



# Forfall og renter

- Januar 2011
  - Pkt 2.8 Nytt om behandlingskompetanse og renteplikt
  - Pkt 3.3.4 Presisering av eksempel
  - Pkt 2.4 og Del 3 Nye datoer i alle eksemplene
- Mai 2010 – revisjon
  - Generell oppdatering av ordlyd i forfallsparagrafene pga ny merverdiavgiftslov
  - Generelle språklige endringer (bla horisontal endret til vertikal i eksemplene)
  - Pkt 2.8 om ubetinget betalingsplikt er utvidet med pkt om utsatt iverksettelse og rekkevidden av fvl § 42
  - Nytt pkt 3.8 om beløpsgrenser for renter
  - Nytt pkt 3.9 om foreldelseshjemmel i skattebetalingsloven
- Desember 07 – første utgave

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>SKATTEBETALINGSLOVENS FORFALLSREGLER.....</b>	<b>4</b>
2.1	-- INNLEDNING .....	4
2.2	-- FORFALLSTID VED FØRSTEGANGSAFASTSETTELSE.....	4
2.3	-- FORFALLSTID VED INNTEKSTNYTELSE.....	5
2.4	-- FORFALLSTID VED ENDRINGSVEDTAK – ØKNING AV ARVEAVGIFT .....	6
2.5	-- FORHOLDET MELLOM FORFALLSTID ETTER SKATTEBETALINGSLOVEN § 10-31 FJERDE LEDD OG § 10-53 VED ØKNING AV ARVEAVGIFT.....	7
2.6	-- FORFALLSTID VED ENDRINGSVEDTAK – NEDSETTELSE AV ARVEAVGIFT.....	7
2.7	-- UTSATT FORFALL.....	8
2.8	-- UBETINGET BETALINGSPLIKT OG UTSATT IVERKSETTELSE JF FVL § 42.....	8
<b>3</b>	<b>SKATTEBETALINGSLOVENS RENTEREGLER.....</b>	<b>9</b>
3.1	-- INNLEDNING .....	9
3.2	-- RENTER VED FORSINKET BETALING .....	9
3.3	-- RENTER AV ARVEAVGIFTSKRAV FASTSATT VED FØRSTEGANGSVEDTAK ELLER ENDRINGSVEDTAK ETTER ORDINÆRT FORFALL .....	10
3.3.1	--- <i>Innledning</i> .....	10
3.3.2	--- <i>Renteberegning ved endringsvedtak som medfører økt arveavgift (§ 11-2 første ledd)</i> .....	11
3.3.3	--- <i>Renteberegning ved førstegangsfastsatt etter ordinært forfall (§ 11-2 sjette ledd)</i> .....	11
3.3.4	--- <i>Unntaket i skattebetalingsforskriften § 11-2-5</i> .....	13
3.4	-- RENTER VED FORSINKET UTBETALING AV ARVEAVGIFT .....	14
3.5	-- RENTER VED UTBETALING ETTER VEDTAK OM NEDSETTELSE AV ARVEAVGIFT.....	14
3.6	-- FLERE ENDRINGSVEDTAK – SÆRLIG OM NEDSETTELSE ETTERFULGT AV ØKNING.....	16
3.7	-- INNBETALINGER UTEN MOTPOST.....	17
3.8	-- BELØPSGRENSER FOR RENTER OG RENTEGODTGJØRELSE .....	17
3.9	-- FORELDELSE I SKATTEBETALINGSLOVEN KAP 12 .....	17
3.10	--OVERGANGSREGLER.....	17
<b>4</b>	<b>REGLER OM FORFALL OG RENTER FØR 1. JANUAR 2008.....</b>	<b>18</b>
4.1	-- INNLEDNING .....	18
4.2	-- ARVEAVGIFTSLOVENS FORFALLSREGLER .....	18
4.3	-- ARVEAVGIFTSLOVENS RENTEREGLER.....	18
4.3.1	--- <i>Hovedregel</i> .....	18
4.3.2	--- <i>Særregel ved utsatt avgiftsberegning</i> .....	18

4.4 -- VILKÅR FOR RENTEPLIKT VED UTSATT FORFALL .....	18
4.4.1 --- <i>Forskjøvet forfall</i> .....	18
4.4.2 --- <i>Forsinkelsen må skyldes den avgiftspliktige</i> .....	19
4.4.3 --- <i>Renter av avgiftsbeløpet</i> .....	19
4.4.4 --- <i>Vurdering av renteplikten i den enkelte sak</i> .....	20
4.5 -- RENTEBEREGNINGEN .....	20
4.5.1 --- <i>Generelt</i> .....	20
4.5.2 --- <i>Eksempler</i> .....	21
4.6 -- RENTESATS .....	22
4.7 -- RENTESPØRSMÅLET VED SKJØNNSMESSIG AVGIFTSBEREGNING.....	22
4.8 -- FORELDELSE .....	22

# 1 Innledning

Dette kapitlet omhandler regelverket knyttet til forfall og renter av arveavgiftskrav.

Med virkning fra 1. januar 2008 trådte lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav av 17. juni 2005 nr. 67 (skattebetalingsloven) i kraft. Fra samme tidspunkt ble bestemmelsene vedrørende forfall, renter og betaling av arveavgiftskrav, flyttet fra arveavgiftsloven og over i ny skattebetalingslov. For skattekrav trådte loven i kraft 1.januar 2009.

Forskrift av 21. desember 2007 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) utfyller bestemmelsene i ny skattebetalingslov.

I den videre fremstillingen vil det i avsnitt 2 og 3 bli gitt en oversikt over reglene knyttet til forfall og renter i ny skattebetalingslov, mens det i avsnitt 4 redegjøres for regelverket knyttet til forsinkelsesrenter etter de tidligere bestemmelsene i arveavgiftsloven. Sistnevnte avsnitt tilsvarer i sin helhet det tidligere Håndbokskapitlet "Forsinkelsesrenter". Fremstillingen er ikke en uttømmende behandling av relevant regelverk i ny skattebetalingslov, men er konsentrert rundt de temaene som antas å være mest relevant for fastsettelse av arveavgift. Lovbestemmelsene som er gjengitt tilsvarer ordlyden per 1. januar 2010. Bestemmelsene i skattebetalingsforskriften er ajourført per 1. april 2010.

## 2 Skattebetalingslovens forfallsregler

### 2.1 Innledning

Forfallstid for skatte- og avgiftskrav er regulert i skattebetalingslovens kapittel 10 (med tilhørende forskrift). De tidligere reglene i arveavgiftsloven er i hovedsak videreført uendret i skattebetalingsloven. Der er i tillegg innført særskilte forfallsregler for betaling av økt arveavgift ved endringsvedtak og for utbetaling av arveavgift ved vedtak om nedsettelse.

### 2.2 Forfallstid ved førstegangsfastssettelse

Forfallstid ved førstegangsfastssettelse av arveavgiftskrav reguleres i skattebetalingsloven § 10-31. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

#### **§ 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 inntektsnyttelse halvparten av det inntektsnyttelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med betaling av det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnyttelsens årlige beløp inntil avgiften er betalt. Reglene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 21 får tilsvarende anvendelse. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnyttelsen opphører. § 10-20 fjerde ledd gjelder tilsvarende.*

*(4) Arveavgift fastsatt etter reglene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 21 kan, unntatt i tilfeller som nevnt i første ledd bokstav b, likevel ikke kreves betalt tidligere enn en måned etter at foreløpig eller endelig fastsetting er meddelt den avgiftspliktige*

§ 10-31 første, andre og fjerde ledd viderefører bestemmelsene i den tidligere § 20 i arveavgiftsloven. § 10-31 tredje ledd tilsvarer den tidligere § 21 annet, tredje og fjerde punktum.

