



Skatteetaten



**TOLL
CUSTOMS**

Skattebetalings- håndboken

1. utgave 2010

Gyldendal Norsk Forlag AS 2010
1. utgave, 1. opplag 2010

ISBN 978-82-05-40069-6

Utarbeidet av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet
www.skatteetaten.no / www.toll.no

Sats: Type-it AS
Brødtekst: Plantin 9,7/10 pkt
Papir: 70 g Rapido
Trykk: AIT Otta AS 2010

www.gyldendal.no/akademisk
akademisk@gyldendal.no

Forord

Dette er den første utgaven av skattebetalingshåndboken.

Håndboken tar sikte på å gi en omtale av de enkelte bestemmelsene i skattebetalingsloven av 2005. Til forskjell fra skattebetalingsloven av 1952 som kun regulerte betaling og innkreving av skattekrav, regulerer skattebetalingsloven av 2005 betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav som innkreves av de kommunale skatteoppkreverne, skattekontoret eller tollregionen. Videre inneholder loven et nytt paragrafsystem og en ny systematikk, samt at det er gitt en samleforskrift (skattebetalingsforskriften) til loven.

Loven trådte i kraft 1. januar 2008 for merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter og 1. januar 2009 for de øvrige skatte- og avgiftskravene.

En målgruppe for håndboken er innkrevingsmiljøet i skatteetaten, inkludert de kommunale skatteoppkreverne, og toll- og avgiftsetaten. Boken er for disse ment som et bidrag til å forenkle arbeidet og til å oppnå en mest mulig ensartet praksis i og på tvers av etatene. En annen målgruppe er eksterne aktører og deres rådgivere. Vi håper at stoffet kan bidra til en enkel forståelse av regelverket.

Skattebetalingshåndboken er utarbeidet av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet. Det er ønskelig med tilbakemeldinger fra brukerne på bokens form og innhold. Henvendelser kan rettes til Skattedirektoratet eller Toll- og avgiftsdirektoratet. E-post kan sendes til adressen skattebetalingshandbok@skatteetaten.no.

Om bruk av boken

Skattebetalingshåndboken er ordnet etter paragrafene i skattebetalingsloven av 2005. Siktemålet med boken er å gi en oversikt over gjeldende rett, belyst ved bl.a. rettspraksis, samt Finansdepartementets, Skattedirektoratets og Toll- og avgiftsdirektoratets uttalelser og praksis. Håndboken tar også sikte på å beskrive ny rett i forhold til rettstilstanden før ikrafttreddelsen av ny skattebetalingslov. Da skattebetalingsloven av 2005 i stor grad gir like regler for de ulike skatte- og avgiftskravene, vil det variere om dagens gjeldende rett også gjaldt for det enkelte skatte- og avgiftskravet før loven trådte i kraft.

Omtalen av paragrafene innledes med en gjengivelse av bestemmelsens ordlyd og en oversikt over forarbeider og eventuelle forskrifter. Deretter følger normalt en kortfattet generell omtale av bestemmelsen før det knyttes kommentarer til alle ledd i bestemmelsen.

Det er ikke utarbeidet et stikkordregister til denne første utgaven av boken.

Et av formålene med utgivelsen av Skattebetalingshåndboken er å oppnå en mest mulig lik forvaltningspraksis. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet forutsetter derfor at de anvisninger boken gir, normalt blir fulgt i etatene.

Manuset er ajourholdt per 1. april 2010.

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet
Oslo, mars 2010

Oversikt over lover omtalt i boken

Aksjeloven (lov 13. juni 1997 nr. 44)
Allmennaksjeloven (lov 13. juni 1997 nr. 45)
Arbeidsmiljøloven (lov 17. juni 2005 nr. 62)
Arbeidsmarkedsloven (lov 10. desember 2004 nr. 76)
Artistskatteloven (lov 13. desember 1996 nr. 87)
Arveavgiftsloven (lov 19. juni 1964 nr. 14)
Arveloven (lov 3. mars 1972 nr. 5)

Beredskapsloven (lov 15. desember 1950 nr. 7)
Bidragsinnkrevingsloven (lov 29. april 2005 nr. 20)
Bokføringsloven (lov 19. november 2004 nr. 73)

Dekningsloven (lov 8. juni 1984 nr. 59)
Domstolloven (lov 13. august 1915 nr. 5)

Ferieloven (lov 29. april 1988 nr. 21)
Finansavtaleloven (lov 25. juni 1999 nr. 46)
Finansieringsvirksomhetsloven (lov 10. juni 1988 nr. 40)
Finanstilsynsloven (lov 7. desember 1956 nr. 1)
Folketrygdloven (lov 28. februar 1997 nr. 19)
Foreldelsesloven (lov 18. mai 1979 nr. 18)
Foretakeregisterloven (lov 21. juni 1985 nr. 78)
Forurensningsloven (lov 13. mars 1981 nr. 6)
Forvaltningsloven (lov 10. februar 1967)
Forsikringsavtaleloven (lov 16. juni 1989 nr. 69)
Forsikringsloven (lov 10. juni 2005 nr. 44)
Forsinkelsesrenteloven (lov 17. desember 1976 nr. 100)

Gjeldsbrevloven (lov 17. februar 1939 nr. 1)
Gjeldsordningsloven (lov 17. juli 1992 nr. 99)
Godtroervervloven (lov 2. juni 1978 nr. 37)

Håndverkertjenesteloven (lov 16. juni 1989 nr. 63)

Innskuddspensjonsloven (lov 24. november 2000 nr. 81)
Introduksjonsloven (lov 4. juli 2003 nr. 80)

Jan-Mayen skatteloven (lov 29. november 1996 nr. 69)

Kommuneloven (lov 25. september 1992 nr. 107)
Konkursloven (lov 8. juni 1984 nr. 58)

Ligningsloven (lov 13. juni 1980 nr. 24)
Lønnsgarantiloven (lov 14. desember 1973 nr. 61)

Merverdiavgiftskompensasjonsloven (lov 12. desember 2003 nr. 108)
Merverdiavgiftsloven (lov 19. juni 2009 nr. 58, avløst av lov 19. juni 1969 nr. 66)
Motorkjøretøy - og båtavgiftsloven (lov 19. juni 1959 nr. 2)

Offentleglova (lov 19. mai 2006 nr. 16)

Panteloven (lov 8. februar 1980 nr. 2)
Petroleumsskatteloven (lov 13. juni 1975 nr. 35)
Produktkontrollloven (lov 11. juni 1976 nr. 79)

Regnskapsloven (lov 17. juli 1998 nr. 56)
Rettsgebyrloven (lov 17. desember 1982 nr. 86)

SE-loven (lov 1. april 2005 nr. 14)
Selskapsloven (lov 21. juni 1985 nr. 83)
Sentralbankloven (lov 24. mai 1985 nr. 28)
Sjøloven (lov 24. juni 1994 nr. 39)
Skattebetalingsloven (lov 17. juni 2005 nr. 67, avløst av lov 21. november 1952 nr.2)
Skatteloven (lov 26. mars 1999 nr. 14)
Skifteloven (lov 21. mars 1930 nr. 21)
Sosialtjenesteloven (lov 13. desember 1991 nr. 81)
Statsforetaksloven (lov 30. august 1991 nr. 71)
Straffeloven (lov 22. mai 1902 nr. 10)
Straffeprosessloven (lov 22. mai 1981 nr. 25)
Svalbardskatteloven (lov 29. november 1996 nr. 68)
Særagiftsloven (lov 19. mai 1933 nr. 11)

Tinglysingsloven (lov 7. juni 1935 nr. 2)
Tolloven (lov 21. desember 2007 nr. 119)
Tvangsfullbyrdelsesloven (lov 26. juni 1992 nr. 86)
Tvisteloven (lov 17. juni 2005 nr. 90)

Utlendingsloven (lov 24. juni 1988 nr. 64)

Vegtrafikkloven (lov 18. juni 196

Innhold

Forord		III
Om bruk av boken		IV
Oversikt over lover omtalt i boken		V
Del I. Innledende bestemmelser		1
Kapittel 1. Lovens virkeområde		3
1-1 § 1-1. Virkeområde		3
1-1.1 Forarbeider		4
1-1.2 Generelt om § 1-1		4
1-1.3 § 1-1 første ledd		5
1-1.4 § 1-1 annet ledd – Skatte- og avgiftskrav		5
1-1.4.1 § 1-1 annet ledd bokstav a – Formues- og inntektsskatt mv.		5
1-1.4.2 § 1-1 annet ledd bokstav b – Artistiskatt		5
1-1.4.3 § 1-1 annet ledd bokstav c – Petroleumsskatt		6
1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav d – Arbeidsgiveravgift		6
1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav e – Arveavgift		6
1-1.4.6 § 1-1 annet ledd bokstav f – Merverdiavgift		6
1-1.4.7 § 1-1 annet ledd bokstav g og h – Særagifter		7
1-1.4.8 § 1-1 annet ledd bokstav i – Toll		7
1-1.5 § 1-1 tredje ledd – Krav som loven gjelder tilsvarende for		7
1-1.5.1 § 1-1 tredje ledd bokstav a – Renter, omkostninger og gebyrer		7
1-1.5.2 § 1-1 tredje ledd bokstav b – Forsinkelsesavgift, tilleggsavgift, tilleggsavgift og tilleggstoll		8
1-1.5.3 § 1-1 tredje ledd bokstav c – Tvangsmulkt		8
1-1.5.4 § 1-1 tredje ledd bokstav d – Ansvarsbeløp		8
1-2 § 1-2. Andre offentlige krav		9
1-2.1 Forarbeider og forskrifter		9
1-2.2 Generelt om § 1-2		9
1-3 § 1-3. Tilbakesøkningskrav		11
1-3.1 Forarbeider		11
1-3.2 Generelt om § 1-3		11
1-3.3 § 1-3 første ledd – Krav mot skyldner		12
1-3.4 § 1-3 annet ledd – Krav mot panthaver m.fl.		13
Kapittel 2. Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere		15
2-1 § 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift		15
2-1.1 Forarbeider og forskrifter		15
2-1.2 Generelt om § 2-1		15
2-1.3 § 2-1 første ledd – Innkreving av formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift		16
2-1.4 § 2-1 annet ledd – Betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift		16

