



Motregning

Meldingen omhandler skatte- og avgiftsmyndighetenes motregningsadgang. Motregning er en oppgjørsmåte som innebærer at to krav avregnes mot hverandre så langt de dekker hverandre. Meldingen omhandler både motregning etter ulovfestede regler og skattebetalingslovens og dekningslovens bestemmelser om motregning.

1	Innledning	2
2	Kort om den alminnelige motregningsrett	2
2.1	Generelt.....	2
2.2	Vilkår for alminnelig motregning.....	2
2.3	Begrensninger i adgangen til alminnelig motregning.....	3
2.4	Konneksitet.....	3
3	Motregningskompetanse	4
3.1	Skatteoppkrevers motregningskompetanse.....	4
3.2	Skattefogdkontorets motregningskompetanse.....	4
4	Skattebetalingslovens motregningsbestemmelser	4
4.1	Generelt om skattebetalingslovens bestemmelser.....	4
4.2	Skattebetalingslovens anvendelse på andre krav.....	5
4.2.1	<i>Merverdiavgift og arveavgift</i>	6
4.2.2	<i>Kommunale krav</i>	6
4.2.3	<i>Andre krav (SI og TI)</i>	6
4.3	Motregning for skattekrav etter skattebetalingsloven § 24 nr. 1.....	7
4.4	Formkrav.....	7
4.5	Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum.....	7
4.6	Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 annet punktum.....	8
4.7	Forholdet til dekningsloven.....	9
4.8	Formkrav og gjennomføring.....	11
4.9	Skattebetalingsloven § 32 nr. 4 tredje punktum.....	11
4.10	Motregning ved ektefellers felles likning.....	12
4.11	Skatte- og avgiftspliktiges rett til å kreve motregning etter skattebetalingsloven § 32 nr. 5.....	12
4.12	Skatte- og avgiftspliktiges klagerett.....	12
5	Motregning i konkurs	13
5.1	Innledning.....	13
5.2	Skattebetalingsloven § 32 nr. 3.....	13
5.3	Dekningslovens regler om motregning under konkurs.....	14
6	Motregning ved gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven	15
6.1	Innledning.....	15
6.2	Motregning under gjeldsforhandlingsperioden.....	15
6.3	Motregning i gjeldsordningsperioden.....	15
7	Andre problemstillinger	16
7.1	Motregning i transporterte fordringer.....	16
7.2	Spørsmål i forbindelse med ansvarlige selskaper.....	17
7.3	Kan det motregnes dersom motkravet er påklaget eller brakt inn for domstolene?.....	18
7.4	Motregning med utgiftsførte eller foreldede krav.....	18
8.	Motregningsoversikt	19

1 Innledning

En skyldner som ikke har betalt sine skatte- eller avgiftsforpliktelser, kan på sin side ha en fordring på staten, fylkeskommunen, kommunen eller folketrygden (samlet eller enkeltvis). Eksempelvis i form av tilgode skatt/avgift, berettiget stønad eller betaling for en tjeneste/ytelse. I slike tilfeller vil det offentlige ha interesse av å foreta motregning. Meldingen tar sikte på å avklare problemstillinger som vil kunne oppstå ved bruk av motregning, og da hovedsakelig etter skattebetalingslovens regler.

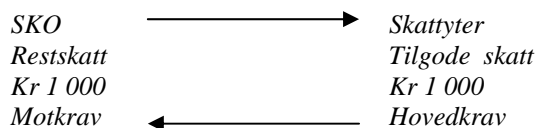
2 Kort om den alminnelige motregningsrett

2.1 Generelt

Motregning er en oppgjørsmåte som innebærer at to krav avregnes mot hverandre så langt de dekker hverandre. Den alminnelige motregningsrett er ikke lovfestet, men forankret i sedvanerett. Det finnes imidlertid enkelte lovbestemmelser som begrenser, presiserer eller utvider motregningsretten.

Den av partene som erklærer motregning besitter *motkravet*, mens den annen part (heretter kalt motparten) besitter *hovedkravet*.

Fig. 1



I dette eksemplet er det skatteoppkrever som erklærer motregning og begge krav vil bli fullt oppgjort.

Motregning er ikke betinget av motpartens samtykke eller medvirkning. Dersom flere offentlige kreditorer ønsker å motregne i samme hovedkrav, kan det skje at den som skal forestå utbetalingen mottar flere erklæringer om motregning eller pålegg om utbetaling. Det er da antatt at erklæringene/påleggene skal gis prioritet etter prinsippet "først i tid, best i rett".

2.2 Vilkår for alminnelig motregning

Motregning skjer ved at den part som ønsker å motregne erklærer dette overfor den annen part. Motregningen ansees gjennomført når erklæringen er kommet frem til motparten. I tilfeller hvor gjennomføringen er avhengig av tredjemanns medvirkning (for eksempel når denne forestår utbetalingen), må tredjemann pålegges å overføre pengene til den som krever motregning. Gjenpart av slikt pålegg bør også sendes motparten.

Motregning er ikke betinget av at det foreligger tvangsgrunnlag for kravet, og utelukkes ikke av at kravet er omtvistet. Sedvaneretten oppstiller imidlertid visse kumulative vilkår, dvs. at samtlige vilkår må være oppfylt som betingelse for at motregning skal kunne skje. Vilkårene må foreligge på det tidspunktet motregningserklæringen fremsettes. Dersom erklæringen avgis før betingelsene for motregning er oppfylt, får den i så fall ikke rettsvirkning før disse på et senere tidspunkt oppfylles.

Ved motregning må følgende vilkår være oppfylt:

- Komputabilitetsvilkåret
- Gjensidighets- eller identitetsvilkåret
- Det er et vilkår at fordringene er oppgjørsmodne

Komputabilitetsvilkåret innebærer at hovedkrav og motkrav må være likeartet, f.eks. penger mot penger. Vilkåret om komputabilitet medfører imidlertid sjelden problemer for skattefogdkontorets eller skatteoppkreverens arbeid. Videre kan de fleste krav på naturalia ved mislighold eller ved konkurs omgjøres til pengekrav slik at kravene likevel fremstår som likeartet.

Gjensidighetsvilkåret innebærer at de motstående krav må bestå mellom de samme parter/rettssubjekter. Kravet 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, noe som omhandles under pkt. 4.

Oppgjørsmodenhetsvilkåret er et uttrykk for at de ordinære reglene om oppgjørstidspunkter også kommer til anvendelse ved motregning. For at *tvungen motregning* skal kunne skje er det et vilkår at motkravet er forfalt, jf. tvangfullbyrdsloven (tvangsl.) § 4-4. 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. Dette er imidlertid en vurdering som i praksis vil forekomme svært sjelden.

2.3 Begrensninger i adgangen til alminnelig motregning

Motregningsretten kan være begrenset på grunn av *avtale*, *lov*, prinsipper i *sedvanerett* eller ved at en av partene har satt seg i motregningsposisjon ved *rettsstridig handling*.

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 beskjerer oppkreverens motregningsrett, mindre aktuelt. Ved 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 § 55 nr. 3 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 § 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 - ikke sosiale hensyn - som er motiverende.

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. Direktoratet er av den oppfatning at dekningslovens bestemmelser ikke skal gis analogisk anvendelse på motregning etter ulovfestede regler, men er enig i at den angir viktige vurderingstemaer for den motregning som foretas i skatte- og avgiftsinnkrevingen.

Ved rettsstridig å ha satt seg i en motregningsposisjon er det sikker rett at adgang til å nytte motregning som oppgjørsform bortfaller. Skulle f.eks. oppkreveren ha nedlagt et for høyt pålegg om trekk i lønn hos en skyldner til dekning av forfalte skatte- eller avgiftskrav, er den delen av trekket som overstiger det tillatte etter dekningsloven (deknsl.) § 2-7, et ulovlig beslag som pliktes utbetalt skyldneren. Beløpet kan ikke nyttes til motregning.

2.4 Konneksitet

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, vil berettigelsen av tvungen motregning synes 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 direktoratet, med støtte fra Finansdepartementet, lagt til grunn at konneksitet foreligger når motkrav og hovedkrav gjelder samme skatte- eller avgiftsart. Motregningsforbud basert på manglende konneksitet har derfor i praksis hatt liten begrensende betydning i forhold til skatte- og avgiftskreditorene.

3 Motregningskompetanse

Med *motregningskompetanse* siktes det i denne sammenheng til kreditors adgang til å benytte motregningsinstituttet, og selve gjennomføringen av en motregning.

3.1 Skatteoppkrevers motregningskompetanse

Skattebetalingsloven (sktbl.) § 48 nr. 1 første punktum slår fast at *”Den myndighet og de plikter som i denne lov er lagt til skatteoppkreveren utøves av den kommunale skatteoppkrever”*. Dette er den generelle hjemmel for skatteoppkreverens kompetanse til å forestå innkrevingen av de ulike krav som hører under *fellesinnkrevingen*. Selv om de alminnelige ulovfestede motregningsregler utgjør et selvstendig rettslig grunnlag for å hevde rett til motregning, anses skatteoppkreverens motregningsrett som uttømmende regulert i skattebetalingsloven, dvs. hovedsakelig i §§ 24 og 32 (jf. kap. 4 som omhandler disse bestemmelsene nærmere). Motregningskompetansen er uavhengig av om det er gitt særskilt bemyndigelse til å holde forretning for utleggspant etter sktbl. § 36.

