mulka, 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 nåværende skattebetalingslov § 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

Bestemmelsen 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, men den 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. juni 2008.

### 5-16.4 § 5-16 tredje ledd – Vedtak om og inndrivelse av tvangsmulkt

Det følger av tredje ledd første punktum at vedtak om tvangsmulkt skal rettes til styret i "selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon". Vedtaket skal sendes rekommandert både til den bokføringspliktige selv, og til styremedlemmene. Bakgrunnen for at vedtaket også skal sendes det enkelte medlem av styret er at disse er solidarisk ansvarlig for mulkten. Solidaransvaret følger av annet punktum hvor det fremgår at tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret, som hos den bokføringspliktige selv.

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. § 14-1. Ifølge § 2-1 femte ledd bokstav a kan departementet i forskrift gi regler om at skatteoppkreveren skal innkreve andre krav, herunder krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Slik bestemmelse er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1-4 første ledd. Her fremgår det at tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, og etter [skatteforvaltningsloven § 14-1](#) for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter [skatteforvaltningsloven kapittel 7](#) og [§ 8-2](#), [§ 8-6](#), [§ 8-8](#), [§ 8-9](#), [§ 8-10](#) og [§ 8-11](#), og ansvarskrav etter skattebetalingsloven § 16-51, inn-

kreves av den kommunale skatteoppkreveren. Skattebetalingsloven § 16-51 ble opphevet ved lov av 19. desember 2017 nr. 123, og endringen trådte i kraft fra 1. januar 2018. Skattebetalingsforskriften § 2-1-4 er per dags dato ikke endret i samsvar med opphevelsen av lovbestemmelsen.

**5-16.5 § 5-16 fjerde ledd – Klage**

Vedtak om tvangsmulkt etter første og annet ledd kan påklages. Skattdirektoratet er klageorgan. Klagefristen er 3 uker. Det kan klages over alle sider av saken, inkludert grunnlaget for illeggelsen av tvangsmulkten.

**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 skatte- loven kapittel 19.**

### 5-17.1 Forarbeider

- [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga, kapittel 4 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 vil gjelde 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 i det alminnelige systemet.

Av forarbeidene til bestemmelsen, [Prop. 86 LS \(2017–2018\)](#), fremgår det på sidene 49–50 at "innenfor et inntektsår" refererer seg til tidspunktet for utreden.

Se nærmere omtale av ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere som er bosatt i utlandet under [kap. 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 innskudds-avtale 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, se [SKD-melding nr. 4/20178](#) (Forskuddsutskrivningen for 2019) pkt. 22.3.

## 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 "etterskuddspliktige" som tidligere ble brukt om den samme gruppe skattytere i skattebetalingsloven av 1952 § 2. Se nærmere om dette i [kap. 4-1.3.1](#).

Hva gjelder utgangspunktet for forskuddsutskrivningen m.m., vises det til kap. 4. Forfallsfristen for betaling av forskuddsskatten reguleres av skattebetalingsloven § 10-20 tredje ledd. Se nærmere om dette i [kap. 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 tilsvarer minst en femtedel av det utstedte forskuddsbeløpet.

(6) Skattekontoret kan frita skattyter fra plikten til å innbetale gjenstående 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 tollavgivninga 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. vedtakelsen 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 utskriving 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 forskuddsutskrivingen. Dersom skattefastsettingen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utskriving av forskuddsskatt skal forhøyes eller reduseres med en presentsats som fastsettes for det enkelte år, jf. § 6-6 første ledd. Vedtaket fremgår av forskuddsmeldingen for det enkelte år. Nærmere om dette i [kap. 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 utskriving 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 utskrivingen**

Skattekontoret kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivingen.

Med "til enhver tid" menes både inntektsåret og skattefastsettingsåret inntil avregning av fastsatt skatt foreligger. Feil ved utskrivingen kan f.eks. være **feilskrivning**, **feilregning** eller **feilopplysninger** som er lagt til grunn. Blir inntekten eller formuen høyere eller lavere enn antatt ved utskrivingen anses dette ikke som "feil ved den opprinnelige utskrivingen".

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 tilsvarende 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 oppfylte. 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 [kap. 5-3.4](#) og [kap. 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:

- c) når skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen,
- d) når grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfeldige inntekter, eller
- e) 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. Hvorvidt 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 tilfeldige 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 [kap. 6-3.4](#).

Grunnlaget for forskuddsskatten er skattefastsettingen for inntektsåret som ligger to år forut for det år forskuddsskatten gjelder. Med "siste skattefastsetting" menes skattefastsettingen slik den foreligger ved forskuddsutrivningen. Dersom skattefastsettingen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utskriving 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 [kap. 6-6.3](#).

### 6-5.4 § 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskriving 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 utskriving av forskuddsskatt for så små beløp.

### 6-5.5 § 6-5 tredje ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen

Skattekontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivingen. Det samme gjelder for personlige skattytere, jf. § 6-3 fjerde ledd.

Feil ved utskrivingen 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 utskrivingen, anses dette ikke som "feil ved utskrivingen".

### 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. tredje 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 utskrivingen, jf. fjerde ledd annet punktum. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et **større avvik**, jf. tredje punktum. Det følger av skattebetalingsforskriften § 6-5-2 at 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 utskriving 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 skattefastsetningsbegrepet 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 ansettelses.

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 treffe vedtak om 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 vedtas 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

Ved lov 10. desember 2010 nr. 69 fikk § 6-7 et nytt tredje ledd, som gir skattekontoret mulighet til å gjøre skattekort med utskrevet forskuddsskatt tilgjengelig for skattyter ved elektronisk kommunikasjon.

# 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 skatteoppkreveren for den kommunen hvor skattyter er skattepliktig etter [skatteloven](#) §§ 3-1 og 3-4. For upersonlige skattytere som nevnt i skatteloven § 3-2 skal avregningen foretas av skatteoppkreveren for kontorkommunen. Har slike skattytere flere eller ingen kontorer foretas avregningen av den skatteoppkreveren som departementet bestemmer.

(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 godskriving 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).

#### 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. 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 [kap. 4-7](#).

Avregning foretas i prinsippet av skatteoppkreveren for den kommunen hvor skattyteren er skattepliktig etter skatteloven kap. 3. 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 trekkforsømmelser, omtales nærmere nedenfor i [kap. 7-1.8](#). Skattedirektoratet har gitt egen melding om spørsmål som kan oppstå i forbindelse med godskriving av forskuddstrekk, se [SKD-melding 12/11](#).

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 [kap. 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 [kap. 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 fastsettingsvedtaket 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 skjønnsmessige 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. Almennelige 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 [kap. 3-1.3](#) om omgjøring.

Klager på avregningen rettes til skatteoppkreverkontoret.

Forholdet til forvaltningslovens saksbehandlingsregler, herunder klagereregler, er nærmere omtalt i [kap. 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 betalingskort for restskatt i utfylt stand. Restskatten betales via bank, herunder nettbank. Skattebetalingsloven har nærmere regler om **betaling** i kap. 9. Det vises til [kap. 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 [kap. 10-4.3](#) og [kap. 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 [kap. 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 [kap. 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 [kap. 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**. Skattyteren kan fritt velge blant foreslåtte kontonummer. Dersom tilgodebeløp skal til et annet kontonummer enn det som er foreslått, skal skatteoppkrever 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 skatteoppkreverkontoret dokumentasjon på dette. Det kreves også betryggende legitimasjonskontroll av skattyter. Legitimasjonskontrollen gjennomføres enten ved personlig fremmøte på skatteoppkreverkontoret og kontroll av original legitimasjon, eller ved fremleggelse av bevitnet kopi av skriftlig legitimasjon. Når det ikke foretas overføring til bankkonto, skjer utbetaling av tilgodebeløp til skattyterne ved utbetalingskort.

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 [kap. 7-1.9](#).

Hvis skattyter er død og arvingene, i medhold av skifteloven § 78 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 [kap. 10-4.3](#) og [kap. 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 [kap. 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 skatteoppkreveren 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 [kap. 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 en regelfesting av ordningen med 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 omstendigheter i bedriften, samt ha ansvar 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 tilleggskudd. 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 **tilleggskudd** 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. Tilleggskudd er nærmere omtalt i kommentarene til loven § 4-7, se [kap. 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 tilleggskudd, jf. § 7-1 første ledd.

I [SKD-melding 12/11](#) redegjør Skattedirektoratet for regler og vilkår for **godskriving av forskuddstrekk**, og gir retningslinjer for når godskriving av forskuddstrekk kan nektes.

Den klare hovedregel 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 skatteoppkrever, 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 skatte- trekk 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 tilfeller hvor arbeidsgiver bare har midler til å dekke noe mindre enn bruttolønn, eventuelt bare nettolønnen (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 tilfeller 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 godskravingsregelen i første punktum i slike tilfeller. Bestemmelsen tar sikte på å dekke den regel 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 begivenheter 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 skatteoppkrever som har bevisbyrden for at det foreligger grunnlag for å nekte en skattyter godskriving. Skatteoppkreveren må således kunne dokumentere/sannsynliggjøre grunnlaget for å nekte godskriving. Skatteoppkrever 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 forhold som førte til at trekk ikke ble oppgjort ved forfall. For å nekte godskriving kreves det konkret at skatteoppkrever 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 [SKD-melding 12/11](#) har Skattedirektoratet gitt retningslinjer for når godskriving 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 godskriving 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. Ansvaret for arbeidsgiver vil frafalles i den grad skatteforpliktelsen allerede er innbetalt som restskatt av skattyter. Skatteoppkrever 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 [kap. 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 forskuddsskatten 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 [kap. 7-4.2](#) og [kap. 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 [kap. 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 energieffektiviserings tiltak 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 skatteoppjøret.

### 7-1.9 Forskriften § 7-1-3 – Tilordning på 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.

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 [kap. 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 for den nye ordningen for fastsetting av kildeskatt på utbytte, se [kap. 5-4a](#) og [kap. 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 skatteoppkreveren 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 restskatt 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 konkurtsåpningen. Er kravet sikret ved panterett som ikke bortfaller som følge av konkursten, kan forsinkelsesrenter beregnes på vanlig måte frem til betaling skjer.

Etter sjetle 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.

### 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 innkrevingssiden 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 [kap. 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 [kap. 11-4](#) og [kap. 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 [kap. 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 [kap. 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.

Det er klart angitt i loven 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.

Departementets myndighet etter § 7-2 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.

## 7-3 § 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstreck 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 forskuddstreck i, men som ikke blir tatt opp til skattelegging i vedkommende kommune for det inntektsåret trekket gjelder, kan bare kreve det trukne beløpet tilbake i følgende tilfeller:

- a) når skattemyndighetene for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår
- b) når skattyter godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår til en annen kommune her i landet
- c) 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)

### 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 skattelegging i vedkommende kommune 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 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 [kap. 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 i vedkommende kommune (dvs. den kommunen trekket er innbetalt til) 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 i den aktuelle kommune for det inntektsår trekket gjelder. Skattyteren kan bare kreve tilbakebetaling i følgende tre tilfeller:

**Bokstav a** – når skattemyndighetene for kommunen 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 for den kommune hvor det er utskrevet skattekort for ham, 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 [kap. 7-1.3](#) om skattested.

**Bokstav b** – når skattyter godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår til en annen kommune i landet. Skattyteren må godtgjøre overfor skatteoppkreveren i den kommunen der forskuddstrekket står (kommune A), at han er skattepliktig for vedkommende inntektsår til en bestemt annen kommune (kommune B). Videre må han godtgjøre at han i kommune B er skattlagt også av den inntekt som forskuddstrekket til kommune A er beregnet av. Dessuten må han dokumentere at han har betalt den restskatten han har fått i kommune B, eller at han ved avregningen der fikk overskytende forskudd. Når disse vilkårene er oppfylt, antas han å ha krav på å få utbetalt det forskuddstrekket som står inne i kommune A.

Det samme er tilfelle når han godtgjør at han ikke er skattlagt i kommune B fordi inntekten der, inklusive inntekten i kommune A, ikke er nådd opp i skattepliktig størrelse, jf. bokstav c.

**Bokstav c** – når skatt ikke er fastsatt for skattyter fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse. Selv om skattyteren er skatte-

pliktig til den kommunen der forskuddstrekket står inne, 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 tre 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-c er tilstede.

Dersom skattyter mangler tilstrekkelig identifikasjon, men det er på det rene at det ikke foreligger skatteplikt, skal forskuddstrekket likevel tilbakebetales, jf. bokstav a. Det kan imidlertid være utfordrende for skattekontoret å vurdere hvorvidt 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 [kap. 8-5](#).



## 7-4 § 7-4. Avsluttende bestemmelser

(1) Bestemmelsene i dette kapitlet er uten betydning for plikten 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 skattefastsettning 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 innfordres 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 skattefastsettning og avregning er foretatt. Skattefastsettning 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. Skatteoppkreveren 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 skatteoppkreveren 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 gir ikke selv beskjed om **forfallstidspunkt** for fastholdt skatt som ikke er forfalt, men viser til den aktuelle forfallsregelen i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav d.

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 kap. 11-5.

**7-4.6 Forskriften § 7-4-2 – Foreløpig avregning**

Skatteloven kap. 3 har regler om skattested, dvs. regler om i hvilken kommune en person skal skattlegges som bosatt for det enkelte inntektsår. Reglene om skattested er avgjørende for i hvilken kommune avregningen skal skje. Dette er omtalt i [kap. 7-1.3](#). I de tilfellene hvor spørsmålet om skattested ikke er avgjort innen ordinær avregning, skal det foretas en foreløpig avregning i den kommunen skattyteren mener seg skattepliktig til. Beløp som er trukket eller innbetalt i slike tilfeller skal regnes som deponert inntil spørsmålet om skatteplikten er avgjort, jf. skattebetalingsloven § 8-4. Reglene i skattebetalingsloven § 8-4 om deponering av skatt og trygdeavgift omtales i [kap. 8-4](#). Bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 7-4-2 regulerer 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.

Foreløpig avregning gjennomføres etter de ordinære avregningsreglene.

**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 [kap. 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, oppebærer 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 [kap. 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 [kap. 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) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i skattefastsettingen skal inngå i fordelingen.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innføringsutgifter 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 tollgivning Kap 17 (Opprettinger av lovtekst) s. 94.

Forskrifter

- [Forskrift 20. juni 2012 nr 627](#) om gjennomføringen 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 fordelingsprosent 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 gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene (**fordelingsforskriften**). Denne viderefører forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen 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 kapitlet bestemmelser om deponering av skatt og trygdeavgift samt bestemmelser om overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat. Kapitlet 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 personlige skattytere er regulert i første ledd.

Paragraf 8-1 første ledd sier innledningsvis hvem som er skattekreditorer for skatt og avgift fra personlige skattytere, dvs. hvem som skal få andel av skatt fra disse, nemlig 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, toppskatt 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 forde-

lingstallene (i prosent) legges så inn i skatteregnskapet for det enkelte inntektsår, og alle innbetalinger fra personlige skattytere fordeles så etter disse prosentsatsene. 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 er regulert i annet ledd. Paragraf 8-1 annet ledd gir innledningsvis en oppstilling av hvem som kan være skattekreditorer. For skatt fra upersonlige skattytere er dette 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 (selskaper og innretninger som er egne rettssubjekter) ordinær skatt bare til staten. Skatte-loven § 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 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 samlet avregnet i kontorkommunen, også for naturressursskatt til andre kommuner. Og forskuddsskatt for kraftselskapene blir skrevet ut samlet til kontorkommunen. Denne inkluderer også naturressursskatt til andre kommuner. Skatteregnskapet får overført opplysninger om hvorledes utskrevet eller fastsatt naturressursskatt fordeler seg mellom kommunene, og ved innbetaling eller avregning skjer en overføring eller korreksjon av naturressursskatt mellom kommunene og fylkeskommunene direkte på det enkelte selskap. De ordinære fordelingstallene for upersonlige skattytere er således fra og med inntektsåret 2016 fastsatt til 100 % stat.

Den nye ordningen har den fordel at kraftselskapene får utskrevet samlet forskuddsskatt i kontorkommunen, de får ett skatteoppgjør og de blir samlet avregnet i samme kommune. For kommunene (og fylkeskommunene) har omleggingen den fordel at fordelt naturressursskatt på et tidligere tidspunkt blir riktigere. Fordelingen påvirkes ikke lenger av svingninger i fastsettingen, og inn- og utbetalinger gjeldene andre (ordinære) upersonlige skattytere i kommunen.

### 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 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 skattlegges i fremmed stat, men på grunnlag av produsert kraft.

### 8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde 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 fordelingsstall for personlige skattytere. Tilsvarende er det i § 5 gitt utfyllende bestemmelser om beregning av fordelingsstall for upersonlige skattytere. Ordinære fordelingsstall for inntektsåret beregnes etter at den ordinære skattefastsettingen for et inntektsår er avsluttet. Disse benevnes **korrigerte fordelingsstall**, ettersom de korrigerer den foreløpige fordelingen etter § 8-3. Korrigerte fordelingsstall skal, etter fordelingsforskriften, beregnes i november måned i skattefastsettingsåret.

To år etter utløpet av inntektsåret, dvs. ca. 15 måneder etter at de korrigerede fordelingsstallene ble beregnet, beregnes så **endelige fordelingsstall**. På denne måten hensyntas endringer i fastsatt skatt. Om senere endringer i fastsettingen for en kommune er av en slik størrelse at det påvirker beregningen av fordelingsstallene, kan skatteoppkreveren fremsette søknad overfor Skatteetaten, divisjon innkreving, avdeling regnskap om ny beregning av de endelige fordelingsstallene. Divisjon



innkreving kan etter fordelingsforskriften også av eget tiltak fastsette nye fordelingstall. Divisjonen har imidlertid ikke mulighet for i detalj å følge resultatet av endringer i fastsettingen av skatt for enkeltkommuner. Nye endelige fordelingstall fastsettes (beregnes) derfor så å si utelukkende etter søknad fra skatteoppkreveren. Også de korrigerede (og foreløpige) fordelingstall kan endres på samme måte.

### **8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel**

Femte ledd gir departementet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, og av prosessutgifter som nevnt i kap. 17 og skatteforvaltningsloven kap. 15. Regler om dette er gitt i fordelingsforskriften § 14. Renter, innfordringsutgifter og gebyr skal fordeles som skatt fra personlige skattytere. 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.

Dette sikrer at alle skattekreditorene får en andel av f.eks. forsinkelsesrenter, selv om forsinkelsesrentene i det aktuelle tilfelle skulle vedrøre et krav som bare tilkommer en av skattekreditorene, f.eks. skatt fra upersonlig skattyter eller arbeidsgiveravgift. Motsatt vil alle skattekreditorene bli belastet en forholdsmessig andel av renteutgifter ved f.eks. tilbakebetalinger. Det er derfor i fordelingsforskriften § 14 fjerde ledd, åpnet for at Skatteetaten, divisjon innkreving, avdeling regnskap kan dispensere fra ordinær fordelingsmåte vedrørende fordeling av renter og innfordringsutgifter mv. Dette kan være aktuelt ved f.eks. tilbakebetaling av store beløp i innbetalt arbeidsgiveravgift, eller skatt fra upersonlige skattytere. Det kan da synes urimelig at kommunen og fylkeskommunen skal være med på å dekke rentekostnadene, og divisjonen kan da bestemme at kostnadene i sin helhet skal belastes én av skattekreditorene. Slik dispensasjon gis vanligvis etter søknad fra skatteoppkreveren.

## 8-2 § 8-2. Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere

(1) Skattefradrag etter skatteloven § 16-10 og nedsatt skatt etter skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10 skal i sin helhet belastes staten. Fradrag som nevnt i § 8-1 tredje ledd skal fordeles før deling 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 Finnmark og Nord-Troms skal bare belastes staten.

(3) Forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for lønnstakere som er ukjent i kommunen, skal overføres til staten. Slik overføring skal skje når det er gått 3 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 avgiftsreglene mv. (Fjerning av overflødig henvisning i første ledd), [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#).

Forskrifter

- [Forskrift 20. juni 2012 nr 627](#) om gjennomføringen av deling 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 delingstall, og om behandling av forskuddstrekk vedrørende skattytere som er ukjente for kommunen.

### 8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt og § 8-2 annet ledd – Behandling av inntektsfradrag i Finnmark og Nord-Troms

Første ledd bestemmer at skattefradrag etter skatteloven § 16-10 (boligsparing for ungdom – BSU) og nedsatt skatt etter den tidligere skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10 (den såkalte "åttiprosentreglen") skal belastes staten. Videre følger det at fradrag for utenlandsk skatt

som nevnt i § 8-1 tredje ledd skal fordeles før fordeling av skattefradrag for boligsparing for ungdom, særskilt fradrag som nevnt i annet ledd og nedsatt skatt etter den tidligere skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10.

Annet ledd bestemmer tilsvarende at særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms bare skal belastes staten.

Det gis her anvisning på hvordan skattefradrag for boligsparing for ungdom, nedsatt skatt etter skattebegrensning etter åttiprosentregelen og særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms skal behandles ved beregning av fordelingstall for personlige skattytere. Ved beregning av fordelingstallene reduseres fastsatt skatt til staten tilsvarende disse fradragene i grunnlaget for beregning av fordelingstallene. Det oppnås da at staten belastes hele kostnaden knyttet til disse fradragene ved at fastsatt skatt (til staten) blir redusert.

Den oppstillingen 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 ledd (utenlandsfradrag), skal fordeles før andre fradrag, er en mer "teknisk" bestemmelse som er nødvendig for at dette fradraget 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 belastes så i grunnlaget etter denne fordeling.

Skatteloven § 17-10 ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2009. Det kan imidlertid søkes om endring av fordelingstall for tidligere inntektsår, jf. fordelingsforskriften § 7 annet ledd. Henvisingen til skatteloven kan derfor fortsatt være relevant, selv om bestemmelsen det henvises til er opphevet.

#### **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 i kommunen (såkalte herreløse tilgode- og trekkbeløp), skal overføres til staten. Slik overføring skal skje 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

fordelingstallene. I fordelingsforskriften § 17 er 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 overføres til staten tre år etter utløpet av det regnskapsår beløpet oppsto. Bestemmelsen er ment å skulle sikre at det ikke skal være lønnsomt å ikke finne eier til slike beløp. Beløpene blir ikke inntektsført og fordelt til skattekreditorene, men overføres staten alene. Rent praktisk skjer dette ved at slike beløp etter tre år overføres til Skatteetaten, divisjon innkreving, avdeling regnskap som posterer disse i statsregnskapet.

## 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 tollovgivinga 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 fordeling 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 fordelingstall 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 fordelingstall for to år tilbake er grunnlaget for den foreløpige fordelingen. For upersonlige skattytere fastsettes ikke lenger ordinære foreløpige fordelingstall. Dette etter omleggingen av behandlingen av naturressurskatt 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. av 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 fordelingstall** 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 fordelingstallene.

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 ikke siden midten av nittensekstitallet av har noen kommuner benyttet denne muligheten.

Etter at den ordinære fastsettingen av skatt for inntektsåret er avsluttet, foretas en ordinær fastsetting av fordelingstall 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 fordelingsforskriften § 5 fjerde ledd, 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 erstatter, og 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 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 kommunen), til hvilket tidspunkt det skal avgis (innen den 10. i den påfølgende måned). Videre gis det bestemmelser om overføring av penger knyttet til oppgjøret. Skatteoppkreveren 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). Vedrørende **forskuddsfordeling** av innbetalt forskuddstrekk fremgår det at forskuddet skal begrenses til forventet gjenværende andel av innbetalt forskuddstrekk ved periodens slutt. I den tidligere fordelingsforskriften var bestemt at det ved forskuddsfordeling skulle foretas overføring (utbetaling) av forskuddsfordelt beløp til alle skattekreditorer. Innføring av RAFT-ordningen (RAFT = Regnskapsføring Av ForskuddsTrekke) gjør at skatteoppkreverne på et mye tidligere tidspunkt får kunnskap om kommunens (dvs. skatteregnskapets) andel av forskuddstrekk fra/til andre kommuner. For å gi flest mulig kommuner mulighet til å foreta forskuddsfordeling, er det derfor i fordelingsforskriften § 9, bestemt at overføring (utbetaling) av penger, ved forskuddsfordeling, bare skal foretas til kommunen og fylkeskommunen. Oppgjør av statens og folke-

trygdens andel skal foretas etter periodens (månedens) avslutning, i forbindelse med den ordinære periodeavslutning.

Forskriften § 10 omhandler fordeling av skatterestanser for eldre inntektsår. Skatteregnskapet (SOFIE) inneholder nå fordelingstall tilbake til 2001. (For upersonlige skattytere fordelingstall tilbake til 2002.) Inn- og utbetalinger mv. fordeles derfor i henhold til fordelingstall for det gjeldende inntektsår dersom dette vedrører 2001 (2002) eller nyere inntektsår. Unntaksvis kan det imidlertid forekomme inn- og utbetalinger mv. vedrørende ennå eldre inntektsår. Fordelingsforskriften innholder derfor en mulighet for at skattoppkrever, etter søknad, kan benytte fordelingstallene for det faktiske året en eldre utbetaling vedrører. Det gjelder dersom fordeling etter fordelingstall for 2001 (2002 for 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 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 skal være minimum 8 prosent og bør ikke overstige 12 prosent. Den faktiske satsen for kommunen skal etter forskriften fastsettes av kommunestyret.

Bestemmelser om marginoppgjør, dvs. hva som skjer dersom det er avsatt for lite eller for mye margin for et inntektsår, er gitt i forskriften § 13. 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. Slike innbetalinger skal fordeles etter de foreløpige fordelingstallene for personlige skattytere for innværende år. På den måten vil alle skattekreditorene få en andel av innbetalingen, uten at en nødvendigvis vet hva innbetalingen faktisk er ment å skulle dekke.

Endelig er det i fordelingsforskriften kommet inn en ny § 16 om fordeling av tilfeldige 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 fordelings-  
tall for personlige skattytere.

## 8-4 § 8-4. Deponering av skatt og trygdeavgift

(1) **Beløp som er trukket eller innbetalt i tilfeller som nevnt i § 5-5 sjette ledd og § 14-6 første ledd, skal anses som deponert inntil spørsmålet om skatteplikten er avgjort. Den skatteoppkrever som mottar slik betaling, skal straks melde fra om det til skatteoppkreverne for de berørte kommuner.**

(2) **Søksmål fra en kommune om slike beløp eller deler av beløp som nevnt i første ledd, må reises innen 6 måneder fra kommunens skatteoppkrever fikk underretting om at det er foretatt innbetaling eller pålagt trekk for beløpet. Fristen utløper likevel tidligst 6 måneder etter at utlegging av skattelistene for vedkommende år er kunngjort.**

### 8-4.1 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.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-4-2, 11-1-2 og 11-5-2.

### 8-4.2 § 8-4 første ledd – Om deponering av skatt og trygdeavgift

Første ledd fastslår at beløp som er trukket eller innbetalt etter § 5-5 sjette ledd og § 14-6 første ledd skal regnes som deponert inntil spørsmålet om skatteplikten er avgjort. Skattebetalingsloven 5-5 sjette ledd regulerer hvordan forskuddstrekket skal foretas hvis det er utstedt skattekort i flere kommuner. Arbeidsgiveren skal da foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til. Dersom det er utstedt skattekort for skattyter som omfattes av § 2-1 fjerde ledd første eller annet punktum (skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet), skal arbeidsgiver likevel foreta forskuddstrekk etter dette skattekortet, uavhengig av om skattyter måtte mene at et annet skattekort burde benyttes.

Formålet med reglene om deponering (deposisjon) er å forhindre at skattyter kommer i mislighold fordi det til en betalingsforpliktelse er knyttet usikkerhet som skattemyndighetene er nærmest til å bringe klarhet i. Slik usikkerhet kan være knyttet til omfanget av forpliktelsen og/eller til hvor oppgjør av forpliktelsen skal skje. Det kan være tale om rene dobbeltbeskatningstilfeller hvor det er uklarhet omkring hvilken kommune skattyter er skattepliktig til. Dette forekommer ved såkalte bostedstvister. I andre tilfeller kan det være tale om fordelingstvister, som er kjennetegnet ved at tvil er knyttet til riktig beskatningssted for enkelte av skattyters formues- eller inntektsposter.

**Rentegodtgjørelse** ved tilbakebetaling av forskudd som har vært deponert etter reglene i § 8-4 ytes etter skattebetalingsforskriften § 11-5-2. Videre følger det av forskriften § 11-1-2 at beregning av forsinselsrenter skal utsettes til etter at endelig beslutning om skattested er truffet i de tilfeller der det er foretatt deponering etter § 8-4.

Den skatteoppkrever som mottar en betaling som skal anses deponert, er i henhold til annet punktum pliktig til straks å melde fra om det til skatteoppkreveren for den eller de andre kommunene som er berørt.

Dersom spørsmålet om skattested ikke er avgjort innen ordinær avregning, skal det i de tilfeller som er nevnt i paragrafen her, foretas en foreløpig avregning. Denne foreløpige avregningen skal skje i den kommunen skattyter mener seg skattepliktig til. Forskuddsbeløp som er godskrevet skattyter i andre kommuner, og som ikke vil bli omfattet av godskriving i avregningskommunen, skal overføres til den kommunen avregningen skjer i. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 7-4-2. Det fremgår samme sted at avregningsoppgaven skal opplyse om at avregningen er foreløpig, og at endelig avregningsoppgave vil bli sendt så snart spørsmålet om rett skattested er avgjort. Blir det avgjort at skattyteren skal skattlegges i en annen kommune enn der det foreløpige skatteoppgjøret er foretatt, skal endelig avregning skje i denne kommunen så snart forskuddsbeløpene er overført dit.

I praksis kommer bestemmelsene om deponering sjelden til anvendelse. Dette har bl.a. sammenheng med at både utskrivning av skatter og selve gjennomføringen av fastsettingen i dag skjer i sentrale systemer, hvor det vil være større sikkerhet for at en unngår slike feilkilder som i sin tid begrunnet den regulering vi fortsatt har beholdt for deponeringstilfeller.

#### **8-4.3 § 8-4 annet ledd – Søksmålsfrist**

Annet ledd gir regler om kommunens frist for å reise søksmål om beløp eller deler av beløp som er deponert etter første ledd.

Søksmålsfristen er 6 måneder, regnet fra kommunens skatteoppkrever fikk underretning om at det er foretatt innbetaling eller pålagt trekk for beløpet. Dobbeltutskrivning av skatt kan være på det rene tidlig i inntektsåret, men det er lite ønskelig at søksmål reises før man gjennom fastsettingen har fått fastslått at det faktisk er foretatt skattlegging til den ene eller den annen av to eller flere kommuner. Det er derfor bestemt i annet punktum at fristen likevel ikke utløper før tidligst 6 måneder etter at utlegging av skattelister for vedkommende år er kunngjort. Det følger av skatteforvaltningsloven § 15-2 annet ledd at søksmålet skal anlegges mot den eller de andre kommuner som er part i tvisten.

Som et alternativ til søksmål kan kommuner som er uenig om hvor en skattyters formue og inntekt skal beskattes, i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Dette følger av skatteforvaltningsloven § 15-7.

## 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, og om adgangen til å betale kontant til innkrevingsmyndighetene.

### 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.)

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 er endret og fastslår at skatte- og avgiftskrav som hovedregel skal betales til innkrevingsmyndighetene via kontobaserte løsnings 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. Endringen av bestemmelsen er begrunnet med at betalingstilbudet hos innkrevingsmyndighetene i de siste årene har vært stadig mindre etterspurt samtidig som kontobaserte betalingsformer er lett tilgjengelige for de aller fleste, enten via nettbank, brevgiro eller lignende. Det vil fort-

satt være mulig å betale skatte- og avgiftskrav med kontanter i bank eller på postkontor, eventuelt Bank i butikk/Post i butikk.

### 9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsmåte

Bestemmelsens tidligere annet ledd er opphevet, og forskriftshjemmelen i bestemmelsen fremgår nå av annet ledd.

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 toll og avgifter som tollregionen oppkrever på vegne av skattekontoret ved innførsel av varer og i forbindelse med avskilting av kjøretøy. Det følger 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 innkrevingsmyndighetene har akseptert kontant betaling gjelder fortsatt begrensingen i sentralbankloven § 14 første ledd annet punktum slik at innkrevingsmyndighetene kan nekte å ta i mot 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](http://www.skatteetaten.no), samt enkelte skatteoppkreveres hjemmesider, kan skattyter selv opprette nødvendig KID for innbetaling av skatt, arbeidsgiveravgift, engangsavgift og årsavgift 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 forskuddtrekk. For ordninger der det foreligger ferdig utfylt innbetalingsgiro, vil denne være påført kontonummer og KID. Det er også mulig å kontakte skattekontoret eller skatteoppkrever 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. På Skatteetatens hjemmeside ligger det en oversikt over kontonummer til alle landets skatteoppkreverkontor.

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 [kap. 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.

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, jf. forskriften § 2-2-1 første ledd første punktum. Betaling skal da skje til tollregionen. Det åpnes for at betaling av krav etter dagsoppgjørsordningen også kan betales kontant til tollregionen, jf. forskriften § 2-2-1 første ledd annet punktum. Av forskriften § 14-11-3 fremgår det at betaling av skyldige avgifter i forbindelse med inndragningsarbeidet kan betales kontant.

## 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 innkrevingsmyndighet. Ved betaling via bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes 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 innkrevingsmyndighetene mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument.**
  - c) **når petroleumskatt er godskrevet innkrevingsmyndighetenes konto.**

(3) **Finansavtaleloven § 39 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 innkreving 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.)

### 9-2.2 Generelt om § 9-2

Bestemmelsen bygger i hovedsak på finansavtaleloven § 39 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 tilsvarer den såkalte forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 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 § 39 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 innkrevingsmyndighet**. Hvilken innkrevingsmyndighet som er rett mottaker for det



enkelte skatte- og avgiftskrav fremgår ikke av bestemmelsen, men følger av bestemmelsene i lovens kap. 2.