2-1.5	§ 2-1 tredje ledd – Betaling av forskuddsskatt og restskatt	17
2-1.6	§ 2-1 fjerde ledd – Særskilte skattearter	17
2-1.7	§ 2-1 femte ledd	17
2-2	§ 2-2. Skattekontorene – merverdiavgift og arveavgift	18
2-2.1	Forarbeider	18
2-2.2	Generelt om § 2-2	18
2-2.3	§ 2-2 første ledd – Merverdiavgift	18
2-2.4	§ 2-2 annet ledd – Arveavgift	18
2-3	§ 2-3. Skattekontorene – formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt	20
2-3.1	Forarbeider	20
2-3.2	Generelt om § 2-3	20
2-3.3	§ 2-3 første ledd – Sjømenn bosatt i utlandet og skattytere uten varig tilknytning til landet	20
2-3.4	§ 2-3 annet ledd – Artistskatt	21
2-3.5	§ 2-3 tredje ledd – Petroleumsskatt	21
2-3.6	§ 2-3 fjerde ledd – Svalbardskatt	21
2-4	§ 2-4. Tollregionene – toll og særavgifter samt merverdiavgift som oppstår ved innførsel	22
2-4.1	Forarbeider	22
2-4.2	Generelt om § 2-4	22
2-4.3	§ 2-4 første ledd – Toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel	22
2-4.4	§ 2-4 annet ledd – Særavgifter som ikke oppstår på innførselstidspunktet og engangsavgift for registrerte avgiftspliktige	23
2-4.5	§ 2-4 tredje ledd – Engangsavgift for ikke registrerte avgiftspliktige	23
2-5	§ 2-5. Tollregion Oslo og Akershus og tollregion Midt-Norge – årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift	24
2-5.1	Forarbeider	24
2-5.2	Generelt om § 2-5	24
2-5.3	§ 2-5 første ledd – Årsavgift og omregistreringsavgift	24
2-5.4	§ 2-5 annet ledd – Vektårsavgift	24
2-6	§ 2-6. Andre skatte- og avgiftskrav	25
2-6.1	Forarbeider og forskrifter	25
2-6.2	Generelt om § 2-6	25
2-6.3	§ 2-6 første ledd	25
2-6.4	§ 2-6 annet ledd	26
2-6.5	§ 2-6 tredje ledd	26
2-7	§ 2-7. Overføring av myndighet til Statens innkrevingssentral	27
2-7.1	Forarbeider og forskrifter	27
2-7.2	§ 2-7 – Overføring av myndighet til Statens innkrevingssentral	27
2-8	§ 2-8. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne	29
2-8.1	Forarbeider	29
2-8.2	Generelt om § 2-8	29
2-8.3	§ 2-8 første ledd – Instruksjon og delegasjon	29
2-8.4	§ 2-8 annet ledd	30

Kapittel 3. Saksbehandling	31
3-1 § 3-1. Forholdet til forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven	31
3-1.1 Forarbeider og forskrifter	31
3-1.2 Generelt om § 3-1	31
3-1.3 § 3-1 første ledd – Forholdet til forvaltningsloven	32
3-1.4 Habilitet	36
3-1.5 § 3-1 annet ledd – Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven	37
3-1.6 § 3-1 tredje ledd – Særlige regler for forskuddsutskrivningen	37
3-2 § 3-2. Taushetsplikt	38
3-2.1 Forarbeider	38
3-2.2 Generelt om § 3-2	38
3-2.3 § 3-2 første ledd	39
3-2.4 § 3-2 annet ledd – Restanselister	40
3-3 § 3-3. Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang, utsatt iverksetting mv.	41
3-3.1 Forarbeider	41
3-3.2 Generelt om § 3-3	41
3-3.3 § 3-3 første ledd – Særlige regler for lempning etter §§ 15-1 og 15-2	41
3-3.4 § 3-3 annet ledd – Særlige regler for avregning	42
3-3.5 § 3-3 tredje ledd – Særlige regler for ansvarskrav etter § 16-20	43
3-3.6 § 3-3 fjerde ledd – Unntak fra forvaltningsloven § 42	43
3-3.7 § 3-3 femte ledd – Klage over skattekontorets vedtak	44
Del II. Forskudd på skatt og avregning	45
Kapittel 4. Forskudd på skatt	47
4-1 § 4-1. Definisjoner	47
4-1.1 Forarbeider og forskrifter	47
4-1.2 Generelt om § 4-1	47
4-1.3 § 4-1 første ledd	48
4-1.3.1 § 4-1 første ledd bokstav a – Upersonlig skattyter	48
4-1.3.2 § 4-1 første ledd bokstav b – Personlig skattyter	49
4-1.3.3 § 4-1 første ledd bokstav c – Arbeidsgiver	49
4-1.4 § 4-1 annet ledd – Solidaransvar	51
4-1.5 § 4-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel	54
4-2 § 4-2. Utgangspunkter for forskuddsutskrivningen	55
4-2.1 Forarbeider og forskrifter	55
4-2.2 Generelt om § 4-2	55
4-2.3 § 4-2 første ledd – Forskudd på skatt og trygdeavgift	55
4-2.4 § 4-2 annet ledd – Personlige skattytere	56
4-2.5 § 4-2 tredje ledd – Upersonlige skattytere	56
4-2.6 § 4-2 fjerde ledd – Naturressursskatt for personlige skattytere	56
4-3 § 4-3. Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivningen	57
4-3.1 Forarbeider	57
4-3.2 Generelt om § 4-3	57
4-4 § 4-4. Opplysningsplikt	58
4-4.1 Forarbeider	58
4-4.2 § 4-4 – Generelt om opplysningsplikten	58
4-4.3 § 4-4 første ledd og annet ledd – Opplysningsplikt for skattytere og arbeidsgivere	58

4-4.4	§ 4-4 tredje ledd – Konsekvenser av brudd på opplysningsplikten	59
4-5	§ 4-5. Stedet for forskuddsutrivningen	60
4-5.1	Forarbeider	60
4-5.2	§ 4-5 første ledd – Stedet for forskuddsutrivningen	60
4-5.3	§ 4-5 annet ledd – Skattedirektoratets kompetanse	60
4-6	§ 4-6. Særregler for forskuddstrekk og forskuddsskatt	61
4-6.1	Forarbeider	61
4-6.2	Generelt om § 4-6	61
4-6.3	§ 4-6 første ledd – Endring av forskuddsutrivningen	61
4-6.4	§ 4-6 annet ledd – Differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt	61
4-7	§ 4-7. Tilleggsforskudd	62
4-7.1	Forarbeider	62
4-7.2	Generelt om § 4-7	62
4-8	§ 4-8. Fullmakt under krig o.l.	64
4-8.1	Forarbeider	64
4-8.2	Generelt om § 4-8	64
Kapittel 5. Forskuddstrekk		65
5-1	§ 5-1. Skattekort	65
5-1.1	Forarbeider og forskrifter	65
5-1.2	Generelt om § 5-1	65
5-1.3	§ 5-1 første ledd første punktum – Utskriving av skattekort	65
5-1.4	§ 5-1 første ledd annet punktum – Nytt skattekort i løpet av inntektsåret	66
5-1.5	§ 5-1 annet ledd – Tilbakelevering av skattekort	67
5-1.6	§ 5-1 tredje ledd – Fastsettelse av trekkstabeller og skjema for skattekort – forskriftshjemmel	67
5-2	§ 5-2. Fastsetting av forskuddstrekkets størrelse	69
5-2.1	Forarbeider og forskrifter	69
5-2.2	Generelt om § 5-2	69
5-2.3	§ 5-2 første ledd – Forskuddstrekkets størrelse	69
5-2.4	§ 5-2 annet ledd – Trekket svarer til forventet skatt og trygdeavgift	69
5-2.5	§ 5-2 tredje ledd – Nærmere om beregningen av forskuddstrekket	70
5-2.6	§ 5-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	70
5-3	§ 5-3. Fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk	71
5-3.1	Forarbeider og forskrifter	71
5-3.2	Generelt om § 5-3	71
5-3.3	§ 5-3 første ledd – Fritak for forskuddstrekk	71
5-3.4	§ 5-3 annet ledd første punktum – Delvis fritak for forskuddstrekk	72
5-3.5	§ 5-3 annet ledd annet og tredje punktum – Tilbakebetaling av for mye innbetalt forskudd	72
5-3.6	§ 5-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel	73
5-4	§ 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk	74
5-4.1	Forarbeider og forskrifter	74
5-4.2	Generelt om § 5-4	74
5-4.3	§ 5-4 første ledd – Arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk	74
5-4.4	§ 5-4 annet ledd første punktum – Forskuddstrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær	75
5-4.5	§ 5-4 annet ledd annet punktum – Skjermingsfradrag etter skattelovens § 10-12	75