Forfallsreglene tar utgangspunkt i gaven eller arvens rådighetsdato etter arveavgiftsloven

§§ 9 og 10 og legger til x måneder frem i tid.

For gaver: Tre måneder etter at gaven regnes som ytt.

For arv: Tolv måneder etter dødsdato.

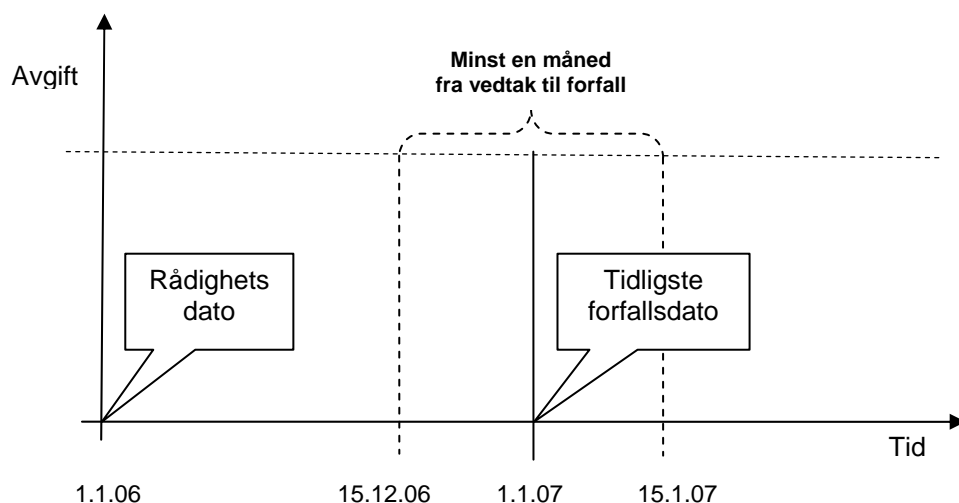
Dersom vedtak fattes før opprinnelig frist er utløpt, for eksempel etter seks måneder i et dødsbo, vil betalingsfristen være seks måneder frem i tid.

Er den ordinære forfallstiden utløpt sier imidlertid skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd at avgiften aldri kan kreves innbetalt tidligere enn en måned etter vedtak. Dette betyr at selv om forfallsfristen på tre eller tolv måneder er utløpt, vil man alltid ha en måneds betalingsfrist.

Gjennom henvisningen til arveavgiftsloven § 21 har skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd fått en noe annen i ordlyd enn den tidligere arveavgiftsloven § 20 tredje ledd.

Etter lovforarbeidene (Ot. prp. nr. 83 2004-2005 s. 77) var det tidligere regelverket ment videreført uten materiell endringer. Det innebærer at skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd må leses slik at det alltid er en måneds betalingsfrist på førstegangsfastssettelse av arveavgiftsvedtak. Dette gjelder også i de tilfeller der fastsettelsen skjer på et tidspunkt før ordinært forfall, men der det er under en måned til denne fristen utløper.

Eksempel 1: Arvelater dør 1.1.06, noe som gir forfall 1.1.07. Uansett når avgiftsvedtak fattes i tiden før 1.12.06 blir forfall 1.1.07. Dersom vedtak fattes senere enn 1.12, blir betalingsfristen en måned senere. Dersom vedtak blir fattet 15.12 blir betalingsfristen 15.1.07.



### **2.3 Forfallstid ved inntekstnytelser**

Bestemmelsen om forfallstid ved inntekstnytelser i den tidligere arveavgiftsloven § 21, er videreført uendret i skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd.

## 2.4 Forfallstid ved endringsvedtak - økning av arveavgift

Forfallstid ved endringsvedtak som medfører økt arveavgift er regulert i skattebetalingsloven § 10-53. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

### § 10-53. Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting

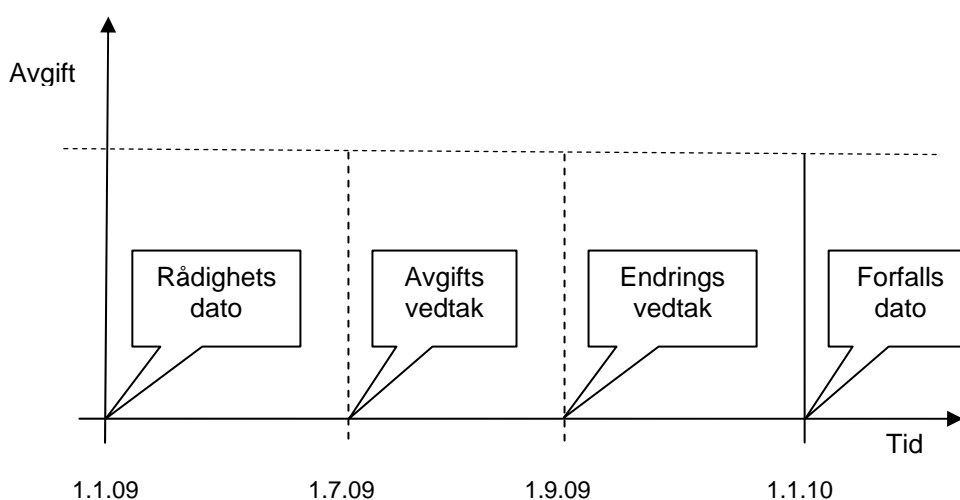
(1) Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet for kravet. Skyldes økningen at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert oppgave, 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 ligningsloven kapittel 9, regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Restskatt for personlige skattytere skal betales tidligst sammen med annen termin.

Ved endringsvedtak som medfører økning av arveavgift, forfaller økningen, med tillegg av renter etter § 11-2, **tre uker** etter at vedtaket ble sendt. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet i § 10-31.

Bestemmelsen i § 10-53 første ledd tredje punkt vedrørende forfallsfrist ved egenretting gjelder endringsoppgaver innsendt av merverdiavgiftspliktig

Eksempel 2: Arvelater dør 1.1.09. Avgiftsvedtak fattes 1.7 s.å. noe som gir betalingsfrist 1.1.10. 1.9.09 fattes det et endringsvedtak som medfører høyere avgift. Siden det ordinære forfallstidspunktet er senere enn tre-ukersfristen ved endringsvedtak (§ 10-53), forfaller også økningen i avgift 1.1.10. Dersom endringsvedtaket i stedet fattes 10.1.10, forfaller økningen i avgift til betaling tre uker senere.



## **2.5 Forholdet mellom forfallstid etter skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd og § 10-53 ved økning av arveavgift**

Dersom avgiftsmyndigheten har benyttet mulighet til å foreta en foreløpig fastsettelse av avgiften med hjemmel i arveavgiftsloven § 21, vil det senere bli foretatt en endelig fastsettelse. Hvis det i den forbindelse fattes et vedtak som medfører høyere avgift, kan det bli spørsmål om forfallstid for dette vedtaket følger bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd (en måned) eller § 10-53 (tre uker).

Skattedirektoratet legger til grunn at forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-53 kun kommer til anvendelse i de tilfeller der endringsvedtaket gjelder midler som tidligere har vært gjenstand for avgiftsberegning. Arveavgift av midler som ikke tidligere har blitt avgiftsberegnet, forfaller til betaling etter bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd, dvs. etter én måned.

Dersom det i samme vedtak både beregnes avgift av midler som ikke har vært gjenstand for fastsettelse tidligere og en tidligere fastsettelse endres, legges forfallsfristen på en måned i § 10-31 fjerde ledd til grunn. Det samme gjelder for øvrig når det er tvil om hvilken forfallsbestemmelse som kommer til anvendelse.