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 § 39 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 innkrevingsmyndighetenes konto anses betalingen for å ha funnet sted når det overførte beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. Ved overføring til konto innen samme bank, anses derimot betaling først for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto. Ifølge forarbeidene til finansavtaleloven i [Ot.prp. nr. 41\(1998–1999\)](#) medfører bestemmelsene 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 innkrevingsmyndighetenes 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 betalernes oppdrag er mottatt av en bank. Bestemmelsen er i samsvar med forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 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.

Spørsmålet om når et **betalingsoppdrag anses mottatt** er drøftet i forarbeidene til finansavtaleloven ([NOU 1994: 19](#) s. 150) hvor det blant annet vises til at begrepet "mottatt" normalt vil være identisk med første innlevering eller registrering hos institusjonen. Se [kap. 9-2.5](#) for tilfeller hvor nettbankbetaling er registrert, men der betalingen ikke skal utføres umiddelbart. Videre vises det til at en ved innlevering av oppdrag over skranke normalt vil få kvittering for at oppdraget er mottatt. For papirbaserte girotjenester eller brevgiro anses slike oppdrag som mottatt når de er lagt i girokassen hos finansinstitusjonen, eller de er kommet fram til Nets.

Sender betaleren oppdrag ved postforsendelse, ved telefaks eller lignende, fremgår det av forarbeidene til finansavtaleloven at oppdraget

ikke er mottatt før institusjonen eller dennes medhjelper har mottatt dette innenfor åpningstiden for tjenesten. Ved postforsendelse må en her ta utgangspunkt i den vanlige forretningstiden. For enkelte tjenester, f.eks. nettbank, betaling via reskontro eller kontofon, kan oppdraget innleveres helt fram til kl. 24.00. For å ha fristavbrytende virkning er det tilstrekkelig at betaler kan dokumentere at oppdraget er registrert 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, ved bruk av telefaks eller med bud eller lignende, 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**. Hvorfor en i loven har benyttet ordet bank i stedet for finansinstitusjon som i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, fremgår ikke av forarbeidene til loven. Etter Skattedirektoratets syn må en legge til grunn at ordvalget ikke er ment å representere noen begrensning i forhold til tidligere praksis, hvor det er lagt til grunn at forbrukerbestemmelsen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, må gjelde tilsvarende for spørsmålet om rettidig betaling av skatt og avgift. Begrepet bank må derfor tolkes utvidende og likestilles med begrepet finansinstitusjon i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a.

Hva gjelder begrepet **finansinstitusjon** er det i forarbeidene til finansavtaleloven ([NOU 1994: 19](#) s. 93) vist til følgende: "Som finansinstitusjon regnes i dag spare- og forretningsbanker, selskap eller annen institusjon som omfattes av forsikringsvirksomhetsloven, finansieringsforetak og kredittinstitusjoner, herunder filial av slik institusjon, jf. finansinstitusjonsloven §§ 1-3 og 1-4. Begrepet finansinstitusjon i lovutkastet skal forstås på samme måte som i finansinstitusjonsloven".

Ifølge finansavtaleloven § 9 fjerde ledd gjelder ikke finansavtaleloven § 39 ved betalingstransaksjoner **til og fra utlandet**. Skattedirektoratet legger til grunn at tilsvarende må gjelde for fristavbrytende betaling etter § 9-2 annet ledd bokstav a. Bestemmelsen må derfor tolkes innskrenkende til kun å omfatte betalingsoppdrag mottatt av norsk finansinstitusjon. Dersom betaling foretas fra utlandet legger Skatteetaten til grunn at tidspunktet for fristavbrytende betaling vil sammenfalle med tidspunktet for frigjørende betaling etter skattebetalingsloven § 9-2 første ledd annet punktum, det vil si når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. 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 tilsvarende finansavtaleloven § 39 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 § 39 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 "forfallsmappefunksjonen" i nettbanken eller betaling via reskonto. Fristavbruddet er i slike tilfeller ikke når oppdraget er mottatt av banken, men den avtalte betalingsdagen.

Henvisningen til finansavtaleloven § 39 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 betalerens konto eller giroen som sendes banken er uleselig, 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. Bestemmelsen ble ansett som overflødig ved siden av endringene i §§ 9-1 og 9-2, med unntak for bestemmelsen om betalingsfrist for petroleumsskatten i § 9-3 annet ledd tredje punktum, som ble tatt inn i § 9-2 annet ledd bokstav c.

# 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 [tolloven](#) § 16-19.

(2) Krav på tilbakebetaling av skatt og avgift kan ikke pantsettes eller overdras.

(3) Annet ledd gjelder ikke utbetalinger etter [petroleums-skatteloven](#) § 3 bokstav c femte 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.

### 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 praksis 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 tilleggsskatt.

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 innkreivingsmyndighet 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 at 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 tilleggsatt, overtredelsesgebyr eller tilleggstoll, 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 innkreivningen av administrative sanksjoner er i tråd med EMK artikkel 6 nr. 2 (uskyldspresumsjonen).

Det er to ordninger som regulerer utsatt iverksetting/innfordring av tilleggsatt mv. Om det er den ene eller andre ordningen som kommer til anvendelse i en konkret sak, vil bero på om klagen på tilleggsatt 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 tolloven § 16-19. Det følger av disse bestemmelsene at vedtak om tilleggsatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll 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 domstolsbehandlingen.

Den utsatte iverksettingen må ses i sammenheng med de nye forfallsbestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-51 annet og tredje ledd. Det følger av disse bestemmelsene at tilleggsatt mv. først forfaller tre uker etter at det foreligger en klage- eller endelig rettsavgjørelse. Der-

som 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 skatteforvaltningsloven § 14-10, eventuelt tolloven § 16-19. 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 tolloven, medfører også at forfall av kravet på tilleggs-skatt mv. forskyves til etter endt klage- eller domstolsbehandling, se [kap. 10-51](#).

Dersom klagen er levert før 1. januar 2017 følger reglene om utsatt iverksetting av innkreving av tilleggs-skatt mv. av en instruks gitt av Finansdepartementet 11. desember 2015. Denne ordningen er utførlig behandlet i Retningslinjer om utsatt innkreving av tilleggs-skatt 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 [kap. 11-1.3.9](#).

Etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18 femte ledd fremgår det at dersom et vedtak om administrativ sanksjon lyder på betaling av penger, kan utlegg begjæres når oppfyllesesfristen 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 tilleggs-skatt 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 tilleggs-skatt 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 panterrett 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 offent-



liges motregningsadgang. I tillegg vil det kunne skape store praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene når de skal utbetale tilgodebeløp.

I den grad det likevel lar seg praktisk gjennomføre, forekommer det at skattyter ønsker å la utbetaling av tilgodebeløp skatt gå direkte til dekning av skyldige krav til kommunen, som det ellers ikke er motregningsrett for. Slik praksis vil i tilfelle bare kunne gjennomføres i selve utbetalingsfasen for tilgodebeløpet. Det vil da være på det rene at eventuelle motregningsberettigede krav har blitt dekket, og at de hensyn som begrunner forbudet i § 10-1 annet ledd ikke vil være til stede i den aktuelle situasjonen, samtidig som skattyter har et klart uttrykt ønske om at oppgjøret foretas på denne måten. Ved slik frivillig motregning skal det foreligge en skriftlig bekreftelse fra skattyter. Da utbetaling på denne måten krever at skatteoppkrever har full kontroll med at utbetalingen skjer på frigjørende måte for skattemyndighetene, er det en forutsetning at denne form for oppgjør av tilgodebeløpet ikke kan skje til andre enn kommunen.

#### **10-1.5 § 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt**

Petroleumsskatteloven § 3 bokstav c femte ledd, gir den skattepliktige rett til å kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte kostnader (med unntak av finanskostnader) til undersøkelse etter petroleumsføremønstre. 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 § 3 bokstav c femte 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 avgiftskravene som omfattes av loven.

## 10-3 § 10-3. Proklama i dødsbo

**Proklama som utstedes i dødsbo etter lov 21. februar 1930 om skifte kapittel 12, 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.

### 10-3.2 Generelt om proklama i dødsbo

Proklama i dødsbo etter skifteloven kap. 12 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 skifteloven kap. 12, 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 innkreivingsmyndighetene 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, tilleggsskatt, 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 [kap. 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 avrunding 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 i forhold til 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 fore-

kommer imidlertid ( gjerne 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 [kap. 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 forenklet tollbehandling for varer med verdi til og med kr 3 000 til privatpersoner, jf. tollforskriften § 4-20-5, gjelder reglene om beløpsgrenser ved betaling i forhold til deklarasjonen for samlefortolling. Dersom det fattes et vedtak om tilbakebetaling for en av varepostene i samlefortolling, 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 toll, kredittgebyr for benyttelse av tollkreditt, 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 toll, 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. Også her gjelder likevel 100-kroners grensen ved tilbakebetaling fra tollmyndighetene.

For betaling av vektårsavgift med døgnstøt 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 engangsvgift 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 tilbakesøkingsskrav etter loven § 1-3 for beløp som tidligere er utbetalt til skyldner, jf. § 10-53 om skatte- og avgiftsskrav 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 endringsaker.

#### 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 avgiftsskrav 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 [kap. 10-4.6](#) nedenfor.

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 bortskrivning 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, kunder 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 nærreste 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 skattelovgivingen 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 10-10-5.

### 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 skattetrekk etter § 5-4 første ledd (kildeskatteordning) dessuten forfalle etter § 10-10 første ledd. For en nærmere omtale av skattetrekk etter § 5-4 vises det til [kap. 5-4](#).

### **10-10.3 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 første ledd, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn**

Etter § 10-10 første ledd forfaller forskuddstrekk, skattetrekk 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 trekkplikten 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 forfalltidspunkt 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 [Prp. 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 lønnsgarantiloven. 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 lønnsgarantiordningen 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 sjette til åttende ledd, gjelder det forenklede oppgjørsordninger. Ordningene gjelder på visse vilkår både for private arbeidsgivere og veldedig eller allmennyttig institusjoner eller organisasjoner. De nærmere vilkårene for bruken av de ulike forenklede 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 allmennyttig organisasjon (A05 - tidligere skjema RF 1062) på Altinn.

Skattebetalingsforskriften § 10-10-3 regulerer forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av de ulike forenklede 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 sjette 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 allmennyttig 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 førstkommande levering etter a-opplysningsforskriften § 2-1 sjette ledd ta med opplysninger om de samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt. Tilsvarende gjelder etter forskriften § 5 tredje ledd for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon som nevnt i folketrygdloven § 23-2 åttende ledd. For senere meldingsperioder i året gjelder de ordinære leveringsfristene i a-opplysningsforskriften § 2-1.

### 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 skatteoppkreveren 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 skattetrekkskonto 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 betalings terminer 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 bruttoverdi. 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 tollgivning 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 kontinentalsokkel, 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 ikrafttreddelsen 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 artist-

skatt, 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 [kap. 16-21](#).



## 10-20 § 10-20. Forskuddsskatt

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. 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) Skatteoppkreverne kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler 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 forfall når det skjer endringer i utskrivingen 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.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-20-1 til 10-20-4.

### 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 utskrivingen av forskuddsskatt er gitt i skattebetalingsloven kap. 6 og forskriftsbestemmelsene til kapitlet.

### **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. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret

Første ledd annet punktum bestemmer at forskuddsskatt under 2 000 kroner skal betales i én termin, 15. mai. 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 skatteoppkreveren 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. Skatteoppkrever for den kommunen skatten er utskrevet for, 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 likevel neppe være grunnlag for slike avvikende terminer i de tilfeller skattyter burde kunne planlegge sin skattebetaling. Således vil det ikke være aktuelt ved skattebetaling for skattepliktige kapitalgevinster eller lignende gjennom utskrevet forskuddsskatt.

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, må det likevel kreves at skattyter skal benytte en eller flere av de terminforfall som loven gir anvisning på, altså senest betaling til terminforfallet 15. november. Det må foreligge helt ekstraordinære omstendigheter dersom det skulle være aktuelt å vurdere et senere tidspunkt enn 15. november.

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 skatteoppkreveren 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 2019 s. 1336 flg. under emnet "Utland – grensegjengere"](#). 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 skatteoppkreveren 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**

§ 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 [kap. 4-1.3.1](#) foran og fastsettingen av forskuddsskatten fremgår av skattebetalingsloven [kap. 6](#).

### **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 skatteoppkrever 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 skatteoppkrever 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 avvete 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 reverseres 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 før 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 forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt**

Paragraf 10-20 femte ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivningen av forskuddsskatt. Slike regler 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. mai, 15. september og 15. november 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 gjestående 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. mai. Men når meldingen om forhøyelsen er sendt senere enn tre uker før 15. mai, 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 sjetten ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt**

Etter § 10-20 sjetten 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 forskuddsutskrivningen 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) Bli 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 ny modell for fastsetting av kildeskatt under ny forfallsbestemmelse for skattetrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer mv under [kap. 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. Petroleums-skatt

(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.)

#### Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-22-1.

### 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 termi-

nene (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 petroleums-skatteloven. Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteopp-gjøret ble sendt skattyter, se [kap. 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 utskrivin-gen av terminskatt.

Skattebetalingsforskriften § 10-22-1 omhandler melding om og for-fall for terminskatt. Det følger av bestemmelsen at endringer i utskrevet terminskatt forfaller til betaling sammen med eller kommer til fradrag ved betaling av 6. termin. Dersom meldingen er sendt senere enn tre uker før forfall for 6. termin, forfaller forhøyelsen til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

## 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.

### 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.

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-30-1.

### 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 skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1 flg. Selv om en **skattemelding (hovedmeldingen)** ikke innleveres innen fristen i skatteforvaltningsfor-

skriften, 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 [www.altinn.no](http://www.altinn.no) 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 sjettede 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 og mottakere av klimakvoter og gull. 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, og mottakere av klimakvoter og gull 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 skattleggingsperiode** 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 skattleggingsperioder enn månedlige. Innen primærnæringene kan skattekontoret, når særlige forhold foreligger, samtykke i at de alminnelige tomåneders skattleggingsperiodene 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 skattleggingsperiode (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 skattleggingsperiode 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 skattleggingsperioder 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 tvangsinnfordringstiltak. **Næringsdrivende i jordbruk** med binæringer, skogbruk og fiske har som hovedregel kalenderåret som skattleggingsperiode 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.

## 10-31 § 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 rådigheten 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 inntektsnytelse 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 mot-takers rådighetserverv.

Rådighetsservervstidspunktene er nærmere regulert i arveavgiftsloven §§ 9 og 10. Utdypende informasjon om rådighetsbegrepet finnes i Håndbok i arveavgift, kapittel om rådighet. Forfallsreglene son-drer 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 arve-laters 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 pri-



vat 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 innehavere, sammenholdt med arveavgiftsloven § 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 inntreffer etter at et privat eller offentlig 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 givere, 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 inntektsnyttelser 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 inntektsnyttelser 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 foreløpig 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 overdragere ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, 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 nettoverdier som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdier 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 for-

deles 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.)

#### 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.

#### 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 [kap. 10-32.6](#) om skillet mellom virksomhetsiendeler 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 investeringselskaper 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 driftselskaper 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 [kap. 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 skjønsmessige 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 privatøkonomien. Den forholdsmessige fordelingen av fradrag i inntektsskatten kan imidlertid gi veiledning ved skjønn.

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 andelene beregnet ut fra verdien etter arveavgiftsloven § 11 A.

For finansielle eiendeler (kontanter, andre likvide papirer og fordringer) vil grensen være skjønsmessig. 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 omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, regnes som nevnt ikke med som virksomhetseiendeler. 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 sjettede 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 §§ 1–3, 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 handlegfrihet i tolv år. Fordi arvingen eller mottakeren bare mister den fremtidige kreditten, vil den økonomiske ulempen ved realisasjon av andelene 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. kap. 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 medføre 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 **enkelpersonforetak** 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 sjettede 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 oppstod
- 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.

### 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 tollovgivninga s. 93.

#### 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, avgrenser anvendelsesområdet i første ledd til i hovedsak å omfatte omregistreringsavgift og engangsavgift som ikke inngår i en kredittordning. Se likevel omtale under [kap. 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 påregistreres, jf. omregistreringsavgiftsforskriften § 1.

Engangsavgift oppstår ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Tilsvarende gjelder når betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt, når motorvognens avgiftsmessige status eller avgiftsmessige grunnlag endres etter første gangs registrering, eller når oppbygget motorvogn tas i bruk før ny registrering, jf. [forskrift 19. mars 2001 nr. 268](#) om engangsavgift på motorvogn § 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 mineralolje til fremdrift av motorvogn.

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 tildelingen, 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 etterskuddsvis 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 forsikringsselskapene 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 oppstod 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 ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift beregnet etter nærmere regler fastsatt av Finansdepartementet, jf. særavgiftsforskriften § 3-11-7, som er hjemlet i særavgiftsloven § 1. Avgift forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-40 første ledd bokstav d. Særskilte bestemmelser om avgift på mineralolje til fremdrift av motorvogn er gitt i særavgiftsforskriften kap. 3-11.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje 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 særavgiftspliktige**

Paragraf 10-40 annet ledd regulerer forfall for virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos skattekontorene. For disse virksomhetene forfaller særavgiften 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. forskriftens § 2-1 første ledd. For avgift på teknisk etanol, avgift på elektrisk kraft, avgift på utslipp av NO<sub>x</sub>, veibruksavgift på naturgass og LPG, flypassasjeravgift og avgift på trafikkforsikringer 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. Skatteleggingsperioden for avgift på elektrisk kraft, avgift på utslipp av NO<sub>x</sub> og avgift på trafikkforsikringer er kvartalsvis, jf. § 8-4-1 første ledd. For øvrige særavgifter er skatteleggingsperioden én kalendermåned, jf. § 8-4-1 annet 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 NO<sub>x</sub> og avgift på trafikkforsikringer er særskilt regulert i skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 annet til fjerde 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 trafikkforsikringer gjelder samme leveringsfrist fra utløpet av den skatteleggingsperioden (kvartal) den skattepliktige har vært ansvarlig for kjøretøyet iht. avtale om trafikkforsikring. 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 NO<sub>x</sub> er imidlertid leveringsfristen den 18. i måneden etter utløpet av den skatteleggingsperioden (kvartal) utslippet fant sted.

Skattekontoret kan etter skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2 femte ledd fastsette en kortere frist for skattemelding dersom det foreligger opplysninger om virksomhetens forhold som gjør det sannsynlig at avgiftsbetalingen ikke vil skje rettidig.

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.

## 10-41 § 10-41. Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

(1) Toll og avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørsordningen, jf. § 14-20, forfaller til betaling samtidig med at tollplikten oppstår.

(2) Krav som belastes tollkreditten en kalendermåned, forfaller til betaling den 18. i neste måned.

(3) Skatte- og avgiftskrav belastet dagsoppgjørsordningen forfaller til betaling første virkedag etter fortolling. Skattekontoret kan fastsette en nærmere frist for når på forfallsdagen betaling må ha skjedd.

### 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).

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 toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Kravene forfaller til betaling samtidig som tollplikten oppstår. Bestemmelsen henviser kun til tollplikten, men det som fremgår av tolloven får tilsvarende anvendelse på forfall av merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. For særavgiftene følger dette eksplisitt av særavgiftsforskriften § 2-6. For merverdiavgiften er dette innforstått i merverdiavgiftsloven §§ 3-29 og 11-1 første ledd.

Det oppstilles unntak der tollkreditt og dagsoppgjørsordning 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 – Toll og avgifter som oppstår ved innførsel

Begrepet **tollplikt** er ikke nærmere definert i loven eller forarbeidene. Tollplikt skal imidlertid forstås på samme måte som tollskyld. Tollskyld

er en forpliktelse til å svare toll, jf. tolloven § 2-1 første ledd. Når tollskyld oppstår er nærmere regulert i tolloven § 2-1 annet til fjerde ledd.

Av Stortingets årlige vedtak om toll § 1, skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i tolloven. Begrepet **innførsel** er ikke nærmere definert i vedtaket eller loven, men henseiler på en situasjon der en vare bringes til norsk tollområde. Ettersom det er flere mulige situasjoner der en innførsel ikke umiddelbart utløser toll- og avgiftsplikt (f.eks. ved innlegg på tollager og midlertidig innførsel) blir definering av ordet innførsel ikke avgjørende for å fastsette når toll- og avgiftsplikten oppstår. Det sentrale vurderingstemaet i forhold til skattebetalingsloven § 10-41 første ledd er spørsmålet om når "tollplikten" og forfallstidspunktet oppstår. Den mest praktiske situasjonen der toll- og avgiftsplikt oppstår ved innførsel av varer, er ved fortolling. Det fremgår av tolloven § 2-1 annet ledd bokstav a, at tollskyld oppstår når varen fortolles. Betaling av toll og avgifter skal da skje kontant eller ved at tollkreditt belastes, før varene blir frigitt av tollmyndighetene.

Tollskyld for fortollet vare kan dessuten oppstå dersom vilkår for tollfritak eller tollnedsettelse ikke lenger er oppfylt, jf. tolloven § 2-1 annet ledd bokstav b. Et eksempel på dette er landbruksvarer som er innført tollfritt etter tolloven § 5-7 første ledd bokstav b til teknisk bruk, men der varene i stedet blir videresolgt til annet bruk.

Tollskyld for ufortollet vare oppstår ikke så lenge vilkårene for en midlertidig innførsel er oppfylt eller tollovens forpliktelser for øvrig overholdes, jf. tolloven § 2-1 tredje ledd. Det praktisk viktigste eksempel på at tollskyld oppstår ved overtredelse av tolloven, er ved smugling av vare i strid med tolloven § 3-1.

Nærmere redegjørelse for tollovens bestemmelser er gitt i [Toll-ABC](#)'en som er tilgjengelig på [www.toll.no](http://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 fortolling. 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 nedlagt av skatteoppkreverne

Dersom den trekkpliktige, som et utleggstrekk er rettet mot, er arbeidsgiver med plikt til å ha skattetrekkkonto, bestemmer skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd at utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren skal settes på skattetrekkkontoen 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. Bestemmelsen gjelder kun for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne. Det trukne beløpet skal betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune, noe som kan være tilfellet der skyldneren har flyttet. Se nærmere om dette under [kap. 14-5.5](#).

I disse tilfellene gjelder altså de samme reglene for betaling av utleggstrekk som for betaling av forskuddstrekk, jf. § 10-10, se [kap. 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 skatteoppkreveren som har nedlagt trekket.

Dersom skatteoppkreverne beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, kan det være tilfeller der oppdragsgiveren ikke har plikt til å ha skattetrekkkonto. 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, se [kap. 10-50.3](#). Det er da ikke noe krav om at midlene skal plasseres på en bestemt måte før betaling skjer.

### 10-50.3 Forfall for utleggstrekk nedlagt av skattekontorene

Utleggstrekk nedlagt av skattekontorene følger regelen i § 10-50 som igjen henviser til tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 første ledd. Det følger av sistnevnte bestemmelse at trukket beløp skal utbetales til skattekontoret når ikke annet er fastsatt. 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) tilleggs-skatt etter skatteforvaltningsloven
- b) overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven
- c) tilleggstoll etter tolloven
- d) overtredelsesgebyr etter tolloven § 16-17

(3) Dersom det innvilges utsatt iverksetting av krav etter skatteforvaltningsloven § 14-10 annet ledd eller tolloven § 16-19 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 tollov. 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 henvisningen 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.

#### 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 iverksetting, se også [kap. 3-1.3](#), [kap. 10-1.1](#) og [kap. 11-1.3.9](#).

#### 10-51.3 Forfall for "andre skatte- og avgiftskrav"

Kravene som er regulert i § 10-51, utenom tilleggsskatt, tilleggstoll 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, tolloven § 16-16, 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 krav fastsatt ved **summarisk fellesoppgjør** forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-51 bokstav d.

Summarisk fellesoppgjør er hjemlet i skatteforvaltningsloven § 12-4 og i skatteforvaltningsforskriften § 12-4. Summarisk fellesoppgjør innebærer at dersom det avdekkes feil ved arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekking og arbeidsgiveravgiften, gjennomføres endringen i forhold til arbeidsgiveren uten at skattefastsettingen for den enkelte skattyter endres.

#### **10-51.4 Forfall for tilleggsskatt, tilleggstoll og overtredelsesgebyr**

Forfall for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr og tilleggstoll er regulert i annet og tredje ledd. Der vedtaket om tilleggsskatt 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. Dette innebærer at et vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr tidligst forfaller ni uker etter ileggelsen av sanksjonen. Klagefristen på krav fastsatt i medhold av tolloven er tre uker, jf. forvaltningsloven § 29. Vedtak om tilleggstoll og overtredelsesgebyr forfaller tidligst seks 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 tolloven § 16-19. I disse tilfellene forfaller kravet til betaling tre uker etter utløpet av **søksmålsfristen**, eller ved søksmål, tre uker etter **domsavsigelsen for den avgjørelsen som avslutter saken**. Søksmålsfristen er seks måneder fra vedtaket ble sendt skatte- eller avgiftspliktig, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 og tolloven § 12-14.

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 er sendt. Ved ikrafttredelse 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. tvangsfullbyrdsloven § 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 trekkanvar.)
- [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 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 tvangsfullbyrdsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 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 [kap. 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 egendeclarasjon kan imidlertid også endres ved at den skatte- eller avgiftspliktige

endrer en tidligere innlevert skattemelding som ble lagt til grunn ved det ordinære oppgjøret. 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, artist-skatt, merverdiavgift, arveavgift, innenlands særavgifter og toll, 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 [kap. 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. Tilsvarende regler gjelder for **utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren**. 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.

Eksempel: Arvelater dør 1. januar 2009. Avgiftsvedtak fattet 1. juli 2009 gir betalingsfrist 1. januar 2010. 1. september 2009 fattes det et endringsvedtak som medfører høyere arveavgift og kr 1 000 i renter etter § 11-2. Siden det ordinære forfallstidspunktet er senere enn treukersfristen ved endringsvedtak etter § 10-53, forfaller også økningen i avgift med tillegg av renter etter § 11-2 først ved det ordinære forfallet 1. januar 2010. Dersom endringsvedtaket i stedet fattes og sendes avgiftspliktige 10. januar 2010, forfaller økningen i avgift til betaling tre uker senere.

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 egen-deklarasjon, 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 2009, og denne kommer fram til skattekontoret 20. mai 2009, forfaller den økte avgiften til betaling tre uker etter 20. mai 2009. Det skal beregnes renter på økningen etter § 11-2 og disse rentene forfaller også til betaling tre uker etter 20. mai 2009.

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 følge 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. Nytt 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 [kap. 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 påklages 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 (tilleggsmelding eller korrigeret melding) redusere skyldig toll, 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 til-

godekravet. 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 treukersfristen 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 – Kap. 11.6 Endringer i skattebetalingslova – [Innst. 351 L \(2009–2010\)](#), [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 \(2010–2011\)](#), [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 tillegsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og overtredelsesgebyr (nedsettelsesforskriften).

### 11-1.2 Generelt om § 11-1

Bestemmelsen hjemler skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å illegge forsinkelsesrenter der skatte- eller avgiftskravet ikke blir betalt innen forfallstidspunktene som følger av lovens kap. 10. De generelle regler 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. På skattebetalingsområdet anvendes likevel forsinkelsesrenteloven på enkelte forhold, bl.a. når det gjelder rentesatsen.

Forsinkelsesrenter beregnes av innkrevingsmyndigheten for kravet. 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.

**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 [kap. 11-6](#).

Forsinkelsesrenter beregnes fra og med dagen etter forfallsdato til og med den dagen betaling skjer. Dette omtales som renteperioden, se nedenfor.

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 trafikksikringsavgift. Tilleggsavgift gjelder imidlertid for krav som oppstod 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 [kap. 11-1.3.8](#) om forsinkelsesrenter på tilleggsskatt 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 allmennyttig organisasjon eller institusjon, når disse leverer opplysninger om forskuddstrekke etter forenklet oppgjørsordning, 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. Bestemmelsens annet ledd forskriftregulerer den nærmere forfallsfristen. Etter skattebetalingsforskriften § 10-10-3 annet ledd 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 tilleggskatt, tilleggsskatt og tilleggskatt på kravet, som ikke er betalt til forfall. Se mer om dette i [kap. 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 [kap. 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 skattleggingsperiode, er leveringsfrist tre måneder og ti dager etter skattleggingsperiodens 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 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. Dersom det i skjønnsvedtaket ilegges **tilleggsskatt** (tidligere tilleggsavgift), skal denne renteberegnes etter § 11-1. Se likevel [kap. 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. Se omtale i avsnittet over om særregelen i skattebetalingsforskriften § 10-30-1 ved førstegangsvedtak i tilfeller hvor avgiftspliktige ikke har levert skattemelding for merverdiavgift.

**11-1.3.2 Forsinkelsesrenter på skattekrav**

For forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard, artist-skatt 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 skatteoppkreveren utsette renteberegningen til etter skatteavregningen, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1-2 første ledd. 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. sktbl. § 10-21 første ledd. Den 10. juli foretas en endringsavregning 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. sktbl. § 10-53 annet ledd..

Hvor skatteoppkrever **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 tilgodeskatten reduseres. Dersom man i sistnevnte tilfelle har utbetalt tilgodeskatten til skattyter, vil økningen presenteres som et tilbakesøkningskrav på for mye utbetalt tilgodeskatt, 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. Verken § 10-53 eller § 11-2 vil dermed kunne få anvendelse når arbeidsgiver korrigerer feil i tidligere innrapporterte opplysninger om forskuddstrekk. Forsinkelsesrenter løper derfor fra opprinnelig terminforfall, også på forskuddstrekk som fremkommer på en korrigeret 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 skatteoppkreveren. Dersom arbeidsgiver kommer med en ny oppgjørliste for utleggstrekk, som viser et høyere utleggstrekk enn opprinnelig oppgjørliste, vil ikke den nye oppgaven påvirke tidspunktet for når forsinkelsesrenter begynner å løpe på



noen del av utleggstrekket. Forsinkelsesrenter vil også for det høyere trekket, som fremgår av ny oppgjørsliste, løpe fra ordinært forfall for terminen.

**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 allmenntilgjengelig 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 skattebetalingsloven § 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. skattebetalingsloven § 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. 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 skatteoppkrever.

#### **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 fremdeles spørsmål i tilknytning til arveavgift 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 [kap. 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 skattebetalingsloven § 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 [kap. 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 **endringmelding** (tilleggsmelding eller korreksjonsmelding), regnes forfallsfristen fra tre uker etter at endringmeldingen 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 endringmeldingen er kommet fram til skattekontoret.

#### **11-1.3.6 Forsinkelsesrenter på krav som oppstår ved innførsel**

For krav på toll, 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 treffer et **endringsvedtak som medfører økning** av toll- og 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 avgiftspliktige, 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 skatte- eller avgiftskravet. Dette har sammenheng med at det for disse kravene ikke treffes noe særskilt vedtak, men man gjør i stedet kravet gjeldende mot den ansvarlige som et ansvarskrav. 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 ordinære forfallsfrist, se kommentar om dette unntaket under § 10-52.

**11-1.3.8 Forsinkelsesrenter på tilleggsatt, tilleggstill, 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.

I skattebetalingsforskriften § 10-51-1 er det bestemt at forhøyet utgående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

Etter § 10-51 annet ledd forfaller **tilleggsskatt og overtredelsesgebyr** etter skatteforvaltningsloven, samt **tilleggstill** etter tolloven § 16-10, 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. Klagefristen for tilleggstill er tre uker, jf. forvaltningsloven § 29. Forsinkelsesrentene begynner altså først å løpe tre uker etter at klagefristen er utløpt. Før ikrafttreddelsen 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 [kap. 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 tilleggstoll, og som klager over vedtaket eller tar ut søksmål, vil som den klare hovedregel ha krav på utsatt iverksetting/utsatt innfordring, se kap. 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 uskyldspresumsjonen i EMK.

Både skatteforvaltningslovens ordning/tollovens 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 illeggelse 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.

Skjæringstidspunktene og hjemmelsgrunnlagene er illustrert i figur 1 under:

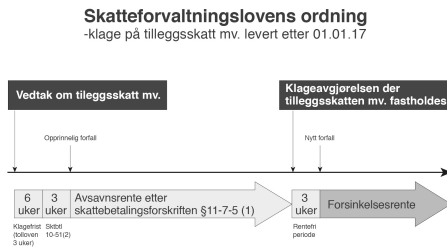


I det følgende omtales først renteberegning ved utsatt iverksetting av tilleggsskatt mv. etter skatteforvaltningslovens ordning.

**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 skattebetalingsloven §§ 11-2 og 11-6 annet ledd jf. skattebetalingsforskriften § 11-7-5 første ledd. Disse rentene inngår i beregningsgrunnlaget for forsinkelsesrenter jf. skattebetalingsloven § 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 skattebetalingsloven § 11-1.

Rentebestemmelsene ved klage er illustrert i figur 2 under:



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 avsavnsrenter 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 **påklaget 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. Om bakgrunnen for dette, se Retningslinjer om utsatt innkreving av tilleggsskatt mv. ved klage- og domstolsbehandling av 20. juni 2016.

Skjøringstidspunktet 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 avsvansrenter 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 skattebetalingsloven § 11-1.