3.2 Skattefogdkontorets motregningskompetanse

Lov om delvis Omordning av det civile Embetsværk av 21. juli 1894 nr. 5 (embvl.) § 5 første ledd sier at *”Skattefogden inndriver de krav som tilkommer staten og som skattefogden etter lov eller bestemmelse av vedkommende departement er pålagt å inndrive”*. Skattefogdkontorets alminnelige motregningskompetanse følger av kreditorposisjonen som sådan.

Embvl. § 5 tredje ledd første punktum sier at skattefogdkontoret for inndrivningen av de krav som det foreligger tvangsgrunnlag for, kan *”beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven for inndrivning av skatter”*. I forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven (Ot. prp. nr. 65 1990-91 side 301) er det direkte uttalt at henvisningen innebærer at skattefogdkontorets krav også vil kunne motregnes med hjemmel i sktbl. § 32 nr. 2. Dette fordi departementet fant det riktig å styrke de statlige innfordringsinteressene ved å tillate motregning i skyldneren sitt krav på det offentlige også for de krav skattefogdkontoret inndriver. Skattefogdkontoret kan imidlertid også foreta annen motregning i den utstrekning de vil ha adgang til det etter alminnelige regler (ulovfestede).

Selv om skattefogdkontoret i enkelte situasjoner kan oppfattes å stå overfor et valg med hensyn til motregningshjemmel, vil det i praksis være gjensidighetsvilkåret som avgjør om skattefogdkontoret må benytte skattebetalingslovens regler for motregning eller de ulovfestede motregningsreglene. Valgt hjemmel må tydelig fremgå av motregningserklæringen. Dersom hovedfordringen er et krav på tilbakebetaling av tilgode skatt, skal motregningen hjemles i sktbl. § 32 nr. 2 første punktum. Dette er også lagt til grunn i praksis og akseptert av domstolene, jf. Høyesteretts kjennelse av 24. mars 2004, (HR-2004-00610-A).

4 Skattebetalingslovens motregningsbestemmelser

4.1 Generelt om skattebetalingslovens bestemmelser

Skattebetalingslovens mest sentrale bestemmelser om motregning er sktbl. § 24 nr. 1 tredje punktum, som regulerer en særegen motregningsrett (*”oppdekkingsrett”*) ved avregningen av forskuddspliktige skattytere (se pkt. 4.2), og den generelle bestemmelsen i sktbl. § 32 nr. 2-5 (se pkt. 4.3, 4.4, 4.5 og 5.2).

Sktbl. § 27 nr. 8 annet punktum regulerer motregning ved avregningen av etterskuddspliktige skattytere, og tilsvarer bestemmelsen i sktbl. § 24 for forskuddsskattepliktige. Sktbl. § 27 nr. 8 har imidlertid liten praktisk anvendelse og blir av den grunn ikke nærmere omtalt.

Skattebetalingsloven har bestemmelser som presiserer aktuelle motkrav der det forutsetningsvis eller direkte fremgår at kravene kan motregnes etter lovens motregningsregler. Et eksempel er sktbl. § 31 nr. 4 som sier at tilbakesøkingsskrav som følge av retting av avregningsoppgjør eller krav på tilbakebetaling som følge av ny avregning, kan innfordres ”*som skatt*”. Videre kan krav som fremkommer på grunnlag av ansvarsbestemmelser i skattebetalingsloven, motregnes etter sktbl. § 32 nr. 2-5, jf. sktbl. § 35 annet punktum og sktbl. § 49 nr. 3 fjerde punktum.

Det finnes også bestemmelser som presiserer hvilke hovedkrav som kan gjøres til gjenstand for motregning. Sktbl. § 30 nr. 2 sier at tilgodebeløp som oppstår som følge av nedsettelse av skatt etter administrativ eller rettslig klagebehandling kan nyttes til motregning med grunnlag i sktbl. § 24. Henvisningen til sktbl. § 24 alene og ikke til sktbl. § 27 antas å bero på en inkurie. Det er ikke tvilsomt at tilbakebetalingskrav som fremkommer i relasjon til etterskuddspliktige kan motregnes etter de samme forutsetninger som for forskuddsskattepliktige. Dette følger av ordlyden i sktbl. § 30 nr. 2 som viser til ”skatt som nevnt i første ledd” (der bl.a. etterskottskatt inngår) og lovens system. Merk at bestemmelsen kun antas å gjelde i forhold til nedsettelse som er foretatt av likningssjef, likningsnemnd, overordnet likningsinstans eller domstolene. Tilbakebetalingskrav som følge av nedsettelse etter sktbl. §§ 41-42 vil for eksempel ikke gå inn under denne bestemmelsen.

4.2 Skattebetalingslovens anvendelse på andre krav

Motregningsreglene i skattebetalingsloven har vært endret flere ganger. Ved lov av 9. juni 1961 ble motregningsadgangen utvidet ved sktbl. § 32 nr. 2 flg. (nr. 2 annet punktum), samt sktbl. §§ 35, 37 nr. 1 og

49 nr. 3. Dette hadde sammenheng med innføringen av den nye skattebetalingsordningen i 1952. Ved endringene ble motregningsretten utvidet til å gjelde krav mot en av de offentlige kreditorene. Opprinnelig stat og kommune, men senere også fylkeskommune og folketrygd (arbeidsgiveravgift). Av forarbeidene til endringene i 1961 (Ot. prp. nr. 32 side 3 flg.) fremgår at dette ikke innebar noen adgang for *en enkelt* kreditor til å nytte lovens motregningsregler. Motregningsreglene var forbeholdt motkrav av typen felleskrav idet det var ordningen med fellesinnkreving av skattekrav som ”legitimerte” unntaket.

Styrking av de offentlige kreditorinteressene var sentralt da det i forbindelse med ny tvangsfullbyrdelseslov (26. juni 1992) ble bestemt at skattebetalingslovens regler for inndrivning av skatt skulle gjelde tilsvarende for en rekke andre offentlige krav.

Denne siste endringen innebar en klar utvidelse av unntaket fra gjensidighetsvilkåret. Den forståelse og praksis som er lagt til grunn etter 1992 innebærer at det gjennom henvisninger til skattebetalingslovens regler, er åpnet for at en enkelt kreditor kan innfordre sitt krav i de typer fordringer som omfattes av sktbl. § 32 nr. 2 flg. Dette er bekreftet av Høyesterett i en kjennelse avsagt 24. mars 2004. (HR-2004-00610-A). De innskrenkninger i motregningsretten som kommer til uttrykk ved Skattedirektørens Sirkulære av 27. april 1970 (”Motregningsbestemmelsene i skattebetalingsloven”) for krav på eiendomsskatt og avgifter til folketrygden, er derfor ikke uttrykk for gjeldende rett.

Henvisningene i andre lover om at krav kan innfordres etter skattebetalingslovens regler (eks. embvl. § 5 tredje ledd som sier at skattefogdkontoret kan beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven), reiser spørsmålet om disse også kan motregnes i *tilgode skatt* med hjemmel i sktbl. § 24 nr. 1.

Selv om det i Ot. prp. nr. 65 1990-91 til tvangsfullbyrdelsesloven, side 59, sies at ”*det blir de samme regler som får anvendelse uansett arten av de krav som innfordres gjennom kommunekassereren*”, legger

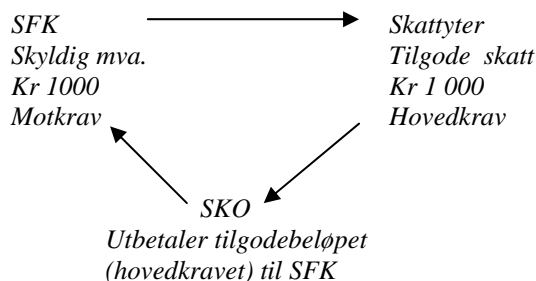
direktoratet til grunn at dette ikke kan tolkes bokstavelig. En slik forståelse antas heller ikke å gi uttrykk for lovgivers mening. Dette baseres bl.a. på at det i samme Ot. prp. på side 301, i tilknytning til endringene i embetsverksloven, helt klart sies at det er reglene i sktbl. § 32 nr. 2 flg. som får anvendelse. Dette legges derfor også til grunn i forhold til alle de andre kommunale kravene enn skatt under fellesinnkrevingen.

4.2.1 Merverdiavgift og arveavgift

Ved vedtagelsen av ny tvangsfullbyrdselslov i 1992 ble det ved en endring av embvl. § 5 tredje ledd første punktum bestemt at ”skattefogden for de krav det foreligger tvangsgrunnlag for kan beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven for inndrivning av skatter”.

Dette medfører at merverdiavgift og arveavgift kan motregne i til gode skatt (sktbl. § 32 nr. 2 første punktum), og i fordringer på staten, fylkeskommunene, kommunene og folketrygden (sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum).

Fig. 2



Figuren illustrerer at skattefogdkontoret benytter reglene i skattebetalingsloven for å kunne gjennomføre en motregning i tilgode skatt til dekning av skyldig mva. En motregning som normalt bare kunne vært gjennomført i forhold til statens andel av skattekravet.