## **2.6 Forfallstid ved endringsvedtak – nedsettelse av arveavgift**

Forfallstid ved endringsvedtak som medfører nedsatt arveavgift er regulert i skattebetalingsloven § 10-60. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

### **§ 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 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 oppgave regnes fristen fra skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.*

*(3) For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes fristen fra skatteoppgjøret er ferdig eller utlegging av skattelistede er kunngjort. I andre tilfeller regnes fristen fra det tidspunktet avregningen ble foretatt.*

*(4) For krav på tilbakebetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fristen fra omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndigheten.*

Ved vedtak om endring som medfører nedsettelse av beregnet avgift, skal tilbakebetaling av for mye innbetalt avgift og renter utbetales innen **tre uker** etter at vedtak om endring ble fattet.

Tilbakebetalingen skal foruten arveavgiften også omfatte tidligere beregnede renter etter §§ 11-1 og 11-2 som er innbetalt. Tidligere beregnet rente etter §§ 11-1 og 11-2 som ikke er innbetalt fratreges. Av den samlede tilbakebetalingen (avgift og renter) skal det beregnes rente etter § 11-4 fra betaling fant sted og frem til tre uker etter vedtaket. Se nærmere om dette i punkt 3.

## **2.7 Utsatt forfall**

Skattebetalingsloven § 10-2 regulerer forfallstidspunktet når den opprinnelige betalingsfristen utløper på en lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag. Fristen utskytes da til førstkommande virkedag. Bestemmelsen gjelder generelt for alle skatte- og avgiftskrav.

## **2.8 Ubetinget betalingsplikt og utsatt iverksettelse jf fvl § 42**

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

Bestemmelsen erstatter arveavgiftsloven § 33 tredje ledd.

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

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

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

Det kan settes vilkår for utsettelsen.

Avslag på anmodningen skal begrunnes.

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

Virkingen av at iverksettelsen av vedtaket blir utsatt, er at vedtaket ikke pliktes etterlevd. Det vil si at det ikke vil bli iverksatt innfordringstiltak i perioden hvor utsettelsen gis. Det løper forsinkelsesrente på den delen av kravet som eventuelt består.

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

## 3 Skattebetalingslovens renteregler

### 3.1 Innledning

Renter er regulert i kapittel 11 i skattebetalingsloven (med tilhørende forskrift). Bestemmelsene på dette området henger nært sammen med forfallsreglene. På renteområdet innebærer ny skattebetalingslov en del endringer i forhold til tidligere bestemmelser i arveavgiftsloven. Dette gjelder både rentesatser, hvilke tidsperioder det skal beregnes rente i og ved at det innføres enkelte nye rentetyper. I det følgende gjennomgås de fire rentetyperne som er aktuelle for arveavgiftskrav.

### 3.2 Renter ved forsinket betaling

Renter ved forsinket betaling er regulert i skattebetalingsloven § 11-1. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

#### **§ 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.*

Bestemmelsen fastslår at det skal betales forsinkelsesrente når et fastsatt arveavgiftskrav ikke blir betalt innen fristen. Utgangspunktet for renteberegningen er forfallstidspunktene som følger av skattebetalingsloven § 10-31 (førstegangsvedtak) eller § 10-53 (endringsvedtak). Renten løper f.o.m. dagen etter forfall t.o.m. den dagen betaling finner sted. Grunnlaget for renteberegningen er det fastsatte avgiftskravet eventuelt tillagt renter etter § 11-2. Rentesatsen er den til enhver tid gjeldende rentesats etter forsinkelsesrenteloven, jf. skattebetalingsloven § 11-6.

Etter § 11-1 annet ledd skal det ikke svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på avgiftsmyndighetens side.

Bestemmelsen erstatter arveavgiftsloven § 22 første ledd første punktum. Merk at bestemmelsen i arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum ikke er videreført i samme form i ny skattebetalingslov (se punkt 3.3).

Rente etter denne bestemmelsen løper etter at det er fastsatt et avgiftskrav, og ansvaret for beregningen ligger til innkrevingsmyndigheten.

### **3.3 Renter av arveavgiftskrav fastsatt ved førstegangsvedtak eller endringsvedtak etter ordinært forfall**

#### **3.3.1 Innledning**

Skattebetalingsloven § 11-2 fastslår renteplikt for avgiftspliktige ved arveavgiftsfastsettelse som finner sted etter at de ordinære forfallstidspunktene i skattebetalingsloven § 10-31 første ledd er passert. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

**§ 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 oppgave. Det skal ikke beregnes rente ved summarisk endring etter ligningsloven § 9-9.

(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 oppgave kom fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, med de unntak som følger av tredje til syvende ledd.

(3) Av økning i skatt etter ny avregning, jf. § 7-2, beregnes renten fra 1. januar i året etter ligningsåret.

(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) 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.

(7) 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 oppgave er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene, beregnes renten fram til betalingstidspunktet.

Lovbestemmelsen er aktuell for arveavgift i to ulike situasjoner:

- Endringsvedtak som medfører økning i arveavgift (§ 11-2 første ledd)
- Førstegangsfestsettelse etter ordinært forfall i § 10-31 første ledd (§ 11-2 sjette ledd)

Renteberegningen er ment å kompensere for den likviditetsfordel den avgiftspliktige har hatt ved å disponere avgiftsbeløpet i en periode etter det ordinære forfallstidspunktet.

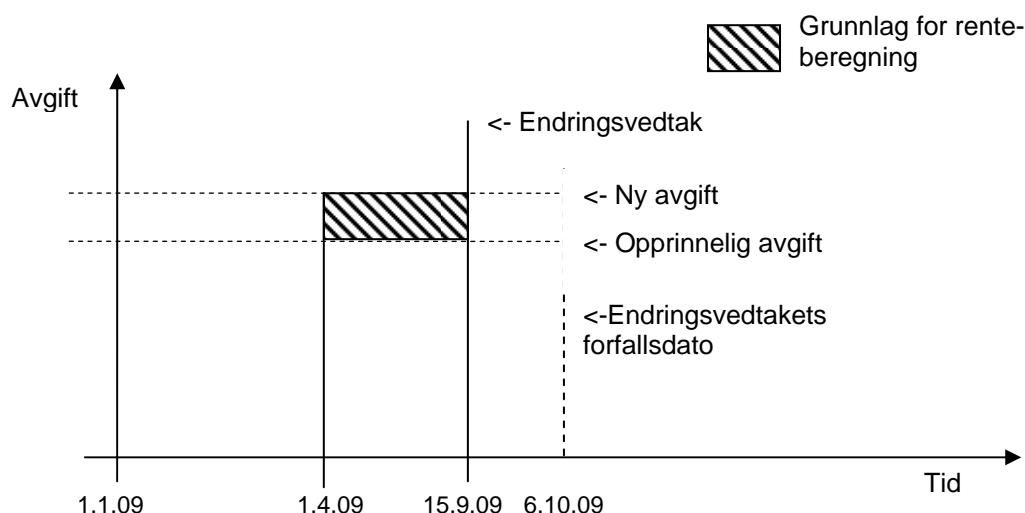
Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle år tillagt ett prosentpoeng, jf. skattebetalingsloven § 11-6. Dette gjelder renteberegning både etter § 11-2 første og sjette ledd.