Rentebestemmelsene ved klage er illustrert i figur 3 under:



Der vedtaket om tilleggsskatt mv. er fattet før 11. desember 2015, skal det beregnes forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 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 skattebetalingsloven § 11-1. Det følger imidlertid av **nedsettelsesforskriften** at rentekravet i sistnevnte periode, på visse vilkår, kan settes ned dersom skattyter søker om det etter § 1 i forskriften. Det følger av nedsettelsesforskriften § 2 at rentekravet skal nedsettes til det beløp kravet ville ha utgjort dersom renter hadde vært beregnet etter satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum. Fra og med dagen etter datoen for klageavgjørelsen eller domstidspunktet løper det forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 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 instruksjonen om berostilleggelse ble gitt 11. desember 2015.

**11-1.4 § 11-1 annet ledd – Forhold på fordringshaverens side**

I henhold til 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 sjetted 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. ikrafttredelsen 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 tollovgivninga 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 skattetrekk 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 avsnaptet 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 ikrafttredelsen 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 tilleggsskatt) 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 vilkår knyttet til anvendelse av for eksempel renter etter tidligere ligningsloven § 9-10 ble fjernet, samt at de tidligere forhøyede satser for enkelte krav også bortfalt, for eksempel 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 \(2004–2005\)](#)) Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav) på 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 fastsettelse. Først når det blir foretatt korrekt fastsettelse, 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 tilleggstoll. I de mest alvorlige tilfellene vil vedkommende også risikere straffesanksjoner. Riktig og rettidig egenfastsettelse fra den skatte- eller avgiftspliktiges side ivaretas derfor gjennom disse sanksjonsreglene og ikke gjennom rentereglene.

Når det gjelder førstegangsfastsettelse av **arveavgift** etter ordinært forfall i skattebetalingsloven § 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.

Forfalltidspunktet 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 [kap. 11-6.5](#).

For arveavgift er renter etter § 11-2 aktuelt i to ulike situasjoner. For det første kommer bestemmelsen til anvendelse på førstegangsfastssettelse etter ordinært forfall i § 10-31. Denne situasjonen er regulert nærmere i sjetten 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 ilegge 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 skattebetalingsloven § 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 deklarerert 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 avsnstapet 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 egendeklarering), 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 skattebetalingsloven § 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 inntekt 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 avsavnsrente etter skattebetalingsloven § 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 skattebetalingsloven § 11-2 første ledd. Trygdeavgift etter folketrygdloven er uttrykkelig angitt som et skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven § 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 skattebetalingsloven § 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 hjelpeberegning 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.

Hvor tollskyldner f.eks. bringer en vare inn i Norge uten å deklarerer varen, ikke overholder de frister som er satt for deklarerer eller tar en vare ut av lager uten tillatelse, er **grunlaget for avgiftsberegningen** en økning av avgiftsforpliktelsen. Kravene skal da fastsettes ved et endringsvedtak.

Oppstår tollskyld ved smuglingen av varen i strid med tolloven § 3-1, og blir tollskyldner 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 ikrafttredelsen 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 ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven, og unntaket i § 11-2 første ledd annet punktum ble opphe-

vet som en følge av dette. Ordningen med summarisk endring kan imidlertid fremdeles ha relevans for tidligere skattefastsettingsår.

I skattebetalingsforskriften § 11-2-1 er det bestemt at tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og forsinkelsesavgift 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 første gangsvedtak (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 dag 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. skattebetalingsloven § 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, altså 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 endringsmeldinger for særavgifter, gjelder tilsvarende system som er skissert i eksemplene om mva-meldinger ovenfor.

For **toll, 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. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. 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. Endringsaker 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 endringsmeldinger, 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 endringsmelding 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, 10. juni 2018, og fram til endringsvedtaket treffes, det vil si 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.	Endringsmel- ding for 2. termin (økning av avgift)	kr 150 000 (økning kr 50 000)	10. juni	Ja. Av kr 50 000 fra forfallstids- punktet for 2. termin (10. juni) og frem til mel- ding om end- ring kom frem til skattekon- toret (1. august)
1. nov.	Endringsved- tak etter bok- ettersyn (økning av avgift)	kr 190 000 (økning kr 40 000)	10. juni	Ja. Av kr 40 000 fra forfallstids- punktet for 2. termin (10. juni) og frem til end- ringsvedtaket treffes (1. november)

### **11-2.6.2 Flere endringer – en nedsettelse etterfølges av en økning**

Ved nedsettelse av skatt eller avgift fratregges 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. Forsinkelsesrente 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 skattebetalingsloven § 11-4 ved en minning, 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 forfallstidspunktet 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 rentebereg-

ningen ved økning av annen skatt etter ny avregning beregnes fra 1. januar i året etter skattefastsettingssåret, se [kap. 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 tilfeller 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 eksempelet 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 ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017. Bestemmelsen omhandler beregning av renter av for mye utbetalt kompensasjon for merverdiavgift. Renta 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. skattebetalingsloven § 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 førstegangsfastsettelsen 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. skattebetalingsloven § 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 domspremissene 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 skal 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. Avvik fra

dette kan være bestemt i lov eller forskrift, slik som f.eks. skattebetalingsforskriften § 11-3-2. Rentene løper fram til utbetaling skjer.

Ved beregning av renter etter § 11-3 skal tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstill, forsinkelsesavgift 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 avgiftsmyndighetene (skattekontoret eller skatteoppkrever) har godkjent beløpet til utbetaling.

Når det gjelder krav på utbetaling av merverdiavgift i henhold til en mva-melding tilgode, 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 tilgode 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 [kap. 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 skattyernes 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 tre ukers fristen fra den nye avregningen blir foretatt, jf. § 10-60 tredje ledd annet punktum. Det vises for så vidt til [kap. 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 skattebetalingsloven § 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. (Presisering angående egenretting. Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling. Nytt tredje ledd.)
- [Prop.126 LS \(2009–2010\)](#) Endringer i skatte- og avgiftsreglar – 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 \(2010–2011\)](#), [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. 400 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 skattebetalingsloven § 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 tilfeller 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.

Renten beregnes i **tidsperioden** fra betaling (av det nedsatte beløp) 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 vedtaket ble truffet eller endringsmeldingen ble godkjent.

**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, tilleggstoll, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 11-4-1 første ledd. I henhold til annet ledd i samme bestemmelse skal det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Videre skal utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren regnes som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer.

Tidligere beregnede renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 på det nedsatte beløp som ikke er innbetalt, frafalles.

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 innbe-

taling av skatt eller avgift. Se nærmere omtale av feilinnbetalinger i [kap. 11-4.2](#).

**Eksempel på merverdiavgift ved egenretting:** Leveringsfrist og forfall for merverdiavgift 1. termin 2018 er 10. april 2018. Avgiftspliktige leverer skattemelding 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 beløp 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)	10. april	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
20. sept.	Skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling	kr 20 000	Tre uker, jf. § 10-60 (1)	

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 og renter	kr 100 000		
2. juni	Innbetaling av renter etter § 11-1	[Fiktiv sum] kr 1 300		
15. sept.	Endringsmelding for 1. termin (reduksjon av avgift)	kr 80 000 (reduksjon kr 20 000)	10. april	
20. sept.	Skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling	kr 21 300	Tre uker, jf. § 10-60 (1)	Ja. Av kr 21 300 fra innbetaling for 1. termin (2. juni) og frem til tre uker etter at skattekontoret godkjenner beløpet til utbetaling, 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.		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 at tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før den ordinære skatteavregningen, ikke gir skattyter rett til renter på de beløp 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 skatt som vedkommende skattyter kan forvente utlignet ved ligningen samt at det foreligger oppfylt visse vilkår knyttet til skattyters situasjon. Det skal i disse tilfeller 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 [kap. 5-3](#) og [kap. 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 bruksperiode. 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 omfatter refusjon av innbetalt CO<sub>2</sub> -avgift på naturgass og LPG og 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 [kap. 11-6.6](#).

#### **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 trenges dermed ingen særskilt regulering av dette for restskatt utover det som fremgår av første ledd.

Renter etter § 11-4 annet ledd erstatter de tilgoderenter 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 endringsaker 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 renteregler 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 renter 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 det ordinære skatteoppgjøret. Til og med skatteoppgjøret for inntektsåret 2009 var dette tidspunktet bestemt ved når det ferdige skatteoppgjøret eller skattelisten ble kunngjort. Utgangspunktet for renter etter § 11-4 annet

ledd er fastsatt til 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 kravstyper 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 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 til omtale 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 tilfeller 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 [kap. 10-30.3](#) og [kap. 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 (Gammel 11-4.10 er ny 11-4.11)**

Innkrevingsmyndigheten kan yte en rentegodtgjørelse til den skatte- eller avgiftspliktige i andre særlige tilfeller enn det som følger av hovedregelen for venterenter 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 [kap. 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. Slike forskrifter er ikke gitt.

#### **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 skattebetalingsloven § 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 utskriving, 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 ikrafttreddelsen 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 %. 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 innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 22 %, 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 %, 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 %, 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. (Henvising 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 31.
- [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 petroleumsskatte-loven. 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 skattekrav 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 petroleumsskatte-loven.

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 således 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 samt skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatteloven.

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 forskuddsbetaling 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 petroleumsskatteloven finnes enkelte særregler knyttet til bl.a. avregning av den såkalte terminkatten fortsatt i særloven. Reglene om bl.a. renter finnes imidlertid i nærværende lov, herunder renter ved avregning etter bestemmelsen i § 11-5.

Etter skattebetalingsloven § 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 kreditt 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 rentetyper – rentetillegg og rentegodtgjørelse – og de ulike avregningssituasjoner 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 renteinnetningen ved skatteavregningen. 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 skattebetalingsloven §§ 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 renteinnetningen 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 tilleggsforskudd) 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 skatt slik den kommer fastsatt og beregnet fra skattemyndigheten. Ved beregningen av rentetillegget skal disse da tas ut av grunnlaget før 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 rentemodell 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 skattekreditorene skal kompenseres ut fra en avsavnsbetraktning. Avsavsperioden og dermed renteperioden bygger på den skattebetalingsordning 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 forskuddsordning 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. skattebetalingsloven § 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 rente på rentetillegg løpe fram til første termins forfall. Tidspunktet for dette forfallet vil i prinsippet for hver skatt-

yster 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 skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, annet punktum. Utgangspunktet skal således være den pengepolitiske styringsrenten som er fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i det aktuelle året. Ved ordinær avregning er det således 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 rentesatser 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 utgjøres da av 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 loven § 11-5 første ledd annet punktum 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 skattebegrensningstilfellene etter skatteloven § 17-1, oppstilles ytterligere begrensninger i første ledd bokstavene b og c. For situasjoner som nevnt i bokstavene 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 herav 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 anviser rettigheter og ansvar i forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker (skattyter) med hensyn til gjennomføringen av forskuddstrekk. Bestemmelsen synes overflødig ved siden av de rettigheter 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 godskrivning. Utover nevnte regulering i forbindelse med godskrivning 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 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 avregning.

#### 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 skattebetalingsloven § 4-7. Dette gjelder både personlige og upersonlige skattytere. Ordningen med tilleggsforskudd er nettopp et tilbud til skattyterne om å supplere de ordinære forskudd (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 oppstod 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 skattebetalingsloven § 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 skatt 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 skattebetalingsloven § 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 del av utskrevet forskuddsskatt som faktisk er innbetalt før utløpet av tilleggsforskuddsfristen, som vil være gjenstand for godtgjøring 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 rentegodtgjøring etter § 11-5 annet ledd.

Fra og med inntektsåret 2010 har vi hatt løpende pro anno rente ved beregning av avsnvsrenter ved skatteavregningen. For beregningen legges 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 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 [kap. 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 således 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 avsnvsperioden anses adskillig kortere enn for de ordinære forskudd som er betalt innen inntektsåret. Regelen vil kunne anses som en sjablong, begrunnet i bl.a. praktiske hensyn ved håndteringen av innbetalinger, som kan anses avvikende fra hovedordningen. Det bemerkes at utskrevet forskuddsskatt betalt etter utløpet av inntektsåret, vil være innbetalinger klart etter de frister som gjelder for innbetaling av utskrevet forskuddsskatt. Med hensyn til 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 skatteoppjøret 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 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 beløp innenfor hver kategori skal anses 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 rekkefølgereregulering, da det for disse ikke forekommer ulikheter i rentegodtgjøring 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.

**Rentesatsen for rentegodtgjørelse** for personlige skattytere tar utgangspunkt i rentesatsen etter skattebetalingsloven § 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 styringsrentesatsen 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 og deponering**

Forhåndsavregning foretas i tilfelle med grunnlag i at det er foretatt forhåndsfastsetting etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4. Avregningen vil i tilfeller med forhåndsavregning etter forhåndsfastsetting komme i tid før ordinær avregning, og den periode det skal beregnes rente for, vil normalt være kortere enn den periode som ligger til grunn for den ordinære avregningen.

Deponeringstilfeller forekommer forholdsvis sjelden. Det mest praktiske kan være tilfeller hvor det er tvil om beskatningssted, og det kan være utskrevet skatt for flere kommuner for samme skattegrunnlag. Skattyter kan på slik bakgrunn ha blitt avkrevd og har innbetalt beløp, som skal tilbakebetales utenfor, og normalt forut, for ordinær fastsetting og avregning. Rentegodtgjøring ved eventuell tilbakebetaling i disse tilfeller reguleres da på samme måte som tilfellet er ved forhåndsavregning.

I likhet med ved ordinær avregning tas også i disse tilfeller utgangspunkt i styringsrentesatsen pr. 1. januar i skattefastsettingsåret dersom tilbakebetaling etter forhåndsavregning eller deponering skjer senere enn 1. januar i skattefastsettingsåret. Ved tilbakebetaling etter forhåndsavregning eller deponering, 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 tilfeller avregning etter forhåndsfastsetting skjer før 31. mai i skattefastsettingsåret. Det vil da ikke foreligge tilstrekkelig avsnitt til å begrunne godtgjøring 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 petroleumsskatte-loven § 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. Petroleumsskatte-loven § 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 petroleumsskatte-loven. Petroleumsskatt er dermed omfattet av bestemmelsen om renter ved skatteavregningen i skattebetalingsloven § 11-5.

I skattebetalingsforskriften §§ 11-5-8 og 11-5-9 er det gitt bestemmelser om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved ordinær avregning etter petro-

leumsskatteloven. Etter de nevnte bestemmelsene er det for petroleums- skatt fullt samsvar 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 fast- settingen foretas. For begge rentetyper skal rente beregnes fram til for- fallstidspunktet for betaling av restskatt etter § 10-22 annet ledd eller for utbetaling av tilgodebeløp etter § 10-60 tredje ledd, jf. skattebetalings- forskriften §§ 11-5-8 og 11-5-9, begges første ledd.

Etter forskriften § 11-5-8 annet ledd skal det på restskatt benyttes **ren- tesats** 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 petroleums- skatt, skal renter ved den nye avregningen beregnes av økningen etter bestem- melsen 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 petroleums- skatt, skal utbeta- ling av for mye betalt overskytende terminskatt etter ny avregning rente- godtgjøres etter skattebetalingsloven § 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 petro- leum, skal det rentegodtgjøres i samsvar med § 11-4 første ledd fra inn- betalingstidspunktet.

#### **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 rentebe- regningen, 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 skatteav- regningen.



## 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 rentemodell 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 finnes 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 tilsvarende 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. Renteesatsen 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](http://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.

Når det gjelder forsinket tilbakebetaling innebærer bestemmelsen om rentesats etter forsinkelsesrenteloven for renter etter § 11-3 en betydelig økning av rentesatsen for noen av skatte- og avgiftskravene. Dette gjelder blant annet for tilgodebeløp på skatt, hvor det tidligere ble ytt en venterente på 0,3 % per måned eller del derav.

#### **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 tilfeller hvor vilkårene for rentefri avdragsordning i § 10-32 ikke er oppfylt, men de generelle vilkårene for en betalingsordning likevel er tilstede, kan bestemmelsen om redusert rentesats i § 11-6 komme til anvendelse.

#### **11-6.5 § 11-6 annet ledd første punktum – Renteesats 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. Renteesatsens 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 ansett 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 således et likt utgangspunkt som satsen for rente etter § 11-2, men rentesatsen etter § 11-4 er ett prosentpoeng lavere enn rentesatsen etter § 11-2. Denne forskjellen i rentesatsen 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 avgiftskreditorne 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 avgiftskreditorne før en utbetaling etter et endringsvedtak kan gjennomføres. Så lenge rentesatsen kun dekker skatte- og avgiftspliktiges avsnapp, vil oppfordringen til å få gjennomført utbetalingen være langt større enn om det anses lønnsomt om utbetalingen kommer senere.

Som for rentesatsen etter § 11-2 er det styringsrenten pr. 1. januar i det aktuelle året som er avgjørende for rentesatsen etter § 11-4. Det anses hensiktsmessig ut fra systemtekniske og beregningsmessige årsaker, å ikke endre rentesatsen 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. skattebetalingsloven § 11-5 første ledd. Styringsrenten for det aktuelle året, det vil si 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 rentesatser 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 særavgiftsfor-

skriften § 4-2-1. Rentesatsen ved refusjon av avgift etter særavgiftsfor-  
skriften § 4-2-1 er 0,7 prosent, jf. skattebetalingsforskriften § 11-6-1.

**11-6.7 § 11-6 tredje ledd – Den til enhver tid gjeldende rentesats**

Bestemmelsen presiserer at det er den til enhver tid gjeldende rentesats som kommer til anvendelse. Dette gjelder også når det har påløpt renter før satsen endres. Den tidligere rentesatsen skal da gjelde til den nye satsen trer i kraft. Den nye rentesatsen 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. Rentesatsen 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.

## 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 fraplikten 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 petroleumforekomster 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 og 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 skattebetalingsloven § 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 fraplikten 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 skattebetalingsloven § 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 skattebetalingsloven §§ 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 gav 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 skattebetalingsloven § 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 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 tilstrek-

kelig, 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 merverdiavgift 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 tilfeller 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 for eksempel næringsdrivende som oppfyller vilkårene for registrering på dette tidspunktet, men som likevel ikke var registrert. I denne sammenheng påpekes at registreringer 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 [kap. 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 er gitt i skattebetalingsforskriften § 19-2-3.



# 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 foreldet

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 tilleggsfrist for foreldelse etter avholdt utleggsforretning. Så lenge lovgiver har bestemt at tilleggsfristen 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.

### **Uttalelse fra Sivilombudsmannen – om anvendelse av § 12-1 for særavgifter**

Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1.1.2017 var det ikke gitt frister for endring av avgiftsoppgjøret i regelverket for fastsetting av særavgifter slik man nå finner i skatteforvaltningsloven § 9-4. Spørsmålet om hvor langt tilbake i tid et avgiftsoppgjør kunne endres, med det resultat at avgiftssubjektene fikk tilbake for mye betalt særavgift, berodde på om tilbakebetalingskravet var foreldet eller ikke, etter reglene om foreldelse av pengekrav i foreldelsesloven. Dette var også gjeldende rett for merverdiavgift før merverdiavgiftsloven § 18-3 trådte i kraft 1. januar 2011.

Spørsmålet som forelå for Sivilombudsmannen var knyttet til foreldelse av krav på tilbakebetaling av for mye betalt særavgift. På bakgrunn av en Høyesterettsdom fra 2013 viste det seg at klager (et oljeselskap) hadde innbetalt særavgift som boreentreprenøren/rederiet, og ikke oljeselskapet, skulle vært krevd for.

Da oljeselskapet krevde avgiften tilbakebetalt, avviste avgiftsmyndighetene det vesentligste av kravet som foreldet etter foreldelsesloven § 2, jf. § 3.

Oljeselskapet hevdet på sin side at det var skattebetalingsloven § 12-1, jf. § 10-60 som regulerte friststart for foreldelse, og ikke foreldelsesloven.

I uttalelse av [6. desember 2017](#) (2016/876) kom Sivilombudsmannen, i likhet med avgiftsmyndighetene, til at skattebetalingsloven § 12-1 ikke fikk anvendelse før et skatte- og avgiftskrav var fastsatt av skattemyndighetene. På stadiet for fastsettelse var foreldelse regulert av foreldelseslovens bestemmelser om friststart. Klagers krav på tilbakebetaling var dermed foreldet.

Uttalelsen er også relevant for anvendelsen av skattebetalingsloven § 10-60.

### 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 fjerde ledd. Arveavgift foreldes etter ti år, jf. § 12-1 fjerde ledd. Se mer om dette i [kap. 12-1.6](#). Ansvarsbeløp som er oppstått som følge av manglende innbetaling av forskuddstrekk eller utleggstrekk, jf. § 16-20, foreldes etter regelen i foreldelsesloven § 9, jf. skattebetalingsloven § 16-20 fjerde ledd. Bestemmelsen innebærer at ansvarskravet for forskuddstrekk eller utleggstrekk som hovedregel foreldes etter tre år fra tidspunktet da skatteoppkreveren eller skattekontoret som skadelidt ble kjent med, eller burde blitt kjent med, kravets eksistens og den trekkanvarlige. Kravet vil uansett foreldes etter 20 år, jf. foreldelsesloven § 9 annet ledd. Se nærmere om utgangspunktet for fristene i [kap. 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 [kap. 12-1.8](#) og [kap. 12-1.9](#).

For tilbakesøkningskrav gjelder samme regler som for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 1-3.

I [kap. 12-1.10](#) 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 Merverdiavgiftsregistert). 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 foreligger **avvikende regler om foreldelsesfristens utgangspunkt** for forskuddsskatt og arveavgift, se nærmere om dette i [kap. 12-1.5](#). Videre er foreldelsesfristens utgangspunkt et annet for ansvarskrav etter § 16-20 (ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk), da slike krav foreldes etter reglene i foreldelsesloven § 9, se § 16-20 fjerde 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 skatteoppkreveren som i slike situasjoner anses å være den skadelidte, og foreldelsesfristen vil derfor begynne å løpe fra det tidspunktet skatteoppkreveren har eller burde ha skaffet seg den nødvendige kunnskapen som nevnt i § 9. Slik kunnskap vil skatteoppkreveren eksempelvis få ved at det avdekkes at arbeidsgiver ikke innbetaler forskuddstrekket. Alternativet "burde ha skaffet seg kunnskap" kan være aktuelt dersom skatteoppkreveren 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 fjerde ledd, se [kap. 16-20.6](#).

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 2016 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.

**Arbeidsgiveravgift** forfaller til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Tidligere var det, ved en henvisning til § 5-11, sammenfall mellom fristen for levering av terminoppgave og forfallsfrist. Dette ble endret i forbindelse med innføringen av a-ordningen 1. januar 2015. Forfallsfristen framgår nå direkte av forfallsbestemmelsen i § 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 [kap. 10-30.4](#). Merverdiavgift forfaller i terminer i løpet av året, og for samt-

lige 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 dagsoppgjøringsordningen, 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 [kap. 12-1.7](#).

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 av § 10-51**, eksempelvis tilleggsavgift, 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 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 forelding 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 2016 forfalle til betaling 15. mars 2016, 18. mai 2016, 15. september 2016 og 15. november 2016. Etter hovedregelen skulle foreldelsesfristen starte og løpe 31. desember 2016. 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 2017. 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 2016 forfaller til betaling henholdsvis 15. februar og 18. april 2017. Foreldelsesfristen vil dermed løpe fra 31. desember 2017 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 arveavgiftsberegningsen 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.

**12-1.6 § 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.

**12-1.7 § 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 i de tilfeller der foreldelsen av hovedkravet (og eventuelle påløpte renter på begjæringstidspunktet) er avbrutt ved begjæring om tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17.



Av bestemmelsen 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 inntreffer 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 tre år etter tvangsforretningens slutning, vil de senere påløpte rentene først foreldes ved utløpet av tiårsfristen.

### 12-1.8 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.

### **12-1.8.1 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 skylde 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 skylde 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 skylde 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 lempning 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. Kjønsstad/Tjomsland, Foreldelsesloven (1983) side 107, og dermed medføre en ny foreldelsesfrist, jf. foreldelsesloven § 20 [...] Dersom skatten ikke betales, og det blir spørsmål om tvangsinndrivelse, må de samme prinsipper gjelde: Begjæring om utsettelse med inndrivelsen 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 samtidig 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.

### **12-1.8.2 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 skatteoppkrever fremmer erstat-

ningssoksmål for unnlatt innbetaling av forskuddstrekk og tar ut forlik-sklage. 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.

**Virkingen av fristavbrudd** ved rettslige skritt m.m. følger av reglene i foreldelsesloven § 21 og § 22. Ifølge § 21 nr. 1 inntreer 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 forutsetter at avvisningen eller det manglende forliket ikke skyldes forsettlig forhold på kreditors side.

### ***12-1.8.3 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.

Nemndsmedlemmene oppnevnes nå av Finansdepartementet, jf. skatteforvaltningsloven § 2-8 første ledd. I tillegg stilles det strengere krav til nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn enn det som fulgte av de tidligere ordningene. Nemndas leder og nestleder skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer etter domstolloven § 54. Alle de øvrige nemndsmedlemmene skal ha utdanning og arbeidserfaring som jurist, økonom, statsautorisert revisor eller registrert revisor, se skatteforvaltningsforskriften § 2-8-5. Så langt det er praktisk mulig, vil det ved oppnevningen av nemndsmedlemmene bli krevd erfaring fra skatte- eller avgiftsområdet, jf. [Prop. 1 LS \(2014–2015\)](#) side 210.

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 merverdiavgifts-krav. 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.

**Virkingen 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 forsettlige forhold på kreditors side.

#### **12-1.8.4 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 fordringsinndrivelse 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 berammelse, 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 være gitt idet pålegget er kommet fram til den trekkpliktige eller når det er postlagt. Det er ikke noen forutsetning at skyldneren er varslet om trekket. 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 avgjø-

rende for om trekket er fristavbrytende, være om det kan sannsynliggjøres at trekkpålegget er mottatt av arbeidsgiver.

Når det gjelder bistandsordningen for utleggsforretninger, jf. skattebetalingsloven § 14-3 annet ledd, vil begjæringen om bistand til innkreving være fristavbrytende etter § 17 nr. 1. Dette er også fastslått i en kjennelse fra [Hålogaland lagmannsrett av 8. desember 1999](#).

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 tvangsfullbyrdelsen 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 7-20. Ved utleggstrekk løper fristen fra det tidspunktet den trekkpliktige underrettes om trekket, jf. [Innst. O. nr. 128 \(1992–1993\)](#) og tvangsfullbyrdelsesloven § 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 fremsatt 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 tvangsfullbyrdsloven § 4-10 hvor det står at et tvangsgrunnlag overfor et selskap også er tvangsgrunnlag overfor en selskapsdeltaker som er ansvarlig for selskapets forpliktelse, 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 tvangsfullbyrdsloven § 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 frattatt overdrageren for ansvar. Etter Skattedirektoratets oppfatning må det kunne utledes av denne bestemmelsen, sammenholdt med Høyeste-



retts kjennelse [Rt. 1997 s. 1202](#), at den etterfølgende utleggsforretningen som avbryter foreldelse, får virkning både overfor selskapet, de nåværende deltakerne og overdrageren.

### **12-1.8.5 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 eller skatteoppkreverens 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 gjeldsforfølgning 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. Kravsanmeldelse i forbindelse med gjeldsordning etter både konkursloven og gjeldsordningsloven avbryter foreldelse.

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 "følgningen 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.

### 12-1.9 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 formålstjenlig 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 utgangspunkt 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".

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 utløp, 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 på seg 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 anven-

delse 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 [kap. 12-1.10](#) 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 [kap. 12-1.10](#) nedenfor.

## 12-1.10 Foreldelse og utland

### 12-1.10.1 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 [kap. 12-1.4](#), og særregelen for forskuddsskatt og arveavgift i [kap. 12-1.5](#) 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.

### 12-1.10.2 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 skatteavtale 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 det tvangsfullbyrdelse 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 10 årsfrist, 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. Vi mener derfor at andre innfordringstiltak som er ledd i tvangsfullbyrdelse etter bistandsstatens rett, vil gi denne virkningen selv om tiltaket ikke tilsvare tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17. Bestemmelsen forutsetter likevel at innfordringstiltaket har et element av tvang i seg. Med "tvang" menes her en handling som ville vært et tvangstiltak etter norske rettsregler. For eksempel vil et varsel om tvangsinnfordring, som regnes som et tvangsinnfordringstiltak i enkelte bistandsland, ikke gi 10 år etter foreldelsesloven § 21 nr. 3. 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 tvangsfullbyrdelse *fremmes*, 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 tvangsinnfordring. 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. Vilåårene 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.

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. Skattdirektoratet 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 [kap. 12-1.9](#).

### ***12-1.10.3 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.

I følge tvangsfullbyrdsloven § 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. skatte-

betalingsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 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. Tvistemålsloven § 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 rettsstilstanden ([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 særnamnsmyndigheten 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. Forel-

delse inntreer 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 [kap. 12-1.9](#).

### 12-1.11 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.

#### 12-1.11.1 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.

### 12-1.11.2 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 tre-års frist 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 for kausjonen ble stiftet, f.eks. en 10-års frist etter avholdt utleggsforretning eller at skyldneren har underskrevet et gjeldsbrev, vil kausjonskravet også få en 10-års frist.

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.

### 12-1.11.3 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 retinglyses selv om denne fristen er oversittet, men utlegget vil da få prioritet fra tidspunktet det retinglyses, 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.

### 12-1.12 Foreldelse av straff

Den særskilte foreldelsesregelen som tidligere var plassert i skattebetalingsloven § 18-3 første ledd ble opphevet ved ikrafttreddelsen 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 forsettlig overtredelser av bestemmelsene har en foreldelsesfrist på fem år, jf. straffeloven § 86 første ledd bokstav b. Strafferammen for grov uaktsom 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 ikrafttreddelsen 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 skattetrekkeløpet 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 krever 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 skattetrekksbeløpene ble satt inn på skattetrekkskontoen, 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 tilgodebøp på skatt og avgift skyldneren har.

(2) Formues- og inntektsskatt og trygdeavgift kan uopddelt 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 gjensstand 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 oppgjørs- 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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.

Et omdiskutert spørsmål er hvor langt offentlige organer kan ses under ett i relasjon til gjensidighetsvilkåret ved motregning. Spørsmålet ble tatt opp i Høyesteretts dom av 15. mars 2006 (**Rt. 2006 s. 343** Marineprovidor ASA, dets konkursbo). Dommen omhandler motregning av skyldig arbeidsgiveravgift i et konkursbos krav på refusjon av merverdiavgift. Høyesterett kom her til at staten (skatteoppkreveren) ikke hadde adgang til å motregne skyldig arbeidsgiveravgift mot et konkursbos krav på refusjon av merverdiavgift. Folketrygden ble ansett som en egen skattekreditor etter skattebetalingsloven 1952 § 32 nr. 3 annet punktum, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, og kravet om gjensidighet ble derfor ikke ansett oppfylt. Skattebetalingsloven § 13-1 første ledd gir nå hjemmel for motregning i et tilfelle som dette.

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 særlig i forhold til dette vilkåret at motregning i medhold av skattebetalingslovens regler er noe avvikende. Dette er behandlet nedenfor.

Det tredje vilkåret er at det såkalte **oppgjørsmodenhetsvilkåret**, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 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 frigjørings tiden for hovedkravet må ha kommet. Uttrykket frigjørings tid angir når debitor for kravet har rett til å betale. Er det ikke fastsatt noe om frigjørings tiden, 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**. Hensynet til skyldnerens behov for kontanter vil i noen tilfeller gjøre seg gjeldende med slik tyngde at man ikke bør ha rett til å motregne, selv om alminnelige motregningsvilkår er oppfylt. Et hovedeksempel på beslagsfrihet er skyldnerens rett til nødvendige midler for underhold av seg og sin husholdning, 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 en oppkrever 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.

**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 innkrevingsmyndighetenes motregningsrett, mindre aktuelle. Ved innvilgelse av betalingsordninger skal det forutsettes at motregningsadgangen opprettholdes. Dersom slikt forbehold er uteglemt, må motregningsadgangen vurderes konkret.

**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. Disse kan være vanskelige å praktisere. I mangel av en lovhjemmel, som på generelt grunnlag kodifiserer prinsippet om kontant oppgjør eller isolert oppgjør, er det i juridisk teori hevdet at dekningslovens beslagsregler får analogisk anvendelse på motregning etter de alminnelige regler. Dette er søkt begrunnet

i at tilsvarende begrensninger i alle tilfeller vil følge av sedvaneretten, jf. kontanthensynet/retten til isolert oppgjør.

**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. I slike tilfelle vil også hensynene for tvungen motregning styrkes, mens mothensynene svekkes. Årsaken er nok at konneksitetskravet i visse situasjoner skal bidra til å sikre en ønsket forutsigbarhet. Når det gjelder skatte- og avgiftskrav har Skatteetaten, med støtte fra Finansdepartementet, lagt til grunn at konneksitet foreligger når motkrav og hovedkrav gjelder samme skatte- eller avgiftsart. Manglende konneksitet har derfor i praksis hatt liten begrensende betydning for skatte- og avgiftskreditorene.

### 13-1.3 Generelt om § 13-1

Paragraf 13-1 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 fellesinnkrevingen. 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 fellesinnkrevingen 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 innkrevingen 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. For skattekrav medfører bestemmelsen en utvidelse av motregningsadgangen i konkurs sammenlignet med tidligere,

ved at begrensningen som lå i skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 3 annet punktum ikke er videreført. Overfor et krav på refusjon av merverdiavgift kunne skatteoppkreveren i henhold til denne bestemmelsen bare motregne med en så stor andel av et krav på restskatt som tilsvarte statens andel av restskatten. Alle skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven 2005 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.

**Intern motregning** etter skattebetalingsloven § 13-1 skjer formløst og maskinelt. Skattyter mottar ingen melding om motregningen før i avregningsoppgjøret. Det kreves følgelig ingen motregningserklæring for at motregningen skal kunne gjennomføres. I praksis mottar skattyter i ettertid et **disponeringsbrev** som viser hvilke krav som er dekket ved motregning. Motregningen kan påklages etter reglene i § 13-5.