4.2.2 Kommunale krav

Skattedirektoratet får tidvis henvendelser fra skatteoppkrevere med spørsmål om det er motregningsadgang i tilgodebeløp under fellesinnkrevingen for kommunale etater/virksomheter som har krav på skattyter for leverte varer eller tjenester, f.eks. oppholdsavgift for kommunal

barnehageplass. Det er ikke, verken med grunnlag i sktbl. § 24 eller sktbl. § 32, motregningsrett for kommunale krav med mindre det foreligger lovhjemmel som uttrykkelig gir motregningsrett i de aktuelle utbetalingene. Slik hjemmel kommer normalt til uttrykk ved en henvisning til at innfordringen av kravet kan skje etter skattebetalingslovens regler. Dersom det ikke er slik lovhjemmel, skal tilgodebeløpet uavkortet utbetales skattyter. Krav på f.eks. oppholdsavgift for kommunal barnehageplass har ingen henvisning til skattebetalingsloven og kan følgelig ikke motregnes i til gode skatt. Det kan heller ikke motregnes etter de ulovfestede reglene da gjensidighetsvilkåret ikke vil være oppfylt.

Følgende kommunale krav kan motregnes etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2;

- eiendomsskatt (eiendomsskatteloven § 27)
- avfallsgebyr (forurensingsloven § 34)
- feieavgift (brannvernloven § 28, jf. forskrift av 26. juni 2002 om brannforebyggende tiltak og tilsyn § 7-5)
- vann- og kloakkavgift (vass- og kloakkavgiftloven § 4)
- parkeringsgebyr (vegtrafikkloven § 38)

4.2.3 Andre krav (SI og TI)

I medhold av bidragsinnkrevingsloven § 8 fjerde ledd kan skyldig underholdsbidrag etter ekteskapsloven og barneloven motregnes i til gode skatt ved skatteavregningen.

Ubetalt årsavgift for motorvogn og tilhørende tilleggsavgift kan motregnes i til gode skatt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a.

Disse kravstypene kan altså ikke motregnes i fordringer på fylkeskommunene, kommunene og folketrygden, kun i til gode skatt ved skatteavregningen.

I medhold av sysselsettingsloven § 35 kan feilutbetalt stønad (dagpenger ved arbeidsløshet /arbeidsmarkedstiltak og ytelser ved yrkesrettet attføring), motregnes etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 på samme måte som merverdiavgift.

4.3 Motregning for skattekrav etter skattebetalingsloven § 24 nr. 1

”Er den utskrevne eller i tilfelle som nevnt i § 21, den innbetalte forskottsskatt større enn den utliknete skatt, fratrukket mulig forskottstrekk, blir den overskytende del av forskottsskatten å frafalle. Er den del av forskottsskatten som blir å frafalle helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake til den skattepliktige. Beløpet kan dog i nødvendig utstrekning nyttes til dekning av skatt for eldre år, forskottsskatt for det løpende inntektsår som den skattepliktige står til rest med og annen skatt som den skattepliktige er ansvarlig for. Er beløpet fremkommet ved avregning for ektefeller under ett, kan det i sin helhet anvendes til dekning av skatt som en av ektefellene står til rest med.”

Med hjemmel i sktbl. § 24 nr. 1 tredje punktum kan altså skatt for eldre år eller forskottsskatt for det løpende inntektsår som den skattepliktige står til rest med og annen skatt som den skattepliktige er ansvarlig for, motregnes i vedkommendes krav på tilgodebeløp i forbindelse med skatteavregningen. Dette gjelder også påløpte forsinkelsesrenter og omkostninger. Selv om ordningen bærer preg av å være en ren regnskapsmessig oppdekking, er den rettslig sett å anse som *motregning*. Ordlyden sier at beløpet ”kan” nyttes til motregning, men det fremgår klart av avregningsreglene at skatteoppkreveren har en plikt til å foreta oppdekking når vilkårene for motregning etter § 24 er tilstede. I avregningsreglene er motkravene nærmere angitt.

Selv om bestemmelsen er direkte rettet mot fellesinnkrevingen av forskuddsskattepliktige, får den også anvendelse når tilgodebeløpet oppstår etter administrativ klageavgjørelse mv. eller som følge av domstolsavgjørelse. Dette følger av henvisning i sktbl. § 30 nr. 2, samtidig som det også i slike tilfeller skal foretas ny avregning, jf. sktbl. § 25 nr. 1.

Har skattyter fått nedsatt skatten (likningen) i medhold av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (sktl.) § 17-4 nr. 1 grunnet lav skatteevne, og dette resulterer i et krav på tilbakebetaling, kan beløpet nyttes til oppdekking etter sktbl. § 24 nr. 1, jf. sktbl. § 30 nr. 2. Direktoratet 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 hans familie har tilstrekkelige midler til livsopphold.

Ved krav på forskuddsskatt, bemerkes at når de utskrevne forskuddsskatter viser seg for lave i forhold til den utliknete skatten, blir underdekningen innfordret som restskatt. Har skattyter ikke betalt kravene på forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, skal han betale forsinkelsesrenter fra forfallstidspunktet for de enkelte terminer, jf. sktbl. § 20 nr. 1 og nr. 4. Eventuelle misligholdte terminer på forskuddsskatt, med tillegg av renter, kan dekkes ved motregning etter sktbl. § 24 nr. 1.

4.4 Formkrav

For motregning etter sktbl. § 24 stilles det ingen krav til fremsettelse av motregningserklæring, jf. pkt. 2.2. Motregningen skjer derfor formløst, og skattyter mottar ikke noen melding om motregningen før i avregningsoppgjøret. Dette anses ikke å ha noen praktisk betydning. Skattyters klagerett er nærmere omtalt under pkt. 4.12.

4.5 Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum

”Krav på skatt, renter og kostnader som nevnt under 1 kan uoppdelt bringes i motregning overfor en fordring den skattepliktige har på tilbakebetaling av skatt m.v. og fordring på rentegodtgjørelse.”

Etter sktbl. § 32 nr. 2 første punktum kan krav på skatt som nevnt i sktbl. § 30 nr. 1, med tillegg av renter og kostnader, uoppdelt bringes i motregning overfor en fordring den skattepliktige har på ”tilbakebetaling av skatt mv. og fordring på rentegodtgjørelse”.

Motregningsretten etter sktbl. § 32 nr. 2 første punktum gjelder i likhet med sktbl. § 24 nr. 1, overfor fordringer på utbetaling av tilgode skatt. Av forarbeidene til endringsloven av 1961, som bl.a. innførte reglene i sktbl. § 32 nr. 2-5, fremgår det at regelen ble tatt med ”av systematiske grunner”. Det kan derfor synes som om

sktbl. § 32 nr. 2 første punktum ikke gir anvisning på noen annen motregningsadgang enn den som allerede følger av sktbl. § 24 nr. 1. Motregning etter sktbl. § 24 er imidlertid begrenset til å gjelde tilgodebeløp som fremkommer ved selve *skatteavregningen*. Motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 første punktum får derfor en selvstendig betydning som motregningshjemmel i de tilfellene hvor man er avskåret fra motregning etter sktbl. § 24. F.eks. vil det være motregningsrett etter sktbl. § 32 nr. 2 første punktum når fordringen skyldes for mye innbetalt forskudd og utbetaling skjer før avregningen, jf. sktbl. § 8 nr. 3 og § 18 nr. 3. Andre eksempler på når motregningen må hjemles i sktbl. § 32 er tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift.

Sktbl. § 32 nr. 2 første punktum vil også gjennom særlovgivningens henvisning til skattebetalingslovens regler i mange tilfeller være den bestemmelsen som hjemler motregning i utbetalingen av tilgode skatt, jf. pkt. 3.2, tredje avsnitt.

Motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 første punktum kan i utgangspunktet skje formløst og automatisk, jf. sktbl. § 32 nr. 4 som kun viser til motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 og 3, begges siste punktum.

4.6 Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 annet punktum

”Det samme gjelder overfor en fordring den skattepliktige har på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden og som er av den art at det er adgang til å ta utlegg i den.”

Det følger av sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum at krav på skatt, renter og kostnader som nevnt i nr. 1, uoppdelt kan bringes i motregning overfor *”fordring den skattepliktige har på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden og som er av den art at det er adgang til å ta utlegg i den”*. Dette er et unntak fra gjensidighetsvilkåret, jf. pkt. 2.2, og skulle sikre skattekreditorenes motregningsadgang også etter innføringen av ordningen med fellesinnkreving for skatt.

Nedenfor gis noen eksempler på tilfeller hvor det motregnes med krav på staten alene og kommunen alene.

Dersom det fremstår som usikkert om det aktuelle hovedkravet er et krav på *staten* eller ikke, må det foretas en konkret vurdering. Dersom statskassen anses ansvarlig for en offentlig institusjons fordringer og gjeld, må det generelt antas at en står overfor en fordring på staten og at motregningsrett foreligger. Det forhold at institusjonen er underlagt staten, vil ikke uten videre innebære at gjensidighetsvilkåret kan anses oppfylt i forhold til denne bestemmelsen. Har staten skilt ut virksomheten som et eget rettssubjekt, for eksempel som egne aksjeselskaper og statsforetak, må disse betraktes som egne rettssubjekter. Det vil ikke ha betydning at aksjene eies av staten.