5-4.6	§ 5-4 annet ledd tredje punktum – Forskuddstrekk ved utbetaling av utbyttekompensasjon til kontraktspartner i utlandet	76
5-4.7	§ 5-4 tredje ledd – Forskuddstrekk livsforsikring	76
5-4.8	§ 5-4 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	76
5-5	§ 5-5. Forskuddstrekkets størrelse	77
5-5.1	Forarbeider og forskrifter	77
5-5.2	Generelt om § 5-5	78
5-5.3	§ 5-5 første ledd – Forskuddstrekk ved ikke fremlagt skattekort	78
5-5.4	§ 5-5 annet ledd – Høyere forskuddstrekk etter krav fra skattyter	78
5-5.5	§ 5-5 tredje ledd – Forskuddstrekk i utbytte/utbyttekompensasjon	79
5-5.6	§ 5-5 fjerde ledd – Forskuddstrekk i avkastning av sparedel av livsforsikring	79
5-5.7	§ 5-5 femte ledd – Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjon mv. utbetalt fra Norge	79
5-5.8	§ 5-5 sjette ledd – Forskriftshjemmel	79
5-5.9	§ 5-5 syvende ledd – Utskrevet skattekort i flere kommuner	80
5-5.10	§ 5-5 åttende ledd – Fritak på grunn av skattetrekk i utlandet	80
5-6	§ 5-6. Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i	81
5-6.1	Forarbeider og forskrifter	81
5-6.2	Generelt om § 5-6	81
5-6.3	§ 5-6 første ledd – Generelt om trekkgrunnlaget	82
5-6.4	§ 5-6 første ledd bokstav a – Forskuddstrekk i lønn og andre ytelser omfattet av skatteloven § 5-10	82
5-6.4.1	Lønn og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold	82
5-6.4.2	Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l.	82
5-6.4.3	Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt	83
5-6.4.4	Vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold	83
5-6.4.5	Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed	83
5-6.5	§ 5-6 første ledd bokstav b – Forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse osv.	83
5-6.6	§ 5-6 første ledd bokstav c – Forskuddstrekk i lott og part utbetalt til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet	83
5-6.7	§ 5-6 første ledd bokstav d – Forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær	84
5-6.8	§ 5-6 første ledd bokstav e – Forskuddstrekk i utbyttekompensasjon til kontraktspartner i utlandet	84
5-6.9	§ 5-6 første ledd bokstav f – Forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring	84
5-6.10	§ 5-6 første ledd bokstav g – Forskuddstrekk i pensjon mv. til personer som ikke er bosatt i riket	84
5-6.11	§ 5-6 annet ledd – Trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse	85
5-6.12	§ 5-6 tredje ledd – Forskriftshjemmel	85
5-7	§ 5-7. Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i	87
5-7.1	Forarbeider og forskrifter	87
5-7.2	Generelt om § 5-7	87
5-7.3	§ 5-7 første ledd bokstav a – Lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien	87
5-7.4	§ 5-7 første ledd bokstav b – Livrente, pensjon m.m. for desember måned	88
5-7.5	§ 5-7 første ledd bokstav c – Føderåd og underholdsbidrag	88
5-7.6	§ 5-7 annet ledd – Forskriftshjemmel	88

5-8	§ 5-8. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk	89
5-8.1	Forarbeider og forskrifter	89
5-8.2	Generelt om § 5-8	89
5-8.3	§ 5-8 første ledd – Kontantytelser	90
5-8.4	§ 5-8 annet ledd – Naturalytelser – forskriftshjemmel	90
5-8.5	§ 5-8 tredje ledd – Forskriftshjemmel	90
5-8.6	§ 5-8 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	90
5-9	§ 5-9. Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk	92
5-9.1	Forarbeider og forskrifter	92
5-9.2	Generelt om § 5-9	92
5-9.3	§ 5-9 første ledd bokstav a – Fradrag for pensjonsinnskudd	93
5-9.4	§ 5-9 første ledd bokstav b – Fradrag for pålagt underholdsbidrag	93
5-9.5	§ 5-9 første ledd bokstav c – Fradrag for fagforeningskontingent	93
5-9.6	§ 5-9 første ledd bokstav d – Fradrag for særskilt fradrag for sjøfolk	94
5-9.7	§ 5-9 annet ledd – Forskriftshjemmel	94
5-10	§ 5-10. Gjennomføringen av forskuddstrekk	95
5-10.1	Forarbeider og forskrifter	95
5-10.2	Generelt om § 5-10	95
5-10.3	§ 5-10 første ledd første punktum – Gjennomføring av forskuddstrekk	95
5-10.4	§ 5-10 første ledd annet punktum – Tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk	96
5-10.5	§ 5-10 annet ledd – Arbeidsgivers plikt hvor skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse	97
5-10.6	§ 5-10 tredje ledd – Forskuddstrekk i naturalytelser	97
5-10.7	§ 5-10 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	97
5-11	§ 5-11. Oppgave over forskuddstrekk	98
5-11.1	Forarbeider og forskrifter	98
5-11.2	§ 5-11 første ledd – Terminoppgave	98
5-11.3	§ 5-11 annet ledd – Fordeling av forskuddstrekk	99
5-11.4	§ 5-11 tredje ledd – Maskinelle lønnsrutiner	99
5-11.5	§ 5-11 fjerde ledd – Førings av lønnsregnskap	99
5-11.6	§ 5-11 femte ledd – Forskriftshjemmel	100
5-12	§ 5-12. Skattetrekkkonto	101
5-12.1	Forarbeider	101
5-12.2	§ 5-12 første ledd – Eiendomsretten til trukne beløp	101
5-12.3	§ 5-12 annet ledd – Alternativer til løpende innsetning på skattetrekkkonto	101
5-12.4	§ 5-12 tredje ledd – Tidspunkt for betaling til skattetrekkkonto mv.	102
5-12.5	§ 5-12 fjerde ledd – Bankenes plikter	102
5-13	§ 5-13. Kontroll av arbeidsgivere	104
5-13.1	Forarbeider og forskrifter	104
5-13.2	Generelt om § 5-13 – Arbeidsgiverkontroll	104
5-13.3	§ 5-13 annet ledd – Adgangen til kopiering av elektronisk lagrede opplysninger	105
5-13.4	§ 5-13 annet ledd annet punktum – Forskriftshjemmel	106
5-13a	§ 5-13a. Bokføringspålegg	107
5-13a.1	Forarbeider	107
5-13a.2	Generelt om § 5-13a – Bokføringspålegg	107
5-14	§ 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann	108
5-14.1	Forarbeider	108
5-14.2	Generelt om § 5-14	108
5-14.3	§ 5-14 første ledd – Finansinstitusjoners mv. opplysningsplikt	109

5-14.4	§ 5-14 annet ledd – Arbeidstakers og oppdragstakers opplysningsplikt	110
5-14.5	§ 5-14 tredje ledd– Næringsdrivendes opplysningsplikt	110
5-14.6	§ 5-14 fjerde ledd – Andre som kan kreve opplysninger	110
5-15	§ 5-15. Klage over pålegg	112
5-15.1	Forarbeider	112
5-15.2	§ 5-15 – Generelt om bestemmelsen	112
5-16	§ 5-16. Tvangsmulkt	113
5-16.1	Forarbeider	113
5-16.2	§ 5-16 første ledd – Tvangsmulkt når opplysningsplikten ikke etterkommes .	113
5-16.3	§ 5-16 annet ledd – Tvangsmulkt når bokføringspålegg ikke etterkommes .	113
5-16.4	§ 5-16 tredje ledd – Vedtak om og inndrivelse av tvangsmulkt	114
5-16.5	§ 5-16 fjerde ledd – Klage	114
5-16.6	§ 5-16 femte ledd	114
Kapittel 6. Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere		115
6-1	§ 6-1. Forskuddsskatt – personlige skattytere	115
6-1.1	Forarbeider	115
6-1.2	Generelt om § 6-1	115
6-1.3	§ 6-1 første ledd – Personlige skattytere	115
6-1.4	§ 6-1 annet ledd – Tidspunktet for betaling av forskuddsskatt	116
6-2	§ 6-2. Forskuddsskatt – upersonlige skattytere	117
6-2.1	Forarbeider	117
6-2.2	Generelt om § 6-2	117
6-3	§ 6-3. Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere	118
6-3.1	Forarbeider og forskrifter	118
6-3.2	Generelt om § 6-3	118
6-3.3	§ 6-3 første ledd – Forskuddsskattens størrelse	118
6-3.4	§ 6-3 annet ledd – Grunnlag for utskriving av forskuddsskatt	119
6-3.5	§ 6-3 tredje ledd – Anmodning om høyere grunnlag for forskuddsskatt . . .	119
6-3.6	§ 6-3 fjerde ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen	119
6-3.7	§ 6-3 femte ledd – Endring av forskuddsskatten	119
6-3.8	§ 6-3 sjette ledd – Fritak fra plikten til å innbetale forskuddsskatt	120
6-4	§ 6-4. Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere	121
6-4.1	Forarbeider	121
6-4.2	Generelt om § 6-4	121
6-4.3	§ 6-4 første ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten i alminnelighet fastsettes ved skjønn	121
6-4.4	§ 6-4 annet ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn	122
6-4.5	§ 6-4 tredje ledd – Forskuddsskatt av inntekt av fiske	122
6-5	§ 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere	123
6-5.1	Forarbeider og forskrifter	123
6-5.2	Generelt om § 6-5	123
6-5.3	§ 6-5 første ledd – Forskuddsskattens størrelse	123
6-5.4	§ 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskriving av forskuddsskatt	124
6-5.5	§ 6-5 tredje ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen	124
6-5.6	§ 6-5 fjerde ledd – Frafall eller endring av forskuddsskatt	124
6-5.7	§ 6-5 femte ledd – Forskriftshjemmel	124