Med unntak for krav under fellesinnkrevingen (formues- og inntektskatt 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, 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 fellesinnkrevingen

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 fellesinnkrevingen. Selv om arbeidsgiveravgift er en del av fellesinnkrevingen, er det ikke anledning til å innfortolke arbeidsgiveravgift i bestemmelsen. Etter første punktum, som vil gjelde *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 er det kun kommune A som kan bruke den utvidede motregningsretten i skattebetalingsloven § 13-1 annet ledd. Dette følger av en tolkning av bestemmelsen. Ordlyden i bestemmelsen viser bare til "kommunen", og ikke "kommunene" i flertall. Denne tolkningen støttes også av uttalelser i forarbeidene til bestemmelsen. Kommune B kan derfor ikke motregne



i den kommunale utbetalingen fra kommune A på grunn av manglende gjensidighet.

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 skatteoppkrever 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 innkrevningen av formues- og inntektsskatt 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 innkrevnes "etter reglene i skattebetalingsloven for inndriving 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 eiendomsskatt, 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 videreføres motregningsadgangen som tidligere, gjennom at det fortsatt henvises til skattebetalingsloven. Dette gjelder for:

- Eiendomsskatt – hvor det av eiendomsskattelova (lov 6. juni 1975 nr. 29) § 27 fremgår at eiendomsskatt kan innkrevnes "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 innkrevnes av skatteoppkreveren 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 kommunekasseraren etter reglane for innkrevjing av skatt".
- Parkeringsgebyr og piggdekkgebyr – hvor det i vegtrafikkloven (lov 18. juni 1965 nr. 4) § 38 fremgår at skatteoppkreveren for kommunen kan kreve inn tilleggsavgift og gebyrer etter "de regler som gjelder for skatt, jf. skattebetalingsloven kap. 13 og §§ 14-2 til 14-5".
  - Skyldig underholdsbidrag – hvor det i bidragsinnkrevingsloven (lov 29. april 2005 nr. 20) § 14 fremgår at "Innkrevingsentralen kan motregne forfalt bidrag i overskytende skatteforskuddsbeløp etter skatteavregningen og i krav på tilbakebetaling av for meget innbetalt merverdiavgift eller andre offentlige avgifter".
  - Feilutbetalt stønad etter arbeidsmarkedsloven – hvor det av arbeidsmarkedsloven (lov 10. desember 2004 nr. 76) § 22 jf. folketrygdloven § 22-15 følger at krav på tilbakebetaling kan innkreves etter bestemmelsene i bidragsinnkrevingsloven. I bidragsinnkrevingsloven § 14 heter det at "Innkrevingsentralen kan motregne forfalt bidrag i overskytende skatteforskuddsbeløp etter skatteavregningen og i krav på tilbakebetaling av for meget innbetalt merverdiavgift eller andre offentlige avgifter".

Det vil bero på en tolkning av den enkelte av disse henvisningsbestemmelsene hvor langt motregningsadgangen går for de ulike kravene. Ordlyden i henvisningsbestemmelsene kan oppfattes slik at hjemmelen er betinget av at det er skatteoppkreveren som innkrever de kommunale krav, jf. f.eks. eieendomsskattelova § 27 "...eieendomsskatten krevjast inn av kommunekasseraren etter reglane for innkrevjing av skatt". Tilsvarende formuleringer er også brukt i de andre særlovene. Motregningsadgangen for offentlige krav er imidlertid gitt for å styrke de offentlige kreditorinteresser generelt og er ikke ment å være avhengig av hvordan kommunal innkreving er organisert. Generelt kan man si at motregning er en oppgjørsmåte som tilkommer den som er kreditor og den krever ikke særnamskompetanse. Det må derfor skilles mellom tvangsinnfordring som krever særnamskompetanse (f.eks. utlegg) og motregning som en oppgjør- og dekningsmåte som ikke krever særnamskompetanse. Gjennomføring av motregning er således ikke betinget av at den som innkrever kommunale avgifter skal være underlagt skatteoppkreveren.

I forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven, [Ot.prp. nr. 65 \(1990–1991\)](#), er det på side 59 uttalt at en bestemmelse om at innfordringen skjer "etter reglane for innfordring av skatt, innebærer at det blir de samme reglane som får anvendelse uansett arten av de krav som innføres gjennom kommunekassereren".

### 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. Formålet med lovendringen var å klargjøre behandlingen av skatte- og avgiftskrav som oppstår etter åpning av gjeldsordning, samt skape bedre forutsigbarhet både for skyldneren og kreditorene, jf. [Prop. 155 L \(2012–2013\)](#) Endringer i gjeldsordningsloven og dekningsloven mv. s. 85 og s. 46–49. Innføringen av bestemmelsen må ses i sammenheng med reglene i gjeldsordningsloven § 4-8 første ledd, bokstav c som regulerer håndteringen av krav som oppstår etter åpningstidspunktet. 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. Reglene i § 6-2 første ledd, tredje og fjerde punktum gjelder uansett størrelsen på tilgodebeløpet.

Dersom feilinnbetalingen har ført til at skyldneren har beholdt mindre av sine inntekter enn forutsatt i gjeldsordningen, skal skyldneren beholde tilgodebeløpet. Det er bare i disse tilfellene at motregningsadgangen vil være i behold for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det faktum at tilgodebeløpet i disse tilfellene er oppstått som følge av at skyldneren over tid har beholdt mindre av det beløp som i gjeldsordningen er beregnet å gå til underhold, taler for at skatte- og avgiftsmyndighetene bør være tilbakeholdne med å motregne i hele beløpet.

For krav som ikke er omfattet av gjeldsordningsavtalen, regulerer gjeldsordningsloven § 4-8 den nærmere fordelingen mellom fordringshaverne. Skatte- og avgiftskrav som er oppstått etter åpningstidspunktet omfattes ikke av gjeldsordningen, jf. bestemmelsens første ledd bokstav c. 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 innfordringskritt, herunder motregning i senere oppståtte tilgodebeløp, i behold.

### 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. 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 dividendekrav 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 [kap. 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 [kap. 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 [kap. 16-11](#). Dersom vilkårene for ansvar er tilstede, vil en imidlertid kunne inndrive kravet mot den ansvarlige 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) § 3-6 nr. 2.

### **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 innvilget rentefri betalingsutsettelse etter skattebetalingsloven § 15-1**

I de tilfeller hvor skattyter har søkt om rentefri betalingsutsettelse etter skattebetalingsloven § 15-1, og denne er innvilget, kan det oppstå spør-

mål om motregning av krav som omfattes av søknaden, dersom skattyter i perioden får tilgode skatt.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at en beslutning om å imøtekomme en søknad om rentefri betalingsutsettelse innebærer at man også avstår fra tvangsinnfordring av kravet i denne perioden. Motregning må i så måte anses som et innfordringstiltak. Dersom det ikke tas uttrykkelig forbehold i beslutningen om betalingsutsettelse om at dekning ved motregning likevel kan gjennomføres i perioden, er Skattedirektoratet av den oppfatning at den gitte betalingsutsettelsen også må innebære at man overfor skattyter har besluttet å avstå fra den ellers lovbestemte motregningsadgang. Dersom avtalen brytes, vil det være adgang til motregning.

#### **13-1.14 Motregning ved feilinnbetalinger**

Ved feilinnbetalinger 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 [kap. 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 i enkelttilfeller vil kunne tilsi at det ikke motregnes i disse situasjonene. Et moment i denne vurderingen kan være å vite hvem sin konto betalingen er skjedd fra. Dersom betalingen for eksempel kommer fra en regnskapsførers konto, og ikke fra skattyters konto, kan det være større grunn til å avstå fra motregning. Hvorvidt man skal gjennomføre motregning eller avstå fra det må således vurderes konkret i den enkelte sak.

#### **13-1.15 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 bragt 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 bragt inn for domstolene. Tilsvarende bør derfor gjelde ved tvungen motregning.

## 13-2 § 13-2. Skyldnerens motregningsadgang

**Skyldneren kan kreve at innkreivingsmyndighetene 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 innkreivning 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 innkreivingsmyndighetene 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 skatteoppkreverne og 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 fylkeskommu-

nen. Motregning er en effektiv oppgjørsform, og vil derfor i de fleste tilfeller også være ønskelig fra det offentliges 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. Dersom en skyldner, som har forfalte krav på skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og årsavgift for motorvogn, får til gode 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. [kap. 13-6](#).

Merverdiavgiftsloven § 11-5 annet ledd fastslår at et **ikke utbetalt restitusjonskrav** (tilgodekrav) på merverdiavgift ikke kan benyttes som fradragspost i en senere skattemelding. Manglende utbetaling av restitusjonskrav vil regelmessig ha sin bakgrunn i at mva-melding er gjenstand for kontroll og undersøkelser hos avgiftsmyndighetene på skattekontoret. Vilkårene for motregning vil følgelig ikke være tilstede.



## 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 [kap. 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 [kap. 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 [kap. 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 inntektsekivalent 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 ordnært 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 sluttet 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 avgiftskreditorene ved å begunstige andre kreditorer på utilbørlig måte. Til illustrasjon kan nevnes en avgjørelse fra Eidsiva-

ting 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 konneksitet 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 konneksitetsbegrepet 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 tilleggs-skatt 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 tvangfullbyrdsloven § 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 beslut-

ningen (pålegget) og overføre pengene til den innkrevingsmyndighet som har begjært motregning.

Når motregning skjer **internt** i Skatteetaten, sendes det ikke motregningserklæring til skattyter. Bakgrunnen for dette er at det ved intern motregning ikke er nødvendig å sende pålegg om motregning, og da stilles det heller ikke i loven krav om at det skal sendes en motregningserklæring. Se nærmere om dette i [kap. 13-1.4](#). Se også omtalen av klagefristens utgangspunkt ved intern motregning i pkt. 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 "**forføying**" 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 avgiftskrav vil være part i saken og skal sende tilsvaret til tingretten. Innkrevingsmyn-



digheten 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/innkreivingsmyndigheten 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. § 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 skattekontoret utøve partsstillingen og saken må umiddelbart oversendes dem.

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 alminnelige avtalerettslig forståelse.

I de tilfeller der det ikke sendes motregningserklæring til skyldneren, f.eks. ved **intern motregning** 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. Etter utløpet av søksmålsfristen 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.

### 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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."

## 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 tidnok 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 unødige tidlig for å unngå dårlig prioritetsplassering 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) bøter,
- m) merverdiavgift og arveavgift,
- n) øvrige skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven § 1-1,
- o) feilutbetalt trygdeytelse og feilutbetalt stønad,
- p) eiendomsskatt, avfallsgebyr, feieavgift, vann- og kloakkavgift, parkeringsgebyr og piggdekkgebyr,
- q) andre statlige krav etter skattebetalingsloven § 1-2 og offentlige krav som Statens innkrevingsentral krever inn i medhold av SI-loven § 1,
- r) forsinkelsesrente og omkostninger vedrørende krav som nevnt i bokstav j til q 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 q), skal rentene og omkostningene derimot dekkes sammen med det krav de er knyttet til før dekning av neste krav i rekkefølgen, jf. bokstav r).

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 berettede 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" forstås 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. tvangsfullbyrdsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 4-18 at skyldneren først må varsles om at tvangsinnfordring vil bli iverksatt hvis kravet ikke blir betalt. For den nærmere omtalen av tvangsfullbyrdsloven § 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 (utleggs pant) eller løpende ytelser som lønn mv. (utleggstrekk). Valg av utleggsform avhenger av formuesgodets art. De generelle regler for gjennomføring av en utleggsforretning står i tvangsfullbyrdsloven kap. 7. **Utleggs pant** etableres ved at det stiftes panterett for et krav. Dette kalles sikringsstadiet. Utleggs pant 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 utleggs pant, vil skatteoppkreveren eller skattekontoret kunne få oppgjør for kravet ved at utleggsobjektet selges, enten frivillig, eller gjennom tvangsrealisasjon av formuesgodet. Reglene om dette står i tvangsfullbyrdelsesloven 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 7-18. De ordinære namsmyndighetene er namsmannen og tingretten, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 2-1. Skatteoppkreverne og 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 utleggs pant for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Skatteoppkreverne kan holde forretning for utleggs pant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Det vises til [kap. 14-3.3](#) for ytterligere beskrivelse av skattekontorets og skatteoppkrevers særnamsmyndighet.

Skattekontorene og skatteoppkreverne 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. Fra og med 1. januar 2016 ble innkrevingsansvaret for særavgifter mv. overført til Skatteetaten. Særnamskompetansen omfatter også disse kravstypene.

Enkelte skatteoppkrevere innfordrer også **kommunale avgifter** på vegne av kommunen. 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 etter reglene for innkreving av skatt (særnamskompetansen kan anvendes). Forutsetningen er at kommunen har lagt innfordringen av avgiftene til skatteoppkrever. 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 skatteoppkrever og 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 i henhold til § 14-2 annet punktum tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8. som ifølge forarbeidene til loven ikke er anvendelige ved utøvelsen av særnamsmyndigheten.

Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-1 til 5-5 inneholder **alminnelige regler om saksbehandlingen** i saker for namsmannen, blant annet regler om prosessdyktighet, 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. Reglene for gjennomføring av utleggsforretning i §§ 7-9 til 7-29 er derimot ikke unntatt og gjelder tilsvarende så langt det passer for en skatteoppkrever eller 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 eller skatteoppkreverkontorenes nedleggelse av utleggstrekk, og kommer dermed ikke til anvendelse. Dette har sammenheng med at skattekontorenes og skatteoppkrevernes nedleggelse av trekk tradisjonelt ikke har vært ansett som en "forretning" i tvangsfullbyrdelseslovens forstand.



Domstolsloven § 197a, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 1-10 første ledd, regulerer elektronisk kommunikasjon med namsmyndighetene. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skatteoppkreverne og skattekontorene. Det følger nå av domstolsloven § 197a første ledd at skriftlig kommunikasjon kan skje elektronisk når den tekniske løsningen som benyttes er betryggende.

Tvangsfullbyrdelsesloven kap. 3 omhandler sakskostnader, erstatning og sikkerhetsstillelse.

Kap. 3 gjelder tilsvarende ved skattekontorets og skatteoppkreverens bruk av særnamskompetansen, men slik at gjeldende praksis for at innkreivingsmyndighetene 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.

Skatteoppkrevernes og skattekontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant og til å beslutte utleggstrekk er nærmere beskrevet i henholdsvis pkt. 14-3 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

(1) Skattekontorene kan holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som de har innkreivingsansvaret for. Skatteoppkreverne kan holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkreivingsansvaret for.

(2) En skatteoppkrever kan på anmodning holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som en annen skatteoppkrever eller et skattekontor har innkreivingsansvaret for. På tilsvarende måte kan et skattekontor holde utleggsforretninger for skatteoppkrevere.

### 14-3.1 Forarbeider

- [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) Om lov om betaling og innkreivning 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.)

### 14-3.2 Generelt om § 14-3

Bestemmelsen samler reglene om skatteoppkrevernes og skattekontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant for kravene de har innkreivingsansvar for, jf. skattebetalingsloven §§ 2-1, 2-2 og 2-6.

Formålet med at skatteoppkreverne og skattekontorene 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

Bestemmelsen fastsetter at skattekontorene og skatteoppkreverne har en særlig kompetanse til å holde forretning for utleggspant. Normalt er det kun den ordinære namsmannen som innehar denne kompetansen. Departementet kan i kraft av sin instruksjonsmyndighet inndra denne kompetansen i særlige tilfeller der det viser seg at et skattekontor eller en skatteoppkrever ikke har nødvendig faglig kompetanse. Skattekontorene og skatteoppkreverne har valgfrihet med hensyn til bruken av særnamskompetansen. Dersom det er hensiktsmessig, kan de benytte det ordinære namsapparatet. Bruken og omfanget av særnamskompetansen vil derfor kunne variere fra distrikt til distrikt. Av hensyn til de ordinære namsmyndighetenes planlegging og ressursbruk, bør imidlertid skattekontorene og skatteoppkreverne ha nokså faste rutiner på hvilke områder de velger å benytte seg av særnamskompetansen og på hvilke områder de sender begjæring om utlegg til det ordinære namsapparatet.

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 [kap. 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 skatteoppkreverne og skattekontorene som særnamsmenn helt eller delvis knyttet til ansvaret for innkrevningen av kravet.

Bestemmelsens første punktum bestemmer at **skattekontoret** kan holde utleggsforretning for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Kompetansen er dermed ikke knyttet til skattekontorets distrikt, slik kompetansen er begrenset for skatteoppkreverne i bestemmelsens annet punktum. Denne forskjellen mellom skattekontorenes og skatteoppkreverkontorenes kompetanse ble etablert ved gjennomføringen 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 er at skattekontorene skal ha landsdekkende kompetanse. Konsekvensen av dette var at skattekontorenes kompetanse ikke kunne begrenses til "sitt distrikt". Dette hensynet slo ikke til for de kommunale skatteoppkreverne som ikke var en del av reorganiseringen. Kompetansebegrensningen knyttet til "sitt distrikt" er derfor opprettholdt for dem.

Formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet fastsettes av divisjon brukerdialog, avdeling utland. I følge skattebetalingsloven § 2-2 første ledd, jf. § 2-1 fjerde ledd skal slik skatt betales til og innkreves av skattekontoret.

I og med at innkrevingsmyndigheten for disse kravene er lagt til et skattekontor vil skattekontoret også ha kompetanse til å holde forretning for utleggspant i hele landet for disse kravene.

Ifølge bestemmelsens annet punktum kan **skatteoppkreverne som særnamsmenn** holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for de skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Mens ordinær namsmanns kompetanse er knyttet til geografiske distrikter og dermed er stedlig begrenset, er skatteoppkrevers kompetanse knyttet til innkrevingsansvaret for det aktuelle kravet. Kompetansen påvirkes i utgangspunktet ikke av at skyldner flytter til et annet distrikt (kommune). En skyldner kan eksempelvis bli utsatt for tvangsinnfordring fra flere skatteoppkrevere for ulike inntektsår. I praksis vil likevel skyldnerens bosted kunne ha betydning for hvorvidt skatteoppkrever kan avholde utleggsforretning. Dette fordi tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 om stedet for utleggsforretningen har som utgangspunkt at en utleggsforretning skal holdes på saksøktes bopel eller forretnings- eller driftssted.

Skatteoppkreverens kompetanse til å avholde utleggsforretning er begrenset til å gjelde "i sitt distrikt", det vil si i den aktuelle kommunen eller i de kommunene som inngår i en ordning med felles skatteoppkre-

ver. Overfor skyldnere bosatt utenfor distriktet medfører denne begrensningen at skatteoppkreveren bare kan avholde utleggsforretning hvis skyldner har formuesgoder i distriktet, eller hvis vilkårene i § 7-9 for å avholde utleggsforretningen som kontorforretning er oppfylt. Begrensningen "i sitt distrikt" har imidlertid liten praktisk betydning, da det er en vid adgang til å avholde utleggsforretning som kontorforretning. Se [kap. 14-3.6](#) for en nærmere omtale av § 7-9.

Når skatteoppkreveren eller skattekontoret avholder forretning for utleggspant, påløper det **rettsgebyr** for begjæringen først når utleggsforretningen berammes. I følge rettsgebyrloven § 4 inntreer gebyrplikten for tvangsfullbyrdelse når saken er ført inn i sakslisten hos namsmannen. Skatteoppkreverne og skattekontorene har i motsetning til de ordinære namsmyndighetene ingen "saksliste" i lovens forstand. Forvaltningen har tolket bestemmelsen slik at gebyret påløper ved berammelsen av utleggsforretningen. Først fra dette tidspunktet fremkommer det klart at skatteoppkreveren eller skattekontoret fungerer som namsmann og ikke kun som kreditor. Høyesteretts ankeutvalg har gitt sin tilslutning til denne rettsforståelsen, se [HR-2012-1528-U](#) og [LG-2012-60427](#).

#### 14-3.4 § 14-3 annet ledd – Bistandsordningen

Skatteoppkreverne og skattekontorene kan anmode hverandre om å avholde utleggsforretning dersom det anses nødvendig, i stedet for å bruke den ordinære namsmannen. Bistandsordningen ble i sin tid etablert for å effektivisere innkrevingen der en skatteoppkrever ikke hadde kompetanse til å holde utleggsforretning i sitt eget distrikt, samtidig som det ville være mer hensiktsmessig å få bistand av en annen skatteoppkrever i stedet for å begjære utlegg overfor de ordinære namsmyndighetene. Utvidelsen av bistandsordningen til også å gjelde bistand fra et skattekontor, er ansett som en praktisk forenkling og samordning av innkrevingen.

Bestemmelsen sier uttrykkelig at en skatteoppkrever, på anmodning, kan holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som en annen skatteoppkrever eller et skattekontor har innkreivingsansvaret for. På tilsvarende måte kan et skattekontor holde utleggsforretninger for skatteoppkrevere. Et skattekontor kan også holde forretning for utleggspant for et annet skattekontor. Dette er ikke ansett nødvendig å presisere i loven da skattekontorene har landsdekkende kompetanse. Behovet for lokal kjennskap og tilstedeværelse begrunner regelen om at et skattekontor kan anmode et skatteoppkreverkontor om å avholde utleggsforretning, i stedet for et annet skattekontor. Statens innkreivingsentral (SI) ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten, og ble samtidig et eget regionkontor underlagt Skattedirektoratet. Bistandsordningen vil nå derfor også omfatte SI.

Det er rekviertkontoret, ikke bistandskontoret, som skal stå som saksøker ved utleggsforretningen, dvs. staten v/skatteoppkreveren i X kommune, når skattekravet skal betales til og innkreves av X kommune.

Skyldner skal alltid belastes med **rettsgebyr** dersom utleggsforretning er berammet. Bistandskontoret kan derimot kun kreve rekviert-

kontoret for rettsgebyr dersom det faktisk avholdes utleggsforretning eller dersom skyldner frivillig betaler kravet og gebyret for begjæring om utleggsforretning.

### 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. Bli ikke hjemmelen overført fra selgeren til kjøperen, kan utlegg tas i eiendommen selv om denne er solgt.

Hvis skatteoppkreveren eller 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 borett til husrom. Dersom skattekontoret eller skatteoppkreveren 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 saksøkte, 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 debitorektefellens 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 tvangsfullbyrdelsesloven [§ 7-13](#) tredje ledd når spørsmålet rundt hvem som er eier ikke er nærmere belyst. Tilsvarende må gjelde ved anvendelse av de andre presumsjonsreglene i tvangsfullbyrdelsesloven.

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 eneeie). 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 kreditorfølgning. 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 formues-

gode 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 oppkrever være svært 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 særeie" 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 særeie. 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 eneeie, skaper ikke selve ektepakten notoritet rundt at det faktisk skjedde en gaveoverføring. Ut fra teksten i ektepakten kan andelen hele tiden ha vært hennes eneeie, 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. Uttalelsene er imidlertid ikke nødvendige for å begrunne resultatet (obiter dictum), og kan derfor ikke leses som en endring av rettstilstanden på området. 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 tingly-

sing 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](#)): "I den utstrekning ei ektepakt inneheld eit gåveelement, er det ingen grunn til å krevje ekstra notoritet for gåva gjennom ei ekstra tinglysing 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 eneeier i grunnboken før det reelle eierskifte finner sted. Der ny eier alltid har vært registrert som eneeier 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 og skatteoppkreveren skal ta dekning i **lønn og likestilte inntekter**, er de henvist til å bruke utleggstrekk, med de begrensninger som følger av skattebetalingsforskriften og dekningsloven § 2-7 første ledd. Se nærmere om utleggstrekk i [kap. 14-4](#) og [kap. 14-5](#).

Det kan ikke tas utleggspant i **personlige eiendeler**, f.eks. klær, innbo og løsøre, som skyldneren trenger i sitt hjem, jf. dekningsloven § 2-3 første ledd bokstav a.

**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 skatteoppkreveren eller 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.

### 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:

- Det er ikke anledning til å ta utlegg i en arvinges rett til arv i uskifteboens uskifte pågår, jf. arveloven § 22.
- 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 oppgjøret etter § 60.

Note 1 til dekningsloven § 2-2 henviser til en rekke lovbestemmelser som gir forbud mot utlegg. Henvisningene gir ingen uttømmende oversikt over utleggsforbud i spesiallovgivningen.

### 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 og skatteoppkreveren 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 omsetningsserververe. 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 Verdi-papirsentralen), 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 særnamsmannen undersøke om eiendommen har en friverdi. Dette innebærer at det bør gjøres en skjønsmessig vurdering av eiendommens markedsverdi, og at denne må holdes opp mot gjelden som hefter på eiendommen. Verdien på bankens tinglyste pant gir som regel ikke svar på hvor stort lån som hefter på eiendommen, siden panteheftelser ikke nedskrives i takt med at lån nedbetales. Der det er usikkert om eiendommen har tilstrekkelig friverdi, må banken kontaktes med spørsmål om hva pantet er effektivt for (bankens utestående lån knyttet til pantet).

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 borettsrett 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 kostnadskrevenende. Særlig gjelder dette tilfeller hvor skyldner ikke eier eiendommen alene, men kun en andel av denne. Finnes det andre formuesgoder som er lett realiserbare, for eksempel innestående midler på bankkonto eller motorvogn, er utlegg i slike objekter å foretrekke, forutsatt at de gir betryggende sikkerhet for kravet. 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 namsmannen 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.

Rettsvern for utlegg i fast eiendom og borettslagsandeler sikres ved tinglysning på eiendommens blad i grunnboken.

Utlegg i adkomstdokumenter til leierett til husrom (typisk aksjeiligheter) 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 å rutinemessig 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. Bankene vil i enkelte tilfelle 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 dekl. § 2-7 og satsene i forskrift for livsopphold ved utleggstrekk og gjeldsordning skal benyttes, se nærmere omtale under punkt 14-4.5.5.

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. Også ved utlegg i BSU-konto vil det kunne tas beslag i alle innestående midler.

Det kan etableres utlegg i **depositumskonto** for husleie, se lovavdelings [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.

Det er kun hovedstolen, kostnader ved selve utleggsforretningen og renter fram til utleggstidspunktet som kan sikres i skyldnerens innestående på kontoen. Det er ikke anledning til å ta med fremtidige omkost-

ninger ved tvangsdekning etter tvfbl. § 10-7 eller fremtidige forsinkelsesrenter.

Rettsvern ved utlegg i bankkonti sikres ved notifikasjon til banken.

En annen type utlegg som kan gi god dekning er utlegg i næringsdrivendes **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 og skatteoppkreveren må først ta utlegg, gjennom kontorforretning, 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 rådigheten 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 omsetningsserververe, jf. panteloven § 5-7 nr. 6.

Utlegg kan etableres i **aksjer registrert i verdipapirregisteret**. I medhold av verdipapirregisterloven § 8-2 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). Før arvefallet har arvingen ingen sikkerhet for at det overhodet vil bli noe å arve, og det har således 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 avslag på falt arv etter reglene i arveloven § 74, jf. [RG. 2003 s. 1192](#). Dette innebærer at et utlegg i arvelodd vil kunne møtes med avslag på falt arv til fordel for skyldnerens livsarvinger (ev. andre – se arveloven § 74 siste pkt.), og at et slikt avslag på arv må respekteres av namsmannen og kreditorene.

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 [kap. 14-3.5.3](#).

Det kan tas utleggspant i **andre enkle fordringer** skyldner har mot tredjemann. En slik fordring kan for eksempel ha oppstått på grunn av et lån skyldner har gitt til tredjemann, 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 kjæremålsutvalg 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 [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 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 til tre måneder. Det er derfor mulig at lagmannsretten hadde falt ned på en annen konklusjon dersom kjennelsen hadde vært avsagt etter avgjørelsen i Høyesterett.

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. Tvangsfullbyrdesloven 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., Tvangsfullbyrdesloven Kommentarutgave (4. utgave) s. 360.

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 % i bruttoyttelsen 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 særnamsmennene som inndriver krav etter skattebetalingsloven. 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 [kap. 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 utleggspant. 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 uoppdelt motregnes i andre krav enn skatt og avgift skyldneren har på staten, fylkeskommunen eller kommunen. Nærmere om motregning under kommentarene til [kap. 13-1](#).

Rettsvern ved utlegg i fordringer som beskrevet ovenfor, sikres på samme måte som for andre enkle krav, 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 pantsettellesforbud 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 tjenestepensjon (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 løssøre gir registrering av utlegg i motorvogn også rettsvern mot godtroende rettsserververe, jf. panteloven § 5-5.

Mange fritidsbåter har stor verdi og er derfor interessante utleggsobjekter. Fordi 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 fratas 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 fratras 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:

- avbryter foreldelse og gir ny frist på 10 år, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3
- gir presumsjon for insolvens ved etterfølgende konkursbegjæring etter konkursloven § 62 (innen tre måneder)
- gir betalingsanmerkning.

#### 14-3.6 Gjennomføringen av forretning for utleggspant

Reglene om gjennomføring av forretning for utleggspant finnes i tvangsfullbyrdsloven kap. 7, del II.

Før skatteoppkreveren eller 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. Varslingsregelen etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18 gjelder også dersom skatteoppkreveren eller skattekontoret velger å fremme begjæringen for ordinær namsmann. Ifølge bestemmelsen kan varselet om tvangsfullbyrdelse tidligst fremsettes på kravets forfallstidspunkt, og tvangsfullbyrdelse kan ikke iverksettes før det har gått to uker fra varselet, regnet fra påkravets avsendelsesdato. Det er først ved utløpet av denne fristen at kravet er "innfordringsmoment". Et varsel etter bestemmelsen har en gyldighetstid på ett år fra utløpet av to-ukerfristen, 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. bestemmelsens 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 1-10 annet ledd. Kreditor 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 1-10 annet ledd. Etter denne bestemmelsen kan elektronisk kommunikasjon foretas dersom den kan skje på en "betryggende måte". For skatteetaten og skatteoppkreverne vil dette i praksis bety varsling via altinn. Er det mulig å foreta varsling via altinn, er det altså ikke anledning til å unnta fra varslingsplikten. Dette kravet gjelder likevel ikke dersom det er urimelig å kreve at kreditor skal varsle skyldneren elektronisk. Bestemmelsen er en sikkerhetsventil, og tar høyde for at det fortsatt er enkelte kreditorer som ikke har mulighet for elektronisk kommunikasjon. Vi kan ikke se at dette unntaket er aktuelt for skattekontorene eller skatteoppkreverne.

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 tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9. Merk at terskelen er noe høyere for å unnlate varsel etter § 7-9 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 vi ikke se at den får betydning for innkreving av tilleggsskatt og overtredelsesgebyr, se nærmere omtalen av dette under [kap. 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 skatteoppkreveren eller skattekontoret finner hensiktsmessig, jf. domstoloven § 186. Meddelelsen om tid og sted for forretningen kan således skje muntlig, f.eks. per telefon. Skattekontoret og skatteoppkreveren må 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 gis skriftlig. Det antas at det ikke er nødvendig at tidspunktet for utleggsforretningen angis helt eksakt. Med bakgrunn i rettspraksis vil trolig et intervall på to timer kunne aksepteres

**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 debitor 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.

Tvangsfullbyrdsloven § 7-11 regulerer **innledningen av utleggsforretningen**. Når debitor er tilstede ved avholdelsen av utleggsforretningen, skal han oppfordres til å betale kravet. Dersom debitor betaler kravet med renter og omkostninger fullt ut, mottas betalingen og saken heves. Betaler debitor delvis, fortsetter saken for den ubetalte delen.

Skatteoppkreveren eller 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, saksøktes og saksøktes pårørendes 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 utleggspant i det.

Videre kan det, i henhold til bokstav b, holdes kontorforretning med intet til utlegg der skattekontoret eller skatteoppkrever finner det overveiende sannsynlig at det ikke finnes eiendeler å ta utlegg i. Dette innebærer at skattekontoret eller skatteoppkreveren 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 og skatteoppkreverne ved bruk av særnamnskompetanse. Kravet har sin bakgrunn i namsmannens plikt til aktivt å søke etter utleggsobjekter, og skal sikre saksøkerens interesser. Ved bruk av særnamnskompetanse, hvor kreditorinteressen og den objektive 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. Skattdirektoratet legger til grunn at skattekontorene og skatteoppkreverne som særnamnsmenn 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 medfører at særnamsmannen kun i svært få tilfeller er nødt til å sende **bistandsbegjæring** for å få avholdt utleggsforretning. At en særnamnsmann ikke plikter å sende bistandsbegjæring, betyr imidlertid ikke at denne skal avstå fra å sende slik begjæring i ethvert tilfelle. Ofte vil den lokale oppkreveren sitte med verdifull informasjon om skyldners formuesforhold, noe som kan resultere i at denne finner utleggsobjekter som opprinnelig oppkrever ikke kjenner.

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. **tvangsfullbyrdsloven § 7-19**. Videre skal det opplyses om at skattekontoret eller skatteoppkreveren har rett til å begjære tvangsdekning to uker etter at utleggsforretningen er holdt. Endelig skal saksøkte gis en utskrift av namsboken, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-19. I de tilfellene hvor det er tatt utlegg i ikke-realregistrerte formuesgoder, løsøre og verdipapirer som er i tredje-

manns 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 som angir som tvangsgrunnlag; "utlegg som har rettsvern etter panteloven kap. 5" og tvangsfullbyrdelsesloven § 11-2 første ledd bokstav b som angir tvangsgrunnlaget som "registrert utlegg". Rettsvern for utlegget sikres ved at utlegget tinglyses i et offentlig register (realregister, Løsøregisteret eller Verdipapirsentralen), ved håndpant eller ved melding til tredjeperson, avhengig av formuesgodets art.