### 3.3.2 Renteberegning ved endringsvedtak som medfører økt arveavgift (§ 11-2 første ledd)

Ved endringsvedtak som medfører at fastsatt arveavgift øker, skal det beregnes rente etter skattebetalingsloven § 11-2 første ledd. Grunnlaget for renteberegning er økningen i beregnet avgift. Dette tilsvarer differansen mellom beregnet avgift i endringsvedtaket og i sist foregående vedtak (enten dette er et førstegangsvedtak eller et annet endringsvedtak).

Rente beregnes i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-31 og frem til endringsvedtaket fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente frem til innbetalingstidspunktet (jf. § 11-2 syvende ledd). Se også punkt 3.3.4.

Eksempel: Gave ytes 1.1.09. Avgift forfaller til betaling (og blir betalt inn) 1.4.09. Den 15.9.09 fattes det et endringsvedtak der avgiften økes. Rente av økningen beregnes fra opprinnelig forfall og frem til endringsvedtaket skjer. Økningen forfaller til betaling tre uker senere, jf. § 10-53. (Vertikal, stiplet linje er endringsvedtakets forfallsdato.)



### 3.3.3 Renteberegning ved førstegangsfastsettelse etter ordinært forfall (§ 11-2 sjette ledd)

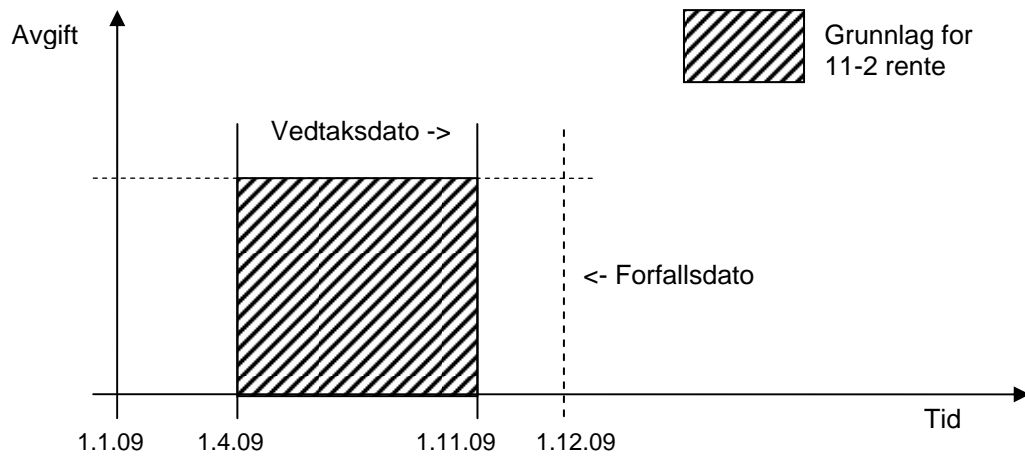
Skattebetalingsloven § 11-2 sjette ledd hjemler renteberegning når fastsettelse av avgiftskravet finner sted etter at de ordinære forfallstidspunktene i § 10-31 første ledd er passert. Denne bestemmelsen erstatter forsinkelsesrenter ved misligholdt opplysningsplikt etter den tidligere arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum.

Rente skal beregnes både dersom avgiftspliktige ikke overholder meldeplikten eller førstegangsfastsettelsen av andre grunner finner sted så sent at forfallstidspunktene i § 10-31 første ledd ikke kan overholdes. Rente beregnes fra det ordinære forfallstidspunktet og frem til avgiftsvedtak fattes. Grunnlaget for renteberegningen er den fastsatte arveavgift.

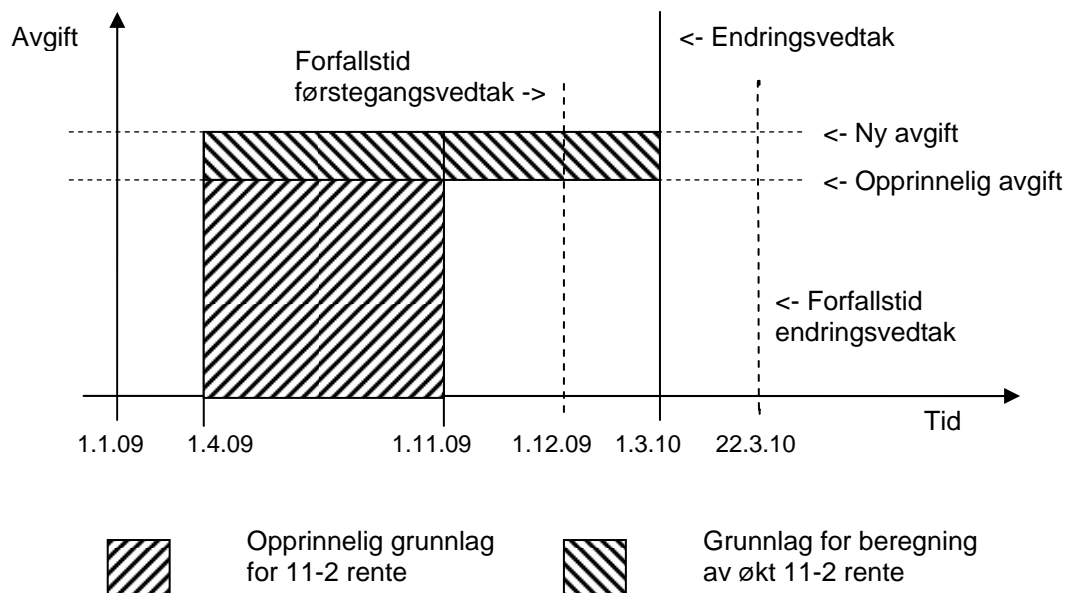
En viktig begrensning i bestemmelsen rekkevidde er inntatt i skattebetalingsforskriften § 11-2-5 (se punkt 3.3.4).

Er det foretatt innbetalinger før vedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. skattebetalingsloven § 11-2 syvende ledd.

Eksempel: Gave ytes 1.1.09 og avgift forfaller til betaling 1.4. Vedtak fattes 1.11. Rente kan i dette tilfelle beregnes fra 1.4 til 1.11. Avgift og rente forfaller til betaling en måned senere dvs. 1.12, jf § 10-31 fjerde ledd (stiplet, vertikal linje).



Eksempel: Samme situasjon som eksemplet over, men her blir det i tillegg vedtatt en økning 1.3.10. Det skal i dette tilfellet beregnes 11-2 renter av økningen fra opprinnelig forfall (1.4.09), og frem til dato for endringsvedtaket (1.3.10). (De vertikale, stiplete linjene angir forfallstid for hhv. førstegangsfastsettelsen og endringsvedtaket.)