Folketrygden og arbeidsgiveravgiften anses som en ordning administrert av Rikstrygdeverket, som igjen ikke anses for å være et eget rettssubjekt. Det er Helse- og sosialdepartementet som fastsetter instruksur på området og folketrygden har ingen bestemmende myndighet. Videre er det staten som dekker opp folketrygdens underskudd gjennom overføringer. Arbeidsgiveravgift omfattes ikke av fordelingsreglene i skattebetalingsloven kapittel VIII og inntektsføres ikke som inntekt i folketrygdfondet, men posteres i statsregnskapet som en inntekt til staten. Folketrygdens inntekter kommer således som overføringer fra staten via medlemsavgift og arbeidsgiveravgift.

I en høyesterettsdom, gjengitt i Rt. 1996 side 1440, uttaler førstvoterende at *”Myndighetene har således behandlet medlemsavgiftene til folketrygden på linje med skatter allerede fra starten. (...) Man kan med god grunn se trygdeavgiftene som en av flere skatter og avgifter som legges på befolkningen for å finansiere offentlige utgifter, inklusive pensjonene.”*

Skattedirektoratet legger derfor til grunn at folketrygden i relasjon til arbeidsgiveravgift og motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum, anses for å være en del av staten.

I dom av Oslo tingrett av 14. april 2004 er staten gitt medhold i at en motregning av

skyldig arbeidsgiveravgift i til gode merverdiavgift i konkurs er lovlig. Dommen er påanket av motparten.

I *kommunal* og *fylkeskommunal* sektor må de enkelte etater mv. regnes som en integrert del av kommunen eller fylkeskommunen. Unntakene vil være de enheter som etter selskapslovgivningen er egne rettssubjekter.

I forhold til motregningsadgang etter skattebetalingslovens regler, gjelder motregningsadgangen kun de kommunale krav som med særskilt lovhjemmel kan innfordres etter skattebetalingslovens regler, jf. punkt 4.2. Slike krav kan imidlertid også motregnes i medhold av sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum, for eksempel i et krav på staten alene (merverdiavgift).

4.7 Forholdet til dekningsloven

Motregningsrett etter sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum er betinget av at hovedfordringen er av en slik art *"at det er adgang til å ta utlegg i den"*. I forarbeidene til bestemmelsen (Ot. prp. nr. 32 1960-61 side 4) sies det at *"Forslaget fører til en utvidelse av de vanlige regler for motregning, idet skattekrav som tilkommer begge skattekreditorer skal kunne avregnes i en fordring den skattepliktige har bare mot den ene av dem. Men motregning begrenses til de tilfelle hvor det ville være adgang til å foreta utpanting for skattekravet i fordringen. Det kan derfor vanskelig ut fra hensynet til den skattepliktige reises noen innvendinger mot forslaget. (...) En peker videre på at det ikke er spørsmål om å fremtvinge en adgang som ellers ville være stengt, til å søke dekning for et skattekrav. Det er også her bare spørsmål om å tillate motregning i stedet for å henvise skatteoppkreveren til å foreta utpanting i fordringen."* Dette tilsier at dekningslovens regler om beslagsrett må tillegges betydning ved vurderingen av motregningsrettens omfang. Dekningslovens hovedregler på dette området vil derfor i korte trekk bli gjennomgått nedenfor.

Også sktbl. § 32 nr. 4 tredje punktum regulerer omfanget av motregningsretten i forhold til en *livsoppholdsvurdering*. Denne bestemmelsen er nærmere omtalt under pkt. 4.9.

Deknl. § 2-2 inneholder hovedregelen for beslagsretten. 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"*. Annet kan imidlertid følge av lov eller annen gyldig bestemmelse. Andre aktuelle bestemmelser er deknl. § 2-4 om beslagsfrihet for stipendier, offentlige bidrag mv., deknl. § 2-5 om utleggsfrihet for penger mm. og deknl. § 2-6 om utvidet adgang til utlegg i særlige tilfeller. Reglene i deknl. § 2-6 innebærer 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 deknl. §§ 2-3 - 2-5. Også deknl. § 2-3 tredje ledd om beslagsfrihet for erstatning etter skadeforsikring og reglene om privat beslagsforbud i kapittel 3 vil kunne ha betydning for motregningsretten, men antas imidlertid å ha mindre praktisk betydning og blir ikke ytterligere omtalt.

Deknl. § 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 i forhold til 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. Eksempel på dette er tilskudd til jorddyrking, bureising eller gjødseloppsamling. Når formålet som bidraget er gitt i forhold til er utført, faller beslagsfriheten bort.

I andre tilfeller er midlene gitt ut fra generelle kriterier og slik at beløpet naturlig inngår som inntektsekvivalent hos mottaker. Eksempel 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. Produksjonstilskuddet er således av en slik art at det er "adgang til å ta utlegg i den", jf. sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum. For motregning i produksjonstilskudd er det maskinelle rutiner i skatteregnskapet og mva-systemet.

Andre eksempler på tilskudd som må antas å falle utenfor beslagsfriheten etter dekl. § 2-4 første ledd bokstav b, er:

- fordringer på generelle statstilskudd til drift av private barnehager, jf. RG 1994 side 1172. Dersom en privat barnehage skylder skattetrekk, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift eller noen av de kommunale avgiftene som er nevnt i punkt 4.2, kan det motregnes i statlig eller kommunalt tilskudd.
- tilskudd til fastleger, jf. forskrift om fastlegeordning i kommunene §10.
- skattefunnordningen. Til gode skatt som følge av skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) er å anse som ordinært tilgodebeløp ved skatteavregningen og kan benyttes til motregning.

Deknl. § 2-5 sier at utlegg ikke kan tas i skyldnerens "(...) fordringer(...) for såvidt 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. Deknl. § 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.

Deknl. § 2-6 første ledd bokstav c gir anvisning på at reglene i §§ 2-3 - 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 dekl. §§ 2-3 til 2-5 skal brukes. Det er vanskelig å angi i hvilke situasjoner regelen er anvendbar. Justisdepartementet har i forhold til den tidligere regelen, i rundskriv G 149/75, gitt anvisning på at det skal foretas et konkret skjønn i det enkelte tilfellet. Dette gjelder fortsatt.

Direktoratet kjenner ikke til at bestemmelsen i særlig grad har vært praktisert, og antar at den ikke spiller noen betydelig rolle. Regelen om dekningsfrihet er ganske godt gjennomarbeidet, og de hensyn som ligger bak regelen har bred tilslutning. Av dette må det kunne sluttetes at det må noe ekstraordinært til i det enkelte tilfellet for at regelen skal kunne fravikes, for eksempel at saksøkte bevisst har opptrådt illojalt overfor skattekreditorene ved å begunstige andre kreditorer på utilbørlig måte. Til illustrasjon kan nevnes en avgjørelse fra Eidsivating lagmannsrett av 22. februar 1993 der det i forhold til den "gamle" bestemmelsen i dekl. § 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 dekl. § 2-5) ble satt inn, men hvor skatteoppkreveren likevel hadde etablert utlegg på bakgrunn av ligningsopplysninger som viste positiv nettoformue og -inntekt.

De aktuelle beslagsfrihetsreglene er ellers i seg selv ganske skjønnspregede, noe som reduserer behovet for og anvendeligheten av en unntaksregel. På den annen side må regelen kunne anvendes nettopp i de tilfeller

hvor det hersker tvil om hvor langt utleggsfriheten går etter reglene i dekl. §§ 2-3 til 2-5 og hvor namsmannen finner utlegg i det konkrete tilfelle rimelig.

4.8 Formkrav og gjennomføring

Ved motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 og nr. 3, begges siste punktum, stiller sktbl. § 32 nr. 4 første og annet punktum visse formkrav. Motregning gjennomføres ved at skatteoppkreveren gir pålegg til den som skal foreta utbetalingen om å overføre til seg det beløp som skal nyttes til dekning av skattekravet. Vilkåret om slikt pålegg gjelder også når skatteoppkreveren selv skal utbetale annet enn tilgode skatt (hvor motregningen for øvrig vil skje etter sktbl. § 24). Lovens forarbeider åpner ikke for å fritta skatteoppkreveren fra en slik plikt når utbetalingen skjer på vegne av/som en kommuneinstitusjon. Den skattepliktige skal underrettes om motregningen i rekommandert brev eller på annen påviselig måte. Det er tilstrekkelig at underretningen skjer ved gjenpart (kopi) av pålegget. Bestemmelsen gjelder også for skattefogdkontoret og annen instans som har motregningsrett etter bestemmelsen.

Blant annet Sem & Stenersen Prokom AS har utarbeidet et eget skjema til bruk ved pålegg om motregning med grunnlag i bl.a. sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum. Dette benyttes ved flere oppkreverkontorer. I pålegget må det bl.a. angis hvilke restanser (motkrav) motregningen gjelder og det krav (hovedkrav) det skal foretas motregning i. Det må også oppgis hvor stor del av beløpet det skal foretas motregning i, jf. sktbl. § 32 nr. 4 tredje punktum. Dette er nødvendig informasjon for utbetaleren, for at han skal kunne holde tilbake beløpet i samsvar med beslutningen og overføre beløpene til den som har utferdiget beslutningen. Opplysningene er også nødvendige av hensyn til klageretten, jf. sktbl. § 40 a annet punktum, se pkt. 4.12.