Fra og med 15. desember 2011 skal utleggsforretninger gjennomført av skattekontorene og skatteoppkreverne med utleggstrekk og utleggspant (uten registrering i realregister) samt "intet til utlegg" **registreres i Løsøregisteret i Brønnøysund**. Denne registreringsplikten knytter seg ikke til sikring av rettsvern. Den vil imidlertid bidra til publisitet om skyldnerens betalingsvansker og gi verdifull informasjonen til potensielle kredittgivere.

Registreringsplikten er en følge av flere lovendringer i tvangsfullbyrdelsesloven, vedtatt i 2005, men endringene ble av systemtekniske årsaker ikke iverksatt for skatte- og avgiftskrav på det tidspunktet. Det er nå utviklet systemløsning for at slike utleggsforretninger også kan bli registrert i Løsøregisterets utleggsdatabase gjennom Statens innkrevingsentral. Ved kongelig resolusjon av 9. desember 2011 nr. 1194, er det med virkning fra 15. desember 2011 besluttet ikrafttreden av lovendringene i tvangsfullbyrdelsesloven også for skattekontorenes og skatteoppkrevernes utleggsforretninger.

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 og skatteoppkreveren 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 i mellom, jf. [Ot.prp. nr. 39 \(1977–78\)](#) side 22 og [Ot.prp. nr. 65 \(1990–91\)](#) side 336. For forholdet mellom partene er det stiftelses-

grunnlaget for panteretten, supplert med alminnelige obligasjonsrettslige regler som avgjør hva som kan kreves dekket under pantet. Det er et vilkår at det kravet skattekontoret eller skatteoppkreveren 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). Skattedirektoratet 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 forrige 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 således 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.

I følge 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 panteobjekt-

tet 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 oppgjørsdato). 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 oppkrever 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, 4-2 bokstav a 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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

Tvangsfullbyrdelsesloven kap. 5 inneholder alminnelige regler om saksbehandlingen i saker for namsmannen, herunder § 5-16 om klage på namsmannens avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen. Det som kan påklages etter bestemmelsens første ledd er beslutninger (og mangler på slike) i prosessen fram til utlegg er tatt. 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. Når det klages etter at utlegg er tatt, er klagehjemmelen **tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26**, men saksbehandlingsreglene i § 5-16 gjelder tilsvarende, jf. henvisning til "klage til tingretten etter § 5-16". Klage kan som hovedregel fremsettes inntil tvangsdekning er begjært. Klage som settes fram på dekningsstadiet må fremmes som innsigelser under tvangsdekningen. Retten kan etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-4 omgjøre namsmannens beslutninger, herunder oppheve utlegg i forbindelse 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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](#). Særlig når det gjelder beslagsforbud i medhold av dekningsloven kapittel 3 kan det anføres at Høyesterett går for langt i å beskytte kreditorinteresser. Rettsvern ved beslagsforbud etableres ved tinglysning, slik at en viss publisitet og notoritet er til stede. Ved å innskrenke muligheten til å klage etter § 7-26 tredje punktum, åpnes det for at en kreditor som kjenner beslagsforbudet kan spekulere i at det ikke kommer innsigelser innen én månedsfristen. Der beslagsforbudet er knyttet til arv kan det videre anføres at en avskjæring av klage vil være en krenkelse av testators vilje. Slike hensyn ble anført av saksøkte i [Rt. 2000 s. 93](#), men Høyesterett fant ikke grunn til å legge avgjørende vekt på dem.

Selv om rettspraksis åpner for det, ønsker ikke Skattedirektoratet at det ved utøvelse av særnamskompetansen tas utlegg i formuesgoder man vet er beheftet med beslagsforbud. For øvrig må det utvises skjønn der innsigelser knyttet til beslagsfrihet og beslagsforbud fremmes etter utløpet av én månedsfristen. I enkelte tilfelle 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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 seksmånedersfristen (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 tolloven § 12-14 første ledd. Staten v/skatteoppkreveren vil være part i saken og skal sende tilsvaret til tingretten. Skatteoppkreveren må i et slikt tilfelle ta kontakt med skattekontoret så snart en slik klage mottas, da det er skattekontoret som må utarbeide begrunnelsen for at skattefastsettingen er riktig.

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 [kap. 17-1.8](#).

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 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 Staten v/skatteoppkreveren 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. § 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 skattekontoret utøve partsstillingen for både gyldigheten av fastsettingen og tvangssaken, se nærmere under [kap. 17-1.5](#). Saken må derfor umiddelbart oversendes dem.

Klage skal fremsettes for den skatteoppkrever eller det skattekontor som er særnamsmann i det aktuelle tilfelle. I bistandstilfellene er det således den som har avholdt utleggsforretningen som skal behandle klagen. I mange tilfeller vil det imidlertid være fornuftig å involvere rekvirenten ved behandling av klagen. Særlig må dette gjelde der særnamsmannen vurderer å slette utlegg som følge av klagen. 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. tvangsfullbyrdselsesloven § 5-16 første ledd. 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. tvangsfullbyrdselsesloven § 2-8. 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. For skatteoppkreveren vil dette være tingretten i den rettskrets hvor skatteoppkreveren har sitt kontor. Tilsvarende vil gjelde for skattekontorene, slik at en eventuell klage skal sendes til tingretten i den rettskrets hvor skattekontoret (innkreivingsavdelingen) har sitt kontor. Ved interkommunalt samarbeid om skatteinnkreivingen vil det være tingretten i den rettskrets hvor den skatteoppkrever som er tillagt innkreivingsoppgavene har sitt kontor. Merk at endringen av tvfbl. § 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 saksomkostninger** som knytter seg til utforming av klagen med videre. Spørsmål om dekning av saksøktes saksomkostninger i forbindelse med klage på utlegg avholdt av særnamsmann, behandles etter reglene i tvangsfullbyrdselsesloven § 3-2, ikke etter forvaltningsloven § 36. Se mer om dette i [kap. 3](#).

### 14-3.9 Endring og bortfall av utleggspant

Skattekontoret og skatteoppkreveren skal etter **begjæring fra debitor** oppheve et utlegg dersom det 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) Skatteoppkreverne og skattekontorene kan nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

(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 trekkgrunlaget.

### 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.

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 skatteoppkrevernes og 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.

I likhet med reglene for utleggspant er skatteoppkreverne og 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.

Fra og med 1. januar 2016 ble innkrevingsansvaret for særavgifter mv. overført fra Tolletaten til Skatteetaten. Særnamskompetansen til å nedlegge utleggstrekk omfatter også disse kravstypene.

Statens innkrevingsentral (SI) ble 1. januar 2015 en del av Skatteetaten, og ble samtidig et eget regionkontor underlagt Skattedirektoratet. Skattedirektoratet kan som overordnet instans legge innkrevingsoppgaver til SI. I slike tilfeller vil SI ha samme innkrevingsmyndighet som et skattekontor, jf. skattebetalingsloven § 2-2 første ledd annet punktum. Det vises for øvrig til merknadene i [kap. 2-2.9](#).

#### **14-4.3 § 14-4 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggstrekk**

Myndigheten til å nedlegge trekk følger innkrevingsansvaret for det aktuelle skatte- eller avgiftskravet, jf. § 14-4 første ledd. Skatteoppkreverne og skattekontorene sin myndighet til å gjennomføre utleggstrekk gjelder altså kun for de skatte- og avgiftskrav som den enkelte skatteoppkrever og det enkelte skattekontor er tillagt innkrevingsansvaret for. Men 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 tvangsfullbyrdsloven § 7-3. Særnamsmannen er også stedlig kompetent til å nedlegge utleggstrekk i ytelser fra NAV hos skyldnere som er bosatt i utlandet, se [kap. 14-4.5.7](#).

#### **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 skatteoppkreverne og 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. Bonuser 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 utnytting av skyldnerens åndsverk, oppfinnelser mm."

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". Skatteoppkreveren og 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. Skatteoppkreveren og 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". Det følger direkte av ordlyden at det ikke er adgang til å nedlegge trekk i underholdsbidrag for å dekke foreldres gjeld. Underholdsbidrag skal imidlertid tas med i beregningen av hva som trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand etter § 2-7 første ledd, se [kap. 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 kjøremålsutvalg 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 heves 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 § 15-11.

Det vises også til Barne- og familiedepartementets [uttalelse av 23. februar 2005](#) (ref. 200403259-/EROFJS) 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. § 2-7 første ledd, se mer om dette i [kap. 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, musikkinstrumentene og pc-en.

Etter dekningsloven § 2–7 annet ledd bokstav a vil ordinær namsmann være henvist til den delen av vederlaget som etter en nærmere beregning utgjør lønnsdelen. Den resterende delen må ordinær namsmann eventuelt ta utleggspant i. Skatteoppkreverne og skattekontorene slipper å foreta en slik beregning, da de etter bokstav b skjematisk kan **trekke inntil 20 prosent av bruttoytelsen**. Bestemmelsen innebærer derfor en vesentlig forenkling for disse. Skatteoppkreverne og skattekontorene kan velge mellom å trekke inntil 20 prosent 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 således ikke være gjenstand for utleggs-

trekk. I slike tilfeller kan det derimot tas utleggspant i hele godtgjørelsen etter § 14-3, se nærmere omtale under [kap. 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 således ikke fått anvendelse på trekk etter § 14-4 annet ledd bokstav b, uten at dette var bestemt uttrykkelig. En nærmere beskrivelse av den såkalte livsoppholdsbegrensningen følger nedenfor i [kap. 14-4.5.1](#).

#### **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. I følge forskriften skal blant annet utleggstrekk gjennomføres ved siden av mulig forskuddstrekk, og trekket skal fastsettes på grunnlag av skyldnerens samlede inntekt i det tidsrom trekket regnes å ville pågå. Det kan videre tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har, og inntekt som oppbæres av hjemmевærende barn som lignedes under ett med skyldneren. Det følger videre av dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum at utleggstrekk kun skal nedlegges "i den utstrekning lønnen overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand".

##### **14-4.5.1 Livsoppholdsbegrensningen**

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. Den 1. juli 2014 ble det vedtatt en forskrift om livsopphold. Forskriften tjener til å sikre et felles utgangspunkt ved vurderingen av hvor mye som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand etter [dekningsloven § 2-7](#). Forskriften er nærmere omtalt under [kap. 14-4.5.4](#).

##### **14-4.5.2 Beregning av skyldnerens økonomi – Inntektssiden**

Skyldnerens inntekter som er omfattet av dekningsloven § 2-7 skal medregnes fullt ut når trekkets størrelse skal beregnes. Det vises til [punkt kap. 14-4.4](#) flg. for en nærmere gjennomgang av hvilke ytelser det kan nedlegges trekk i. Ved beregning av husstandens inntektsside er det særlig to spørsmål som er av stor praktisk betydning: I hvilken grad det skal tas hensyn til inntekter som ikke er gjenstand for trekk (typisk kapitalinntekter), og i hvilken grad får ektefelle eller samboers inntekt betydning ved beregningen av trekket?

I utgangspunktet er det ikke adgang til å ta hensyn til skyldnerens **kapitalinntekter** ved vurderingen av om lønnen overstiger det som



med rimelighet trengs til underhold. Dette begrunnes med at kreditorerne i stedet kan ta direkte beslag i kapitalen etter dekningsloven § 2-2. I en kjennelse tatt inn i [Rt. 2001 s. 1402](#) kom Høyesterett likevel til at kapital og kapitalinntekt *kan* trekkes inn i vurderingen av skyldnerens økonomiske situasjon. Bakgrunnen for dette var at lagmannsretten i en straffesak fant det sannsynliggjort at skyldneren hadde en større formue i utlandet. Formuen var gjort utilgjengelig som dekningsobjekt for kreditorerne. Formuen ga grunnlag for en kapitalinntekt som fullt ut var tilstrekkelig til underhold av skyldneren og hans husstand. Skyldneren var derfor ikke avhengig av trygdeytelsen for å sikre livsoppholdet. Det ble derfor nedlagt påleggstrekk med 100 prosent i skyldnerens trygdeytelse i det denne oversteg det som var nødvendig for livsopphold.

Et spørsmål av stor praktisk betydning, er i hvilken grad **ektefelle eller samboers inntekt** skal innvirke på beregningen av skyldners trekk. Det oppstår spørsmål om en ektefelle eller samboer med høy inntekt skal bidra mer til underhold av husstanden enn skyldneren.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-4-3 annet ledd annet punktum at det ved fastsettelse av skyldnerens samlede inntekt kan "tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har og inntekt som oppbæres av hjemmeværende barn som lignes under ett med skyldneren".

Rettspraksis går også langt i retning av å medta en ektefelles inntekt i beregningsgrunnlaget på inntektssiden når man skal se om det foreligger rom for trekk. I [Rt. 1991 s. 1392](#) uttales det at det er naturlig å vurdere familiens tre personer samlet "slik at summen av deres inntekter blir å sammenligne med den sum som totalt vil medgå til nødvendige utgifter til livsopphold". Det finnes flere eksempler på at ektefelle med høy inntekt er blitt "pålagt" å bære mer enn halvparten av husstandens fellesutgifter, selv om dette medfører at ektefellen indirekte bidrar til betaling av skyldnerens gjeld. I kjennelse fra Borgarting lagmannsrett av 1. oktober 2003 ([LB-2003-2284](#)) uttales det at "selv om den økonomiske realitet kan bli den samme, er det en prinsipiell forskjell mellom at skyldnerens ektefelle gjøres direkte ansvarlig for skyldnerens særgjeld og at ektefellen må forsørge skyldneren med hjemmel i den gjensidige forsørgelsesplikt etter ekteskapsloven § 38, slik at skyldneren selv blir i stand til å dekke sin særgjeld." I enkelte tilfelle kan imidlertid ektefellens forsørgelsesplikt komme i konflikt med særutgifter som kun angår denne.

I kjennelse fra Hålogaland lagmannsrett av 21. juni 2011 ([LH-2011-89246](#)) åpnes det opp for at slike utgifter i en viss utstrekning kan tas i betraktning ved den konkrete rimelighetsvurderingen etter dekningsloven § 2-7. Retten går imidlertid ikke i dybden på hvilke særutgifter som ektefellen kan betjene før forsørgelsesplikten inntrer. Skattedirektoratet mener at det må tas hensyn til enkelte særutgifter på ektefellens hånd ved vurderingen av hvor stor del denne skal bære av husstandens fellesutgifter. Om slike utgifter skal kunne betjenes før debitors livsopphold dekkes, må bero på en konkret rimelighetsvurdering. Momenter i en slik vurdering vil være om utgiften er pådratt før inngåelsen av ekteskapet, og om utgiften dekker et nødvendig behov hos

skyldners ektefelle. For eksempel vil det i mange tilfelle være rimelig om ektefellen får fortsette å betjene sitt studielån før det kreves at debtors livsopphold dekkes. Det samme antas å gjelde underholdsbidrag til særkullsbarn.

I kjennelse avsagt av Borgarting lagmannsrett 10. desember 2012 ([LB-2012-155072](#)) var det spørsmål om skattyterens ektefelles underholdsplikt skulle gå foran betjening av ektefellens egen gjeld, når skattyterens manglende evne til eget underhold skyldtes utleggstrekk i hans inntekt for skyldig skattekrav. Lagmannsretten kom til at underholdsplikten etter el. § 38 ikke kan strekkes så langt. Slik lagmannsretten så saken måtte ektefellens utgifter til betjening av egen gjeld i det aktuelle tilfelle tas med i vurderingen av ektefellens samlede økonomiske evne, slik at disse utgiftene måtte trekkes fra i ektefellens inntekt før en tar stilling til om vedkommende har evne til å dekke en større andel av deres felles underhold. Dette spørsmål var ikke direkte behandlet i rettspraksis tidligere. Lagmannsretten fant det ikke tvilsomt at underholdsplikten i gitte situasjoner også ville gå foran plikten til å betjene egen gjeld, men i dette tilfellet var imidlertid situasjonen slik at skattyters egen inntekt i utgangspunktet ga ham mulighet til å dekke eget livsopphold. Grunnen til at han ikke evnet å dekke utgiftene til eget livsopphold var størrelsen på utleggstrekket.

Gode grunner taler for at en i høy grad likestiller ektefeller og **samboerpar** når det gjelder beregningen av inntektssiden i skyldnerens økonomi. Dette skaper for det første likhet med den økonomiske beregningen på utgiftssiden hvor reglene er de samme for ektefeller og samboerpar. For det annet er det i dag en tendens i lovverket generelt, at samboere skal likestilles med ektefeller, jf. [NOU 1999: 25](#) Samboerne og samfunnet, se særlig s. 156 flg. Se også Barne- og Familiedepartementets [St.meld. nr. 29 \(2002–2003\)](#) Om familien – forpliktende samliv og foreldreskap, den såkalte familiemeldingen. Høyesterett har også lagt til grunn at husstandsbegrepet i dekl. § 2-7 omfatter samboere, se [Rt. 1993 s. 1316](#) og [Rt. 1988 s. 1031](#).

Domstolene har imidlertid vært tilbakeholdne med å trekke inn samboers inntekt ved tvister knyttet til beregning av utleggstrekk, se for eksempel lagmannsrettsdommene [LB-1999-3017](#) og [LH-2008-152696](#). Begrunnelsen er at det ikke er gitt noen lovbestemmelse, tilsvarende ekteskapsloven § 38, om forsørgerplikt mellom samboere.

På bakgrunn av ovennevnte rettspraksis kan man ikke på generelt grunnlag likestille samboere og ektefeller ved beregning av inntektssiden i skyldnerens økonomi. Skattedirektoratet kan imidlertid ikke se at rettspraksis utelukker at enkelte samboere behandles på samme måte som ektefeller. Samboere behandles i dag på samme måte som ektefeller på en rekke områder i lovverket, deriblant på utgiftssiden i beregningen av utleggstrekk. Det stilles imidlertid ulike krav for hvem som skal anses som samboerpar avhengig av hvilke rettigheter og/eller plikter det er snakk om. Lovverket kan likevel gi en viss veiledning når det skal avgjøres om samboerpar skal likestilles med ektefeller ved beregning av skyldnerens økonomi ved utleggstrekk, se blant annet tvangsfullbyrdelses-

loven § 7-13 tredje ledd, folketrygdloven § 1-5 tredje ledd, og gjeldsordningsloven § 4-3. I vurderingen kan det tas hensyn til blant annet samboerforholdets stabilitet og varighet. En rettesnor er om samboerskapet har vart i over to år og/eller om samboerparet har felles barn. Videre vil det kunne legges vekt på hvordan de i praksis har ordnet sin økonomi. Dersom deres disposisjoner i stor grad bærer preg av felles økonomi, vil dette være et viktig moment for å likestille samboerparet med ektefeller ved beregning av inntektssiden i skyldnerens økonomi.

#### **14-4.5.3 Beregning av skyldnerens økonomi – Utgiftssiden**

Skyldneren kan kreve å få beholde midler til **nødvendig underhold for seg selv og sin husstand**, jf. dekningsloven § 2-7. Begrepet "husstand" må i utgangspunktet forstås som den faktiske husstand. Enkelte faktiske husstandsmedlemmer må imidlertid falle utenfor bestemmelsens virkeområde. Det er vanskelig å trekke noen klar grense med hensyn til hvilke personer som faller utenfor, men personer som skyldneren bor sammen med i bofellesskap eller lignende omfattes ikke av husstandsbegrepet. Ektefelle og barn som skyldneren har forsørgelsesplikt for, vil utvilsomt omfattes. Videre er det i en kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg, [Rt. 1993 s. 1316](#), lagt til grunn at begrepet "husstand" også omfatter samboer. Foruten skyldnerens faktiske husstand omfattes også borteboende barn som skyldneren har forsørgelsesplikt for, jf. [Rt. 1991 s. 811](#). Hjemmeboende voksne barn vil omfattes av begrepet "husstand", men i praksis vil skyldner sjelden få beholde midler til underhold av disse. Etter norsk lov er man myndig ved fylte 18 år, og hovedregelen er at man deretter har forsørgelsesplikt for seg selv. Skyldner som er ilagt utleggstrekk anses derfor ikke for å være i en posisjon hvor han kan velge å forsørge voksne barn på bekostning av sine kreditorer. Hvor barnet etter fylte 18 år fortsetter det som må regnes som vanlig skolegang, dvs. videregående skole, er det forsørgelsesplikt så lenge skolegangen varer, jf. barneloven § 68 annet ledd.

Som et utgangspunkt antas skyldner å bære halvparten av husstandens samlede utgifter der denne har samboer eller er gift. Retten til å beholde midler til underhold av husstandsmedlemmer kan imidlertid føre til at dette utgangspunktet må forlates. Husstandsmedlemmene må imidlertid utnytte egen inntekt og inntekspotensiale før skyldner skal kunne avsette midler til underhold av disse. I praksis vil kravet til utnytting av inntekspotensiale skjerpes med graden av avvik fra det som anses å være et "normalt" husstandsmedlem. Det vil for eksempel kun unntaksvis være grunnlag for å avsette til underhold av foreldre, søsken eller annen nær familie som isolert sett kan anses omfattet av husstanden. Skyldner har ikke juridisk underholdsplikt for dem og de må eventuelt henvises til offentlige støtteordninger. Skyldnerens ønske om å forsørge nær familie kan ikke imøtekommes på bekostning av kreditors rettigheter, jf. [RG 1995 s. 1177](#). Det kan også kreves at ektefeller og samboere utnytter sitt inntekspotensiale, se Bunæs m.fl.; Tvangsfullbyrdelse og gjeldsordning 2. utg. 2009 side 190. For eksempel vil ikke et ønske om at en av partene er frivillig hjemmeværende nødvendigvis

være et alternativ når skyldner er ilagt utleggstrekk, slike ordninger må samlet sett lønne seg for husstandens økonomi sett under ett. Både lønnet arbeid og opparbeidede rettigheter hos NAV regnes som utnyttelse av inntekspotensiale.

#### **14-4.5.4 Livsoppholdssatser ved utleggstrekk**

Tidligere var ikke livsoppholdssatsene for utleggstrekk regulert og det var i stor grad opp til den enkelte namsmannens skjønn å fastsette størrelsen på livsoppholdet. Etter endringer ved [lov 14. mai 2014 nr. 17](#) gir dekningsloven § 2-7 Kongen hjemmel til å fastsette satser for beregning av det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand ved gjeldsordning og utleggstrekk i forskrift. [Forskrift om livsoppholdssatser ved utleggstrekk og gjeldsordning](#) trådte i kraft 1. juli 2014. Forskriften fastsetter for første gang 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.

Satsene er like ved gjeldsordning og utleggstrekk, samt for alle typer krav uavhengig av hvem som er kreditor. Dette skiller seg fra tidligere hvor det var fastsatt egne satser for gjeldsordning som i betydelig grad oversteg satsene som ble benyttet for utleggstrekk. Situasjonen for skyldnere er i stor grad den samme ved gjeldsordning og utleggstrekk, og hensynet til likebehandling tilsier at satsene skal være like. Like satser skal også hindre uklarhet hos skyldnere og kreditorer om hvilke satser som gjelder, og dermed gi større forutberegnelighet.

Det fremgår av forarbeidene ([Prop. 155 L \(2012–2013\)](#)) s. 78 at satsene for livsopphold kun skal være et felles utgangspunkt for vurderingen av hvor mye som med rimelighet trengs til livsopphold. Hensynet til den enkeltes særlige behov skal ivaretas gjennom særnamsmannens utøvelse av skjønn i hver enkelt sak. I hver sak må det vurderes om det foreligger forhold som taler for å fravike satsene, opp eller ned, jf. forskriften § 2 ([Prop. 155 L \(2012–2013\)](#) s. 82 og 84).

Forskriften regulerer ikke hvilke tilfeller som gir grunnlag for å fravike satsene. Bakgrunnen for dette er at innføringen av standardiserte satser i realiteten innebærer en reduksjon i namsmannens skønnsutøvelse og en nærmere regulering av når satsene skal kunne fravikes, ville medført en ytterligere reduksjon i skjønnnet. Det ble allikevel presisert at det ikke er tilstrekkelig å konstatere at skyldneren har høyere utgifter for å begrunne et avvik, men at det må foreligge et nødvendig behov hos skyldneren. Dette er i samsvar med tidligere praksis.

Livsoppholdssatsene fremgår av forskriften § 3. **Satsene i livsoppholdsforskriften justeres årlig** i samsvar med utviklingen i konsumprisindeksen fra Statistisk sentralbyrå, jf. forskriften § 6. Justeringen gis virkning fra 1. juli hvert år. De oppdaterte satsene er tilgjengelige på [nettsidene til Barne- og likestillingsdepartementet](#).

Satsene for livsopphold er ment å gi en god balanse mellom hensynet til skyldneren og hensynet til kreditorene. Satsene for voksne tilsvarer satsene for midler til eget underhold som inngår i vurderingen av en

persons evne til å betale barnebidrag. Bidragsevnevurderingen innebærer at en bidragspliktig skal få beholde midler til eget underhold, skatt, trygdeavgift, bolig og midler til egne barn i egen husstand, før barnebidraget fastsettes. Satsene er på et nivå som er ment å sikre skyldnere en forsvarlig og akseptabel levestandard. Satsene er høyere enn de veiledende sosialhjelpssatsene.

Satsene skal dekke alminnelige forbruksutgifter, herunder utgifter til kollektivtransport, elektrisitet og oppvarming, men ikke boligutgifter. Andre typiske forbruksutgifter vil være utgifter til mat, klær og sko, helse og hygiene, husholdningsartikler, telefon og andre utgifter til for eksempel ferie og fritid.

Skyldnerens eventuelle behov for høyere avsetning til elektrisitet, oppvarming eller transportutgifter skal ivaretas gjennom skjønnet. I enkelte tilfeller kan det for eksempel være rimelig å se utgifter til elektrisitet og oppvarming i sammenheng med nivået på boligutgiftene, slik at det kan godtas noe høyere avsetning til elektrisitet og oppvarming dersom skyldneren har en rimelig, eldre bolig. Hovedregelen er allikevel at det avsettes etter livsoppholdssatsene, og det må begrunnes særskilt hvis det avsettes ekstra.

Satsene inkluderer alminnelige utgifter til kollektivtransport. Dersom bil skal beholdes og er nødvendig, er dette en faktor som må tas hensyn til i den individuelle vurderingen av hvor mye skyldneren kan beholde. Det samme gjelder for eksempel utgifter til kollektivtransport ved lengre reiseavstand til arbeidet.

Boligutgifter er ikke omfattet av livsoppholdssatsen og må derfor avsettes i tillegg til livsoppholdet. Det fremgår av forskriftens § 3 tredje ledd at som boligutgifter regnes husleie, betjening av boligtilknyttet gjeld, boligforsikring, kommunale avgifter, festeavgift, nødvendig vedlikehold, felleskostnader i boligsammenslutninger og andre nødvendige utgifter som gjelder boligen. Utgifter til elektrisitet, oppvarming og innboforsikring regnes ikke som en boligutgift. Det tas kun hensyn til rimelige boutgifter. Hva som anses som en rimelig boutgift, må vurderes ut fra hvor mange som bor i skyldnerens husstand og gjennomsnittlige boligpriser i området han bor.

Særlige utgifter grunnet sykdom eller uførhet vil være forhold som eventuelt må tas hensyn til ved den konkrete skjønnsutøvelsen. Slike utgifter skal dokumenteres og i tilfeller hvor de omfattes av frikort, skal det i utgangspunktet avsettes et beløp begrenset oppad til egenandelstaket. Se [www.helsenorge.no](http://www.helsenorge.no) for nærmere informasjon om frikortordningen.

I forarbeidene til forskriften ble det vurdert hvorvidt satsene burde deles inn i komponenter som viser hvordan satsene er beregnet, og hvor mye som er satt av til hvert forbruksområde. Det ble imidlertid konkludert med at dette ikke er hensiktsmessig, da en slik inndeling kan gi et inntrykk av at man har rett på et bestemt beløp til hver utgiftspost eller at man er bundet til å bruke sine midler på en bestemt måte. SIFOs (Statens institutt for forbruksforskning) referansebudsjett kan benyttes

som veiledning for å vurdere hva som er normale utgifter til et formål. SIFOs referansebudsjett er tilgjengelig på [www.sifo.no](http://www.sifo.no)).

Forskriften har i § 4 egne satser for tillegg til **underhold av barn**. Det fremgår at for hvert barn skyldneren har underholdsplikt for etter barneloven § 68, gjøres det et tillegg i livsoppholdssatsen. Beløpets størrelse er justert ut fra barnets alder.

Et av hovedhensynene for at det avsettes særskilt til underhold av barn, er at det er viktig at foreldrene har tilstrekkelig ressurser tilgjengelig slik at barnas oppvekst ikke i for stor grad preges av foreldrenes gjeldsproblemer. Barna bør sikres å kunne delta i aktiviteter på linje med andre barn.

Forskriften betegner satsene for underhold av barn som et tillegg til foreldrenes sats. Dette er gjort for å tydeliggjøre at satsene ikke er et beløp barna har krav på, men et beløp som foreldrene kan beholde av egen inntekt for å dekke utgifter knyttet til barna.

En familie vil ha enkelte "stordriftsfordeler" slik at utgiftene ikke øker like mye for hver ekstra person i husstanden. Det er derfor et fradrag i satsene i familier med mange medlemmer. Det gjøres et fradrag for "stordriftsfordeler" med 20 % per person etter tre. Dette innebærer at det i en familie med to foreldre skal gjøres et fradrag i tillegg for barn nummer to, mens det skal gjøres et fradrag for barn nummer tre dersom det kun er én forelder. Fradraget skal gjøres i tillegg for de yngste barna.

Tillegget inkluderer alminnelige forbruksutgifter slik som utgifter til mat og drikke, klær og sko, transport, skolemateriell, helsestell, ferie og fritidsaktiviteter. Utgifter til barnepass, herunder barnehage og skolefritidsordning, er ikke inkludert, det kan derfor avsettes ekstra til dette. På samme måte som for voksne inkluderer tillegg alminnelige utgifter til kollektivtransport, men ikke utgifter til boligen. Eventuelle særlige behov hos barnet må hensyntas i skjønnet.

Tillegget forutsetter at barnetrygd og eventuelt underholdsbidrag er medtatt i skyldnerens inntektsgrunnlag.

Utgangspunktet er at foreldrenes forsørgelsesplikt gjelder til barnet er 18 år. Etter barneloven § 68 fortsetter imidlertid foreldrenes underholdsplikt i mange tilfeller etter 18 år, blant annet dersom barnet fortsetter vanlig skolegang, jf. bestemmelsens annet ledd. Vanlig skolegang vil normalt være skolegang til og med videregående skole. Satsene kan derfor benyttes så lenge foreldrene har underholdsplikt etter barneloven § 68. For barn over 18 år må det tas hensyn til at foreldrenes inntektsgrunnlag reduseres når barnetrygden faller bort.

Dersom barnet har egne midler, herunder ytelser fra Lånekassen, må det gjøres en konkret vurdering av i hvilken grad dette skal hensyntas ved fastsettelse av hva skyldneren kan beholde til underhold av barnet. Vi viser her til barneloven § 66 første ledd. Vi må kunne forutsette at barnet/ungdommen benytter seg av stipendordningen, men ikke at barnet/ungdommen tar opp lån.

Forskriften § 5 har satser for tillegg for **samvær med barn**. Ved beregning av barnebidrag er det fastsatt satser for samværsfradrag basert

på samværsklasser, jf. forskrift om fastsetjing og endring av fostringstilskot § 9, jf. vedlegget pkt. 4. Satsene i samværsklasse 3 og 4 inneholder også en andel av boutgiftene knyttet til samværet. Tillegget i § 5 er basert på satsene for beregning av samværsfradrag med fradrag for boutgifter.

Normalpresumsjonen er at foreldre har samvær med barna sine. Vi mener at det ikke er nødvendig at omfanget av samværet dokumenteres for at skyldneren skal få avsatt midler til dette. Dette er særlig med tanke på tilfeller hvor foreldrene har fleksible avtaler om samvær som ikke nødvendigvis er avtalefestet. Slike ordninger antas å være til barnas beste og reelle hensyn taler for at man normalt ikke bør være altfor streng med å kreve dokumentasjon for samvær.

Satsene er i forskriften omtalt som et tillegg til satsene for voksne og gjelder så lenge foreldrene har underholdsplikt etter barneloven § 68, på samme måte som med satsene i forskriften § 4.

Det må vurderes individuelt om det skal tas hensyn til barnets egne midler, jf. barneloven § 66 første ledd.

Det gjøres et fradrag for "stordriftsfordel" ved samvær med flere barn. Ettersom foreldre med samværsrett ikke bor sammen med den andre forelderen, knyttes fradraget her opp mot antall barn man har samværsrett med, og ikke antall personer i husstanden. Det gjøres fradrag i tillegget på 20 % fra og med barn nummer tre som skyldner har samvær med, jf. forskriftens § 5 tredje ledd. Fradraget gjøres for de yngste barna.

#### **14-4.5.5 Beregningen av utlegstrekkets størrelse**

Som et hjelpemiddel ved utregning av hvor stort rom det er for trekk, kan følgende regnestykke brukes:

	Skyldneren og hans husstands brutto inntekt, inkludert barnetrygd, kontantstøtte med videre)
–	Forskuddstrekk
=	Husstandens netto inntekt
–	Livsopphold iht. satser fastsatt i forskrift
–	Rimelige boligutgifter
–	Eventuelle bedre prioriterte trekk
=	Overskytende inntekt, som er tilgjengelig for trekk

#### **14.4-5.6 Særlig om utleggstrekk ved opphold på institusjon**

Ved opphold på institusjon (f.eks. syke- og aldershjem) må det normalt betales egenandel til kommunen. Reglene om dette følger blant annet av forskrift om egenandel for kommunale helse- og omsorgstjenester av 16. desember 2011. Kommunen fastsetter oppholdsutgiftene ved den enkelte boform. Egenandelen er ikke et fastsatt beløp, men beregnes konkret ut i fra den enkeltes økonomiske evne.