### 3.3.4 Unntaket i skattebetalingsforskriften § 11-2-5

Skattebetalingsforskriften § 11-2-5 lyder slik:

#### **§ 11-2-5. Renter ved arveavgiftskrav betalt etter ordinært forfall**

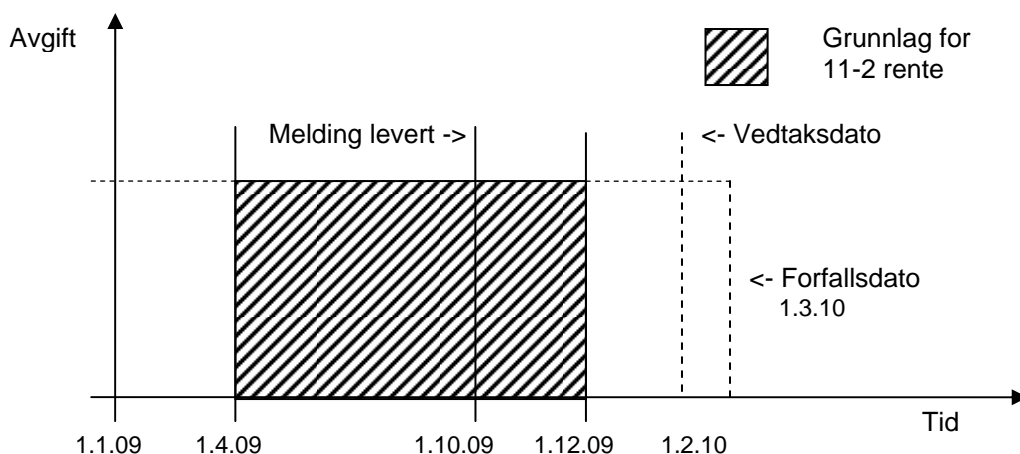
*Det skal ikke betales rente etter skattebetalingsloven § 11-2 når arveavgift i medhold av § 10-31 fjerde ledd først blir betalt senere enn forfallstidspunktene i § 10-31 første eller annet ledd, i den utstrekning dette skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side.*

Etter denne bestemmelsen skal det ikke betales rente etter skattebetalingsloven § 11-2, når arveavgift i medhold av § 10-31 fjerde ledd er betalt etter ordinært forfallstidspunkt og dette skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side, for eksempel lang saksbehandlingstid. Dette betyr i praksis at det bare er for den tidsperioden som skyldes forhold avgiftspliktige er nærmest til å bære ansvaret for som skal renteberegnes.

Etter Skattedirektoratets vurdering må den samme forståelsen legges til grunn i forhold til endringsvedtak med forfall etter skattebetalingsloven § 10-53.

Konsekvensen av dette er at det i den enkelte sak må foretas en konkret vurdering av hvor stor del av årsaken til den forsinkede fastsettelsen som skyldes den avgiftspliktige, og hvor stor del som eventuelt skyldes avgiftsmyndigheten selv. For den delen av saksbehandlingstiden som skyldes avgiftsmyndigheten, skal ikke avgiftspliktige bli belastet med renter, enten den aktuelle hjemmel for renteberegning er § 11-2 første eller sjette ledd.

Eksempel: Gave ytes 1.1.09 og arveavgift forfaller til betaling 1.4.09, dvs. tre måneder etter at gaven ble gitt. Fristen for å levere gavemelding er 1. februar 2009. Avgiftsmyndighetene mottar gavemelding 1. oktober 2009, som er 8 måneder for sent. Arveavgiftsvedtak fattes og meddeles den avgiftspliktige 1. februar 2010. Avgiftsmyndigheten har vurdert at perioden 1. desember 2009 til 1. februar 2010 skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side. Rente etter § 11-2 skal dermed i dette tilfelle beregnes fra 1. april 2009 til 1. desember 2009. Dersom arveavgiften ble innbetalt 1. september 2009 skal renter kun beregnes frem til dette tidspunktet. Arveavgiften og rente etter § 11-2 forfaller til betaling en måned etter vedtaket ble meddelt avgiftspliktige, det vil si 1.1.08, jf. § 10-31 fjerde ledd.



### **3.4 Renter ved forsinket utbetaling av arveavgift**

Ved forsinket utbetaling av arveavgift skal det betales forsinkelsesrente etter skattebetalingsloven § 11-3. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

#### **§ 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.*

Ved for sen tilbakebetaling (fra statens side) av for mye innbetalt arveavgift og renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-4, skal det beregnes rente av det samlede tilbakebetalingsbeløpet fra forfallstid for utbetalingen (tre uker etter vedtaket jf. § 10-60) og frem til utbetaling finner sted. Rentesatsen er den til enhver tid gjeldende rentesats etter forsinkelsesrenteloven, jf. skattebetalingsloven § 11-6.

Etter § 11-3 annet ledd skal det ikke svare forsinkelsesrente etter denne bestemmelsen dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på avgiftspliktiges side.

Bestemmelsen er ny i forhold til arveavgiftskrav.

### **3.5 Renter ved utbetaling etter vedtak om nedsettelse av arveavgift**

Ved endringsvedtak som medfører at tidligere fastsatt (og innbetalt) arveavgift settes ned, skal det beregnes (til gode)renter etter skattebetalingsloven § 11-4. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

#### **§ 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 oppgave, 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 eller utlegg av skattelisten er kunngjort.*

*(3) Ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt, ytes renter fra tre uker etter fristen for innlevering av oppgave for vedkommende termin, jf. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 31, 31a, 33 og 40.*

*(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.

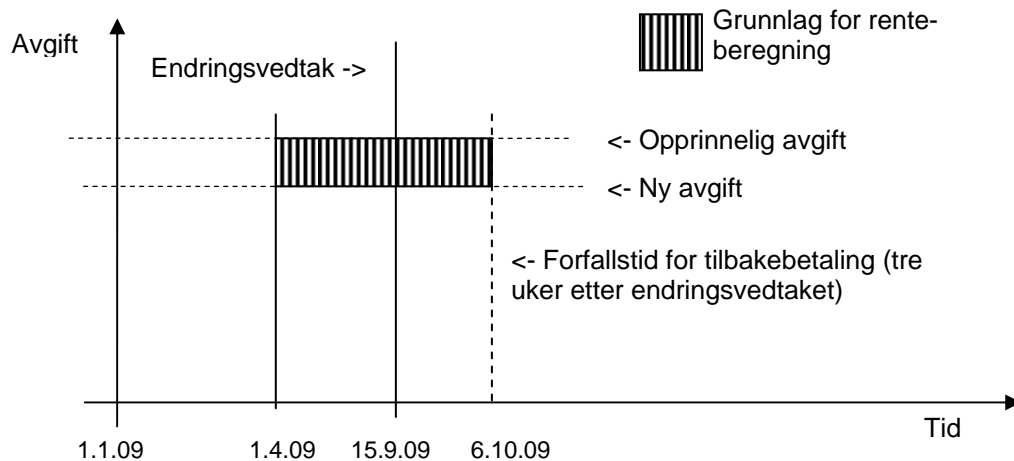
Grunnlaget for renteberegningen er differansen mellom beregnet avgift i endringsvedtaket og i sist foregående vedtak (enten dette er et førstegangsvedtak eller et annet endringsvedtak). I tillegg skal det ytes rentegodtgjørelse på tidligere beregnede og innbetalte renter etter § 11-1 og § 11-2 på det nedsatte beløp.

Renten beregnes i tidsperioden fra innbetaling (av det nedsatte beløp) fant sted og frem til fristen for tilbakebetaling etter § 10-60 (tre uker etter endringsvedtaket). Dette gjelder selv om beløpet faktisk utbetales før fristen. Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle år, jf. skattebetalingsloven § 11-6.