6-6	§ 6-6. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt	125
6-6.1	Forarbeider	125
6-6.2	Generelt om § 6-6	125
6-6.3	§ 6-6 første ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år	125
6-6.4	§ 6-6 annet ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år for bestemte grupper skattytere	125
6-7	§ 6-7. Tidspunktet for utskrivning av forskuddsskatt	127
6-7.1	Forarbeider	127
6-7.2	Generelt om § 6-7	127
6-7.3	§ 6-7 første ledd – Personlige skattytere	127
6-7.4	§ 6-7 annet ledd – Upersonlige skattytere	127
Kapittel 7. Avregning		129
7-1	§ 7-1. Gjennomføring av avregningen	129
7-1.1	Forarbeider og forskrifter	129
7-1.2	Generelt om § 7-1	129
7-1.3	§ 7-1 første ledd – Gjennomføring av avregningen	130
7-1.4	§ 7-1 annet ledd – Restskatt	132
7-1.5	§ 7-1 tredje ledd – Tilgodebeløp	132
7-1.6	§ 7-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	133
7-1.7	Forskriften § 7-1-1 – Definisjoner	134
7-1.8	Forskriften § 7-1-2 – Gjennomføring av avregningen	134
7-1.9	Forskriften § 7-1-3 – Tilordning på riktig person	136
7-1.10	Forskriften § 7-1-4 – Avregning og oppgjør	137
7-1.11	Forskriften § 7-1-5 – Skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær	138
7-1.12	Forskriften § 7-1-6 – Avregning i konkurstilfeller	138
7-2	§ 7-2. Ny avregning	140
7-2.1	Forarbeider	140
7-2.2	Generelt om § 7-2	140
7-2.3	§ 7-2 første ledd – Ny avregning etter endring av ligning	140
7-2.4	§ 7-2 annet ledd – Forskriftshjemmel	141
7-3	§ 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.	142
7-3.1	Forarbeider	142
7-3.2	Generelt om § 7-3	142
7-3.3	§ 7-3 første ledd – Hjemmel for å godskrive små tilgodebeløp ved avregningen for det løpende inntektsår	142
7-3.4	§ 7-3 annet ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk	143
7-4	§ 7-4. Avsluttende bestemmelser	144
7-4.1	Forarbeider og forskrifter	144
7-4.2	Generelt om § 7-4	144
7-4.3	§ 7-4 første ledd – Renter ved forsinket betaling og innfordring av utskrevet forskuddsskatt	144
7-4.4	§ 7-4 annet ledd – Forskriftshjemmel	144
7-4.5	Forskriften § 7-4-1 – Forhåndsavregning	145
7-4.6	Forskriften § 7-4-2 – Foreløpig avregning	145
7-4.7	Forskriften § 7-4-3 – Ansvarsbeløp innbetalt av arbeidsgiveren etter skattebetalingsloven § 16-20	146
7-4.8	Forskriften § 7-4-4 – Motregning av restanser ved avregningsoppgjøret	146
7-4.9	Forskriften § 7-4-5 – Renter ved avregningen	146

Kapittel 8. Fordeling av skatt mellom skattekreditorene	147
8-1 § 8-1. Grunnlaget for fordelingen	147
8-1.1 Forarbeider og forskrifter	147
8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8	148
8-1.3 § 8-1 første ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere	148
8-1.4 § 8-1 annet ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere	149
8-1.5 § 8-1 tredje ledd – Fordeling av fradrag for utenlandsk skatt	149
8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	150
8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel	150
8-2 § 8-2. Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere	152
8-2.1 Forarbeider og forskrifter	152
8-2.2 Generelt om § 8-2	152
8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt	152
8-2.4 § 8-2 tredje ledd – Behandling trekkbeløp fra ukjente skattytere	153
8-2.5 § 8-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	154
8-3 § 8-3. Foreløpig fordeling	155
8-3.1 Forarbeider og forskrifter	155
8-3.2 Generelt om § 8-3	155
8-3.3 § 8-3 første og annet ledd – Foreløpig fordeling	155
8-3.4 § 8-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel	156
8-3.5 Andre bestemmelser knyttet til fordeling	156
8-4 § 8-4. Deponering av skatt og trygdeavgift	158
8-4.1 Forarbeider og forskrifter	158
8-4.2 § 8-4 første ledd – Om deponering av skatt og trygdeavgift	158
8-4.3 § 8-4 annet ledd – Søksmålsfrist	159
8-5 § 8-5. Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat	161
8-5.1 Forarbeider	161
8-5.2 Generelt om § 8-5	161
Kapittel 9. Betaling	163
9-1 § 9-1. Betalingsmåte	163
9-1.1 Forarbeider og forskrifter	163
9-1.2 Generelt om § 9-1	163
9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsform	163
9-1.4 § 9-1 annet ledd – Krav belastet dagsoppgjørordningen	165
9-1.5 § 9-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel	165
9-2 § 9-2. Tid og sted for betaling	167
9-2.1 Forarbeider	167
9-2.2 Generelt om § 9-2	167
9-2.3 § 9-2 første ledd – Frigjørende betaling	167
9-2.4 § 9-2 annet ledd – Fristavbrudd	168
9-2.5 § 9-2 tredje ledd – Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd	170
9-3 § 9-3. Betaling av petroleumsskatt	171
9-3.1 Forarbeider	171
9-3.2 Generelt om § 9-3	171
9-3.3 § 9-3 første ledd – Overføring til konto	171
9-3.4 § 9-3 annet ledd – Fristavbrudd	171

Kapittel 10. Forfall		173
10-1	§ 10-1. Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp	173
10-1.1	Forarbeider	173
10-1.2	§ 10-1 første ledd – Ubetinget betalingsplikt	173
10-1.3	§ 10-1 annet ledd – Forbud mot overdragelse av tilgodebeløp	174
10-1.4	§ 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt	174
10-2	§ 10-2. Utsatt forfall	176
10-2.1	Forarbeider	176
10-2.2	Generelt om utsatt forfall	176
10-3	§ 10-3. Proklama i dødsbo	177
10-3.1	Forarbeider	177
10-3.2	Generelt om proklama i dødsbo	177
10-4	§ 10-4. Forskrifter	178
10-4.1	Forarbeider og forskrifter	178
10-4.2	Generelt om forskriftshjemmelen	178
10-4.3	Generelt om beløpsgrenser	178
10-4.4	Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav	178
10-4.5	Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse	180
10-4.6	Beløpsgrense for bortskrivning eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp	180
10-4.7	Avrundingsregel	181
10-10	§ 10-10. Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift	182
10-10.1	Forarbeider og forskrifter	182
10-10.2	Generelt om forfall forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift	182
10-10.3	§ 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk	182
10-10.4	§ 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for arbeidsgiveravgift	183
10-10.5	§ 10-10 annet ledd – Unntak fra terminvise forfall – forskriftshjemmel	183
10-10.6	Forfallsfrist for forskuddstrekk ved fiske og fangst	183
10-10.7	Utbetalinger i medhold av lønnsgarantiloven	184
10-10.8	Forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av forenklete oppgjørsordninger mv.	184
10-10.9	Grense for innberetningsplikt	185
10-11	§ 10-11. Lønnstrekk til Svalbard	186
10-11.1	Forarbeider	186
10-11.2	Forfall for lønnstrekk til Svalbard	186
10-12	§ 10-12. Artistiskatt	187
10-12.1	Forarbeider	187
10-12.2	Forfall for artistiskatt	187
10-20	§ 10-20. Forskuddsskatt	188
10-20.1	Forarbeider og forskrifter	188
10-20.2	Generelt om forfall for forskuddsskatt	188
10-20.3	§ 10-20 første ledd – Forskuddsskatt for personlige skattytere	188
10-20.4	§ 10-20 annet ledd – Fastsetting av forfallsterminene	189
10-20.5	§ 10-20 tredje ledd – Forskuddsskatt for upersonlige skattytere	189
10-20.6	§ 10-20 fjerde ledd – Fremskutt forfall ved betalingsmislighold	190
10-20.7	§ 10-20 femte ledd – Avvikende forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt	190
10-20.7.1	Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere	190
10-20.7.2	Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere	191
10-20.7.3	Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere	191