4.9 Skattebetalingsloven § 32 nr. 4 tredje punktum

”Motregning etter 2, siste punktum må ikke gjennomføres i slik utstrekning at den skattepliktiges inntekt blir utilstrekkelig til livsopphold for ham og hans familie.”

Sktbl. § 32 nr. 4 tredje punktum, gir en særskilt begrensning for motregning etter sktbl. § 32 nr. 2 siste punktum. Slik motregning skal ikke gjennomføres dersom *”den skattepliktiges inntekt blir utilstrekkelig til livsopphold for ham og hans familie”*. I tillegg til at dette klart angir en øvre grense for omfanget av motregningsretten, setter den også krav til de vurderinger som skal gjøres før motregning etter § 32 nr. 2 annet punktum finner sted.

I lovens forarbeider (Ot. prp. nr. 32 1960-61 side 21, samt vedlegget avsnitt IV side 10) er disse kravene særlig fremhevet. Det sies her bl.a. at *”den bestemmelse som er foreslått i utkastets nest siste punktum tilsvarer den begrensning som gjelder ved trekkpålegg etter skattebetalingsloven § 33 nr. 8 siste punktum.”* Ved utleggstrekk skal vurderingen av om skyldneren vil sitte igjen med tilstrekkelig til livsopphold alltid skje før nedleggelse av trekket, jf. dekl. § 2-7. Det kan likevel legges til grunn at kravet til undersøkelse etter sktbl. § 32 nr. 4 tredje punktum er mindre omfattende enn det som gjelder ved utleggstrekk. Dette kan utledes av uttalelser i proposisjonen på side 21, hvor det sies at: *”En peker på at det med den foreslåtte bestemmelse i utkastet ikke er meningen å pålegge at skatteoppkreveren skal foreta en omstendelig forhåndsundersøkelse. Det må være tilstrekkelig at det skjer en vurdering på grunnlag av de opplysninger som med rimelighet kan skaffes til veie.”* I rettspraksis, se Rt. 2000 side 868, er det uttalt at det ved denne vurderingen må legges vekt på om den fordringen som bringes til motregning, er nødvendig til livsopphold for den skattepliktige og hans familie. Det må da også vurderes om den skattepliktige har andre midler som kan benyttes til dekning av livsoppholdet, dvs. både formue og inntekt. Når det gjelder konkrete satser til livsopphold vises det til rundskriv som regelmessig utgis av Barne- og familiedepartementet (om retningslinjer for fastsettelse av livsopphold for personer under gjeldsordninger etter gjeldsordningsloven). Direktoratet legger til grunn at de nevnte satsene for livsopphold bør anses som veiledende både ved vurderingen av utleggstrekk (påleggstrekk), og for en vurdering av grensene for motregning etter § 32 nr. 4 tredje punktum.

4.10 Motregning ved ektefellers felles likning

Ektefeller kan liknes under ett, jf. sktl. §§ 2-10, 2-11 fjerde ledd og § 2-12 bokstav a. Såfremt ektefellene ikke har krevd skatten forholdsmessig fordelt, jf. sktl. § 2-13 første ledd, vil de i disse tilfellene få felles likning. Dersom det fremkommer et tilgodebeløp ved en slik felles avregning, kan beløpet fritt nyttes til dekning av skatterestanser som bare den ene ektefellen står ansvarlig for, jf. sktbl. § 24 nr. 1 fjerde punktum. Videre gir sktbl. § 37 nr. 1 og 2 anvisning på at skatt som ektefeller er iliknet under ett uten forholdsmessig fordeling, jf. sktl. § 2-13, kan innfordres ved motregning etter sktbl. § 32 nr. 2-5.

Direktoratet er av den oppfatning at det bør utvises tilbakeholdenhet i forhold til å benytte den motregningsadgangen som oppstår i disse tilfellene. Årsaken er at rettspraksis viser at dette *solidaransvaret* ofte ikke står seg ut i fra en rimelighetsbetraktning. Se eksempelvis Rt. 1991 side 1403, hvor likningspraksis og stor forskjell i formuens/skattens størrelse var avgjørende momenter for at solidaransvar ikke ble opprettholdt.

4.11 Skatte- og avgiftspliktiges rett til å kreve motregning etter skattebetalingsloven § 32 nr. 5

”Den skattepliktige kan kreve at skatteoppkreveren gjennomfører motregning når betingelsene etter nr 2 og 3 foreligger, jfr dog begrensningene i kommuneloven § 53.”

Motregning er i utgangspunktet en rett som tilkommer begge parter og skattepliktige kan også etter sktbl. § 32 nr. 5 kreve motregning. Dette forutsetter imidlertid at vilkårene etter § 32 nr. 2 eller 3 foreligger, og at motregning ikke er i strid med kommunelovens § 53 (den som skylder skatt eller avgift til kommune eller fylkeskommune ikke kan gjøre opp dette ved motregning).

4.12 Skatte- og avgiftspliktiges klagerett

Det er nok først og fremst den part som blir utsatt for en tvungen motregning som av forskjellige årsaker vil kunne ha innvendinger mot gjennomføringen av denne.

Innsigelsene kan eksempelvis gjelde motkravets eksistens, størrelse, forfallstidspunkt, motregningens omfang m.v. Når det gjelder motregning i forbindelse med skatte- og avgiftskrav, så vil denne som oftest allerede være gjennomført når innsigelsene fra motparten kommer. Med *klagerett* ser man derfor i disse tilfellene først og fremst på den adgang skatte- eller avgiftspliktige har til å få prøvet motregningens gyldighet eller lovlighet ved at oppkreveren formelt plikter å behandle klagen i henhold til tvangsfullbyrdelseslovens regler om klage. Oppkreveren skal da selv omgjøre en gjennomført motregning dersom dokumenterte opplysninger viser at motregningen bygger på feil rettslig eller faktisk grunnlag. Dersom oppkreveren ikke finner grunnlag for omgjøring, skal klagen videresendes tingretten for behandling, jf. tvangsl. § 5-16.

Når motregningen skjer etter de ulovfestede regler, foreligger ingen slik formell klagerett. Dette fordi motregning i utgangspunktet er en sivilrettslig måte å dekke sitt tilgodehavende på. Dersom innehaveren av hovedfordringen vil angripe en ulovfestet motregning må han - dersom en legger alminnelige sivilrettslige prosessforutsetninger til grunn - prøve sin sak ved de ordinære domstoler gjennom et sivilt søksmål. Sendes klagen tingretten for behandling, skal den avvises.

Skjer motregningen med hjemmel i sktbl. § 32 nr. 2-5, er motparten (eier av hovedkravet) i sktbl. § 40 a gitt klageadgang etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Bestemmelsen ble tilføyd i forbindelse med at vi fikk ny tvangsfullbyrdelseslov i 1992. Før dette fulgte klageadgangen av sktbl. § 32 nr. 4 fjerde punktum. Sktbl. § 40 a er nødvendig ettersom klagerett etter tvangsloven normalt er utelukket etter at fullbyrdelsen er avsluttet, og ved motregning anses fullbyrdelsen avsluttet (gjennomført) ved at motregning er erklært, jf. pkt. 2.2.

For motregning hjemlet i sktbl. §§ 24 og 32 nr. 2 første punktum, har det tidligere ikke vært ansett å foreligge klageadgang. I en kjennelse av Høyesteretts kjæremålsutvalg av 13. september 2001 (Rt. 2001 side 1103) er det imidlertid slått fast at motregning etter sktbl. §§ 24 og 32 nr. 2 første punktum kan påklages etter sktbl. § 40 a. Under slik

klagebehandling skal også selve likningsavgjørelsen kunne prøves for tingretten i samsvar med sktbl. § 48 nr. 5. Overfor de skattytere hvor det er foretatt motregning etter skattebetalingsloven §§ 24 og 32 nr. 2 første punktum, vil selve avregningsoppgjøret opplyse om klageadgangen.

Dersom den gjennomførte motregning på grunnlag av dokumenterte opplysninger fremstår som uriktig, skal den omgjøres. Reises det innsigelser mot kravets eksistens (likningen), har oppkreveren ingen kompetanse til å etterkomme klagen. Gjelder klagen motregningens omfang, må oppkrever være oppmerksom på at det generelt sett ikke gjelder begrensninger dersom kravene er konnekse, jf. pkt. 2.4, eller motregningen skjer med hjemmel i sktbl. § 32 nr. 2 første punktum, jf. pkt. 4.5. Slike klager skal derfor avvises. Vi viser til Skattedirektoratets brev av 12. april 2002 til alle skattefogdkontorene og skatteoppkreverkontorene.

Dersom grunnlaget for motregningen er ulovfestet rett, og det ikke foreligger konneksitet, bør skattefogdkontoret vurdere om dokumenterte klager som gjelder motregningens omfang skal behandles.