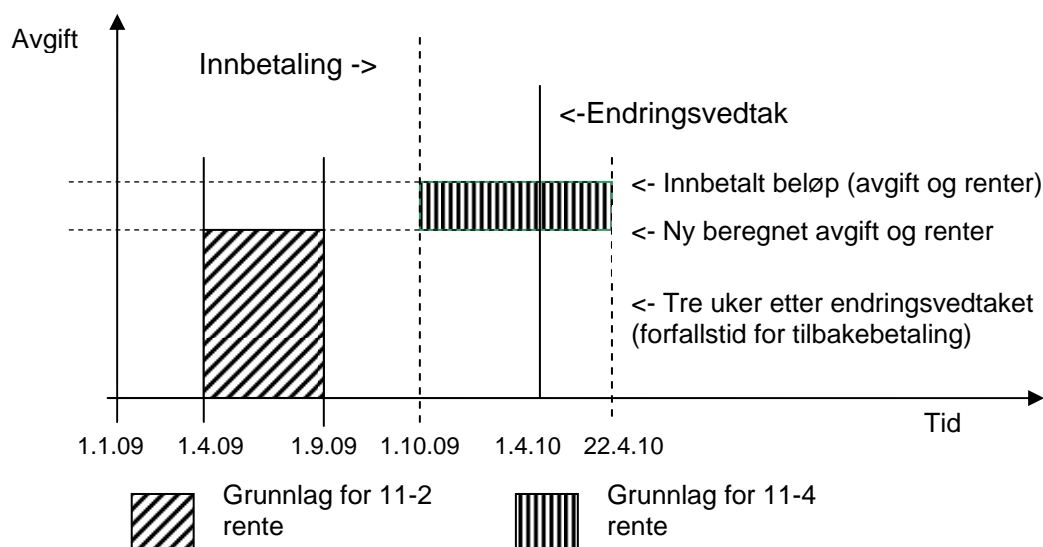
Tidligere beregnede renter etter § 11-1 og § 11-2 på det nedsatte beløp som ikke er innbetalt, fratreges.

Bestemmelsen erstatter den tidligere arveavgiftslov § 22 annet ledd. I motsetning til tidligere regel om at avgiften måtte ha vært innbetalt i minst tre måneder, skal det nå beregnes rente uansett hvor kort tid som er gått mellom innbetaling og utbetaling

Eksempel: Gave ytes 1.1.09. Avgift forfaller til betaling (og blir betalt inn) 1.4.09. Den 15.9.09 fattes det et endringsvedtak der avgiften nedsettes. Rente av nedsettelsen beregnes fra innbetaling og frem til tre uker etter endringsvedtaket. (Vertikal, stiplet linje er tre uker etter endringsvedtaket.)



Eksempel: Gave ytes 1.1.09 og avgift forfaller til betaling 1.4.09. Førstegangsvedtak fattes 1.9.09 og det beregnes rente av avgiftsbeløpet fra opprinnelig forfall og frem til vedtak fattes (§ 11-2 sjette ledd). Avgift og renter blir innbetalt 1.10.09 (vertikal stiplet linje). Endringsvedtak der avgiften settes ned blir fattet 1.04.10. Renter på det nedsatte beløp og for mye innbetalt § 11-2- rente, beregnes fra 1.10 (innbetalingsdato) til tre uker etter at endringsvedtaket ble fattet (vertikal, stiplet linje).



### 3.6 Flere endringsvedtak – særlig om nedsettelse etterfulgt av økning

Ved flere etterfølgende endringsvedtak skal ikke tidligere renteberegninger tas opp igjen og endres. I stedet beregnes rente på bakgrunn av endringen i avgift i forhold til sist foregående vedtak.

I de tilfellene der et endringsvedtak hvor avgiften nedsettes blir etterfulgt av et vedtak der avgiften økes igjen, har skattebetalingsforskriften § 11-2-3 annet ledd en særregel om hvilken rentesats som skal benyttes. Bestemmelsen sier at ved beregningen av renter etter § 11-2 av arveavgiftskrav som tidligere har vært innbetalt en periode og som det ved tilbakebetalingen er ytt rente for etter skattebetalingsloven § 11-4, skal det "benyttes samme sats som etter § 11-4 for den[ne] perioden".

Regelen er ment å kompensere for at rentesatsen etter § 11-2 er ett prosentpoeng høyere enn etter § 11-4. Gjennom denne særregelen slipper avgiftspliktige således å betale en høyere rente på avgiftskravet i den perioden det tidligere har vært innbetalt, enn det som vedkommende fikk godtgjort ved den tidligere tilbakebetalingen.

Eksempel: Gave ytes 1.1.09 og avgift forfaller til betaling 1.4.09. Førstegangsvedtak fattes 1.9.09 og det beregnes rente av avgiftsbeløpet fra opprinnelig forfall og frem til vedtak fattes (jf. § 11-2 sjette ledd). Avgift og renter blir innbetalt 1.10.09.

Endringsvedtak der avgiften settes ned blir fattet 1.12.09. Renter på det nedsatte beløp og for mye innbetalt § 11-2-rente, beregnes fra innbetalingen 1.10.09 og til forfallstidspunktet for tilbakebetalingen 22.12.09 (tre uker etter endringsvedtaket, jf. § 10-60).

1.3.10 blir det oppdaget at det var feil å sette ned avgiften slik at et nytt endringsvedtak blir fattet der avgiften økes igjen. Økningen i avgift samt renter etter § 11-2 på det økte avgiftsbeløpet skal beregnes fra ordinært forfallstidspunkt 1.4.09 og til endringsvedtaket blir fattet 1.3.10. I henhold til særregelen i skattebetalingsforskriften § 11-2-3 for renteberegning ved flere endringer i forhold til tidligere vedtak, skal rentesatsen for denne beregningen tilsvare satsen for renter etter § 11-4 i den perioden arveavgiftskravet tidligere har vært innbetalt. I perioden fra 1.10.09 til 22.12.09 skal således rentene etter § 11-2 for økningen i arveavgift beregnes med samme sats som etter § 11-4. For perioden fra 1.04.09 til 1.10.09 og fra 22.12.09 til 1.3.10 beregnes rente etter vanlig sats, jf. § 11-2.

### **3.7 Innbetalinger uten motpost**

Det skal ikke ytes rentegodtgjørelse i de tilfeller der avgiftspliktige har foretatt innbetalinger som ikke senere dekkes av et krav.

### **3.8 Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse**

Det er satt en minstegrense på 50 kr for betaling og tilbakebetaling av renter. For § 11-2 og 11-4 rente gjelder grensen når hovedstol og renter ikke blir behandlet under ett, men splittes i to transaksjoner. Se skattebetalingsforskriften:

#### *§ 10-4-2*

*Forsinkelsesrenter, jf. skattebetalingsloven [§ 11-1](#) og [§ 11-3](#), mindre enn 50 kroner betales eller tilbakebetales ikke. Tilsvarende gjelder dersom renter og rentegodtgjørelse etter [§ 11-2](#) og [§ 11-4](#) i særlige tilfeller oppstår som krav på slik måte at rentene faller utenfor regulering sammen med hovedstol etter [§ 10-4-1](#).*

For 11-1 og 11-3 renter trådte beløpsgrensen i kraft den 01.01.2008. For 11-2 og 11-4 renter trådte beløpsgrensen i kraft den 01.04.2010.

### **3.9 Foreldelse i skattebetalingsloven kapittel 12**

Reglene om foreldelse av arveavgiftskrav er flyttet fra arveavgiftsloven § 33A til den nye skattebetalingsloven § 12-1. Foreldelsesfristen løper fra forfall i henhold til sktbl §§ 10-31 og 10-32 og rentene foreldes sammen med hovedstol. Foreldelsesfristens lengde er fortsatt 10 år.

### **3.10 Overgangsregler**

Det er ikke fastsatt særskilte overgangsregler i forbindelse med ikrafttreddelsen av ny skattebetalingslov. Det innebærer at reglene om forfall og renter i arveavgiftsloven gjelder til 31. januar 2007. For pågående saker ved ikrafttredelsestidspunktet vil såldes gamle og nye regler komme til anvendelse.

## **4 Regler om forfall og renter før 1. januar 2008**

### ***4.1 Innledning***

I det følgende redegjøres for de forfalls- og rentebestemmelsene som gjaldt frem til skattebetalingsloven trådte i kraft 1. januar 2008. De følgende avsnitt tilsvarer i sin helhet det tidligere Håndbøkskapitlet "Forsinkelsesrenter".