10-20.7.4	Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere	191
10-20.8	§ 10-20 sjette ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt	192
10-21	§ 10-21. Restskatt	193
10-21.1	Forarbeider og forskrifter	193
10-21.2	Generelt om forfall for restskatt	193
10-21.3	§ 10-21 første og annet ledd – Forfall for restskatt for personlige skattytere	193
10-21.4	§ 10-21 tredje ledd – Forfall for restskatt for upersonlige skattytere	194
10-21.5	Konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere	194
10-22	§ 10-22. Petroleumsskatt	195
10-22.1	Forarbeider og forskrifter	195
10-22.2	§ 10-22 første ledd – Terminskatt	195
10-22.3	§ 10-22 annet ledd – Restskatt	196
10-22.4	§ 10-22 tredje ledd – Forskriftshjemmel	196
10-30	§ 10-30. Innenlands merverdiavgift	197
10-30.1	Forarbeider og forskrifter	197
10-30.2	§ 10-30 første ledd – Forfall innenlands merverdiavgift	197
10-30.3	Generelt om oppgaveplikten	198
10-30.4	Oppgavefristene og forfallsfristene	198
10-30.5	§ 10-30 annet ledd – Forfall for beløp nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4	199
10-31	§ 10-31. Arveavgift	200
10-31.1	Forarbeider	200
10-31.2	Generelt om § 10-31 – Forfall for arveavgift	200
10-31.3	§ 10-31 første ledd bokstav a – Privat skifte	201
10-31.4	§ 10-31 første ledd bokstav b – Offentlig skifte	201
10-31.5	§ 10-31 første ledd bokstav c – Gaver m.m.	201
10-31.6	§ 10-31 annet ledd – Avgiftsplikt for gaver som først kan fastslås ved giverens død	201
10-31.7	§ 10-31 tredje ledd – Inntektsnytelser	202
10-31.8	§ 10-31 fjerde ledd – Minstevilkår for forfall	202
10-32	§ 10-32. Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet	203
10-32.1	Forarbeider	204
10-32.2	Generelt om avdragsordningen	204
10-32.3	Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen	204
10-32.4	Krav til virksomhet i foretaket	205
10-32.5	§ 10-32 tredje ledd – Avgrensing av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak	206
10-32.6	Krav til givers eller arvelaters eierandel	207
10-32.7	Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift	207
10-32.8	§ 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum – Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag	210
10-32.9	§ 10-32 fjerde ledd fjerde og femte punktum – Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og i enkeltpersonforetak for hver virksomhet	210
10-32.10	Nærmere om avdragsordningen	210
10-40	§ 10-40. Innenlands særavgifter	212
10-40.1	Forarbeider og forskrifter	212
10-40.2	Generelt om § 10-40	212
10-40.3	§ 10-40 første ledd – Innenlands særavgift	213
10-40.4	§ 10-40 første ledd – Unntak for årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift for registrerte virksomheter og for urettmessig bruk av merket mineralolje	213

10-40.5	§ 10-40 annet ledd – Registrerte særavgiftspliktige	214
10-41	§ 10-41. Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel	216
10-41.1	Forarbeider og forskrifter	216
10-41.2	Generelt om § 10-41	216
10-41.3	§ 10-41 første ledd – Toll og avgifter som oppstår ved innførsel	216
10-41.4	§ 10-41 annet ledd – Tollkredittordningen	217
10-41.5	§ 10-41 tredje ledd – Dagsoppgjørsordningen	217
10-50	§ 10-50. Utleggstrekk	218
10-50.1	Forarbeider	218
10-50.2	Forfall for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne	218
10-50.3	Forfall for utleggstrekk nedlagt av skattekontorene	218
10-51	§ 10-51. Andre skatte- og avgiftskrav	219
10-51.1	Forarbeider og forskrifter	219
10-51.2	Forfall for «andre skatte- og avgiftskrav»	220
10-52	§ 10-52. Ansvarskrav	222
10-52.1	Forarbeider	222
10-52.2	Forfall for ansvarskrav	222
10-53	§ 10-53. Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting	224
10-53.1	Forarbeider	224
10-53.2	Generelt om § 10-53	224
10-53.3	§ 10-53 første ledd – Hovedregel om forfall for krav ved vedtak om endring mv. eller egenretting	225
10-53.4	§ 10-53 annet ledd – Endringsvedtak etter ligningsloven kapittel 9	226
10-60	§ 10-60. Tilgodebeløp	227
10-60.1	Forarbeider og forskrifter	227
10-60.2	Generelt om forfall for tilgodebeløp	227
10-60.3	§ 10-60 første ledd – Tilgodebeløp ved for mye betalt skatt eller avgift, blant annet pga. endringsvedtak	228
10-60.4	§ 10-60 annet ledd – Tilgodebeløp oppstått ved egenretting	228
10-60.5	§ 10-60 tredje ledd – Tilbakebetaling som følge av avregning	229
10-60.6	§ 10-60 fjerde ledd – Tilgode merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven	229
	§ 11-5	229
Kapittel 11. Renter		231
11-1	§ 11-1. Renter ved forsinket betaling	231
11-1.1	Forarbeider og forskrifter	231
11-1.2	Generelt om § 11-1	231
11-1.3	§ 11-1 første ledd – Renteperiode, beregningsgrunnlag mv.	232
11-1.3.1	Forsinkelsesrenter på innenlands merverdiavgiftskrav	232
11-1.3.2	Forsinkelsesrenter på skattekrav	233
11-1.3.3	Forsinkelsesrenter på arbeidsgiveravgiftskrav	234
11-1.3.4	Forsinkelsesrenter på arveavgiftskrav	235
11-1.3.5	Forsinkelsesrenter på innenlands særavgifter	235
11-1.3.6	Forsinkelsesrenter på krav som oppstår ved innførsel	235
11-1.3.7	Forsinkelsesrenter på ansvarskrav	236
11-1.3.8	Forsinkelsesrenter på tilleggsavgift, tilleggstill, tvangsmulkt m.m.	236
11-1.4	§ 11-1 annet ledd – Forhold på fordringshaverens side	236
11-1.5	§ 11-1 tredje ledd – Fremskyndet forfall	236

11-2	§ 11-2. Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv.	238
11-2.1	Forarbeider og forskrifter	238
11-2.2	Generelt om § 11-2	238
11-2.3	§ 11-2 første ledd – Rente ved vedtak om endring, egenretting mv.	240
11-2.4	§ 11-2 annet ledd – Hovedregel om renteperioden	242
11-2.5	§ 11-2 tredje ledd – Særregel ved økning av skatt etter ny avregning	243
11-2.6	Spesielt om renter ved flere etterfølgende endringsvedtak for skatt eller avgift knyttet til en termin eller et år	243
11-2.6.1	Flere etterfølgende endringer – økninger	243
11-2.6.2	Flere endringer – en nedsettelse etterfølges av en økning	243
11-2.7	§ 11-2 fjerde ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning	244
11-2.8	§ 11-2 femte ledd – Særregel om for mye utbetalt merverdiavgift til gode	245
11-2.9	Særregel om endring av merverdiavgift til gode før utbetaling etter en restitusjonskontroll	245
11-2.10	§ 11-2 sjette ledd – Særregel for arveavgift ved førstegangsvedtak etter ordinært forfall i § 10-31	246
11-2.11	§ 11-2 syvende ledd – Innbetalinger foretatt før endringsvedtak blir truffet	247
11-3	§ 11-3. Rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling	248
11-3.1	Forarbeider og forskrifter	248
11-3.2	Generelt om § 11-3	248
11-3.3	§ 11-3 første ledd – Hovedregelen om rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling	249
11-3.4	§ 11-3 annet ledd – Unntak der forsinkelsen skyldes forhold på fordringshaverens side	250
11-4	§ 11-4. Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter vedtak om endring mv. og egenretting	251
11-4.1	Forarbeider og forskrifter	251
11-4.2	Generelt om § 11-4	251
11-4.3	§ 11-4 første ledd – Hovedregelen	252
11-4.4	Spesielt om renteberegning ved flere endringer i samme termin eller år	253
11-4.5	Unntak ved tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før ordinær skatteavregning	254
11-4.6	§ 11-4 annet ledd – Tilbakebetaling etter ny skatteavregning	254
11-4.7	§ 11-4 tredje ledd – Særregel om renter ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt	255
11-4.8	§ 11-4 fjerde ledd – Rentegodtgjørelse i andre tilfeller	256
11-4.9	§ 11-4 femte ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning	256
11-5	§ 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen	257
11-5.1	Forarbeider og forskrifter	257
11-5.2	Generelt om § 11-5	257
11-5.3	§ 11-5 første ledd – Rentetillegg	258
11-5.4	Unntakstilfeller – rentetillegg	259
11-5.4.1	Unntak for rentetillegg med henvisning til skatteloven § 17-1	259
11-5.4.2	Unntak for rentetillegg etter skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd, jf. § 11-5-5 annet og tredje ledd	260
11-5.4.3	Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav b	260
11-5.4.4	Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav c og § 11-5-5 annet ledd	260
11-5.4.5	Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav d og § 11-5-5 tredje ledd	260