Egenandelen skal omfatte kost, losji, medisiner mv. samt helsetjenester som kommunen organiserer etter helse- og omsorgstjenesteloven, jf. forskriftens § 7. Dette innebærer at når det beregnes utleggstrekk på skyldnere som har langtidsopphold på institusjon, så er det ikke nødvendig å avsette til boutgifter og livsopphold, siden dette er omfattet av vederlagstrekket (egenandelen). Det anses som klart at hele vederlagstrekket omfattes av beløpet skyldneren har krav på å beholde, jf. dekl. § 2-7.

Etter at egenandelen er beregnet, skal beboeren sitte igjen med et beløp til egen disposisjon. Det er dette beløpet innfordringsmyndighetene etter omstendighetene kan nedlegge utleggstrekk i. Det vil være tilstrekkelig å avsette et mindre skjønsmessig beløp som skal dekke utgifter av typen klær, hygieneprodukter og hobbyer. Dette er utgifter som normalt dekkes av den generelle livsoppholdssatsen og er utgifter som skyldneren har krav på å få avsatt til etter dekl. § 2-7 og forskrift om livsoppholdssatser ved utleggstrekk og gjeldsordning § 3.

Ved beregning av utleggstrekk for beboere på institusjon skal det altså avsettes til vederlagstrekket og et skjønsmessig beløp som skyldneren skal ha til "lommepenger" for å få dekket nødvendige utgifter. Innfordringsmyndigheten kan deretter nedlegge utleggstrekk i et eventuelt overskytende.

#### ***14-4.5.7 Særlig om skyldnere bosatt i utlandet***

Det er avklart i rettspraksis at skatteoppkreverne og skattekontorene kan nedlegge utleggstrekk så lenge arbeidsgiveren befinner seg i Norge, uavhengig av hvor skyldneren oppholder seg eller er bosatt. Dette har særlig betydning når det gjelder skyldnere som er bosatt i utlandet og som mottar ytelser fra NAV. En avgjørelse fra Høyesterett inntatt i [Rt. 2005 s. 750](#) fastslår at det er adgang til dette. Saken gjaldt spørsmålet om ordinær namsmann hadde stedlig kompetanse til å beslutte utleggstrekk i pensjon utbetalt fra Norge til en pensjonist i Spania. I avgjørelsen er det vist til at "særnamsmenn – som inndriver skatter og avgifter – og Statens innkrevingsentral, [som] kan fastsette utleggstrekk overfor personer bosatt i utlandet".

Utgangspunktet når det nedlegges trekk er at det skal foretas en skjønsmessig vurdering av hva skyldneren med rimelighet har krav på til livsopphold og boutgifter. En utfordring når det nedlegges trekk overfor skyldnere bosatt i utlandet, er at de norske livsoppholdssatsene åpenbart strekker lenger i en rekke land som følge av et lavere prisnivå i utlandet. Når skyldneren er bosatt utenfor Norge, bør man derfor regne om livsopphold og boutgifter til lokale forhold for å få en riktigere vurdering av hva som er rimelig livsopphold. Siden Norge er blant de dyreste landene i verden å bo og leve i, så vil en omregning i de aller fleste tilfeller medføre at det kan nedlegges et langt høyere trekk enn hvis skyldner hadde bodd i Norge.

Den sveitsiske banken UBS publiserer jevnlig dokumentet "Prices and Earnings", som gir en oversikt over bl.a. prisnivået i ulike land, dokumentet ligger gratis tilgjengelig på internett. Ved å bruke "Prices



and Earnings", har man et utgangspunkt for den skjønsmessige rime-  
lighetsvurderingen når skyldneren befinner seg i utlandet.

Selve omregningen av utleggstrekkets størrelse til lokale forhold gjøres slik: Fremmed by/Oslo X livsoppholdssats (f.eks. Kiev 44 delt på Oslo 107,8 = 0,4081. 0,4081 ganger livsoppholdet 8658 tilsvarer 3533. Livsopphold i Ukraina er følgelig kr 3533 for en enslig uten barn).

Tallene i eksempelet er hentet fra "Price Levels". Det er oversikt med og uten husleie. Dersom man ikke har kunnskap om faktiske boutgifter, så regner man om med tallene for "inclusive rent". I tilfeller hvor boutgiftene er kjent, benyttes tallene for "exclusive rent". Det er et visst antall byer som er brukt i tabellen. I praksis betyr f.eks. Bangkok hele Thailand. Der skyldneren bor i et land som ikke er representert på lista, kan det tas utgangspunkt i "nærmeste" by (selv om dette er i nabolandet). Her må saksbehandler bruke skjønn.

Praksisen for å omregne livsoppholdet til lokale forhold med bakgrunn i UBS-tabellen, har blitt akseptert i rettspraksis, se bl.a. [LB-2006-125840](#).

## 14-5 § 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk

(1) Utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og skattekontorene gjelder også for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. § 5-10 annet ledd gjelder tilsvarende for utleggstrekk.

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapittel 5. Beløpene skal betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket.

(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.

### 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.)

Forskrifter

- [Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766](#) til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-5-1 til 14-5-10 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. Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 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 utgangspunktet var arbeidsgiver.

I andre tilfeller er skattekontoret eller skatteoppkreveren henvist til å overføre utleggstrekket til den nye arbeidsgiveren etter tvangsfullbyrdesloven § 7-23 annet ledd, og trekket overføres dermed ikke automatisk, se nærmere nedenfor under [kap. 14-5.8](#).

#### **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 – Innrapportering og betaling til skatteoppkrever**

Ifølge annet ledd første punktum skal utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren settes på skattetrekkkontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette. Etter annet punktum skal det trukne beløpet betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune, noe som kan være tilfellet dersom skyldneren har flyttet. Sammen med oppgjør av trekkbeløpet, jf. skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd, skal arbeidsgiver sende oppgave på fastsatt blankett (oppgjørliste for utleggstrekk), jf. forskriften § 14-5-3. Arbeidsgiver som av bokføringstekniske grunner ikke kan benytte blanketten, kan gi oppgave på annen måte, med de samme opplysningene.

Ordningen med avsetning av trekkbeløpet på skattetrekkkonto er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk og som er pliktige til å ha en skattetrekkkonto. Dersom skatteoppkreveren beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, jf. § 14-4 annet ledd bokstav b, kan det være tilfeller der den trekkpliktige ikke har plikt til å ha skattetrekkkonto. I disse tilfellene er bestemmelsen i § 14-5 annet ledd første punktum ikke aktuell, og oppgjør skal skje etter skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdesloven § 7-22, se [kap. 10-50.3](#).

Utleggstrekk nedlagt av skattekontorene skal følge regelen i § 10-50 om forfall for utleggstrekk, som igjen henviser til tvangsfullbyrdesloven § 7-22 første ledd. Det følger av sistnevnte bestemmelse at trukket beløp skal utbetales til "saksøkeren" når ikke annet er fastsatt. Skattekontoret som har nedlagt trekket vil være "saksøker" i denne sammenheng. Forfaller ytelsene oftere enn én gang i måneden, kan trekk utbetales månedvis dersom det ikke er bestemt at de skal utbetales straks. Det vanlige er at utbetalingen skjer én gang hver måned.

Reglene i tvangsfullbyrdesloven § 7-21 annet ledd første punktum om underretning til arbeidsgiver kommer til anvendelse.

Arbeidsgiveren skal foreta trekk i samsvar med det mottatte pålegget når han utbetaler eller på annen måte gir oppgjør for lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse, jf. forskriften § 14-5-2 første ledd.

Det følger av forskriften § 14-5-2 at § 5-10-10 om forskuddstrekk gjelder tilsvarende for utleggstrekk. Dette innebærer at arbeidsgiveren kan la være å gjennomføre utleggstrekk i forskudd på lønn, dersom lønnen regelmessig blir avregnet for like lange tidsrom på høyst en måned. Bestemmelsen kommer altså ikke til anvendelse dersom lønn m.v. utbetales uregelmessig. Dette er f.eks. vanlig i fiske- og fangstnæringen, der lott eller part i oppjøret ofte utdeles etter endt fiske eller fangst. Bestemmelsen kommer heller ikke til anvendelse dersom lønn utbetales med lengre intervaller enn en måned. Det forutsettes at lønnsoppgjør skal foretas i samme år, og at forskuddet ikke er større enn at skattyteren etter et forsvarlig skjønn må ventes å ville ha nok til gode ved lønnsoppgjøret til dekning av forskuddstrekk og utleggstrekk i den samlede lønn mv. for tidsrommet. I disse tilfellene skal forskuddet tas med i beregningsgrunnlaget for utleggstrekk ved første lønnsoppgjør.

#### **14-5.6 Trekkpåleggets innhold**

I skattebetalingsforskriften § 14-5-1 første ledd bestemmes trekkpåleggets innhold. Trekkpålegget skal inneholde opplysninger om den som har 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 prosentsats 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 kravskategoriene følger av dekningsloven § 2-8 første ledd bokstavene a til e. Skatte- og avgiftskrav er prioritert etter bokstav d, dvs. nivået over "andre krav". Det har vært diskutert om prioriteten også gjelder for renter og gebyrer. Etter Skatteministeriets syn har disse kravene samme prioritet som hovedstolen. 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 c), mens det løper et tidligere nedlagt trekk for skattekrav (bokstav d), må det løpende trekket for skattekravet vike inntil bøkene er dekket inn. Hvis det i trekkperioden nedlegges trekk for krav av bedre prioritet, plikter skattekontoret eller skatteoppkreveren å kalle tilbake eller sette ned sitt trekk. Senere nedleggelse av trekk med samme eller lavere prioritet etter dekn. § 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 d, 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. Det forutsettes at den siste kreditoren aktivt undersøker om skyldneren fra før av har et løpende trekk, samt danner seg et helhetlig bilde av skyldnerens økonomi før et eventuelt trekk vurderes iverksatt. 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 parallele trekk kan det oppstå spørsmål om hvorvidt kreditor med best trekkprioritet kan øke sitt trekk til fortrensel 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 [kap. 14-5.10](#).

Skattekontoret og skatteoppkreveren 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 eller skatteoppkreveren 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. Loven bruker betegnelsen saksøkte om skyldneren. 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 saksøktes 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.

Det kan reises spørsmål om fra hvilket tidspunkt det overførte trekket skal ha prioritet i forhold til andre trekkpålegg. En kan tenke seg at skattekontoret nedlegger trekk i lønn hos ny arbeidsgiver før skatteoppkreveren overfører sitt trekk. Her dreier det seg om trekk som etter sin art har samme prioritet, slik at trekktidspunktet vil avgjøre prioriteten. Spørsmålet må avgjøres på grunnlag av en tolkning av dekningsloven § 2-8 tredje ledd og tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23. Dersom flere krav i samme gruppe etter dekningsloven § 2-8 første ledd søkes inndrevet samtidig ved utleggstrekk, er hovedregelen etter dekningsloven § 2-8 tredje ledd første punktum at tidsrekkefølgen blir avgjørende. Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 annet ledd første punktum gir en alminnelig hjemmel for i samme sak å pålegge en ny arbeidsgiver trekkplikt for resten av trekkperioden. Ved overføring av utleggstrekk etter denne bestemmelsen videreføres prioriteten 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 prioritet som følge av denne overføringen.

Som nevnt i [kap. 14-5.3](#) medfører skattebetalingsloven § 14-5 første ledd første punktum at utleggstrekk skal overføres automatisk til det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4 og sykepenger etter folketrygdloven kap. 8. Også i disse tilfellene videreføres utleggstrekkets prioritet.

#### **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 [kap. 16-20](#).

#### **14-5.10 Trekkperioden**

Det følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 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 likevel kan tas i skattekrav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av fastsetningen 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, toll 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 kravskategori (dekningsloven § 2-8 bokstav d) som er nedlagt 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. tvangsfullbyrdelsesloven § 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.

#### 14-5.11 Endring av utleggstrekk

Regler om endringer i utleggstrekk er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-6. Endring kan gjøres av skatteoppkrever eller skattekontoret av eget tiltak, eller etter begjæring fra skyldner eller arbeidsgiver.

Skatteoppkreveren og skattekontoret plikter i enkelte tilfeller å endre trekket av **egget 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. Skatteoppkreveren eller 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 7-24 og dekningsloven § 2-8 fjerde ledd.

Det fremgår av **tvangsfullbyrdelsesloven § 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 den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har gitt pålegget.

Arbeidsgiver er ikke part i saken og kan ikke begjære endring etter bestemmelsen.

En begjæring om endring fra skyldner, må behandles som en klage etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26, se omtalen av bestemmelsen under punkt 14-5.13.

#### **14-5.12 Om registrering av utleggstrekk i Løsøreregisteret**

Utleggstrekk nedlagt av skattekontorene og skatteoppkreverne registreres i Løsøreregisteret i Brønnøysund. Dette skjedde ved kongelig resolusjon av 9. desember 2011 nr. 1194 med virkning fra 15. desember 2011. Registreringen bidrar til publisitet om skyldnerens betalingsvaner 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. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26. Klagen settes fram for den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har nedlagt trekket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 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. tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 første ledd. Klagen fra skyldneren bør inneholde en dokumentert redegjørelse om den økonomiske situasjonen for skyldneren og hans 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 den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har besluttet trekket, og forberedes av denne 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, tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 annet ledd, jf. § 5-15. Skattekontoret og skatteoppkreveren 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). Vi kan ikke se at dette forbeholdet er særlig praktisk ved utleggstrekk.



Dersom trekket ikke omgjøres av skattekontoret eller skatteoppkreveren, **sendes klagen uten opphold til tingretten**. Saken sendes tingretten i rettskretsen til særnamsmannen som har nedlagt trekket, jf. tvangsfullbyrdsloven § 2-8. For skatteoppkreveren vil dette være tingretten i den rettskrets hvor skatteoppkreveren har sitt kontor. Tilsvarende vil gjelde for skattekontorene, slik at en eventuell klage skal sendes til tingretten i den rettskrets hvor skattekontoret som utøver særnamsmyndigheten har sitt kontor. Ved interkommunalt samarbeid om skatteinnkrevingen vil det være tingretten i den rettskrets hvor den skatteoppkrever som er tillagt innkrevingssoppgavene har sitt kontor.

Klager over Statens innkrevingssentralers avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen avgjøres av tingretten for det distrikt der Statens innkrevingsentral til enhver tid ligger, jf. tvangsfullbyrdsloven § 2-15. Statens innkrevingsentral har kontor i Mo i Rana og ligger i rettskretsen til Rana tingrett.

Oversendelsen til tingretten vil medføre at klager blir belastet med et rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 15. Dette utgjør for tiden kr 1 025. Rettsgebyret må 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 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, skatteoppkreveren 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.

Dersom saken er komplisert, eller det av andre grunner kan komme til å ta over tre uker før klagen vil bli behandlet, bør en uansett vurdere å stille trekket i bero. Trekket skal ikke kalles tilbake, da det vil medføre at trekket eventuelt mister sin tidsbestemte prioritet.

Klager vil noen ganger anføre at utleggstrekket er ugyldig fordi kravet 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 seks månedersfristen (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 tolloven § 12-14 første ledd. Se fremstilling under punkt [kap. 14-3.8](#) (klage på utleggspant) og håndbokens kommentarer til [kap. 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. Om trukket beløp skal tilbakebetales helt eller delvis, må blant annet bero på hvem som er nærmest til å bære risikoen for at trekk ble nedlagt med for høy prosentsats. Skyldner vil som regel oppfordres til å sende inn opplysninger om husstandens inntekter og utgifter i tilknytning til etablering av utleggstrekket. At skyldner ikke har besvart en slik henvendelse, kan tale for at trukket beløp ikke tilbakebetales til skyldner. Der særnamsmannen kan bebreides for at trekket er nedlagt med for høy sats, og det er tale om et åpenbart lovstridig utleggstrekk, bør den klare hovedregel være at tilbakebetaling foretas.

Der skyldner når fram med klagen, kan det bli fremsatt krav om dekning av **saksomkostninger** som knytter seg til utforming av klagen mv. Saksomkostningskrav fra saksøkte i forbindelse med klage på utleggstrekk behandles etter tvangsfullbyrdelsesloven § 3-2. Det samme gjelder ved klage på utleggspant. Saksomkostnadsansvaret fastsettes av tingretten.

#### **14-5.14 § 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo**

Det følger av tredje ledd at det beløpet som er trukket ikke går inn i arbeidsgiverens konkursbo, og heller ikke er gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side. Bestemmelsen gjelder både for utleggstrekk besluttet av skattekontorene og skatteoppkreverne. Bidragsinnkrevingsloven § 18 har en tilsvarende regel som gjelder for utleggstrekk for bidragskrav.

#### **14-5.15 § 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel**

I 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.

#### **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 eller skatteoppkreveren ikke har fått full dekning for sin fordring.

Foreldelsesfristen løper fra det tidspunktet den trekkpliktige underrettes om trekket, jf. [Innst.O. nr. 128 \(1992–1993\)](#) og [tvangsfullbyr-delsesloven](#) § 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 vært mer åpent. Dekningsloven gir ikke noe klart svar på om utleggstrekk etablert før konkursåpning løper videre etter konkursåpning, eller om det kan etableres utleggstrekk i debtors 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 tvangsfullbyrdesloven.

Før tvangsfullbyrdesloven 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 konkursåpning i de tilfeller boet ikke tok beslag i midlene etter § 2-11. Bestemmelsen i dekningsloven § 2-7 fjerde ledd ble opphevet med tvangsfullbyrdesloven av 1992, uten at forholdet mellom utleggsstrekk 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. Vi 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 i flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i. Er deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressurs-skatt 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 lignet i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

(4) Har en av skatteoppkreverne satt i verk utleggstrekk etter § 14-4, kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt.

### 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.)

### 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. Bestemmelsen har tradisjonelt blitt omtalt som "**deposisjonsreglene**". Begrepet kommer av at innbetaling av den høyeste utskrevne skatten til en av kommunene fra den skattepliktige, blir ansett som deponert inntil spørsmålene om skatteplikt og tilordning av skatten er avgjort. Innbetalingen blir så omfordelt i etterkant når dobbeltbeskatningstvisten er løst.

Personlige og upersonlige skattytere som omfattes av bestemmelsen kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift til skatteoppkreveren der skattyter selv mener skatten skal innbetales. Dette gjelder imidlertid ikke for naturressurskatt som ikke er medregnet ved fastsettingen. Har en skatteoppkrever satt i verk utleggstrekk etter § 14-4, kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt, se fjerde ledd.

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 fjerde 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. Det er imidlertid gjort unntak for fritaket til å bare betale den høyeste utskrevne skatt for naturressursskatt som ikke er medregnet ved fastsettingen av den skatt som blir betalt.

For å unngå tvangsinnfordring må skattyter innbetale den høyeste utskrevne skatt til den kommunen vedkommende mener seg skattepliktig til. 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.

Beløp som er innbetalt i henhold til § 14-6 første ledd skal anses som deponert inntil spørsmålet om skatteplikt er avgjort, jf. § 8-4 første ledd. Den skatteoppkreveren som mottar en slik innbetaling skal straks melde fra om dette til skatteoppkreverne for de berørte kommuner. For ytterligere kommentarer til skattebetalingsloven § 8-4 vises det til [kap. 8-4](#).

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 antas at det med dagens systemer og organisering skal svært mye til før en slik "dobbelbeskatning" av samme inntekt eller formue skal kunne forekomme. Skulle det mot formodning oppstå slike tilfeller for kommuner innen samme region, må det kunne legges til grunn at det ordinært vil forhindres gjennom skattekontorets samordning. For øvrige tilfeller vil Skattedirektoratet være klageinstans dersom samme inntekt eller formue skulle bli skattlagt til flere kommuner.

**14-6.4 § 14-6 annet ledd – Naturressursskatt**

Annat 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 § 4-1, en rett til å kreve at skatteberegningen foretas på nytt i de tilfeller som 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 beløp.

**14-6.6 § 14-6 fjerde ledd – Iverksatt utleggstrekk etter § 14-4**

Fjerde ledd fastslår at dersom en skatteoppkrever har satt i verk utleggstrekk etter reglene i § 14-4 kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av den *samme* formuen og inntekten. Bestemmelsen tar med andre ord sikte på å hindre samtidig tvangsforfølgning fra flere kommuner for samme skattekrav. Den er derimot ikke til hinder for at det fremmes konkursbegjæring på grunnlag av et skattekrav selv om det er iverksatt utleggstrekk for det samme kravet, se [Rt. 1998 s. 906](#).

**14-6.7 § 14-6 femte ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16**

I femte 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 [kap. 16-1](#).

## 14-10 § 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter tolloven

(1) Salg av varer mv. etter tolloven §§ 4-2, 4-31, 16-12 og 16-14 skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 8 så langt de passer.

(2) Skattekontoret kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren. Ved salg etter tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14 skal tollskyldneren om mulig varsles. Har tollskyldneren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven §§ 4-2 og 16-12, eller når fristen tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene er utløpt.

(3) Skattekontoret kan angi om varene skal selges i fortollet eller ufortollet stand.

(4) Salget avsluttes ved at salgssummen utbetales til de berettigede. Kostnadene ved tvangssalget dekkes forlods av salgssummen. Deretter dekkes kravet på toll, særavgifter og merverdiavgift før omkostningene ved lagerholdet. Panthavere og andre innehavere av begrensede rettigheter skal deretter ha dekning etter prioritet. Ved salg etter tolloven § 16-12 skal inndragningsbeløpet eller boten dekkes før krav etter tredje og fjerde punktum. Rettigheter som er rettsgyldig sikret i varen, skal likevel dekkes før de beløp tilbakeholdelsen gjelder, hvis ikke rettighetshaveren forsto eller burde forstått at varen skulle brukes til en overtredelse som nevnt i tolloven kapittel 16.

(5) Etter at samtlige krav er dekket, skal tollskyldneren 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.

### 14-10.2 Generelt om tollauksjon

Skatteetaten er på visse vilkår gitt adgang til å tvangsselge varer som er i Tolletatens varetekt. Tvangssalg etter skattebetalingsloven § 14-10 gjennomføres i stor grad som et ordinært tvangssalg via de ordinære nams-



menn etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 8 så langt de passer. Slike salg omtales som tollauksjon, men begrepet tollauksjon er ikke brukt i skattebetalingsloven. Grunnlaget for tvangssalget er ikke en utleggsforretning, men følger av bestemmelser i tolloven.

Tolloven §§ 4-2, 4-31, 16-12 og 16-14 inneholder bestemmelser som direkte hjemler tvangssalg etter skattebetalingsloven § 14-10.

Tolloven § 4-2 gjelder de tilfellene hvor Tolletaten har innhentet eller tilbakeholdt en vare. Bestemmelsen gjelder også i de tilfeller hvor varene befinner seg på Tolletatens lager når varene ikke blir tatt ut innen en gitt frist satt av Tolletaten, eller lagerleie ikke blir betalt. Dette blir betegnet som overliggende varer. Tolloven § 4-31 gjelder de tilfellene varer befinner seg på privat tollager når varene ikke blir tatt ut innen en frist satt av Tolletaten eller lagerleien ikke blir betalt. Dette blir betegnet som overliggende varer på privat tollager. Tolloven § 16-12 gjelder de tilfellene hvor salget går til dekning av inndratt beløp eller ilagt bot. Tolloven § 16-14 gjelder lite holdbare beslaglagte vare. Varen er i alle disse tilfellene fortsatt å anse som tollskyldners eiendom.

Tolletaten har også hjemmel til å inndra varer etter tolloven § 16-9 eller straffeloven § 69 og tollskyldner vil i noen tilfeller kunne avstå varen etter tolloven § 4-26, jf. §§ 4-2 og 4-27. Avståtte og inndratte varer tilhører staten og selges av Tolletaten etter "Instruks for utringing, kassasjon og avhending av materiell og fast eiendom som tilhører staten", fastsatt ved kgl.res. av 17. mars 1978 (Normalinstruksen). Disse tilfellene omtales også som tollauksjoner, men er ikke tvangssalg og det er ikke et toll- og avgiftskrav knyttet til disse varene.

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 tolloven §§ 4-2, 4-31, 16-12 og 16-14 skje gjennom namsmyndighetene etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 8 så langt de passer. Det følger av tolloven § 4-2 første ledd at Tolletaten har rett til å tilbakeholde eller hente inn varer "som ikke blir tollekspedert innen fastsatte frister". Et eventuelt salg skal skje etter reglene i skattebetalingsloven § 14-10. Lite holdbare varer eller varer som holder på å bli ødelagt og som er tilbakeholdt eller innhentet, kan også tas hånd om på annen måte, herunder tilintetgjøres, jf. tolloven § 4-2 tredje ledd.

Bestemmelsen i tolloven § 4-31 annet ledd gjelder varer som er lagret på privat tollager, og vil omfatte forskjellige lagringsformer. Slike varer kan selges etter reglene i skattebetalingsloven § 14-10 dersom de ikke er tatt ut fra lageret innen den frist Tolletaten har satt i det enkelte tilfellet.

Det følger av tolloven § 16-12 første ledd at transportmiddel og andre ting som har vært brukt ved overtredelse av tolloven kap. 16, kan tilbakeholdes etter denne bestemmelsen, for eventuelt å tjene til dekning for et inndragningsbeløp eller en bot som eieren eller noen "i tjeneste på transportmiddelet" kan tenkes å få. Slikt tilbakehold kan også gjøres gjeldende for korrekt fortollete varer. Videre følger det av tolloven § 16-12 annet ledd at tvangssalg av slike ting finner sted etter skattebetalingsloven § 14-10.

Der det foreligger skjellig grunn til mistanke om overtredelse etter tolloven kap. 16, kan Tolletaten i henhold til tolloven § 16-13 første ledd beslaglegge ting det senere kan bli tale om å inndra. Varer som er utsatt for hurtig bedervelse og levende dyr kan utleveres eieren dersom denne betaler toll og avgifter, samt deponerer et beløp eller stiller sikkerhet tilsvarende varens verdi. Der vedkommende selv ikke vil frigjøre varen på den forskrevne måte, eventuelt er ukjent, er Tolletaten gitt hjemmel i tolloven § 16-14 annet ledd til å selge varen i henhold til skattebetalingsloven § 14-10.

#### **14-10.4 § 14-10 annet ledd – Skattekontorets plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført**

Annet ledd regulerer skattekontorets plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført. Hovedregelen i første punktum er at skattekontoret kan begjære salg 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren. 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 tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14, følger det derfor av skattebetalingsloven § 14-10 annet ledd annet punktum at tollskyldner om mulig skal varsles.

Tredje punktum regulerer de tilfellene der det ikke er mulig å varsle tollskyldneren. Bestemmelsen innebærer at dersom tollskyldner har ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varen er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven § 4-2 og § 16-12, eller fristen som tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene, er utløpt.

#### **14-10.5 § 14-10 tredje ledd – Skattekontorets adgang til å velge å selge varene i fortollet eller ufortollet stand**

Tredje ledd bestemmer at skattekontoret kan velge mellom å selge varene i fortollet eller ufortollet stand. I utgangspunktet vil varen frembys som ufortollet ved tvangssalget, slik at kjøperen i tillegg til kjøpesummen også må betale toll- og avgiftskravet. Da bør det totale toll- og avgiftsbeløpet spesifiseres i auksjonsvilkårene, til hjelp for kjøperen på auksjonen. Det vises i den forbindelse til tvangsfullbyrdelsesloven § 8-15. Ved salg må også kjøperen gjøres oppmerksom på at vedkommende ikke kan disponere over varen før vilkårene i tolloven § 4-10 er oppfylt.

I enkelte tilfeller er det helt klart at det ikke vil komme inn bud på varen dersom den selges ufortollet pga. varens beskaffenhet/verdi.

Skattekontoret vil i disse tilfellene ikke forsøke salg som ufortollet vare, men vil selge varen som fortollet.

Ved salg som fortollet vare, må kjøperen ikke betale ordinære toll og avgifter på varene, men kjøper varene som om toll og avgifter allerede var betalt. Dette innebærer et unntak fra hovedregelen om at det skal betales toll og avgifter på alle varer som innføres til landet før varene kan nyttiggjøres. Toll og avgifter skal likevel dekkes inn så langt det lar seg gjøre i kjøpesummen, jf. kap. 14-10.6. Alternativet er å destruere varen, noe som ville gitt et dårligere resultat for tollskyldneren.

Det opprinnelige kravet mot tollskyldneren vil bestå uavhengig av tvangssalget, men netto salgssum vil komme til fradrag i kravet. Dette vil gjelde uavhengig av om varen selges ufortollet eller fortollet.

#### **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 sjetten punktum regulerer hvordan salgssummen skal fordeles mellom de ulike rettighetshaverne.

Kostnader ved salget dekkes forlods. 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 toll, særavgifter og merverdiavgift dekkes. Begrunnelsen for det følger av hovedprinsippet i tollogvivingen om at toll og avgifter må betales før en vare kan nyttiggjøres i Norge. Uten at varen er fortollet 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 toll- og avgiftskrav, prioritert ved fordeling av salgssummen.

Etter at toll- og avgiftskravene er betalt skal eventuell tollageravgift 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 (tollauksjon). 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 prioritert etablert ved vanlige rettsvernsregler, jf. § 14-10 fjerde ledd fjerde punktum. Her kan man tenke seg varer som innføres hit til landet hvor utenlandske pantehavere har sikkerhet i varen – det være seg salgspant eller annen pantedrett. 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.

En godtroende avtalepanthaver som har fått rettsvern etter innførselstidspunktet vil etter § 14-10 fjerde ledd sjetten punktum kunne kreve

dekning før toll- og avgiftskravet i henhold til prinsippene om godtroererverv slik disse fremgår av godtroerervervenloven.

Det fremgår av femte punktum at ved salg etter tolloven § 16-12 skal inndragningsbeløpet eller boten dekkes før de kravene som er nevnt over.

Sjette punktum gjør unntak fra de foranstående prioritetsreglene. Bakgrunnen for at krav på toll, særavgifter og merverdiavgift er gitt prioritet, er som nevnt at varene ikke kan brukes lovlig i Norge før de er fortollet. Denne begrunnelsen slår ikke nødvendigvis til ved et tvangssalg etter tolloven § 16-12. For eksempel kan et norsk kjøretøy som tvangs selges fordi det er brukt til å smugle varer inn til Norge, fullt ut benyttes lovlig i Norge. Det er da urimelig at et inndragningsbeløp, en bot ilagt føreren av kjøretøyet eller et eventuelt toll- og avgiftskrav går foran en godtroende tredjemanns rett i kjøretøyet. Det er ikke grunn til å behandle rettighetshaverne annerledes ved salg etter tolloven § 16-12 enn ved inndragning etter straffeloven § 69. Det er derfor inn tatt en bestemmelse i sjette punktum om at rettighetshaverne skal ha dekning før de øvrige kravene, dersom vedkommende var i god tro. Han vil ikke være i god tro dersom han forsto eller burde forstått at varen skulle brukes til en overtredelse som nevnt i tolloven kap. 16. Bestemmelsen er utformet i tråd med straffeloven § 73.

#### **14-10.7 § 14-10 femte ledd – Overskytende beløp**

Femte ledd første punktum bestemmer at tollskyldneren, 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 tollskyldnerens adresse 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 det 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.

Ved ikrafttredelsen av denne forskriften 1. januar 2016, trådte det også i kraft endringer i tolloven § 4-31 andre ledd ved at henvisningen til tollmyndighetene når det gjelder adgangen til tvangssalg, ble tatt ut av bestemmelsen. Fra samme tidspunkt trådte det også i kraft endringer i tolloven § 4-2 femte ledd ved at henvisningen til tollmyndighetene når det gjelder adgangen til å tilbakeholde, innhente, lagre, selge eller tilintetgjøre vare, ble tatt ut av bestemmelsen.

## 14-11 § 14-11. Stansning av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje 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 \(2015–2016\)](#).

#### 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 tvangsinnfordring. Rent faktisk er imidlertid stansningsretten et

effektivt middel for tvangsinnfordring. 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 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. 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 regionvegkontoret 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. Politilensmann, 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. Kjenne-

merkene skal deretter straks sendes nærmeste regionvegkontor, 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 utøves 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 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. Bestemmelsen om godtroerverv er en lovfesting av tidligere praksis.

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, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-3. Kravet kan betales kontant eller med betalingskort. I tillegg må det betales et **avskiltingsgebyr** som har påløpt i forbindelse med inndragningsarbeidet. Gebyret utgjør kr 900. Det er kun Tolletaten som kan motta betaling på stedet.

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 regionvegkontoret som fortar utleveringen. Før utlevering kan skje må det betales et **gebyr til vegmyndighetene**. Gebyret utgjør per 1. januar 2019 kr 1 630, 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 dagsoppgjørordningen

(1) Skattekontoret kan innvilge kreditt for toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel.

(2) Speditører som forestår fortolling på vegne av andre, kan innvilges kreditt for fortollinger 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 \(2014–2015\)](#).

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

Toll og 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 toll og 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 toll og avgifter for hver enkelt vare på deklarasjonstidspunktet.

For å få tillatelse til å inneha tollkreditt, er det et vilkår at vedkommende er kredittverdige. Skatteetaten foretar en kredittvurdering i den forbindelse.

Ordningen kan bare benyttes for de deklarasjoner 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 [kap. 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 deklarasjoner 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 fortolling. Dersom varene blir fortollet på en fredag skal innbetalingen finne sted innen en nærmere fastsatt frist på mandag. Det vises forøvrig 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 det er kun et fåtall kunder som gjør det. 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 toll, 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 toll, 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 to måneders periode, 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.

Visse omsetningsformer og yrkesgrupper er imidlertid unntatt, jf. bl.a. merverdiavgiftsloven § 3-12. Unntakene gjelder f.eks. veldedige organisasjoner og offentlig virksomhet. Unntatt er også de næringsdrivende som har en omsetning under kr 50 000 i løpet av en 12-måneders periode.