5 Motregning i konkurs

5.1 Innledning

Er det åpnet insolvensbehandling av skyldnerens bo, er motregningsretten særskilt regulert i dekl. §§ 8-1 flg. Disse reglene er i stor grad samsvarende med de reglene som gjelder mellom solvente parter. Reglene får anvendelse i konkurs, gjeldsforhandlinger og offentlig skifte av insolvent dødsbo. For motregning med grunnlag i skattebetalingsloven er forholdet til konkurs dessuten regulert ved § 32 nr. 3 for så vidt gjelder det materielle krav til gjensidighet og nr. 4 første punktum når det gjelder de prosessuelle krav. De prosessuelle kravene er de samme både i og utenfor konkurs. Således vil det ikke gjelde formkrav til motregning med grunnlag i § 32 nr. 2 første punktum, jf. pkt. 4.5, mens det for motregning etter § 32 nr. 2 annet punktum, jf. pkt. 4.6, gjelder bestemte krav til gjennomføringen, herunder omfanget av motregningen.

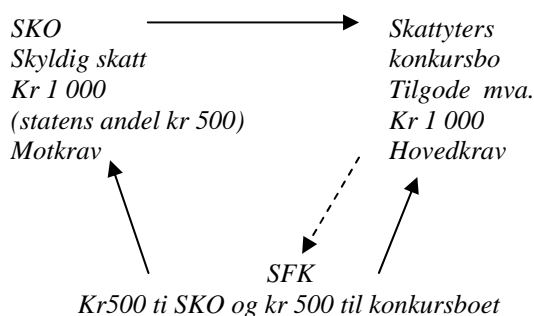
5.2 Skattebetalingsloven § 32 nr. 3

”Ved motregning i konkurs gjelder bestemmelsen i 2, første punktum tilsvarende. Overfor en fordring konkursboet har på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden, kan dog skatteoppkreveren bare bringe i motregning en så stor andel av et skattekrav m.v. på konkursskyldneren, som ved fordeling etter reglene i denne lovs kapittel VIII ville falle på den av skattekreditorene som boets fordring er rettet mot.”

I utgangspunktet er motregningsadgangen den samme i og utenfor konkurs. Den utvidede motregningsrett som følger av sktbl. § 32 nr. 2 første punktum når det gjelder tilbakebetaling av skatt, vil også gjelde under konkurs som følge av den direkte henvisningen i sktbl. § 32 nr. 3 første punktum. *”Krav på skatt med tillegg av renter og kostnader”* vil derfor uoppdelt kunne motregnes overfor den skattepliktiges fordring på tilbakebetaling av skatt når hans bo er under insolvensbehandling. Det samme vil eksempelvis også gjelde krav på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift eller kommunale krav som kan motregne i til gode skatt på grunnlag av særskilte lovhenvvisninger, jf. det som også står avslutningsvis under pkt. 4.2. Dette er bekreftet av Høyesterett i en kjennelse avsagt 24. mars 2004. (HR-2004-00610-A).

Hvis det derimot er snakk om å motregne i en fordring *konkursboet* har på staten alene, fylkeskommunene alene, kommunen alene eller folketrygden, dvs. annet enn tilgode skatt, blir forholdet et annet. Da bestemmer sktbl. § 32 nr. 3 annet punktum at skatteoppkreveren bare vil kunne bringe i motregning den andelen av skattekravet som etter sktbl. kap. VIII gjelder den skattekreditoren boets fordring er rettet mot. Av hensyn til kreditorfellesskapet skal motregning i disse tilfellene bare gjennomføres i den utstrekningen krav og motkrav består mellom de samme parter. Selv om det skulle skje endringer i fordelingsforholdet mellom kreditorene på et senere tidspunkt, vil dette ikke få betydning i forhold til en allerede gjennomført motregning.

Fig. 3



Figuren illustrerer at skatteoppkrever med hjemmel i sktbl. § 32 nr. 3 annet punktum kun kan gjennomføre en motregning i forhold til statens andel av skattekravet overfor et tilgodehavende skattyters konkursbo har mot staten.

Bestemmelsen i sktbl. § 32 nr. 3 annet punktum får ikke betydning for skattefogdkontorets motregningsadgang under konkurs. Bestemmelsen suspenderer skatteoppkreverens adgang til å representere samtlige skattekreditorers krav som ett, i de tilfellene hvor konkursboets fordring er annet enn skatt og retter seg mot staten alene, fylkeskommunene alene, kommunen alene eller folketrygden. Skattefogdkontoret vil ikke inneha en tilsvarende "flerdelt" kreditorrolle og behovet for en slik regel er derfor heller ikke til stede. I slike tilfeller må skattefogdkontoret forholde seg til gjensidighetsvilkåret, jf. pkt. 2.2, på vanlig måte.

5.3 Dekningslovens regler om motregning under konkurs

Hovedregelen for motregning i konkurs, dekn. § 8-1 første ledd, sier at: "Den som ved åpningen av bobehandlingen har en fordring på skyldneren som kan meldes i boet, kan benytte den til motregning med dens fulle beløp overfor en fordring som da tilkommer skyldneren, men som inngår i boet."

Motregning etter dekn. § 8-1 betinger at de alminnelige vilkår for motregning er til stede på tidspunktet for "åpningen av bobehandlingen", jf. dekn. § 8-1 første ledd, jf. dekn. § 6-1 og dekn. § 1-4. I forhold til dette er motregning med hjemmel i sktbl. § 32 nr. 3 første punktum et unntak, jf. pkt. 5.2. Dekn. § 8-1 annet ledd annet punktum gir selv et unntak fra kravet til

komputabilitet når det tillates motregning selv om motkravet "opprinnelig gikk ut på annet enn penger". Som hovedregel må motkravet være forfalt, jf. dekn. § 8-1 annet ledd annet punktum. Dette gjelder likevel bare i den grad hovedkravet forfaller under konkursbehandlingen, jf. dekn. § 8-1 annet ledd tredje punktum.

Øvrige betingelser for motregningsrett etter dekn. § 8-1 er at motkravet "kan meldes i boet", dvs. er dividendeberettiget, og at hovedkravet "inngår i boet". Dersom hovedkravet f.eks. er unntatt fra beslag etter dekn. § 2-4, kan det heller ikke inngå i et motregningsoppgjør.

Motregningsretten etter dekn. § 8-1 stiller i utgangspunktet ikke krav til fordringens dekningsberettigelse, med mindre det er snakk om en etterprioritert fordring, jf. dekn. § 8-4. Denne begrensningen får likevel ikke anvendelse dersom de motstående kravene er konnekse ("springer ut av samme rettsforhold"), se punkt 2.4, eller de bedre prioriterte fordringene dekkes fullt ut.

Det følger av dekn. § 8-1 annet ledd første punktum at motregning ikke kan skje dersom dette på grunn av "fordringens beskaffenhet" ville være utelukket om skyldneren var solvent. I forarbeidene til bestemmelsen (NOU 1972:20 side 329) er det pekt på at motregning utelukkes dersom "det vil ramme hovedfordringens innehaver eller tredjemann for hårdt om fordringen blir oppgjort ved at visse motkrav blir strøket, istedenfor ved en effektiv betaling." Dette gjelder også ved motregning i konkurs. Det er heller ikke grunn til å anse begrepet "fordringens beskaffenhet" til kun å omfatte for eksempel kontanthensynet eller retten til isolert oppgjør, da også avtaler og rettsbrudd kan gi grunnlag for å hindre motregning etter denne bestemmelsen.

Hvilke krav gjelder så for gjennomføringen av motregning etter dekn. §§ 8-1 flg.? Den som har en fordring mot skyldneren ved boets åpning, vil normalt melde denne i boet som en fordringsanmeldelse. En fordringsanmeldelse vil ikke være en forutsetning for motregning, og motregning kan derfor gjøres gjeldende uten at motkravet meldes i boet. Dersom motkravet er større enn hovedfordringen, vil en fordringsanmeldelse være nødvendig dersom

en skal kunne få dividende for den overskytende delen.

For å hindre misbruk/illojal posisjonering overfor kreditorfellesskapet, er det strenge krav til motregning når motkravet er ervervet fra tredjemann, jf. dekl. § 8-2. Motregning kan ikke skje dersom ervervet har skjedd senere enn tre måneder før fristdagen, forutsatt at skyldner på det tidspunkt var innehaver av hovedkravet. Motregning etter de nevnte forutsetninger likestilles således med omstøtelig realsikkerhet for eldre gjeld. Dersom innehaveren av motkravet på ervervstidspunktet kjente eller burde kjent til at skyldneren var insolvent, utelukkes motregning uten hensyn til tidspunktet for kravservervet. Kfr. dekl. §§ 5-6 og 5-7.

Det følger videre av dekl. § 8-3 at motregning er utelukket dersom fordringshaver *"har satt seg i gjeld til skyldneren under slike forhold at gjeldsstiftelsen i forbindelse med motregningen må sidestilles med en omstøtelig betaling"*. Kfr. dekl. §§ 5-5 og 5-9.

6 Motregning ved gjeldsforhandlinger etter gjeldsordningsloven

6.1 Innledning

Spørsmål om motregningsrett kan oppstå både i *gjeldsforhandlingsperioden* og under *gjeldsordningsperioden*. Nedenfor redegjøres det derfor for motregningsadgangen i disse to periodene i gjeldsordningsprosessen hver for seg.

6.2 Motregning under gjeldsforhandlingsperioden

Lov om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner av 17. juli 1992 (gol.) § 3-4 har regler om betalingsutsettelse under gjeldsforhandlingsperioden. Innenfor et tidsrom på fire måneder, regnet fra tidspunktet for åpning av gjeldsforhandling, pålegges fordringshaverne et betalings- og dekningsforbud.