11-5.5	§ 11-5 annet ledd – Rentegodtgjørelse	261
11-5.6	Regulering av renter ved forhåndsavregning og deponering	262
11-5.7	Regulering av renter ved kildeskatt på utbytte	262
11-5.8	Rentesatser ved skatteavregningen	263
11-5.9	Forholdet mellom renter etter § 11-5 ved ordinær skatteavregning og nytt renteoppgjør ved ny avregning etter endring	263
11-5.10	Om renter ved avregning av petroleumsskatt	263
11-5.11	§ 11-5 tredje ledd – Forskrifter	264
11-6	§ 11-6. Rentesatser	265
11-6.1	Forarbeider og forskrifter	265
11-6.2	Generelt om § 11-6	265
11-6.3	§ 11-6 første ledd – Sats for forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling	265
11-6.4	§ 11-6 første ledd annet punktum – Særregel om rentesats ved avdragsordning for arveavgift knyttet til næringsvirksomhet	266
11-6.5	§ 11-6 annet ledd første punktum – Rentesats for rente etter § 11-2	266
11-6.6	§ 11-6 annet ledd annet punktum – Rentesats for rente etter § 11-4	267
11-6.7	§ 11-6 tredje ledd – Den til enhver tid gjeldende rentesats	267
11-7	§ 11-7. Forskrifter	269
11-7.1	Forarbeider og forskrifter	269
11-7.2	§ 11-7 første ledd	269
11-7.3	§ 11-7 annet ledd	269
11-7.4	§ 11-7 tredje ledd	270

Kapittel 12. Foreldelse 271

12-1	§ 12-1. Foreldelse	271
12-1.1	Forarbeider	271
12-1.2	Generelt om § 12-1	271
12-1.3	§ 12-1 første ledd – Foreldelseslovens betydning	272
12-1.4	§ 12-1 annet ledd – Friststart for skatte- og avgiftskrav	273
12-1.5	§ 12-1 tredje ledd – Friststart for forskuddsskatt og arveavgift	275
12-1.6	§ 12-1 fjerde ledd – Foreldelsesfristens lengde for arveavgift	276
12-1.7	§ 12-1 femte ledd – Foreldelsesfristen for forsinkelsesrenter etter begjæring om tvangsfullbyrdelse som fristavbrytende tiltak	276
12-1.8	Fristavbrudd	278
12-1.8.1	Erkjennelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd	278
12-1.8.2	Rettslige skritt m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd	279
12-1.8.3	Administrativ avgjørelse m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd	280
12-1.8.4	Tvangsfullbyrdelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd	280
12-1.8.5	Konkurs, gjeldsforhandling og skifte – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd	282
12-1.9	Tilleggsfrister	283
12-1.10	Foreldelse og utland	284

Del IV Særlige oppgjørsbestemmelser 287

Kapittel 13. Motregning 289

13-1	§ 13-1. Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav	289
13-1.1	Forarbeider	289
13-1.2	Generelt om den alminnelige motregningsrett	289
13-1.3	Generelt om § 13-1	291
13-1.4	§ 13-1 første ledd – Hovedregelen	292
13-1.5	§ 13-1 annet ledd – Særregel for krav under fellesinnkrevingen	292

13-1.6	§ 13-1 tredje ledd – Andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8	293
13-1.7	Motregning av andre offentlige krav etter henvisning til skattebetalingslovens regler	293
13-2	§ 13-2. Skyldners motregningsadgang	295
13-2.1	Forarbeider	295
13-2.2	Generelt om § 13-2	295
13-3	§ 13-3. Beslagsfrihet	297
13-3.1	Forarbeider	297
13-3.2	Generelt om § 13-3	297
13-3.3	Nærmere om dekningslovens bestemmelser om beslagsfrihet	297
13-3.4	Nærmere om unntaket fra reglene om beslagsfrihet – ved «motregning mellom samme type krav»	299
13-4	§ 13-4. Gjennomføring av motregningen	301
13-4.1	Forarbeider	301
13-4.2	Generelt om § 13-4	301
13-5	§ 13-5. Klageadgang	303
13-5.1	Forarbeider	303
13-5.2	Generelt om § 13-5	303
13-6	§ 13-6. Dekningsrekkefølge	305
13-6.1	Forarbeider og forskrifter	305
13-6.2	Generelt om § 13-6	305
13-6.3	Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt	305
13-6.4	Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 – Dekningsrekkefølgen ved særskilt hjemmel til motregning i andre krav mot offentlige kreditorer	307
13-6.5	Motregning etter ulovfestede regler	307
Kapittel 14. Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse		309
<i>Utlegg</i>		<i>309</i>
14-1	§ 14-1. Tvangsgrunnlag for utlegg	309
14-1.1	Forarbeider	309
14-1.2	Generelt om § 14-1	309
14-2	§ 14-2. Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven	311
14-2.1	Forarbeider	311
14-2.2	Generelt om § 14-2	311
14-3	§ 14-3. Forretning for utleggspant	313
14-3.1	Forarbeider	313
14-3.2	Generelt om § 14-3	313
14-3.3	§ 14-3 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggspant	313
14-3.4	§ 14-3 annet ledd – Bistandsordningen	315
14-3.5	Hva det kan tas utleggspant i	316
14-3.5.1	Hovedregelen	316
14-3.5.2	Unntak	317
14-3.6	Gjennomføringen av forretning for utleggspant	318
14-3.7	Angivelse av krav i utleggsforretningen	320
14-3.8	Klage på utleggspant	321
14-3.9	Endring og bortfall av utleggspant	321
14-4	§ 14-4. Utleggstrekk	322
14-4.1	Forarbeider og forskrifter	322

14-4.2	Generelt om utleggstrekk	322
14-4.3	§ 14-4 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggstrekk	323
14-4.4	§ 14-4 annet ledd – Hvilke ytelser kan være gjenstand for utleggstrekk	323
14-4.4.1	§ 14-4 annet ledd bokstav a – Lønn mv.	324
14-4.4.2	§ 14-4 annet ledd bokstav b – Godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet	325
14-4.5	Beregning av utleggstrekkets størrelse	326
14-4.5.1	Livsoppholdsbegrensningen	326
14-4.5.2	Beregning av skyldnerens økonomi – Utgiftssiden	327
14-4.5.3	Beregning av skyldnerens økonomi – Inntektssiden	328
14-4.5.4	Livsoppholdsbegrensningen – Den konkrete vurderingen	329
14-5	§ 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk	331
14-5.1	Forarbeider og forskrifter	331
14-5.2	Generelt om gjennomføring av utleggstrekk	331
14-5.3	§ 14-5 første ledd første punktum – Dagpenger og sykkelønn	331
14-5.4	§ 14-5 første ledd annet punktum – Arbeidstaker krever selv inn lønnen	332
14-5.5	§ 14-5 annet ledd – Innrapportering og betaling til skatteoppkrever	332
14-5.6	Trekkpåleggets innhold	333
14-5.7	Trekkprioriteten	333
14-5.8	Overføring av utleggstrekk til en ny arbeidsgiver	334
14-5.9	Arbeidsgivers ansvar	335
14-5.10	Trekkperioden	335
14-5.11	Endring av utleggstrekk	335
14-5.12	Klage over utleggstrekk	336
14-5.13	§ 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo	337
14-5.14	§ 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel	337
14-5.15	Forholdet mellom utleggstrekk og foreldelse	337
14-6	§ 14-6. Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift	339
14-6.1	Forarbeider	339
14-6.2	Generelt om § 14-6	339
14-6.3	§ 14-6 første ledd – Begrensning i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift	340
14-6.4	§ 14-6 annet ledd – Naturressursskatt	341
14-6.5	§ 14-6 tredje ledd – Ny skatteberegning	341
14-6.6	§ 14-6 fjerde ledd – Iverksatt utleggstrekk etter § 14-4	341
14-6.7	§ 14-6 femte ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16	341
<i>Annen tvangsfullbyrdelse</i>		<i>342</i>
14-10	§ 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter tolløven	342
14-10.1	Forarbeider	342
14-10.2	Generelt om tollauksjon	342
14-10.3	§ 14-10 første ledd – Tvangssalg skal skje gjennom namsmyndighetene	343
14-10.4	§ 14-10 annet ledd – Tollregionens plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført	343
14-10.5	§ 14-10 tredje ledd – Tollregionens adgang til å velge å selge varene i fortollet eller ufortollet stand	344
14-10.6	§ 14-10 fjerde ledd – Avslutningen av tvangssalget, dekningsrekkefølgen	344
14-10.7	§ 14-10 femte ledd – Overskytende beløp	345
14-11	§ 14-11. Stansning av kjøretøy	346
14-11.1	Forarbeider og forskrifter	346
14-11.2	Generelt om § 14-11	346
14-11.3	§ 14-11 første ledd – Anvendelsesområdet	347
14-11.4	§ 14-11 annet ledd – Nektelse av på- og omregistrering	347
14-11.5	§ 14-11 tredje ledd – Avskilting	347