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.

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 [kap. 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 fordi 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 innkrevingsmyndighetene, 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 [kap. 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 konkursspørsmål. 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 kredittverdigg. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i [kap. 14-20.6](#) der tilsvarende regler knyttet til tilbakekallelse av kreditt omtales.

Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til [kap. 14-20.5](#) Kredittvurdering er omtalt i [kap. 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 speditorer.

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. Vilkårene for å dispensere fra registrering i Foretaksregisteret er lempeligere for dagsoppgjørordningen enn for tollkredittordningen. Dette er først og fremst fordi kredittrisikoen 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 [kap. 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 vilkår som er stilt, jf. skattebetalingsforskriften § 14-20-11 annet ledd, f.eks. feil i forbindelse med deklarerings, 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 [kap. 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 tilfeller 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 er tidligere benyttet 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 kredittverdige. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i [kap. 14-20.6](#).

Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til [kap. 14-20.5](#). Kredittvurdering er omtalt i [kap. 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 for 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 dagsoppgjørsordningen.

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 skatte-, toll- og avgiftsregelverket samt etatens inndrivelsesmuligheter. Kredittvurdering omtales mer inngående i [kap. 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 hvorledes 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 tilfeller 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), dernest 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 tilsvarer 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](http://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 tollkredittkunden 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 tillit 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 bortlånning, men også andre typer urettmessig disposisjon av tillatelsen. Det vises for øvrig til det som er sagt i [kap. 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 vilkår som fremgår av innvilgelsesbrevet, sml. § 14-20-2 tredje ledd og formuleringen "i strid med kredittvilkårene" omtalt i [kap. 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 [kap. 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 selskap plikter å gi slike opplysninger som fremgår av skattebetalingsfor-

skriften § 14-20-2 fjerde ledd. Dersom slike opplysninger ikke gis, kan dette medføre at tillatelsen kan tilbakekalles.

**Bokstav d.** Det følger av aksjelovgivningen de 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 [kap. 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 ifra 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 i 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 skatte-, toll- og avgiftsregelverket, 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 eksempel vil restanser overfor skatteoppkreveren være et viktig moment for å nekte å innvilge tollkreditt eller dagsoppgjør, og tas med i vurderingen når et kredittforhold vurderes endret. For så vidt gjelder andre kreditorens betalings erfaring vil opplysningene være relevante som et moment i en skjønnsmessig totalvurdering.

Hva angår **betalingsevne** kan foretakets økonomiske situasjon analyseres ved hjelp av en kredittvurdering hvor man ser på regnskapstal-

lene. Foretakets økonomi vurderes i forhold til lønnsomhet, soliditet og likviditet.

Videre må det undersøkes om foretaket **overholder de plikter** som fremgår av skatte-, toll- og avgiftsregelverket. 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 smugling som 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 tvangsinnfordre 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 kredittverdige 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 "kredittverdige" 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 opplysninger 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 godtgjørelse 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 tilkjennegir 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. For engangsavgiften har Skattedirektoratet utarbeidet retningslinjer for

beregning og fastsettelse av sikkerhetens størrelse. For øvrige særavgifter har Skattedirektoratet bestemt at retningslinjer for tollkreditt legges til grunn så langt de passer sammenholdt med særavgiftsforskriften og skattebetalingsloven med forskrifter.

### 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 oppstod, 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, virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent og virksomhet som driver deponi eller forbrenningsanlegg for sluttbehandling av avfall.

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 ifra 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 opplysninger 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 avgiftsbelastninger 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 beregningsmåte 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 forhandlernet 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 skattekontoret 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 toll, 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 skatte-, toll- 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 opplysninger 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 [kap. 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 vilkår 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 hovedregelen. Med lempning av et krav menes at skatte- og avgiftsmyndighetene godtar annet enn full betaling av kravet ved forfall, enten ved at det innrømmes betalingsutsettelse eller ved at kravet settes ned. I visse tilfeller kan disse tiltakene kombineres.

Skattebetalingsloven § 15-1 regulerer lempning av hensyn til skyldneren. Vilåårene for slik lempning fremgår av bestemmelsens første ledd.

Bestemmelsens annet ledd angir hvem som er kompetent myndighet i saker om lempning etter første ledd. Avgjårelsesmyndigheten 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, tilleggsikkatt, tilleggsavgift og tilleggstill omfattet.

Bestemmelsen kommer også til anvendelse på ansvarsbelåp etter kap. 16, jf. § 16-1 annet ledd annet punktum.

Tilbakesåkingskrav 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 vilåårene i skattebetalingsloven § 15-1. SI-forskriften § 4 begrenser imidlertid adgangen til å lempe for enkelte kravstyper.

En endelig avgjårelse om å sette ned eller frafalle skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a kan først treffes når fastsettning 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 forskuddssikkatt vises det til skatteforvaltningsloven § 9-9 annet ledd.

For lempning av erstatningskrav, se [kap. 15-2.2](#).

Lempning av hensyn til skyldneren er en **sikkerhetsventil** for å hindre at innfordringen av skyldig belåp 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 [Skattedirektoratets retningslinje for lempning av hensyn til skyldner av 1. juli 2019](#). Retningslinjene behandler bl.a. myndighetsgrenser og vilåår 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. Hensynene bak de to lempningsgrunnlagene er forskjellige, dermed er også vilkårene ulike.

Søknader som utelukkende er begrunnet ved urimelige **forhold ved fastsettelsen** av kravet, jf. skatteforvaltningsloven § 9-9 og tolloven § 9-5, 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 dette, se [Skatteforvaltningshåndbokens kapittel 9](#).

Lempning av hensyn til skyldneren må videre avgrenses mot **gjeldsordning** etter gjeldsordningsloven. Personer med alvorlige gjeldsproblemer og flere kreditorer bør fortrinnsvis søke om slik gjeldsordning. Vilkårene for å få gjeldsordning fremgår av [gjeldsordningsloven](#) kap. 1.

### 15-1.4 § 15-1 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til skyldner

Av § 15-1 første ledd første punktum fremgår det at 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. Dersom vedkommende er varig ute av stand til å innfri sine forpliktelser, kan skatte- eller avgiftskravet settes ned. Nedsettelse og utsettelse er to ulike lempningsmåter.

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. Lempingen 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 innkreivingsmyndighetene. Skatteoppkreverne og skattekontorene er innkreivingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav nevnt i §§ 2-1 til 2-2.

Skattedirektoratet kan etter § 15-1 annet ledd annet punktum fastsette nærmere regler om innkreivingsmyndighetenes kompetanse. Skattedirektoratet har i [retningslinje for lempning av hensyn til skyldner](#) pkt. 2 gitt nærmere retningslinjer om avgjørelseskompetansen etter § 15-1.

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 innkreives etter loven, jf. [kap. 3-1](#).

Vedtak etter § 15-1 kan påklages. Klagen skal sendes til det organet som har fattet vedtaket.

**Utsatt iverksettelse** gjelder generelt, med unntak for vedtak som treffes under avregningen og vedtak om årsavgift for motorvogn, jf. skattebetalingsloven § 3-3 fjerde ledd. Det er kun i de saker hvor det er tydelig at 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 klagebehandling av skatte- og avgiftskravet, at saken skal vurderes etter forvaltningsloven § 42. Dersom utsatt iverksettelse blir akseptert, innebærer dette at innfordringen stoppes. I slike saker må man være oppmerksom på foreldelsesfristene for de ulike kravene. For mer om utsatt iverksettelse, se [kap. 3-3.7](#) og [kap. 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. Lempning er et unntak fra denne hovedregelen. Med lempning av et krav menes at skatte- og avgiftsmyndighetene godtar annet enn full betaling av kravet ved forfall – enten ved at det innrømmes 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, 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 [Skattedirektoratets retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) av 1. juli 2019. Retningslinjene behandler bl.a. myndighetsgrenser og vilkår for lempning.

### 15-2.3 Avgrensninger

Lempning av innfordringshensyn må avgrenses mot **lempning av hensyn til skyldneren** etter § 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 bør behandles etter reglene om lempning av hensyn til skyldner, se [Skattedirektoratets retningslinje for lempning av hensyn til skyldner](#).

Søknader som utelukkende er begrunnet ved urimelige **forhold ved fastsettelsen** av kravet, jf. skatteforvaltningsloven § 9-9 og tolloven § 9-5, 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 dette, se Skatteforvaltningshåndboken kapittel 9.

Lempning av innfordringshensyn må videre avgrenses mot **gjeldsordning** etter gjeldsordningsloven. Personer med alvorlige gjeldsproblemer til flere kreditorer bør fortrinnsvis søke om slik gjeldsordning. Vilkårene for å få gjeldsordning fremgår av gjeldsordningsloven kap. 1.

Gjeldsordning kan også komme i stand etter konkursloven. Gjeldsforhandling følger reglene i konkurslovens kap. V om frivillig gjeldsordning og kap. VI om tvangsakkord. Forslag om gjeldsordning etter konkursloven behandles på samme måte som utenrettslig gjeldsordning, se [Skattedirektoratets retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) pkt. 6.1.

#### **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 betalings tilbud 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 - Lempning 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, i tillegg til hel eller delvis nedsettelse av kravet, også innebære en delvis nedsettelse av kravet kombinert med en betalingsutsettelse for den resterende delen.

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. Skatteoppkreverne og skattekontorene er innkrevingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav nevnt i §§ 2-1 til 2-2.

Skattedirektoratet kan etter § 15-2 fjerde ledd annet punktum fastsette nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Skattedirektoratet har i [retningslinje for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor](#) pkt. 2 gitt nærmere regler om avgjørelseskompetansen etter § 15-2.

### 15-2.8 Saksbehandling

Det følger av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at forvaltningsloven gjelder for alle krav som innkreves etter loven, jf. kap. 3-1. Det er imidlertid gjort enkelte unntak i § 3-3, se kap. 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 rettsikkerhet 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 aksje kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på aksjen.

(2) Personlig eier av annen virksomhet kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på virksomhetsformuen dersom virksomheten har underskudd i årsregnskapet kalenderåret før inntektsåret. Som virksomhetsformue regnes andeler i selskaper med deltakerfastsetting og driftsmidler i enkeltpersonforetak som er omfattet av skatteloven § 4-17 annet ledd.

(3) Formue i land utenfor EØS er ikke omfattet av utsettelsesordningen.

(4) Utsatt betaling etter denne bestemmelsen kan kreves i to år for formuesskatt for inntektsårene 2016 og 2017 når samlet utsatt formuesskatt overstiger 30 000 kroner i det enkelte inntektsåret.

(5) 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.

(6) Skattyter som kan kreve betalingsutsettelse etter denne bestemmelsen, kan fritas for forskuddstrekk og forskuddsskatt tilsvarende forventet utsatt formuesskatt.

(7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

### 15-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- [Prop. 2 L \(2016–2017\)](#) Endring i skattebetalingsloven (utsatt betaling av formuesskatt) [Innst. 36 L \(2016–2017\)](#), [Lovvedtak 6 \(2016–2017\)](#).

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 2. desember 2016 nr. 84 med virkning for formuesskatt for inntektsårene 2016 og 2017. Det er gitt forskriftsbestemmelser til bestemmelsen i [skattebetalingsforskriften](#) § 15-3.

### 15-3.3 Hvem er omfattet av ordningen?

Personlig eier av aksje kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på aksjen.

Personlig eiere av annen virksomhet kan kreve å utsette betalingen av formuesskatten på virksomhetsformuen dersom virksomheten har underskudd i årsregnskapet kalenderåret før inntektsåret. Som virksom-

hetsformue regnes andeler i selskaper med deltakerfastsetting og for enkeltpersonforetak driftsmidler. Ordningen er midlertidig og gjelder bare for inntektsårene 2016 og 2017. Utsatt betaling kan bare kreves når samlet utsatt formuesskatt overstiger kroner 30 000 i det enkelte inntektsåret.

Det er et vilkår for betalingsutsettelsen at virksomheten er regnskapspliktig etter regnskapsloven. Formue i land utenfor EØS er ikke omfattet av utsettelsesordningen.

Skattyter som er formuesskattepliktig til Norge for formue i virksomhet som er hjemmehørende i et EØS-land, er omfattet av utsettelsesordningen. Regnskapsplikten etter utenlandske rettsregler må være tilsvarende som etter norsk regnskapslovgivning og årsregnskapet må ha tilsvarende regnskapsspråk.

#### 15-3.4 Beregning av utsatt formuesskatt

Samlet utsatt formuesskatt skal fastsettes til formuesverdien av virksomhetsformuen ganget med skattesatsene for formuesskatt til stat og kommune. Satsene for formuesskatt følger av Stortingets skattevedtak kapittel 2.

#### 15-3.5 Fremsettelse av kravet

Krav om betalingsutsettelse for formuesskatten må fremsettes for skattekontoret innen fristen for levering av skattemeldingen for det aktuelle inntektsår, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3.

Skattyter som kan kreve betalingsutsettelse etter bestemmelsen, kan fritas for forskuddstrekk og forskuddsskatt tilsvarende forventet utsatt formuesskatt.

#### 15-3.6 Betalingsutsettelse, renter og sikkerhet

**Betalingsfristen** for den utsatte formuesskatten forskyves med to år regnet fra forfall for første termin av restskatt, jf. skattebetalingsloven § 10-21 første ledd. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at formuesskatten som er utsatt, tas ut fra samlet fastsatt skatt før skatteavregningen. Ordinær skatteavregning gjennomføres etter skattebetalingsloven kapittel 7 på den gjenstående delen av fastsatt skatt.

Før utsettelsesperioden tillegges formuesskatten et rentetillegg etter skattebetalingsloven § 11-5 første ledd. Rentetillegget inngår i hovedstolen.

Betalingsutsettelsen er å anse som et lån fra staten. For å begrense bruken av ordningen med betalingsutsettelse til eiere av selskap med likviditetsproblemer, er det avgjørende at skattyter må betale **renter i betalingsutsettelsesperioden**. Det fremgår av forarbeidene at renten er satt slik at ordningen i all hovedsak blir økonomisk interessant for eiere av selskap med likviditetsproblemer. Det er lagt til grunn i forarbeidene at eiere av virksomheter uten likviditetsproblemer vil ha andre finansieringsmuligheter. Dersom renten settes lavere enn renten disse eierne må betale i markedet, vil også eiere av selskap uten likviditetsproblem ha økonomisk interesse av å benytte seg av muligheten til å få

utsatt betalingen av formuesskatt. Det fremgår av forarbeidene at renten i utgangspunktet bør gjenspeile skattyters rentevilkår på lån med tilsvarende sikkerhet tatt opp i det private markedet.

Ved betalingsutsettelse etter skattebetalingsloven skal kravet normalt sikres, enten ved at det stilles frivillig sikkerhet eller ved at kravet søkes sikret ved utlegg. For at ordningen skulle være gjennomførbar kreves det **ikke sikkerhetsstillelse** dersom skattyter benytter seg av ordningen. Det fremgår av forarbeidene at renten derfor isolert sett bør tilsvare renten på et usikret lån i markedet.

Det må legges til grunn at de ordningen er ment å treffe, vil stå overfor relativt høye renter i lånemarkedet. På den annen side ønsker ikke regjeringen at renten for de som trenger ordningen, skal bli for høy. Videre har skattekrav en høyere prioritet enn andre usikrede lån. Renten ble derfor satt til 6 % per år ved innføringen av ordningen, men kan bli justert ved vesentlige endringer i markedsrenten. Den gjeldende **rentesatsen** fremgår av skattebetalingsforskriften § 15-3-5 tredje ledd.

I perioden formuesskatten er utsatt, tillegges det dermed en særskilt rente på 6 % per år. Renten beregnes fra forfall for første termin av restskatt, jf. skattebetalingsloven § 10-21 første ledd, og frem til ny betalingsfrist eller betaling skjer dersom dette skjer før utløpet av ny betalingsfrist.

Det skal beregnes renter i utsettelsesperioden, men rentene forfaller til betaling sammen med hovedstolen. Det må med andre ord ikke betales renter i utsettelsesperioden.

Betales ikke skatten innen den utsatte betalingsfristen, påløper det **forsinkelsesrenter** på vanlig måte, jf. skattebetalingsloven § 11-1. Forsinkelsesrenten beregnes på grunnlag av kravet og tillagte renter i utsettelsesperiode. Dersom formuesskatten er utsatt etter skattebetalingsloven § 15-3, skal eventuelle forsinkelsesrenter på forskuddsstadiet som er knyttet til den utsatte formuesskatten, bortfalle.

Ved innlevering av skattemeldingen kan skattyter kreve fradrag etter skatteloven § 6-40 for renter som har påløpt med hjemmel i skattebetalingsloven § 15-3 femte ledd første punktum.

Forvaltningslovens bestemmelser om **klage** vil komme til anvendelse dersom skattyter har søkt om utsettelse, og søknaden ikke tas til følge.

# 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. Ansvarer omfatter også renter, omkostninger, tilleggsskatt 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 16-21 – Forskuddstrekk, utleggstrekk og skattetrekk
- §§ 16-30 og 16-31 – Merverdiavgift og arveavgift
- §§ 16-40 til 16-42 – Særagifter
- §§ 16-50 og 16-51 – 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. Denne hovedrege-

len gjelder imidlertid ikke alle ansvarsbestemmelsene, da flere av dem har tilleggsvilkår for å kunne gjøre ansvarskravet gjeldende.

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, tilleggs-skatt og tilleggsavgift**.

Den midlertidige ordningen om utsatt innkreving av tilleggs-skatt mv. ved klage/søksmål, se kap. 3-1.3 og kap. 10-1.2, 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. tvangsfullbyrdsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 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".

I henhold til 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 omhandlet i kapittel 18-1.4. [kap. 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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 tvangsinnfordring 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 alminnelig tvangsgrunnlag, det vil si 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.

I tråd med langvarig og fast praksis er ansvaret **objektivt**. 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 kan gjøres gjeldende mot foreldrene så snart betalingsmisligholdet vedrørende skatten er klart. Det følger av en naturlig formålstolkning av loven 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 tredje 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**. Kriteriet kan by på, og har bydd på, tvil i to retninger. For det første hva som ligger i begre-



pet hjemmeværende barn, og for det annet tidspunktet for hjemmetilværelsen i forhold til ileggelsen av skatten.

Når det gjelder selve begrepet, må barnet 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 "hjemmeværende". 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.

Med hensyn til tidspunktet for hjemmeværelsen følger det av Skattemyndighetenes melding nr. 26/1981 (Utv. 1981 s. 577) at det er 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 skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos deltakeren. 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 selskapet.

(2) Selskap og innretning hjemmehørende i riket er ansvarlig for inntektsskatt og trygdeavgift av godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende som ytes til person bosatt i utlandet og selskap og innretning hjemmehørende 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 (skatteforvaltningsloven) s. 296 (språklige endringer i forbindelse med ny skatteforvaltningslov).

### 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 selskapsloven § 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. Bakgrunnen 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 ene-innehaver, 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. Lagmannsretten uttalte også at formalitetene (registreringen) ikke er mer enn et utgangspunkt, 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 fore-

ligge 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. 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/Harbak/Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer (2003). I en tingrettsavgjørelse ble også resultatet ansvar for meddeltakernes skatt. I Gulating lagmannsretts kjen-

nelse 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.

Ansvarer 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. Ansvarer 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 selskapets 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 akt-somhet.

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 innføre 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.

## 16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar

**Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, er ansvarlig for fastsatt formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge.**

### 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).

### 16-12.2 Generelt om § 16-12

I den tilsvarende bestemmelsen i gammel lov het det at fullmektigen var "personlig ansvarlig" for fastsatt skatt av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge. Ordlyden i gjeldende bestemmelse er noe endret, men uten at det er tilsiktet noen realitetsendring. Betegnelsen "personlig" er sløfjet, uten at det er angitt noen grunn for dette. En mulig grunn kan være at en ønsket å holde muligheten åpen for at et selskap eller en upersonlig innretning kunne anses som fullmektig i bestemmelsens forstand. Noe slikt er det imidlertid ingen holdepunkter for, verken i forarbeider eller i måten bestemmelsen har vært oppfattet på. I [Ot.prp. nr. 83 \(2004–2005\)](#) s. 197 heter det ganske enkelt at bestemmelsen "viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 4". Det kan derfor slås fast at skattebetalingsloven § 16-12 hjemler et **personlig betalingsansvar** for den aktuelle fullmektig, selv om dette ikke uttrykkelig presiseres i lovteksten.

### 16-12.3 Nærmere om ansvarsnormen

Skattebetalingsloven § 16-12 begrenser uttrykkelig fullmektigens ansvar til skatt generert av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge. Skatt fastsatt for fullmaktsgiveren på annet grunnlag, f.eks. skatt generert av formue eller inntekt av fast eiendom i Norge, som ikke har tilknytning til virksomheten, omfattes ikke av ansvaret.

Hva slags type representasjon som går inn under ansvarsbestemmelsens fullmektigbegrep er ikke klart. Direktoratet er ikke kjent med forvaltningspraksis som kan bidra til nærmere fastlegging av kriterier for at det skal foreligge en fullmektigkonstellasjon som medfører betalingsansvar for fullmektigen. Dette betyr ikke nødvendigvis at slike fullmektigkonstellasjoner er sjeldne. Situasjonen kan like gjerne være at de er forbundet med lite konfliktstoff, dvs. at skattekravene i forbindelse med utenlandsboende og utenlandshjemmehørende skattytere har blitt betalt overensstemmende med lover og forutsetninger, enten av skattyter selv eller av en fullmektig.

Å la seg representere av en fullmektig har i skattesammenheng i utgangspunktet vært behandlet som en rett, ikke en plikt. Skatteforvalt-

ningsloven § 5-3 bestemmer at enhver som har rettigheter eller plikter overfor skattemyndighetene, har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Skattelovgivningen oppstiller ikke noe krav om at personer som er bosatt i, eller selskap eller innretninger som er hjemmehørende i utlandet og driver virksomhet i Norge, skal være representert ved fullmektig. Det har vært antatt at skattemyndighetene ikke kan stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig for skattyter, jf. [Skatteforvaltningshåndboken](#) § 5-3. De retningslinjene som gis i Skatteforvaltningshåndboken om forholdet mellom skattemyndighetene og skattyter og hans fullmektig har begrenset betydning for definisjonen av fullmektigbegrepet og ansvarsnormen i skattebetalingsloven § 16-12.

Etter det Skattedirektoratet er kjent med har regelen knapt vært brukt i innkrevingssammenheng, i hvert fall ikke i forbindelse med tvangsfullbyrdelse.

## 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 konkursskyldners 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 konkurskreditorene, 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 selskaps 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 skatteoppkreveren. 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 så godt som alltid sørge for at boets skatt blir forhåndsfastsatt for boet sluttes, 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 mest praktisk 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 i **tilbakeleveringsbo** etter § 16-13 første ledd kan ikke gjøres gjeldende i tilfeller der boet er tilbakelevert til arvingene til privat skifte. Her vil ansvaret først inntre 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. Når det gjelder spørsmålet om ansvarskravet kan gjøres gjeldende når det underliggende skattekrav er foreldet før utlodningen av boet, foretar Justisdepartementet følgende sontring: Dersom kravet ikke anmeldes og er foreldet før utlodningen, kan ansvaret ikke gjøres gjeldende. Tilsvarende må gjelde dersom kravet er anmeldt i boet, men var foreldet ved anmeldelsen.

**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 skatteoppkreveren. 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 parthavernes ansvar etter skattebetalingsloven § 16-13 tredje 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. **For-**

**mell 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 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 avvirket 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 i fra 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 til-

leggsskatt, også kunne ha vært bygget på 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 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 således ikke nødvendig. Ansvar 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. 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 med hensyn til ansvaret som

påhviler bostyrer og skifteforvalter etter § 16-13 første ledd og medlemmer av styre og ledelse etter annet ledd. Tilbakebetalingsplikten er begrenset til det beløp den enkelte har mottatt i forbindelse med oppløsningen.

Etter ordlyden kan "ubetalt" skatt og avgift innkreves hos konkursskreditorene, arvingene eller parthaverne. Ordlyden taler for at tilbakebetalingskravet 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. Skattemyndighetene legger til grunn at ansvaret etter § 16-13 tredje ledd kan gjøres gjeldende av skatteoppkreveren 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. skifteloven § 78. Ved privat skifte må en eller flere av de myndige arvingene påta seg ansvaret for de forpliktelser som påhvilte avdøde. Arvinger som har overtatt avdødes gjeld etter skifteloven § 78 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. skifteloven § 78 annet ledd.

Skifteloven § 78 gjelder for alle typer gjeld, også skatte- og avgiftsgjeld.

Skattebetalingsloven § 16-14 første ledd er en spesialbestemmelse som begrenser selvskiftende arvingenes **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 fastsetting, 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 skifteloven kap. 12 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 skatteoppkreveren. For slik skatt gjelder de alminnelige regler for arvingers ansvar for avdødes gjeld etter skifteloven § 78.

**Det solidariske ansvaret** viser seg ved at skatteoppkreveren kan rette innkreving mot hvem han vil av arvingene, oppad begrenset til det vedkommende har mottatt i arv. Skatteoppkrever kan rette hele kravet

mot vedkommende uten å ta hensyn til at det finnes flere andre arvinger som også er ansvarlige 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 §§ 9 og 10. 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 skifteloven kapittel 12. 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 ektefelles 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. Unnlattelse 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 unnlater 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 trekkgrunlaget.

(3) Felles ansvarskrav fra flere kommuner kan ved motregning, jf. § 16-1 annet ledd, motregnes i krav som arbeidsgiveren har på hver enkelt av skattekreditorene.

(4) 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 tollavgivinga (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.

### 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 [kap. 3-3.5](#). Dette innebærer for eksempel at forvaltningslovens regler om **forhåndsvarsel, begrunnelse og klage** i utgangspunktet ikke gjelder for denne type vedtak. Det har imidlertid alltid vært et krav at skatteoppkrever skal utøve sin myndighet i henhold til god forvaltningsskikk og § 16-20 bør derfor, på tross av bestemmelsen i § 3-3 tredje ledd, praktiseres i tråd med disse kravene til forsvarlig saksbehandling.

Det bør etter Skattedirektoratets mening skilles mellom de ulike grunnlagene for trekkansvar. Der trekkansvaret er basert på egendeklarererte a-meldinger, men unnlatt eller forsinket betaling, er det god grunn til at det ikke gis forhåndsvarsel, begrunnelse eller klageadgang. Selv om meldingene er egendeklarerte 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 mh.t deklarasjonen i opprinnelig a-melding. Dersom trekkansvaret ikke baserer seg på egendeklarerte 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. Skattedirektoratet er videre av den oppfatning at skatteoppkrever må ta stilling til de innsigelser som kommer inn, og i nødvendig utstrekning ta saken opp med skattekontoret. Dersom arbeidsgiver har innsigelser mot ansvaret, vil dette uansett være noe skatteoppkrever må ta stilling til ved en senere tvangsinnfordring. Hensynet til å få et mest mulig riktig grunnlag gjør da at skatteoppkrever må ta stilling til innsigelsene før man går videre med tvangsinnfordring av kravet. At skatteoppkrever skal ta stilling til eventuelle innsigelser innebærer imidlertid ikke at det foreligger noen formell klagerett med skattekontoret som klageinstans.

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 [kap. 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 vesentlig 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 skatteoppkreveren, jf. § 2-1 annet ledd, innen frist som fastsatt i § 10-10.

Dersom ovennevnte plikter – trekkplikt og innbetalingsplikt – ikke etterleves, blir den trekkpliktige økonomisk ansvarlig for beløpet. Det vil si at skatteoppkreveren 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 etterlevelse 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). Dersom saldoen på skattetrekkkontoen holdes så høyt at den til enhver tid dekker trekkansvar, kan løpende overføringer til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkkonto kan det stilles garanti for beløpet av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter [finansforetaksloven](#). Dersom trekket rent faktisk er gjennomført, men separeringen av trekkbeløpet ikke er sikret ved korrekt skattetrekkkonto eller ved garanti, antas det at ansvar vil kunne gjøres gjeldende. Dette standpunktet forankres i at ansvarskravet må anses forfalt til tross for at forfallstidspunktet for innbetaling av trekket etter § 10-10 ikke har inntruffet. Kravet er da tvangskraftig jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-4. Å fremme et ansvarskrav vil ofte føre til at den trekkpliktige innfrir sine forpliktelser. Årsaken til dette er som regel at unnlattelse av å etterleve pliktene er straffbart, jf. skattebetalingsloven § 18-1 første ledd. Etter straffebestemmelsens annet ledd kommer ikke straff "til anvendelse dersom det beløp som er trukket eller skulle ha vært trukket innbetales til rett tid". "Rett tid" her er å forstå som innen de alminnelige forfallstidspunkter etter loven § 10-10. Straffebestemmelsen vil derfor være utilstrekkelig til å fremtvinge betaling i tilfeller hvor den trekkpliktige er økonomisk i stand til å betale. Dette fordi den trekkpliktige uten strafferisiko kan avvente de ordinære forfallstidspunktene. Å fremme et ansvarskrav vil derfor kunne ha positiv innvirkning på etterlevelsen i de tilfeller hvor betalingsevnen er til stede. I tilfeller hvor den trekkpliktige mangler evne til å etterleve sine forpliktelser, er det å fremme et ansvarskrav så tidlig som mulig av stor betydning.

Bestemmelsen i første ledd annet punktum etablerer ansvar for den som pålegges å foreta **utleggstrekk** etter skattebetalingsloven § 14-4.

Etter direktoratets oppfatning får ansvarsregelen anvendelse for skatte- og avgiftskrav i vid forstand, dvs. alle krav som loven gjelder for, jf. skattebetalingsloven kap. 1. I forarbeidene angir departementet at bestemmelsene "innebærer at skatteoppkreverne og skattefogdene kan rette et økonomisk krav mot arbeidsgiver dersom denne ikke foretar forskuddstrekk eller utleggstrekk eller unnlater å betale inn de trukne midlene". At skattefogdene (nå skattekontorene) er nevnt som innkrevingsmyndighet gjør det tydelig at ansvarsregelen for forsømmelse mot plikten til å foreta utleggstrekk gjelder alle skatte- og avgiftskrav.

Utleggstrekk er et tvangsinnfordringstiltak. Hjemmelen for utleggstrekk er skattebetalingsloven § 14-4. Denne bestemmelsen regulerer dessuten hva det kan tas utlegg i. I utgangspunktet følger utleggsadgangen dekningsloven § 2-7 jf. skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd bokstav a. Adgangen til å nedlegge utleggstrekk for skatte- og avgiftskrav er imidlertid noe videre jf. § 14-4 annet ledd bokstav b.

Plikten til å foreta utleggstrekk følger av at det nedlegges et pålegg om trekk. 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. Ytterligere avgrensning kan følge av lovens § 14-6.

Det er innkrevingsmyndigheten for kravet som det er nedlagt utleggstrekk for som kan ansvarliggjøre den trekkpliktige etter § 16-20.

Første ledd tredje punktum innfører en **begrensning av ansvaret** etter første og annet punktum. Det fremgår av tredje punktum at unnlatelse av å foreta pliktig trekk ikke medfører ansvar når "det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelighet 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. Med "godtgjøre" må legges til grunn at det kreves noe mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Skyldansvar innebærer at den trekkpliktige må være noe å bebreide. Lovteksten gir anvisning på to skjønnstemaer 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 om at det ikke skal gjennomføres skattekutt 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 skattekrettskonto eller innbetaling av beløpet.

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 skattekutt i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer, og en plikt for innlånere til å foreta skattekutt i utbyttekompensasjon til kontraktspart i utlandet etter avtale om verdipapirlån (**kildeskatt på utbytte**). Plikten til å foreta skattekutt 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. Bakgrunnen for endringene er ny fastsettingsmodell i skatteforvaltningsloven. For en nærmere redegjørelse for skattekuttsplikten og gjennomføring av denne, se [kap. 5-4a](#) og [kap. 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 [kap. 16-21](#).

#### **16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv.**

Første punktum hjemler ansvar for arbeidsgiver for utleggstrekk etter lovens § 14-4 som kunne vært foretatt, men som ikke blir gjennomført, på grunn av at arbeidsgiver ikke etterlever pålagt meldings- og opplysningsplikt.

Arbeidsgiver plikter, i henhold til folketrygdloven § 25-1 annet ledd, å sende melding til arbeidstakerregisteret om inntak av arbeidstaker i arbeidsforhold som er ment å skulle vare minst sju dager. Unnlatt melding kan føre til ansvar. Nevnte bestemmelse i folketrygdloven pålegger også arbeidsgiver å gi melding til arbeidstakerregisteret om opphør av arbeidsforhold. Skattebetalingsloven § 16-20 annet ledd pålegger imidlertid ikke økonomisk ansvar for brudd på denne plikten.

Økonomisk ansvar for at et mulig utleggstrekk ikke blir realisert kan også følge av at arbeidsgiver gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Enhver uriktig eller ufullstendig opplysning kan medføre slikt ansvar. Det er uten betydning på hvilken måte opplysningen er gitt.

Det har tidligere vært Skattedirektoratets oppfatning at arbeidsgivers ansvar for uteblitt utleggstrekk på grunn av unnlatt melding til arbeidstakerregisteret, eller feil eller ufullstendige opplysninger ellers, kun har omfattet inndekning av den ansattes skyldige skatt. Denne begrensningen fremgikk tidligere direkte av ordlyden i bestemmelsen. Selv om dagens bestemmelse ikke indikerer en slik begrensning, ga forarbeidene ingen holdepunkter for å anta at en utvidelse av bestemmelsens anvendelsesområde var tilsiktet.