**NB! Alle lovhenviisningene i punkt 4 gjelder arveavgiftsloven slik den lød frem til 31. desember 2007.**

### ***4.2 Arveavgiftslovens forfallsregler***

Arveavgiftslovens alminnelige regler om betalingsforfall for avgiftskravet er inntatt i §§ 20 og 21. Forfallstidspunktet er som hovedregel fastsatt med utgangspunkt i tidspunktet for mottakers rådgighetserverv, jf §§ 9 og 10.

Når en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at arveavgiftsberegningen kan foretas innen lovens forfallstidspunkt, angir arveavgiftsloven § 20, tredje ledd at avgiftsmyndigheten enten kan foreta en foreløpig avgiftsberegning, eller utsette avgiftsfastsettelsen. Avgiften kan i slike tilfeller ikke kreves innbetalt tidligere enn en måned etter at beregningen er meddelt den avgiftspliktige.

I forhold til denne bestemmelsen, legger Skattedirektoratet til grunn at et vedtak er "meddelt" når det er avsendt fra skattefogdkontoret.

### ***4.3 Arveavgiftslovens renteregler***

#### ***4.3.1 Hovedregel***

Arveavgiftsloven § 22 første ledd angir i hvilke tilfeller det pliktes renter av avgiftskravet. Etter bestemmelsens første punktum pliktes det forsinkelsesrenter dersom den avgiftspliktige oversitter den forfallstid som følger av lovens §§ 20 eller 21. Bestemmelsen kommer til anvendelse ved regulært betalingsmislighold.

#### ***4.3.2 Særregel ved utsatt avgiftsberegning***

Bestemmelsens annet punktum gjelder tilfeller hvor avgiftsberegningen utsettes utover lovens forfallstid, jf § 20, tredje ledd. Når forfallstidspunktet i slike tilfeller forskyves, pliktes det renter av avgiftsbeløpet for den mellomliggende tid, for så vidt forsinkelsen skyldes at den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen har forsømt sin opplysningsplikt etter lovens kapittel VI.

### ***4.4 Vilkår for renteplikt ved utsatt forfall***

#### ***4.4.1 Forskjøvet forfall***

Arveavgiftsloven § 22 første ledd, annet punktum gjelder bare tilfeller hvor avgiften blir betalt etter lovens forfallstid.

At melding innkommer etter utløpet av meldefristene i § 25 er derfor ikke i seg selv tilstrekkelig til å ilegge renter, dersom meldingen innkommer tidsnok til at avgiften likevel kan betales innen lovens forfall.

Eksempel:

Arvemelding mottas 10 måneder etter dødsfallet, og skattefogden foretar arveavgiftsberegningen med én gang. Forfallstidspunktet vil her være 12 måneder fra dødsfallet, i samsvar med § 20 første ledd bokstav a. Det vil dermed ikke være grunnlag for å ilegge renter, selv om meldefristen etter § 25 første ledd er oversittet. (Blir avgiften ikke betalt innen forfall, pliktes det renter etter bestemmelsens første punktum.)

#### **4.4.2 Forsinkelsen må skyldes den avgiftspliktige**

Rentebestemmelsen i arveavgiftsloven § 22 første ledd, annet punktum, omfatter i prinsippet alle saker hvor avgiftsberegningen foretas så sent at avgiftskravets forfall utskytes utover lovens forfallstidspunkt.

Plikten til å svare renter er i slike tilfeller likevel ikke ubetinget. Lovens vilkår for renteplikt er at forsinkelsen helt eller delvis må skyldes den avgiftspliktiges forsømmelse av opplysningsplikten. Skyldes forsinkelsen andre forhold, for eksempel skattefogdkontorets saksbehandlingstid, gir loven ikke adgang til å pålegge renter.

Fra Finansdepartementets rundskriv nr. 2 av 20. februar 1965, merknaden til § 22 gjengis:

"I annet punktum er det spørsmål om renteplikt for tiden mellom ordinær forfallstid etter § 20, første og annet ledd, og den utsatte forfallstid etter § 20, tredje ledd. Det skal ikke svares morarenter i dette tidsrom med mindre den forsinkede avgiftsberegning skyldes at den avgiftspliktige har forsømt sin opplysningsplikt etter loven.

Hvorvidt betingelsene for dette foreligger, vil avgiftspliktige kunne få prøvet for domstolene. Avgiftsmyndigheten bør bruke adgangen til å kreve renter etter bestemmelsen med noen forsiktighet."

Renteplikten er betinget av at den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen har "forsømt sin opplysningsplikt etter kapittel VI".

Bestemmelsen retter seg først og fremst mot tilfeller hvor arv- eller gavemelding ikke er innsendt i samsvar med reglene i arveavgiftsloven § 25, men også andre tilfeller av forsømt opplysningsplikt etter kapittel VI omfattes.

Forsømmelser fra en fullmektigs side må i denne sammenheng vanligvis likestilles med forsømmelser fra den avgiftspliktige selv.

#### **4.4.3 Renter av avgiftsbeløpet**

Renter beregnes av selve avgiftsbeløpet. Er de overførte midler under avgiftspliktig størrelse, kan det ikke ilegges renter, selv om lovens øvrige vilkår for renteplikt er til stede.

Eventuelt fradrag i arveavgiften etter aal. § 19A skal gjøres før det beregnes forsinkelsesrente. Overstiger fradraget den beregnede avgift, kan det ikke ilegges forsinkelsesrente.

Ved et lovumiddelbart avgiftsfritak, som etter aal. § 4 femte ledd, vil det i det fleste tilfeller ikke oppstå spørsmål om ileggelse av tilleggsavgift eller forsinkelsesrente.

Det kan imidlertid oppstå tilfeller der skattefogdkontoret er avhengig av opplysninger fra arvingen selv for å avgjøre spørsmålet om avgiftsfrihet (for eksempel ved privat opprettede legat, der formålet ikke er presisert i arvemeldingen). Hvis mottaker etter forespørsel fra skattefogdkontoret ikke redegjør for sitt formål, skal arven avgiftsberegnes på vanlig måte. Ved manglende betaling, vil det da kunne oppstå et krav om forsinkelsesrente, jf. aal. § 22.

Hvis i det ettertid fremlegges dokumentasjon som tilsier at mottaker er allmenntilgjengelig, legger Skattedirektoratet til grunn at kravet aldri har vært reelt, slik at både avgiftskravet og eventuelle forsinkelsesrenter skal frafalles.

#### **4.4.4 Vurdering av renteplikten i den enkelte sak**

Utgangspunktet er at det fattes vedtak om krav på arveavgift i saken. Videre må avgiftens forfallstidspunkt være forsinket i forhold til lovens alminnelige forfallsregler.

Ved avgjørelsen av rentespørsmålet må skattefogdkontoret vurdere konkret om forsinkelsen helt eller delvis kan tilskrives den avgiftspliktiges forsømmelse av opplysningsplikten, og i tilfelle hvor stor del av forsinkelsen som skyldes den avgiftspliktige.

Finansdepartementet har lagt til grunn at dette er et skjønn som avgiftsmyndigheten er pliktig til å utøve. Fra departementets brev av 21. februar 1994 til Skattefogden i Oslo og Akershus gjengis:

"Når det ikke er utøvet slikt skjønn, kan det etter departementets oppfatning knyttes usikkerhet til hvorvidt avgjørelsen er gyldig. En slik vurdering bør således fremkomme i det vedtak som statuerer plikten til å betale renter. "

Spørsmålet om plikt til å svare forsinkelsesrenter melder seg særlig i saker hvor melding er innsendt etter utløpet av fristen i arveavgiftsloven § 25. Skattefogdkontoret må i slike tilfeller vurdere konkret hvilken betydning fristoversittelsen har hatt når det gjelder tidspunktet for avgiftsberegningen. Utgangspunktet må her være det enkelte kontors generelle saksbehandlingstid på det tidspunkt da meldingen skulle ha vært innsendt.