Når det gjelder adgang til motregning i gjeldsforhandlingsperioden bestemmer gol. § 3-4 første ledd bokstav b at

fordringshavere ikke kan *"motregne et krav, med mindre hovedkrav og motkrav springer ut av samme rettsforhold"*.

Skal skattefogdkontoret eller skatteoppkreveren kunne motregne overfor en skyldner som er under gjeldsforhandling, er det et vilkår at kravene er konnekse. Når det gjelder konneksitetsbegrepet i forhold til skatte- og avgiftskrav vises det til pkt. 2.4. Etter dette vil det kunne foretas motregning for skyldig skatt i tilgode skatt, mens eksempelvis motregning for skyldig merverdiavgift i tilgode skatt vil være utelukket.

6.3 Motregning i gjeldsordningsperioden

Motregning under gjeldsordningsperioden er ikke direkte behandlet verken i gjeldsordningsloven, forarbeidene til denne eller i juridisk teori. Dette innebærer at det er den enkelte gjeldsordningsavtalen som vil være det sentrale utgangspunktet ved vurderingen av om motpartens krav, for eksempel et krav på utbetaling av tilgode skatt, kan nyttes til motregning overfor et krav som inngår i gjeldsordningen.

Dersom gjeldsordningsavtalen direkte gir uttrykk for at eventuelle fremtidige tilgodebeløp på skatten (enten disse er kjent eller ikke på vedtakelsestidspunktet) skal fordeles på kreditorene, vil motregning ikke kunne skje så lenge gjeldsordningsperioden løper. Unntaket vil være om ordningen endres på dette punktet, jf. gol. kap. 6. Det samme må også gjelde dersom ordningen på mer generelt grunnlag gir uttrykk for at fremtidige utbetalinger skal gå til fordeling på kreditorene.

Dersom gjeldsordningsavtalen *ikke* regulerer forholdet til fremtidige utbetalinger, må det på bakgrunn av kjennelsen fra Høyesteretts kjæremålsutvalg av 18. desember 2000 (Rt. 2000 side 2117) legges til grunn at det ikke er adgang til å foreta motregning overfor en skyldner som er under gjeldsordning, for krav som er omfattet av gjeldsordningen. Spørsmålet i denne saken var om en kreditor kunne dekke opp det restkrav som ellers vil falle bort ved utløpet av gjeldsordningsperioden gjennom å motregne i et tilgodebeløp som tilkom skyldneren. Tilgodebeløpet var ikke stort nok til at det ga grunnlag for endring av gjeldsordningen eller

skulle gå til fordeling blant kreditorene i henhold til gol. § 6-2 første ledd.

Utvalget la til grunn at så lenge gjeldsordningsperioden ikke er utløpt består kreditorenes fulle krav, men at de deler av kravene som er forutsatt å skulle falle bort som følge av gjeldsordningen, normalt ikke kan tvangsinnføres i denne perioden. Unntak vil kunne oppstå dersom skyldneren ikke gjennomfører ordningen eller hvis det gjøres endringer i gjeldsordningen i medhold av lovens kap. 6. Når kreditorene ikke kan inndrive de deler av sine krav som ikke omfattes av skyldnerens betalingsplikt etter gjeldsordningen, kom utvalget til at også motregning må være avskåret. Utvalget viser til at *"kreditor ellers ville ha fått en tilfeldig og uberettiget fordel på bekostning av kreditorfelleskapet, og det kunne åpne for omgåelser av gjeldsordningen"*. Videre følger det etter utvalgets syn *"av lovens system at det ikke er adgang til motregning i gjeldsordningsperioden med krav som ikke er forutsatt dekket av skyldneren i denne tiden"*.

Som følge av forannevnte rettsavgjørelse har direktoratet i brev av 14. mai 2001 til skattefogdkontorene opplyst at man også anser utvalgets avgjørelse og premisser dithen at *"heller ikke oppdekking etter sktbl § 24 nr. 1 tredje punktum vil kunne foretas til dekning av krav som er omfattet av den aktuelle gjeldsordning"*.

Direktoratet minner også om kreditors adgang til å begjære endring av gjeldsordningen etter gol. § 6-2 første ledd dersom det inntreer vesentlige forbedringer i skyldnerens økonomiske stilling under gjeldsordningsperioden. Av annet punktum i bestemmelsen fremgår det videre at *"dersom forbedringen skyldes at skyldneren har mottatt et større beløp, kan beløpet helt eller delvis fordeles på fordringshaverne uten at omgjøringssak iverksettes"*.

Ved større tilbakebetalingskrav kan det således bli aktuelt med en fordeling på kreditorene i henhold til denne bestemmelsen. Når det gjelder den nærmere forståelsen av denne bestemmelsen vises det til, SKD melding 10/3 av 30. juni 2003.

7 Andre problemstillinger

7.1 Motregning i transporterte fordringer

Fordringer på tilbakebetaling av skatt eller merverdiavgift kan ikke pantsettes eller overdras, jf. henholdsvis sktbl. § 32 a, merverdiavgiftsloven §§ 24 tredje ledd og 59 tredje ledd. Det foreligger ikke noe tilsvarende forbud i forhold til andre typer krav skyldneren måtte ha på det offentlige. Motregningsretten etter sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum antas således ikke å være til hinder for at skyldneren fritt kan disponere over sine fordringer på stat, fylkeskommune, kommune eller folketrygden. Det vil si så lenge det ikke er utferdiget et pålegg om utbetaling etter sktbl. § 32 nr. 4 første punktum og/eller skyldneren ikke har mottatt underretning om dette, jf. sktbl. § 32 nr. 4 annet punktum. Dersom den skatte- eller avgiftspliktige tross kjennskap til pålegget likevel disponerer over fordringen til skade for oppkreverens motregningsrett, vil motregningsretten være i behold, jf. gjeldsbrevloven (gbl.) § 25 som bestemmer at mottakeren av et enkelt gjeldsbrev ikke får bedre rett enn avhenderen.

Forutsatt at det forelå rett til å overdra fordringen, vil en eventuell motregningsrett måtte vurderes på grunnlag av reglene i gbl. § 26. Etter denne bestemmelsen, sammenholdt med sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum, kan oppkreveren motregne i en transportert fordring hvis hans krav på avhenderen eksisterte før han fikk kjennskap til transporten. Det antas at denne retten består selv om fordringen ikke lenger kan sies å være *"av den art at det er adgang til å ta utlegg i de"* jf. sktbl. § 32 nr. 2 annet punktum, jf. dekl. § 2-2 som krever at beslag bare kan tas i formuesgoder som *"tilhører skyldneren"* på beslagstiden.

7.2 Spørsmål i forbindelse med ansvarlige selskaper

På skatte- og avgiftsområdet vil det oftest ligge en likning eller annet vedtak til grunn for det krav som gjøres gjeldende mot en fysisk eller juridisk person. Denne person er da å anse som hovedskyldner for kravet. I visse tilfeller kan imidlertid et rettssubjekt holdes ansvarlig for krav som et annet rettssubjekt primært eller opprinnelig er ansvarlig for, dvs. det man normalt vil kalle for et *solidaransvar*. Sktbl. § 37 er et eksempel på en bestemmelse som innebærer et slikt utvidet ansvarsforhold eller solidaransvar. Dersom vilkårene for ansvar er tilstede, vil en kunne inndrive kravet mot den ansvarlige ved motregning etter sktbl. § 32 nr. 2-5. Dette følger av sktbl. § 35.

Sktl. § 2-2 tredje ledd bestemmer at den enkelte deltager i et ansvarlig selskap liknes for sin andel av selskapets formue og inntekt. Her er det således den enkelte deltaker, og ikke selskapet som sådan, som er skattesubjekt og ansvarlig for det angjeldende skattekravet. Sktbl. § 37 nr. 3 gir imidlertid anvisning på at det ansvarlige selskapet på visse vilkår kan holdes ansvarlig for de skatter som etter sktl. § 2-2 tredje ledd er ilignet deltagerne. Ansvaret er betinget av at skatten "*ikke kan innkreves hos medlemmene*" (les: deltakeren). For å dokumentere at skatten ikke kan innkreves hos medlemmet, er direktoratet av den oppfatning at det bør holdes en utleggsforretning med resultat intet til utlegg. Dette vil imidlertid ikke være nødvendig i tilfeller hvor annen dokumentasjon viser at skatten ikke kan innkreves, f.eks. konkursåpning i deltakerens personlige bo.

Selskapets ansvar for deltakerens skatt er begrenset til den del av skatten som refererer seg til nettoinntekt og nettoformue fra selskapet, jf. sktbl. § 37 nr. 3 annet punktum. Skatt som referer seg til andre inntekter kan ikke selskapet gjøres ansvarlig for og det kan følgelig ikke motregnes.

Følgende problemstilling har vært reist: En deltaker i et ansvarlig selskap skylder skatt. Samtidig har det ansvarlige selskapet en fordring mot det offentlige. Kan selskapets fordring mot det offentlige nyttes til motregning av et krav som det offentlige har mot en av selskapets deltakere?