Spørsmålet ble imidlertid tatt opp i forbindelse med revidert budsjett 2015, jf. [Prop. 120 LS \(2014–2015\)](#) s 91. Departementet uttaler her "(n)år det gjeld § 16-20 andre ledd vil departementet påpeike, slik som Skattedirektoratet har gjort greie for i høyringa, at ordlyden i føresegna ikkje gir grunnlag for ei innskrenkande fortolking. Departementet legg til grunn at ein framover må forstå føresegna slik at ho generelt kan nytast i tilfelle der arbeidsgivar har unnlate å sende inn pliktig melding om tilsetjing."

Det fremstår etter dette som klart at arbeidsgivers ansvar etter § 16-20 annet ledd også kan anvendes i tilfeller hvor utleggstrekk kunne vært nedlagt til dekning av skyldig merverdiavgift og andre skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven,

Annet ledd tredje punktum oppstiller en teknisk beregningsregel for fastsetting av ansvarsbeløp. Trekket som kunne ha vært gjort gjeldende stipuleres til 10 prosent av trekkgrunnlaget. Det legges til grunn at trekk skal anses iverksatt 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse. Iverksettelse er synonymt med selve trekket, det vil si tilbakeholdelsen av trekkbeløpet ved utbetalingen til den berettigede.

#### **16-20.5 § 16-20 tredje ledd – Motregning ved felles ansvarskrav fra flere kommuner**

Bestemmelsen viderefører eldre rett og har sammenheng med at innkreivingsansvaret for forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 og arbeidsgiver-

avgift tilligger skatteoppkreveren for den kommune arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor, jf. § 2-1 annet ledd, jf. første ledd. Det følger av skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd at ansvarskrav kan dekkes inn ved motregning. Arbeidsgiverens ansatte vil, som skattytere, ha tilknytning til forskjellige kommuner, og deres skatteoppgjør finner sted ved deres hjemkommune som skattyter for det enkelte inntektsår. Bestemmelsen om felles ansvarskrav fra flere kommuner ble opprinnelig vedtatt ved lov 19. desember 1986 nr. 66 i forbindelse med at FLT-ordningen (forenklet lønnsinnberetning og trekkoppgjør) ble utvidet til å gjelde alle arbeidsgivere fra 1. januar 1987, jf. Skattedirektoratets melding nr. 19/1986. Formålet med bestemmelsen var å hjemle fravik fra gjensidighetsvilkåret ved motregning av trekkansvar som refererte seg til skattytere fra flere forskjellige kommuner.

### 16-20.6 § 16-20 fjerde ledd – Foreldelse av ansvarskrav

Det følger av fjerde ledd at foreldelsesloven § 9 om krav på skadeserstatning og § 11 om krav i forbindelse med straffesak, gjelder tilsvarende for ansvarskrav etter lovens § 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 (skatteoppkreveren eller skattekontoret) fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige. Kunnskapen som skatteoppkreveren eller 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.

Hva slags kunnskap om de nevnte elementene må så til for at foreldelsesfristen skal begynne å løpe? Etter rettspraksis og juridisk teori kan det utledes at dersom det foreligger kunnskap av en slik art at skatteoppkreveren eller skattekontoret har fått en oppfordring til å iverksette innkrevningstiltak, vil unnlåtelsen 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. Lovgiver antas å ha ment at skadelidt som har fått en oppfordring til å handle i hvert fall må forventes å avbryte foreldelsesfristen før foreldelse inntreffer.

Når det gjelder tolkningen av hva som ligger i kunnskap om skaden, gir Høyesterettsdommen inntatt i [Rt. 2011 s. 1029](#) veiledning. Spørsmålet i saken var om erstatningskrav mot daglig leder i et aksjeselskap for manglende forskuddstrekk var foreldet, jf. foreldelsesloven § 9 nr. 1. Daglig leder gjorde gjeldende at skaden inntraff allerede da lønnen ble utbetalt uten at skattetrekksbeløpene ble satt inn på skattetrekkskontoen, og at kemneren allerede på dette tidspunkt hadde tilstrekkelig

kunnskap om tapet. Høyesterett var ikke enig, og uttalte at foreldelsesfristens utgangspunkt ikke nødvendigvis faller sammen med tidspunktet for unnlåtelsen. Det kreves at det erstatningsbetingede forholdet har fått økonomiske konsekvenser. Skattetrekk gjøres ofte opp etter forfall, også etter at konkurs er begjært. Kunnskap om manglende betaling ved forfall innebærer etter Høyesteretts oppfatning derfor ikke at man automatisk har kunnskap om noen skade i foreldelseslovens forstand. I dette konkrete tilfellet forelå ikke slike konsekvenser før etter konkursåpning, det var først på dette tidspunktet det ble klart at selskapet ikke kom til å betale kravet. Saken gjaldt erstatning på culpagrunnlag, men siden § 16-20 fjerde ledd viser til den samme foreldelsesbestemmelsen må dommen tillegges vekt også når det gjelder foreldelse av ansvarskrav etter § 16-20.

Frostatting lagmannsretts dom av 7. april 2015 ([LF-2015-121759](#)) gjelder et selskap som ikke hadde sørget for separering og innbetaling av skattetrekk. Selskapet ble slått konkurs etter begjæring fra kemneren. Skyldig skattetrekk ble innbetalt av selskapet to dager før konkursåpning, men ble deretter omstøtt. Daglig leder gjorde gjeldende at konkursåpningsdagen måtte være det seneste tidspunktet foreldelsesfristen begynte å løpe. Lagmannsretten var ikke enig i dette, og fremholdt at kemneren først etter mottak av varsel om omstøtelse hadde tilstrekkelig kunnskap til å gå til søksmål mot daglig leder.

I Eidsivating lagmannsretts dom av 2. desember 2013 ([LE-2013-77301](#)) var retten uenig med skatteoppkrever i anførselen om at foreldelsesfristen først kan begynne å løpe etter at det er fastsatt formelt trekkansvar mot selskapet.

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 pliktforømmelsen. Treårsfristen etter loven § 9 nr. 1 og 20-årsfristen etter § 9 nr. 2 er alternative, det vil si at foreldelse inntreer når en av dem løper ut.

Foreldelsesloven § 11 oppstiller en spesialbestemmelse om foreldelse av krav når skyldneren istraffesak 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 der skyldneren vedtar et forelegg for forholdet. 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. Unnlattelse 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). Paragrafen innfører regler om at selskapet 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 dette i [kap. 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 unnlatt skattetrekk kan bortfalle dersom den trekkpliktige kan godtgjøre at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet. Ansvarsgrunnet er således et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det er den trekkpliktige som må godtgjøre at han har handlet forsvarlig. Det må legges til grunn at det med godtgjøre kreves noe mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Denne begrensningen i ansvar er tilsvarende den som gjelder for trekkansvar for arbeidsgivere etter § 16-20, se dens første ledd tredje punk-



tum og omtalen av denne ovenfor. Vi antar 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 skattetrekk 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 blant annet bestemmelsen 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 [kap. 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 loven § 1-2 annet ledd. Det er vedtatt en lovendring 17. juni 2016 som innebærer at plikten til å være registrert ved representant likevel ikke gjelder avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat som etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav. Lovendringen trer i kraft 1. april 2017.

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 innføring 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.

Skattedirektoratet har i Rundskriv 45 av 15. juni 1977 behandlet reglene i forskrift nr. 71. Etterberegning av unnlatt avgiftsinnbetaling skal skje overfor den utenlandske næringsdrivende.

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 tilleggsavgift** (etter 1. januar 2017 menes her tillegsskatt, som har erstattet begrepet tilleggsavgift). 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 og gjenlevende ektefelle, hvis denne er loddeier i boet, solidarisk ansvarlig 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.)

### 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 førstavdøde 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. 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 arveavgiftsloven § 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 loddierne i boet, det vil si arvingene og eventuell gjenlevende ektefelle, dersom denne er loddeier i boet, **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 giveren.

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. Innkrevningen av ansvarskravet skjer etter det samme innkrevningsregimet 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 [kap. 16-31.4.2](#).

#### **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 i følge 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 [kap. 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. § 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 kun låner en bil, er f.eks. 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 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 og avgiftsfri 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. 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 tollavgivninga s. 65–66 og s. 77.

### 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. I særavgiftsforskriften kap. 3-11 er det gitt nærmere regler om hva som omfattes av avgiftsplikten mv. Når oljen er merket i samsvar med særavgiftsforskriften kap. 3-11, er det imidlertid gjort unntak for avgiften. Merket olje kan benyttes som angitt i Stortingets avgiftsvedtak. Annen bruk anses som urettmessig.

Ved urettmessig bruk av merket olje 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 CO<sub>2</sub>-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. Derne st reguleres grunnavgift på mineralolje til bruk i gods- og passasjertransport etter særavgiftsforskriften kap. 4-3, CO<sub>2</sub>-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.

Ansaret kan etter første ledd rettes mot mottakeren av kraften, gasen 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 i følge 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. Skattedirektoratet har også gitt nærmere retningslinjer om ansvar etter skattebetalingsloven § 16-50 av 8. september 2011 (ref. 2016/13577).

### 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 leveringen av varen og tjenesten, vil normalt tjenesteelementet være det vesentlige. Det kan være malertjenester, tapetseringstjenester, 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 betalings-

formidling. 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.

#### 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 endringsaken mot den næringsdrivende er det imidlertid gjort enkelte tilpasninger i forskriftsbestemmelsene til § 16-50.

Skattebetalingsloven § 3-2 bestemmer at "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 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 opplysninger 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.

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. Det forekommer en skrivefeil i forskriften, som det vil tas initiativ til å rette opp. I det aktuelle punktum i nevnte fjerde ledd i § 16-50-4 forekommer et feilplassert "ikke", som enten må fjernes eller at "innen" må endres til "senere".

## 16-51 § 16-51. Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (Opphevet)

### 16-51.1 Forarbeider

- [Prop. 38 L \(2015–2016\)](#) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) s. 297.
- [Prop. 1 LS \(2017–2018\)](#) s. 227 og [Innst. 4 L \(2017–2018\)](#) s. 31 (Opphevelse av bestemmelsen)

### 16-51.2 Generelt om § 16-51

Bestemmelsen i § 16-51 ble opphevet ved lov 19. desember 2017 nr. 123 (ikr. 1. januar 2018). Etter § 16-51 kunne den opplysningspliktige gjøres ansvarlig for oppdragstakers forfalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk, dersom oppdragsgiveren forsettlig eller grovt uaktsomt hadde unnlatt å gi pliktige opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6.

Etter skatteforvaltningsloven § 7-6 skal alle norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organer ukrevet gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Opplysningsplikten gjelder bare hvor oppdragstaker er bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og hvor avtalt vederlag er kr 10 000 eller høyere. Nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, hvem som skal gi dem og krav til dokumentasjon fremgår av skatteforvaltningsforskriften §§ 7-6-1 til 7-6-4.

Det fremgår av Prop.1 LS (2017–2018) s. 227 at bakgrunnen for opphevelsen av bestemmelsen i § 16-51 var at regelen ble lite brukt i praksis, og at sanksjonsreglene i skatteforvaltningsloven ble ansett tilstrekkelige for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten. Grunnen til at ansvarsreglene i § 16-51 ble lite brukt, er at det ble ansett mer hensiktsmessig å bruke tvangsmulkt og eventuelt overtredelsesgebyr for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten.

# 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 [tvangsfullbyrdesloven](#) § 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 stadfestes 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 [tolloven](#) § 12-14 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 tollovgivninga 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 tollovgivninga s. 94 og s. 108.

#### 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 tvangsfullbyrdelsesloven § 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. Instruksjonsmyndigheten over skatteoppkreverkontorene følger også av lovens § 2-3. 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 tolloven.

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 toll 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 helt 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 skattekreditorene. Dommer, forlik og prosesshandlinger foretatt av kompetent myndighet er bindende for alle skattekreditorene.

Paragraf 17-1 første ledd annet punktum lovfester innkreivingsmyndighetens rolle som utøver av statens partsstilling. Det påligger innkreivingsmyndigheten, det vil si den kommunale skatteoppkreveren og skattekontoret herunder Statens innkreivingsentral, å påse at staten angis som part ved iverksettelse av tvangsfullbyrdelsestiltak, motregning eller konkursforfølging.

Hvilken myndighet som har partsutøvelseskompetansen følger av skattebetalingsloven kap. 2.

Den kommunale skatteoppkrever i den kommunen skatten er skrevet ut utøver partsstillingen vedrørende **inntekts- og formueskatt samt trygdeavgift** til folketrygden, jf. § 2-1 første ledd.

Partsutøvelsen i saker vedrørende **forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift** tilligger skatteoppkreveren i den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. For selskaper og innlånere tilligger partsutøvelsen skatteoppkreveren for den kommune der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete, jf. § 2-1 annet ledd. Tvister om godskriving av forskuddstrekk ved skatteavregningen hører likevel under skatteoppkreveren i skattyterkommunen, fordi det er for skatteregnskapet i denne kommunen avgjørelsen har betydning.

I henhold til § 2-1 femte ledd kan departementet i forskrift gi regler om hvem som skal innkreve forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til. Nærmere regler om dette er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1-1.

Det følger av § 2-2 at skattekontoret er innkreivingsmyndighet for krav som ikke innkreves av skatteoppkreveren etter § 2-1. Departementet kan bestemme at Statens innkreivingsentral (SI) skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret etter skattebetalingsloven. I slike tilfeller vil SI ha samme innkreivingsmyndighet som et skattekontor. Bestemmelsen i § 2-2 første ledd er negativt definert ved at det ikke er listet opp hvilke krav skattekontorene er ansvarlige for, men at de er ansvarlige for de kravene som ikke skatteoppkreveren er ansvarlig for.

Innenlands merverdiavgift, arveavgift og artistskatt, hører ikke innkreivingsmessig under den kommunale skatteoppkreveren. Merverdiavgift og arveavgift skal innbetales til skattekontoret, jf. loven § 2-2 hvor det fremgår at skattekontoret er innkreivingsmyndighet for krav som ikke innkreves av skatteoppkreveren. Skattekontoret utøver derfor partsstillingen.

Etter § 2-1 fjerde ledd skal ikke skatteoppkrever innkreve formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt. Hvem som er rette innkreivingsmyndighet for disse kravene fremgår av § 2-2. Det følger av skattebetalingsloven § 2-2 første ledd at slike skatte-

krav skal betales til og innkreves av skattekontoret. Skattedirektoratets instruks for utøvelsen av statens partsstilling, se nedenfor, gjelder generelt også for disse skatte- og avgiftskravene. Instruksjonen gjelder så langt den passer også skatte- og avgiftskrav som hører under de kommunale skatteoppkreverne.

Det følger av § 2-2 annet ledd annet punktum at departementet i forskrift kan bestemme at tollregionen skal innkreve nærmere bestemte krav etter første ledd. Se nærmere omtale under [kap. 2-2.10](#).

**Øvrige krav** vil i denne sammenheng kun være tollkrav som fastsettes av Tolletaten. Disse innkreves imidlertid av Skatteetaten. De nærmere reglene om hvordan utøvelsen av statens partsstilling i innføringssaker faktisk skal håndteres kommenteres nærmere nedenfor.

#### 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.

Skatteoppkreverne og 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 vedkommende innkrevingsmyndighet har særnamsmyndighet.

For at krav skal kunne tvangsfullbyrdes må det foreligge tvangsgrunnlag for kravet. Skatte- og avgiftskravene er etter tvangsfullbyrdesloven § 4-1 femte ledd "**særlige tvangsgrunnlag**". Det følger av tvangsfullbyrdesloven § 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 innkrevningen retter seg mot bestrider kravene. Adgangen til å fremsette innvendinger mot tvangsgrunnlaget er da i prinsippet meget vid. Etter tvangsfullbyrdesloven § 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. Dette varselet omtales gjerne som et kreditorvarsel, jf. tvangsfullbyrdesloven § 4-18. Det vises til [kap. 14-3.6](#) for nærmere omtale av bestemmelsen.

Domsstolsprøving i innkrevings saker vil oftest komme i gang som følge av **klage på tvangsinnfordringstiltak**, f.eks. utleggspant eller utleggstrekk. Klageadgangen for utleggspant og utleggstrekk er regulert i tvangsfullbyrdsloven § 5-16 og er kommentert i [kap. 14-3.8](#) for utleggspant og [kap. 14-5.13](#) for utleggstrekk.

Dersom en klage retter seg mot gyldigheten av en fastsetting etter skatteforvaltningsloven eller vedtak etter tolloven § 12-14 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 tvangsfullbyrdsloven § 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. tvangsfullbyrdsloven § 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.

Tvangsfullbyrdsprosessen 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 søksmålsformer 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. Tvistegenstanden 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 tvistegenstand, 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 søksmålsformer 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, som for eksempel ekspedisjonsgebyr etter tolloven § 4-3, bestemmes det generelt i annet punktum at reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag skal gjelde tilsvarende. Disse kravene hører både innkreivingsmessig og fastsettelsesmessig inn under henholdsvis Skatteetaten og Tolletaten. Det vil i slike saker kunne bli aktuelt med rokkeringer når det gjelder den operative og faglige ivaretagelsen av saken, men dette vil ikke speiles av noen formell (ytre) overføring av søksmålskompetansen.

Skattedirektoratet har tidligere lagt til grunn at overføringen av partstøvelsen 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 tvangsforretningen(e) skal opprettholdes, jf. tvfbl. § 6-6 første ledd, som det underliggende 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. Det bes om at dette synet legges til grunn.

Søksmålet reises for den samme stedlige domstol som besluttet overføringen.

Mekling i forliksråd foretas ikke. Hovedforhandling kan berammes uten saksforberedelse. Det er dommeren som avgjør om saken er tilstrekkelig opplyst på forhånd til 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 sak-

søkte. 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. Der- som det i saker hvor særnamskompetansen er benyttet, bare er reist inn- vendinger mot gyldigheten av skatte- eller avgiftskravet, anser direktora- tet 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 søksmålsbyrden bør pålegges den av partene som påstår det atypiske eller mindre sannsyn- lige. I enkelte saker kan det være andre enn saksøkte som reiser innven- dinger 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. Departementets instruksjonsmyndighet og adgangen til å overta utøvelsen av statens partsstilling i enkeltsak eller grupper av saker eller overføre partsutøvelsen til annet organ i skatte- etaten, er ved bestemmelsen nå uttrykkelig lovfestet for alle skatte- og avgiftskrav.

Departementets myndighet er delegert til Skattedirektoratet ved skattebetalingsforskriften § 17-1. Etter bestemmelsen er departementets myndighet etter sktbl. § 17-1 tredje ledd på skatteetatens og skatteopp- kreverens område delegert til Skattedirektoratet.

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 avgiftsområ- det**" av 10. januar 2019 (Rettssaksinstruksen), fastsatt av Skatte- direktoratet. Instruksen gjelder for Skattedirektoratets, skattekontorenes og skatteoppkreverkontorenes håndtering av statens partsstilling i retts- saker vedrørende fastsettelse og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Instruksen 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 instruksen ha stor vekt. I innfordringssaker hvor klagen til ting-

retten 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 tvangfullbyrdelsen beror på den prejudisielle avgjørelsen. Dersom fastsettelsesspørsmålet bringes inn til judisiell prøving etter tvangfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, skal utøvelsen av partsstillingen vedrørende dette spørsmålet formelt overføres til fastsettelsesmyndigheten, se [kap. 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 avvising 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 gjennomføring 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 skattetrekk. 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**).

Som følge av at tollregionene nå har begrenset innkrevingsmyndighet etter skattebetalingsloven, er det ikke lenger nødvendig å regulere adgangen til å delegerer staten sin partsstilling i innkrevingssaker til **Tolletaten**. Henvisningen til Toll- og avgiftsetaten i § 17-1 tredje ledd er derfor tatt ut av bestemmelsen.



### 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 riktig 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 tolloven. Ved ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 følger nå søksmålsfristen for enkeltvedtak om skattefastsetting direkte av skatteforvaltningsloven § 15-4. For tollkrav er det derimot fremdeles angitt i § 17-1 femte ledd tredje punktum at bestemmelsens første og andre punktum gjelder tilsvarende for søksmålsfristen etter tolloven § 12-14 første ledd.

Seksmånedersfristen gjelder som utgangspunkt også for adgangen til å bringe en skattefastsetting- eller tollavgjørelse til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Regelen vil også gjelde for arbeidsgiveravgift som er fastsatt av skattemyndighetene i medhold av folketrygdloven § 23-2. Også skatt fastsatt i medhold av petroleumsskatteloven omfattes av regelen jf. § 8 som gir bestemmelsene i den alminnelige skattelovgivning anvendelse, så lenge ikke annet følger av petroleumsskatteloven. Oversittelse av søksmålsfristen medfører at søksmål om gyldigheten av det aktuelle vedtaket avvises.

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.

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. tvangsfullbyrdsloven § 7-25. Det er ikke særlige regler for klageadgang i "intet til utlegg"-saker i tvangsfullbyrdsloven kap 7. Det fremgår av tvangsfullbyrdsloven § 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".

Særregelen i annet punktum gir altså skyldner en adgang til å få en prøving av det underliggende kravet også etter at seks månedersfristen 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. Kjæremålsutvalget 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 angitt 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, 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 restskatt 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 debtors 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 sjettede 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 skattelovgivningen. 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. Ved skattefastsettingen utøves statens partsstilling av skattekontoret, eventuelt et spesielt skattekontor som Finansdepartementet utpeker. I saker om tvangsfullbyrdelse, konkurs og andre innkrevingsrelaterte spørsmål, samt i andre spørsmål etter skattebetalingsloven, utøves statens partsstilling av den kommunale skatteoppkrever, jf. skattebetalingsloven §§ 17-1 og 17-2. 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 anlegges for retten i det distrikt hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans når skatteoppkrever er innkrevingsmyndighet. Søksmål i saker hvor skattekontoret er innkrevingsmyndighet, skal anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister ([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 tolllovgivninga 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.

### 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*. Som det fremgår under merknadene til § 17-1 tredje ledd, er det ikke lenger nødvendig å regulere adgangen til å delegerer statens partsstilling i innkrevingssaker til Tolletaten fordi tollregionene ikke lenger skal ha innkrevingsmyndighet etter skattebetalingsloven kap. 14. Henvisningen til toll- og avgiftsetaten i § 17-1 tredje ledd er derfor tatt ut. 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 og/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 avvente tvangsinnfordring, for så å angripe gyldigheten av kravet som rettes mot ham gjennom klage til tingretten etter [tvangsfullbyrdelsesloven](#) §§ 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 [tvangsfullbyrdelsesloven](#) § 4-18. Det vises til [kap. 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 tollregionene 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 pre-judisielt 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 og tredje punktum regulerer i utgangspunktet spørsmålet om **i hvilken rettskrets søksmål skal anlegges**. Bestemmelsens annet punktum fastslår at i saker hvor den kommunale skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet, dvs. når det dreier seg om alminnelig inntekts- og formuesskatt og medlemsavgift til folketrygden, skal søksmålet anlegges i det distrikt hvor det angrepne vedtak er truffet. Tvisteloven § 4-5 åttende ledd gjelder imidlertid også i disse tilfeller. Bestemmelsen er nærmere omtalt nedenfor.

Tredje punktum bestemmer at saker hvor skattekontorene er innkrevingsmyndighet skal anlegges etter "vernetingsreglene" i tvisteloven. Bestemmelsen gjelder skatte- og avgiftskrav hvor staten ved skattekontoret er eneste kreditor. Det gis altså anvisning på tvistelovens alminnelige system når det gjelder hvilken rettskrets søksmålet skal anlegges ved.

Tvistelovens ikrafttreden har medført en utvidet adgang til søksmålssted for den skatte- og avgiftspliktige sammenlignet med hva som beskrives i skattebetalingslovens forarbeider.

Tvistelovens 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 registrering, 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 registreringen. Innkrevingsmyndigheten for kravet vil regelmessig tilhøre samme rettskrets som saksøker. Dersom dette ikke er tilfelle må

innkrevingsmyndigheten stille opp for rettslig behandling av tvistegjenstanden i saksøkers rettskrets.

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 [kap. 17-1.3](#).

**Utskrivning av forskuddsskatt og forskuddstrekk** er typiske fastsettelsesspørsmål. Selv om fastsettelse av kravene reguleres i skattebetalingsloven del II, skal etter Skattedirektoratets oppfatning søksmål om slike spørsmål anlegges mot staten ved skattekontoret. Det er til skattekontoret begjæringer om endring av forskuddsskatten og forskuddstrekket vil måtte rettes. Det fremstår 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. Skatteoppkrever 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 innkrevings saker hvor staten er saksøker. Se om dette i [kap. 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 innkrevings saker. Se om dette i [kap. 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 prosesslovgivningen 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.

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 toll som er fastsatt i medhold av tolloven. Dette får den konsekvens at **tollregionene 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 (opprettning ifm. ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven).

### 18-1.2 Generelt om lovens kapittel 18

Ved lov 19. juni nr. 65 (i kraft 1. oktober 2015) trådte det i kraft ny straffelov. Loven har medført 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 borfallet 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 [kap. 18-3](#).

### 18-1.3 Generelt om § 18-1

Bestemmelsen omfatter straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk og skattetrekk. Ved ikrafttredelsen 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 [kap. 5-4a](#).

Brudd på reglene om **utleggstrekk** etter skattebetalingsloven kap. 14 får de konsekvenser som er gitt for brudd på bestemmelsene om utleggstrekk i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22. 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.

Etter skattebetalingsloven av 1952 tilfalt bøter for overtredelse av skattebetalingsloven kommunekassen. Nå tilfaller beløpet staten, jf. straffeloven § 53 tredje ledd.

### 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 finnes 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 gjenstående netto til arbeidstaker. Derfra forsvømmes 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 sivilt erstatningskrav 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 skatteoppkreveren 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 straffefølgning.

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 etterleves. 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 vedkom-

mende 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 selskapets 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 forsømmelser 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 fraviker 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 konsta-

tere 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 offentlige **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. Innkrevingsmyndigheten for skattekravene er den kommunale skatteoppkrever, og det tilligger skatteoppkrevers kompetanse og oppgave å inngi anmeldelse for overtredelse av skattebetalingslovens straffebestemmelser. Det er gitt særskilt instruks for skatteoppkrevernes og øvrige skattemyndigheters utøvelse av sin myndighet på dette området (**Trekkannmeldesinstruks**). Formålet med instruksen er bl.a. å regulere og samordne kompetansen til å inngi anmeldelser på skattebetalingsområdet, samt å sikre en forsvarlig saksbehandling og en god utvelgelse av saker der strafferettslig forfølgning er ønskelig.

Med straffbare forhold siktes foruten til overtredelser av skattebetalingslovens egne straffebestemmelser, også til overtredelser av andre straffebestemmelser med tilknytning til bl.a. skatteoppkrevernes oppgaveområde. Sistnevnte gjelder f.eks. straffebestemmelser vedrørende underslag, rettsstridig forføyning over formuesgoder det er tatt utlegg i, bedrageri, annen opplysningssvikt, 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 straffebed for unnlatt trekk etter skattebetalingsloven § 18-1, vil et økonomisk ansvar til samtidig pådømmelse bli tilsvarende redusert.

Dersom et antatt straffbart forhold forfølges 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 forfølges 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, ansvarsgrunnlag 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, skattekontoret eller skatteoppkreveren.

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 oppfyllesfrist 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 [kap. 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 trekkunnlattelsen, foreligger det ikke lenger tilstrekkelig straffebehov for den plikts- tridige 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 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.

### 18-2.2 § 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 skattyters opplysningsplikt i tilknytning til fastsettingen vises det til bestemmelsene i skatteforvaltningsloven kap. 14.

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 rege-

len 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 innkrevningen. Det kan være at avgiveren gir uriktige deklarasjoner for å slippe å betale avgift eller betale lavere avgift. Dette kan ha som konsekvens at innkrevningen 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 ettetid 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.

Straffeansvar etter første ledd gjelder for det første dersom en ved brudd på opplysningsplikten faktisk oppnår å hindre eller vesentlig vanskeliggjøre innkrevningen. Lovens formulering "søker å bevirke" innebærer i tillegg at den virkning som ligger i at innkrevningen 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 innkrevningen 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 innkrevningen 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 medvirkningshandlinger. Ved endringen av § 18-2 ved lov 19. juni 2015 nr. 65 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 [kap. 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 uaktsomt 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 offentlige **påtale**. Det vises til bestemmelsen i straffeprosessloven § 62a. Se [kap. 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 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 [kap. 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 [kap. 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 skatte- og avgiftssvik, § 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 svarer 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 ikraftsetningslov) s. 174 fremgår det at bestemmelsen ble opphevet fordi det var unødvendig å ha lovregulert at det ikke medfører straffeansvar for unnlattelse 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 [kap. 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 (simpl) uaktsomhet er dermed ikke straffbart. Se [kap. 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 [kap. 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 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.

### 18-3.2 § 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 [kap. 12-1.12](#).

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 lovovertrædelsene 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 og skatteoppkrever 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 tilbakesøkningskrav 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 innkreivingsansvaret 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 skatteregnskaps-system 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 tilleggsatt.**

### 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 tilleggsatt).

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.

I forskriften § 19-2-2 er det gitt en overgangsregel for renteberegning ved økning i skatt etter ny avregning for inntektsåret 2007 og tidligere år. Etter forskriften skal renter etter § 11-2 av økning i skatt for disse årene beregnes "frem til 14 dager før avregningen". Etter skattebetalingsloven § 11-2 skal det beregnes renter av økningen "frem til det treffes vedtak om endring mv." Fordi datoen for når ligningsvedtaket ble truffet er en opplysning som ikke er mulig å hente ut fra systemene for inntektsårene forut for 2008, er det i nevnte forskrift bestemt at renter etter § 11-2 for disse årene skal beregnes frem til 14 dager før dato for avregningen. Til grunn for dette ligger at det normalt forventes å ta om lag 14 dager fra fastsettelsen og frem til avregning foreligger.

Forskriften § 19-2-4 regulerer renteberegning for perioden før ikrafttredelsen av ny lov. Bestemmelsen omfatter samtlige skatte- og avgiftskrav. Det fremgår av forskriftsbestemmelsen at renter etter kap. 11 i ny lov bare skal beregnes for perioden *etter* at loven trådte i kraft. For perioden før lovens ikrafttredelse skal renter beregnes etter de regler som da gjaldt.

Dette innebærer at det for vedtak om endring av innenlands merverdiavgift og arveavgift for tidsperioder som ligger forut for 1. januar 2008, skal beregnes renter etter det lov- og forskriftsverket som gjaldt

for de aktuelle tidsperioder. Tilsvarende gjelder hvor vedtak om endring av krav som tidligere ble forvaltet av toll- og avgiftsetaten omfatter tidsperioder forut for 1. januar 2008. For toll og innførselsmerverdiavgift som ikke ble belastet tollkreditten, tilleggsavgifter og tilleggstoll, omregistreringsavgift samt eksportavgift for fisk, hadde man tidligere ikke lovhjemmel for å beregne renter. Ved endringsvedtak som omfatter disse kravene skal det derfor ikke beregnes renter for tidsperioden forut for 1. januar 2008. For øvrige toll- og avgiftskrav benyttes rentesatser fastsatt i dageldende forskrifter.

Videre medfører bestemmelsen at renteberegningen ved økning i skatt for tidsperioder forut for 1. januar 2009 skal beregnes etter de tidligere reglene. I endringssaker vil det påløpe renter etter tidligere § 9-10 i ligningsloven for hele kalenderår som ligger mellom utløpet av det opprinnelige ligningsåret og det året endringsvedtaket treffes. Det siste aktuelle kalenderår hvor det kan løpe renter etter ligningsloven § 9-10 vil være 2008 for inntektsåret 2006 og tidligere år. I slike saker er det et vilkår for beregning av renter etter § 9-10 at det har vært ilagt tilleggs-skatt i forbindelse med endringsvedtaket, med mindre økningen i skatt skyldes såkalt frivillig retting mv. For det tilfellet følger det av tredje punktum i forskriftsbestemmelsen at det skal beregnes renter etter ligningsloven § 9-10 også om det ikke er ilagt tilleggs-skatt. Tredje punktum er nærmere omtalt nedenfor. Fra 1. januar 2009 vil det beregnes renter etter § 11-2 i alle endringssaker, uavhengig av om tilleggs-skatt er ilagt eller ikke. Slike renter vil beregnes frem til dato for det fastsettsingsvedtaket som medfører økningen i fastsatt skatt. I endringssaker hvor vedtak er truffet etter 1. januar 2009 og som medfører økning i skatt for inntektsåret 2006 og tidligere år og hvor det er ilagt tilleggs-skatt, medfører dette at det vil løpe renter etter tidligere ligningslov § 9-10 for perioden (hele kalenderår etter utløp av ordinært ligningsår) forut for 1. januar 2009, og etter § 11-2 i ny lov for tidsperioden etter 1. januar 2009.

I tredje punktum av bestemmelsen er det gitt en særregel for renteberegning i tilfeller hvor økning av skatt skyldes frivillig retting eller utfylling av opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d. Bakgrunnen for dette er de endringer som ved lov 19. juni 2009 nr. 49 ble gjort i ligningslovens regler om tilleggs-skatt. Det ble ved denne endringen bl.a. inntatt en ny bestemmelse i ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c om at det også skal være unntak fra tilleggs-skatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det med de nye opplysninger kan beregnes riktig skatt. For disse tilfellene gir skattebetalingsforskriften § 19-2-4 tredje punktum anvisning på at det, til tross for at tilleggs-skatt ikke er ilagt, likevel skal beregnes renter etter tidligere § 9-10 i ligningsloven. Bakgrunnen for regelen er nærmere omtalt i [Prop. 1 L \(2009–2010\)](#) kap. 18. Ligningsloven ble opphevet samtidig med at skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017. Bestemmelsen i § 10-3 annet ledd ble da videreført i skatteforvaltningsloven § 14-4.



## 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.