Fristoversittelsen må veies opp mot saksbehandlingstiden. Er det sannsynlig at saken ikke ville ha blitt behandlet tidligere, selv om meldingen hadde vært innsendt til rett tid, kan det vanskelig sies at forsinkelsen skyldes den avgiftspliktiges forsømmelse. Synes det derimot klart at forsinkelsen helt eller delvis må tilskrives den avgiftspliktige, pliktes det renter av avgiftsbeløpet.

### **4.5 Renteberegningen**

#### **4.5.1 Generelt**

Når vilkårene for å ilegge renter av avgiftsbeløpet foreligger, er utgangspunktet at det skal beregnes renter for hele tidsrommet fra forfall i henhold til loven til faktisk forfall. Dette utgangspunkt modifiseres imidlertid gjennom lovens ordlyd, idet arveavgiftsloven § 22 første ledd angir at det pliktes renter "for så vidt" forsinkelsen skyldes den avgiftspliktiges forsømmelse. Renteplikten gjelder derfor bare den del av forsinkelsen som skyldes avgiftspliktiges forhold.

Dette innebærer at skattefogdkontoret i den enkelte sak må foreta en konkret vurdering av hvor stor del av forsinkelsen som skyldes den avgiftspliktige, og hvor stor del som eventuelt skyldes skattefogden selv. Saksbehandlingstid etter at melding faktisk er mottatt, skal ikke

belastes den avgiftspliktige. Etter dette tidspunkt, beror sakens videre skjebne på skattefogdkontorets interne forhold.

Det bør fremgå av vedtaket at skattefogden ved renteberegningen har vurdert forsinkelsen i forfall i forhold til egen saksbehandlingstid. Dette kan f. eks. gjøres ved å innta en setning som sier at det ved renteberegningen er gjort fradrag for x antall måneder som anses å skyldes skattefogdkontorets generelle saksbehandlingstid.

Ved vurderingen av hvor stor del av forsinkelsen som skyldes henholdsvis skattefogdkontoret og den avgiftspliktige, bør det tas utgangspunkt i kontorets generelle saksbehandlingstid for lignende saker på det tidspunkt da meldingen skulle ha vært innsendt. Forsinkelsen må vurderes konkret i forhold til situasjonen ved den enkelte skattefogdkontor.

#### **4.5.2 Eksempler**

Følgende eksempler kan illustrere aktuelle problemstillinger:

Ved gave:

Arveavgiftsloven forutsetter en saksbehandlingstid på én måned. Starttidspunktet vil være det tidspunkt da meldingen skal være mottatt, dvs. én måned etter at gaven er ytt. Skal forfall for avgiftskravet være tre måneder etter at gaven er ytt, må vedtaket foreligge senest to måneder fra gavedato, jf. også § 20 tredje ledd siste punktum. Følgende tidslinje kan illustrere dette:

Gaven ytes:	Meldefrist	Vedtak	Forfall
1. januar	1. februar	1. mars	1. april

.....|.....|.....|.....|.....

I dette tilfellet er lovens utgangspunkt at vedtak må foreligge senest 1. mars.

Behandles kontorets gavesaker fortløpende etter gavedato innenfor disse tidsrom, og melding kommer inn innen 1. mars, vil saken kunne behandles uten utsatt forfall.

Kommer meldingen derimot etter 1. mars, vil skattefogdkontoret ikke rekke å behandle saken slik at forfall blir 1. april. Det vil dermed foreligge en forsinkelse som skyldes at den avgiftspliktige ikke har overholdt meldeplikten. Kommer meldingen f. eks. 28. mars, kan forfall tidligst settes til 28. april. Det pliktes da renter for tidsrommet mellom 1. og 28. mars.

Er kontorets faktiske saksbehandlingstid for gavesaker pr. 1. februar f. eks. seks måneder, må det legges til grunn at saken ikke ville ha blitt behandlet før 1. august, selv om meldingen hadde vært innsendt i rett tid. Innkommer meldingen i et slikt tilfelle f. eks. 1. juli, dvs. fem måneder for sent i forhold til § 25 annet ledd, vil den likevel være innkommet tidsnok til at den kan tas under behandling innenfor kontorets generelle saksbehandlingstid.

Innsendes meldingen i stedet 1. februar året etter, må den del av forsinkelsen som er påløpt mellom 1. august og 1. februar året etter tilskrives den avgiftspliktige.

Ved arv:

A dør 1. juni 1997. Meldefristen er 1. desember, men arvemeldingen innkommer først 1. november 1998. Er kontorets alminnelige saksbehandlingstid pr. 1. desember 1997 to år, må det legges til grunn at saken vil bli behandlet ca 1. desember 1999. At arvemeldingen først

innkommer elleve måneder etter meldefristens utløp, vil derfor i dette tilfellet ikke påvirke forfallstidspunktet. Det vil dermed ikke være grunnlag for å ilegge forsinkelsesrente.

1. juni 1997      1. des. 1997      1. nov. 1998                      1. des. 1999  
-----|-----|-----|-----|-----

Er kontorets saksbehandlingstid i dette tilfelle i stedet åtte måneder, slik at saken ved rettidig innsendt melding ville ha blitt behandlet 1. august 1998, må forsinkelsen i tidsrommet fra 1. august 1998 til melding faktisk innkommer i november tilskrives den avgiftspliktige.

Behandles meldingene fortløpende etter hvert som de kommer inn, vil forfall ifølge arveavgiftsloven § 20 første ledd være 12 måneder fra dødsdato, i dette tilfellet 1. juni 1998. Under denne forutsetning, pliktes det renter for tiden mellom 1. juni 1998 og 1. november 1998.

#### **4.6 Rentesats**

Forsinkelsesrenteloven er endret med virkning fra og med 1. januar 2004. Endringene innebærer at rentesatsen skal fastsettes hvert halvår, med virkning fra 1. januar og fra 1. juli.

Rentesatsen fastsettes av Finansdepartementet. En historisk oversikt over forsinkelsesrentesatsen er tilgjengelig på departementets hjemmeside på internett ([www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)).

#### **4.7 Rentespørsmålet ved skjønnsmessig avgiftsberegning**

Er melding ikke innsendt, eller er meldingen mangelfull, kan skattefogden foreta arveavgiftsberegning i medhold av arveavgiftsloven § 30 a. I slike tilfeller vil den avgiftspliktige normalt ha mottatt flere purringer og varsel om skjønnsfastsettelse.

Rentespørsmålet må her avgjøres ut fra de samme vurderinger som i tilfeller hvor meldingen er for sent innsendt. I tilfeller hvor det ikke foreligger noen melding, bør renter likevel beregnes frem til faktisk forfall. Det bør imidlertid gis fradrag for skattefogdkontorets generelle saksbehandlingstid her som ellers.

#### **4.8 Foreldelse**

Det følger av arveavgiftsloven § 33a, tredje ledd, at krav på renter ikke foreldes før selve avgiftskravet.

Den alminnelige foreldelsesfrist for arveavgift er 10 år. For gaver og utdelinger fra uskiftet bo, begynner foreldelsesfristen ikke i noe tilfelle å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om utdelingen i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd. Det er de avgiftspliktige som har bevisbyrden for at melding er gitt.