14-11.6	§ 14-11 fjerde ledd – Regler om godtroerverv	348
14-11.7	§ 14-11 femte ledd – Avskiltingsprosedyrer	348
<i>Kreditt og sikkerhetsstillelse – merverdiavgift, særavgifter og toll</i>		<i>350</i>
14-20	§ 14-20. Tollkreditt og dagsoppgjørordningen	350
14-20.1	Forarbeider og forskrifter	350
14-20.2	Generelt om § 14-20 – Tollkreditt og dagsoppgjør	350
14-20.3	§ 14-20 første ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av tollkreditt	351
14-20.4	§ 14-20 annet ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av dagsoppgjør	353
14-20.5	§ 14-20 tredje ledd – Vilkår om sikkerhetsstillelse for tollkreditt og dagsoppgjør	354
14-20.6	Tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør	355
14-20.7	Kredittvurdering	356
14-20.8	§ 14-20 fjerde ledd – Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt . .	358
14-20.9	§ 14-20 femte ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser	358
14-21	§ 14-21. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene	359
14-21.1	Forarbeider og forskrifter	359
14-21.2	Generelt om § 14-21	359
14-21.3	Kort om registrering av den avgiftspliktige	360
14-21.4	§ 14-21 første ledd – Sikkerhet for skyldig engangsavgift	360
14-21.5	§ 14-21 annet ledd – Sikkerhet for avgiftspliktige etter særavgiftsloven . . .	361
14-21.6	Kort om adgangen til å nekte eller trekke tilbake tillatelse	362
Kapittel 15. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning		363
15-1	§ 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren	363
15-1.1	Forarbeider og forskrifter	363
15-1.2	Generelt om § 15-1	364
15-1.3	Avgrensninger	365
15-1.4	§ 15-1 første ledd – Forhold hos skyldneren	365
15-1.4.1	Grunnvilkårene	365
15-1.4.2	§ 15-1 første ledd første punktum – Midlertidig svekket betalingsevne	368
15-1.4.3	§ 15-1 første ledd annet punktum – Varig svekket betalingsevne	368
15-1.4.4	§ 15-1 første ledd tredje punktum – Utlignet skatt og avgift	369
15-1.5	§ 15-1 annet ledd – Avgjørelseskompetansen	369
15-1.6	§ 15-1 tredje ledd – Avgjørelseskompetansen i skattesaker	370
15-2	§ 15-2. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor	372
15-2.1	Forarbeider	372
15-2.2	Generelt om § 15-2	372
15-2.3	Avgrensninger	373
15-2.4	§ 15-2 første ledd – Vilkår for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor	373
15-2.5	§ 15-2 annet ledd – Adgang til å sette vilkår	376
15-2.6	§ 15-2 tredje ledd – Avgjørelseskompetansen	376

Del V. Forskjellige bestemmelser	379
Kapittel 16. Ansvarsregler	381
<i>Innledende bestemmelse</i>	381
16-1 § 16-1. Tvangsinndrivning av ansvarskrav	381
16-1.1 Forarbeider	381
16-1.2 § 16-1 første ledd – Reglens anvendelsesområde	381
16-1.3 § 16-1 annet ledd – Innkreving av ansvarskrav	382
16-1.4 § 16-1 tredje ledd – Regressadgang	383
 <i>Ansvar for skatt og trygdeavgift</i>	 385
16-10 § 16-10. Foreldres ansvar	385
16-10.1 Forarbeider	385
16-10.2 Generelt om § 16-10	385
16-11 § 16-11. Selskapers ansvar	387
16-11.1 Forarbeider	387
16-11.2 § 16-11 første ledd – Ansvar for deltakere	387
16-11.3 § 16-11 annet ledd – Ansvar for skatt ilignet personer hjemmehørende i utlandet mv.	388
16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar	391
16-12.1 Forarbeider	391
16-12.2 Generelt om § 16-12	391
16-12.3 Nærmere om ansvarsnormen	391
16-13 § 16-13. Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar	393
16-13.1 Forarbeider	393
16-13.2 Generelt om § 16-13	393
16-13.3 § 16-13 første ledd – Skifteforvalteres ansvar	393
16-13.4 § 16-13 annet ledd – Ansvar for medlem av styre og ledelse	395
16-13.5 § 16-13 tredje ledd – Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere	397
16-14 § 16-14. Arvingers ansvar	399
16-14.1 Forarbeider	399
16-14.2 § 16-14 første punktum – Selvskiftende arvingers ansvar	399
16-14.3 § 16-14 annet punktum – Ansvar for gjenlevende ektefelle	400
 <i>Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk</i>	 402
16-20 § 16-20. Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk	402
16-20.1 Forarbeider	402
16-20.2 Generelt om § 16-20	402
16-20.3 § 16-20 første ledd – Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk	403
16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv.	405
16-20.5 § 16-20 tredje ledd – Motregning ved felles ansvarskrav fra flere kommuner	406
16-20.6 § 16-20 fjerde ledd – Foreldelse av ansvarskrav	406
 <i>Ansvar for merverdiavgift og arveavgift</i>	 408
16-30 § 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering	408
16-30.1 Forarbeider og forskrifter	408
16-30.2 Generelt om § 16-30	408

16-31	§ 16-31. Ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere . .	410
16-31.1	Forarbeider	410
16-31.2	Generelt om § 16-31	410
16-31.3	§ 16-31 første ledd – Arvingers solidaransvar	411
16-31.4	§ 16-31 annet ledd – Ansvar for giver ved gaver og utdeling fra uskiftebo .	413
16-31.4.1	Generelt	413
16-31.4.2	Annet ledd første punktum – Gaver	413
16-31.4.3	Annet ledd annet punktum – Utdeling fra uskiftebo	414
16-31.5	§ 16-31 tredje ledd – Ansvar for personer som regnes å ha ervervet midlene	414
16-31.6	§ 16-31 fjerde ledd – Unntak for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32	414
<i>Ansvar for særavgifter</i>		415
16-40	§ 16-40. Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter	415
16-40.1	Forarbeider	415
16-40.2	Generelt om § 16-40	415
16-40.3	§ 16-40 – Nærmere om ansvarskravet	415
16-41	§ 16-41. Ansvar for bruker av motorkjøretøy	416
16-41.1	Forarbeider	416
16-41.2	§ 16-41 – Generelt og om ansvarskravet	416
16-42	§ 16-42. Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester	417
16-42.1	Forarbeider og forskrifter	417
16-42.2	Generelt om § 16-42	417
<i>Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift</i>		418
16-50	§ 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver	418
16-50.1	Forarbeider	418
16-50.2	Generelt om § 16-50	418
Kapittel 17. Rettergang		421
17-1	§ 17-1. Prosessordningen i innfordringssaker	421
17-1.1	Forarbeider og forskrifter	421
17-1.2	Generelt om § 17-1	422
17-1.3	§ 17-1 første ledd – Partsstillingen i innfordringssaker	422
17-1.4	Nærmere om partshandlinger som utøves på statens vegne	423
17-1.5	§ 17-1 annet ledd – Partsstillingen ved overføring av tvist til søksmåls former	425
17-1.6	§ 17-1 tredje ledd – Departementets instruksjonsmyndighet	427
17-1.7	§ 17-1 fjerde ledd – Delvis fastholdelse av kravet	428
17-1.8	§ 17-1 femte ledd – Frist for prøving av ligningsvedtak	429
17-1.9	§ 17-1 sjette ledd – Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindene for alle skattekreditorene	432
17-2	§ 17-2. Prosessordningen i andre saker	433
17-2.1	Forarbeider	433
17-2.2	§ 17-2 første ledd – Rettslig prøving av andre saker enn innfordringssaker .	433
17-2.3	§ 17-2 annet ledd – Særregel for saker om rente ved endring	435

Kapittel 18. Straff		437
18-1	§ 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk	437
18-1.1	Forarbeider	437
18-1.2	Generelt om § 18-1	437
18-1.3	§ 18-1 første ledd – Brudd på forskuddstrekkpliktene	438
18-1.4	§ 18-1 annet ledd – Unnlatt straff ved innbetaling	442
18-1.5	§ 18-1 tredje ledd – Medvirkningsansvar	443
18-2	§ 18-2. Straff ved brudd på opplysningsplikten mv.	444
18-2.1	Forarbeider	444
18-2.2	§ 18-2 første ledd – Brudd på opplysningsplikten	444
18-2.3	§ 18-2 annet ledd – Anvendelse av straff for andre overtredelser av skattebetalingsloven	446
18-3	§ 18-3. Forfølgning av straffbart forhold	447
18-3.1	Forarbeider	447
18-3.2	§ 18-3 første ledd – Foreldelsesfrist	447
18-3.3	§ 18-3 annet ledd – Overtredelse av skattebetalingslovens straffebestemmelser er forseelse	447
Kapittel 19. Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover		449
19-1	§ 19-1. Ikrafttredelse	449
19-1.1	Forarbeider og forskrifter	449
19-1.2	Generelt om § 19-1	449
19-2	§ 19-2. Overgangsbestemmelser	451
19-2.1	Forarbeider og forskrifter	451
19-2.2	Generelt om § 19-2	451
19-3	§ 19-3. Endringer i andre lover	453
19-3.1	Generelt om § 19-3	453

Del I.
Innledende bestemmelser

Kapittel 1. Lovens virkeområde

1-1 § 1-1. Virkeområde

- (1) Loven gjelder betaling og innkreving av skatte- og avgifts-krav.
- (2) Med skatte- og avgiftskrav menes:
 - a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt), skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8
 - b) skatt på inntekt etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatt)
 - c) skatt på formue og inntekt etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsføremøster m.v. (petroleumsskatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov
 - d) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8
 - e) arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
 - f) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven
 - g) særavgifter omfattet av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
 - h) særavgifter omfattet av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
 - i) toll omfattet av tolloven.
- (3) Med mindre annet er særskilt bestemt gjelder reglene om skatte- og avgiftskrav tilsvarende så langt de passer for:
 - a) renter etter kapittel 11, omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven og lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i
 - b) forsinkelsesavgift, tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll fastsatt i medhold av ligningsloven eller lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i
 - c) tvangsmulkt etter § 5-16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 52 og ligningsloven § 10-6
 - d) ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7.

1-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 7 og kap. 27 s. 164–166 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 14.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 153. (Tatt inn henvisning til summarisk fellesoppgjør i annet ledd bokstav a og d, samt tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven tatt inn i tredje ledd bokstav c.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 29. (Oppretting og oppdatering av lovtekst – forsinkelsesavgift etter tredje ledd bokstav b.)
- Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. kap. 11. (Oppretting av feil og klargjøring av lovtekst, endring av annet ledd bokstav i.)
- Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) s. 85. (Endring av henvisningen til merverdiavgiftsloven i annet ledd bokstav f.)