Finansdepartementet har i brev av 10. juli 1998 til skattefogdkontoret i Hedmark uttalt at det antas at et ansvarlig selskaps ansvar for den enkelte deltakers skatt ikke er en vanlig selskapsforpliktelse som omfattes av det alminnelige solidaransvar i ansvarlige selskap. For at selskapet skal kunne holdes ansvarlig, kreves at skatten "*ikke kan innkreves*" hos deltakeren. En slik forståelse anses etter direktoratets mening ikke å utelukke en motregning, men stiller krav om at selskapet må være gjort ansvarlig for kravet.

Krav på skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift er å anse som selskapsforpliktelser og ville i ovenstående eksempel kunne vært motregnet.

En annen problemstilling som har vært reist i forhold til ansvarlige selskaper, er denne: *Et ansvarlig selskap skylder merverdiavgift. Samtidig har en av selskapets deltakere en fordring på det offentlige. Kan deltagerens tilgodehavende benyttes til motregning og dekning av statens krav på merverdiavgift?*

I utgangspunktet er det selskapet som er ansvarlig for kravet på merverdiavgift. Det følger imidlertid av selskapsloven (sel.) § 2-4 nr. 1 at de enkelte deltakerne hefter solidarisk (personlig og ubegrenset) for selskapets forpliktelser. Krav må først rettes mot selskapet. Men "*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*", jf. sel. § 2-4 nr. 2. Dette innebærer at dersom deltakerens krav er mot staten, og vilkårene for ansvar etter sel. § 2-4 er tilstede og gjort gjeldende, kan skattefogdkontoret med hjemmel i ulovfestet rett gjennomføre en motregning.

Dersom deltakerens fordring er en fordring på tilbakebetaling av skatt eller en fordring på enten fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden alene, kan det legges til grunn at skattefogdkontoret har motregningsadgang på grunnlag av reglene i sktbl. § 32 nr. 2 første punktum (fordring på tilbakebetaling av skatt) og nr. 2 annet punktum (fordring på enten fylkeskommunen alene ... mv.), jf. embvl. § 5 tredje ledd første punktum. Dersom deltakerens fordring er en

fordring på staten, kan det motregnes på ulovfestet grunnlag. Det er også i disse tilfellene en forutsetning at ansvar etter sel. § 2-4 er tilstede og er gjort gjeldende.

7.3 Kan det motregnes dersom motkravet er påklaget eller brakt inn for domstolene?

I brev av 24. mars 1993 fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen ble direktoratet bedt om å uttale seg om motregning i tilgodebeløp ved skatteavregningen i et tilfelle hvor ligningen for vedkommende inntektsår senere ble opphevet ved dom. I svarbrevet datert 13. juli 1993 uttalte direktoratet:

”Det synes udiskutabelt at vilkårene for motregning forelå på motregningstidspunktet. Krav om tilbakebetaling må derfor bygge på at motkravet, den del av restskattekravet som ble dekket opp med tilgodebeløpet, har falt bort. For den del av det opprinnelige restskattekravet hvor skattepliktsvilkårene foreligger, er det imidlertid ikke riktig å anse restskatten som ikkeeksisterende frem til ny ligningsfastsettelse har funnet sted. Restskatt som fastholdes ved ny ligning vil bli belastet med morarenter fra opprinnelig forfall og frem til betaling / oppdekking finner sted, jf. § 5 i regler om gjennomføring av morarenteberegning, fastsatt ved kgl. res. av 5. juni 1970. Dette er parallelt med krav på formuerettens område, hvor spørsmålet om det foreligger dom for kravet ikke er avgjørende for dets eksistens. Motregning kan gjennomføres selv om tvangsgrunnlag for kravet ikke foreligger. Spørsmålet om tilbakebetaling før ny ligningsavgjørelse blir dermed et spørsmål om god forvaltningspraksis, hvor hensiktsmessighet og rimelig ivaretagelse av skattyters interesser blir avgjørende.”

Skattekrav er tvangsgrunnlag selv om kravet er brakt inn for domstolene, jf. sktbl. § 30 nr. 1. I forhold til å effektivere tvangstiltak - herunder motregning - skal det utvises forsiktighet når grunnlaget for kravet er påklaget, under prøving ved overordnet instans eller er brakt inn for domstolene.

I brevet sies videre at ”Bygger rettens opphevelse på forhold som ikke innebærer at kravet bortfaller fullstendig ved ny ligningsfastsettelse, vil det fra et innfordringsmessig synspunkt være uhensiktsmessig å betale ut det innkrevde beløp for kort tid etter å innfordre det på nytt. Viser det seg at et innkrevd beløp er høyere enn skatten som blir fastholdt, vil skattyter få rentegodtgjørelse for det beløp som blir å tilbakebetale, jf. § 6 i forskrift om rentegodtgjørelse, fastsatt ved kgl. res. av 5. juni 1970.”

Direktoratet konkluderte i ovennevnte tilfelle, hvor skatteoppkreveren hadde vært i kontakt med likningskontoret og forsikret seg om at kravets eksistens lå innenfor det motregnede beløp, med at det var utvist en forsvarlig og god saksbehandling som ikke tilsidesatte skattyters rettmessige interesser.

7.4 Motregning med utgiftsførte eller foreldede krav

Bestemmelsen om dekning av skatterestanser under skatteavregningen, sktbl. § 24, setter ingen grenser for hvor gamle restansene kan være for å bli dekket ved skatteoppgjøret. Utgiftsførte restanser var tidligere av rent praktiske grunner utelukket fra oppdekking etter sktbl. § 24 nr. 1, jf. avregningsreglene § 10 nr. 5, opphevet ved endringsforskrift 8. mai 1995. Etter at bestemmelsen ble opphevet, foreligger oppdekkingsrett også for utgiftsførte restanser.

Loven fastsetter i likhet med forannevnte, heller ingen grenser for hvor gamle restansene kan være for å kunne motregne etter reglene i sktbl. § 32 nr. 2 flg. Motregningsretten omfatter også her utgiftsførte restanser. Foreldede krav kan imidlertid normalt ikke motregnes, jf. foreldelsesloven (fl.) §§ 26 og 24. Motregning kan imidlertid skje med hjemmel i fl. § 26 bokstav b, dersom kravene er konnekse. Vilåret er imidlertid at hovedkravet er oppstått før motkravet ble foreldet.

8. Motregningsoversikt

Oversikten er ikke uttømmende og angir kun hovedreglene, og motregning kan derfor i enkelte tilfelle være utelukket.

Part	Motkrav	Motpart	Hovedkrav	Hjemmel	Evt. tredjemann, jf. meldingens pkt. 2.2
SFK	Merverdiavgift	avgpl.	Merverdiavgiftsrefusjon	ulovfestet motregningsrett	
SFK	Merverdiavgift	avgpl.	Tilgode skatt	sktbl. § 32 nr. 2, 1. pkt.	SKO utbetaler
SFK	Merverdiavgift	avgpl.	Lønnstilskudd	ulovfestet motregningsrett	A-etat utbetaler
SFK	Merverdiavgift	avgpl.	Landbrukstilskudd	ulovfestet motregningsrett	Statens landbruksforvaltning utbetaler
SFK	Merverdiavgift	avgpl.	Kommunale utbetalinger	sktbl. § 32 nr. 2, 2. pkt	Kommunen utbetaler
SFK	Merverdiavgift	sy/k-bo	Tilgode skatt	sktbl. § 32 nr. 3, jf. dl. § 8-1 (begrenset til statens del av skatten)	SKO utbetaler
SFK	Arveavgift	arveavgpl.	Tilgode skatt	sktbl. § 32 nr. 2, 1. pkt.	SKO utbetaler
SFK	Arveavgift	arveavgpl.	Merverdiavgiftsrefusjon	ulovfestet motregningsrett	SFK utbetaler
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy	Tilgode skatt	sktbl. § 24 nr. 1	
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy	Tilgode skatt etter klage	sktbl. § 24 nr. 1, jf. § 30 nr. 2	
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy	Merverdiavgiftsrefusjon	sktbl. § 32 nr. 2, 2. pkt.	SFK utbetaler
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy	Landbrukstilskudd	sktbl. § 32 nr. 2, 2. pkt	Statens landbruksforvaltning utbetaler
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy/k-bo	Tilgode skatt	sktbl. § 32 nr. 3 og 4	SKO utbetaler
SKO	Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt	sy	Kommunale utbetalinger	sktbl. § 32 nr. 2, 2. pkt	Kommunen utbetaler
SKO	Arbeidsgiveravgift	arbeidsgiver	Merverdiavgiftsrefusjon	sktbl. § 32 nr. 2, 2. pkt.	SFK utbetaler
SKO	Arbeidsgiveravgift	arbeidsgiver	Tilgode skatt	sktbl. § 32 nr. 2, 1. pkt.	SKO utbetaler
SKO	Skattetrekkansvar (ikke AS)	arbeidsgiver	Merverdiavgiftsrefusjon	sktbl. § 49 nr. 3	SFK utbetaler
SKO	Skattetrekkansvar (ikke AS)	arbeidsgiver	Kommunale utbetalinger	sktbl. § 49 nr. 3	Kommunen utbetaler

SFK = skattefogdkontor, SKO = skatteoppkrever, avgpl. = merverdiavgiftspliktig enhet, arveavgpl. = arveavgiftspliktige, sy = skattyter, k-bo = konkursbo