1-1.2 Generelt om § 1-1

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

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

Kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner m.v. etter lov 12. desember 2003 nr. 108, er heller ikke omfattet av loven.

Statens innkrevingsentral (SI) har innkreivingsansvaret for en rekke offentlige krav som hører under andre fagdepartementer enn Finansdepartementet. Heller ikke disse kravene skal i utgangspunktet reguleres av skattebetalingsloven. Imidlertid hender det at Statens innkrevingsentral bistår med innkrevingen av krav som hører under skattebetalingsloven. Som følge av dette er Finansdepartementet i § 2-7 gitt fullmakt til i forskrift å bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve nærmere bestemte krav.

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

Endelig er heller ikke privatrettslige krav som innkreves av skattekontoret, skatteoppkreveren eller tollregionen omfattet av loven. Som eksempel på slike krav kan nevnes ulike miljøgebyrer som toll- og avgiftsetaten innkrever etter avtale med returselskaper.

1-1.3 § 1-1 første ledd

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

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

Annet ledd regulerer hvilke krav som skal regnes som skatte- og avgiftskrav etter loven. De egentlige skatte- og avgiftskrav fremgår av bokstav a til i. Bestemmelsen er uttømmende.

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

Loven gjelder for skatt på formue, inntekt og tonnasjeskatt etter skatte- loven. Før ikrafttredelsen av ny skattebetalingslov skjedde innkrevingen av disse kravene etter skattebetalingsloven av 1952. Uttrykket «formues- og inntektsskatt» brukes senere i loven og i håndboken som kortbe- grep for formues- og inntektsskatt etter skatteloven og omfatter da også tonnasjeskatt.

Loven gjelder videre for formues- og inntektsskatt til Svalbard. Dette gjelder både skatt fastsatt ved lønnstrekk og skatt fastsatt ved ligning, jf. svalbardskatteloven §§ 3-1 og 3-2. Som en følge av ny skattebetalingslov ble svalbardskatteloven § 5-1 endret slik at den gir skattebetalingsloven kapittel 4, 6 og 7 om forskudd på skatt og avregning tilsvarende anvendelse for skattytere til Svalbard som skattlegges ved ligning. Denne ordningen er en videreføring av tidligere rettstilstand. De øvrige bestemmelsene i loven gjelder direkte for formues- og inntektsskatt til Svalbard. Det skal ikke betales forskuddstrekk etter skattebetalingsloven av inntekter til Svalbard. I stedet har svalbardskatteloven egne bestemmelser om lønnstrekk av ytel- ser som normalt er gjenstand for forskuddstrekk, jf. svalbardskatteloven § 5-2, jf. § 3-2.

Bokstav a omfatter også inntektsskatt betalt av personer bosatt på Jan Mayen. Etter Jan Mayen-skatteloven § 1 skal personer som oppholder seg på Jan Mayen betale skatt av inntekt vunnet ved arbeid etter bestemmel- sene om lønnstrekk i svalbardskatteloven. Jan Mayen er i motsetning til Svalbard, ikke et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt, og plikten til å betale skatt følger derfor av skatteloven kap. 2. Jan Mayen- skatteloven regulerer kun på hvilken måte skatten skal betales. I forarbei- dene har departementet lagt til grunn at det ikke er nødvendig å nevne særskilt i den nye skattebetalingsloven at loven også omfatter inntektsskatt betalt av personer på Jan Mayen.

Endelig omfatter loven trygdeavgift etter folketrygdloven kap. 23. Denne henvisningen innebærer en videreføring av ordningen i skattebetalingslo- ven av 1952 om at trygdeavgift betales og innkreves sammen med formues- og inntektsskatt.

Ifølge Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 153 er passusen om summarisk fel- lesoppgjør inntatt som en begrepsmessig presisering for å unngå tvil om skattebetalingslovens rekkevidde. Det er skatteoppkreveren som innkrever krav fastsatt etter summarisk fellesoppgjør.

1-1.4.2 § 1-1 annet ledd bokstav b – Artistiskatt

Ifølge bokstav b omfatter loven artistskatt fastsatt med hjemmel i artistskat- teloven. Skattebetalingsloven av 1952 gjaldt også artistskatten på generelt grunnlag, med mindre annet fulgte særskilt av artistskatteloven, jf. § 12.

Den nye skattebetalingsloven har erstattet enkelte regler som tidligere fremgikk av artistskatteloven, herunder artistskatteloven § 9, som regulerte betaling og innkreving av skatt. Det har også blitt foretatt enkelte endringer i artistskatteloven §§ 10 til 12, både av strukturell og innholdsmessig art. Som følge av opphevelsen av § 9 ble tidligere § 10 ny § 9, og tidligere § 11 ny § 10. Ny § 11 omfatter praktiske bestemmelser om meldeplikt mv.

1-1.4.3 § 1-1 annet ledd bokstav c – Petroleumsskatt

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

1-1.4.4 § 1-1 annet ledd bokstav d – Arbeidsgiveravgift

Ifølge bokstav d gjelder loven for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kap. 23. Skattebetalingsloven av 1952 hadde ingen lignende presisering i loven. Imidlertid viste folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, som nå er opphevet, til at bestemmelsene i skattebetalingsloven av 1952 også gjaldt betaling og innkreving av avgifter til folketrygden, såfremt ikke noe annet var bestemt.

1-1.4.5 § 1-1 annet ledd bokstav e – Arveavgift

Ifølge bokstav e omfattes arveavgift etter arveavgiftsloven. Skattebetalings- loven gjelder dermed også for betaling og innkreving av arveavgift, og erstatter bestemmelsene i arveavgiftsloven kap. VII som tidligere regulerte dette.

Arveavgiftsloven inneholdt tidligere ingen direkte henvisning til skatte- betalingsloven av 1952, og skattefogdkontorene tvangsinnfordret avgiften etter reglene i den gamle skattebetalingsloven med hjemmel i embetsverks- loven § 5. Embetsverkloven § 5 er nå opphevet.

1-1.4.6 § 1-1 annet ledd bokstav f – Merverdiavgift

Ifølge bokstav f gjelder loven for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven av 1966 ble med virkning fra 1. januar 2010 erstattet av ny merverdiavgiftslov av 19. juni 2009 nr. 58.

Skattebetalingsloven av 1952 hadde ingen tilsvarende bestemmelse om anvendelse for merverdiavgift. Imidlertid hadde skattefogdkontorene hjemmel til å tvangsinnfordre innenlands merverdiavgift etter den gamle skattebetalingslovens regler, jf. den nå opphevede embetsverksloven § 5. Merverdiavgiftsloven inneholdt tidligere enkelte betalings- og innkre- vingsregler i kap. IX som ble opphevet ved ikrafttredelse av gjeldende skattebetalingslov.

Innkrevingsbestemmelsene i tolloven av 1966 lå til grunn for innkreving av merverdiavgift ved innførsel gjennom en henvisning fra merverdiavgifts- loven av 1969 kap. XVI om innførsel.

1-1.4.7 § 1-1 annet ledd bokstav g og h – Særavgifter

Etter bokstav g og h gjelder loven for særavgifter som innkreves av toll- og avgiftsetaten. Skattebetalingsloven gjelder således alle særavgiftene unntatt dokumentavgift. Særavgifter brukes som en fellesbetegnelse på en rekke ulike avgifter. Som eksempel kan nevnes avgift på sukker, avgift på alkohol, forbruksavgift på elektrisk kraft i medhold av særavgiftsloven og årsavgift for motorkjøretøy, engangsavgift for motorvogner og vektårsavgift i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Hvilke avgifter som defineres som særavgifter følger ikke direkte av særavgiftslovgivningen, men av Stortingets årlige avgiftsvedtak. I Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 165 er det vist til at det synes uhensiktsmessig å nevne de enkelte særavgiftene særskilt i § 1-1 på grunn av mengden og behovet for oppdatering av loven. I 2009 var det totalt 22 særavgifter, jf. St.prp. nr. 1 (2008–2009).

Særavgiftslovgivningen har tradisjonelt inneholdt relativt få regler om betaling og innkreving og store deler av regelverket har vært gitt i forskrift. Ved ikrafttredelse av skattebetalingsloven ble imidlertid en rekke regler i forskriftsverket opphevet.

1-1.4.8 § 1-1 annet ledd bokstav i – Toll

Ifølge bokstav i gjelder loven også for toll omfattet av tolloven. Inn- og utførselsprosedyrer, tollforvaltningen og adgangen til å etterberegne toll og ilegge tilleggstoll fremgår av tolloven. Tolltariffen har bestemmelser om tollsatser for ulike varetyper.

De betalings- og innkrevingsbestemmelsene som tidligere stod i tolloven og tilhørende forskrifter er opphevet og erstattet med reglene i dagens skattebetalingslov og skattebetalingsforskrift.

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

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

Bestemmelsen omfatter krav som oppstår i tilknytning til de skatte- og avgiftskrav som følger av annet ledd eller som har nær sammenheng med slike krav uten at de kan kalles skatte- og avgiftskrav i egentlig forstand. For slike krav er det bestemt at reglene om skatte- og avgiftskrav gjelder tilsvarende så langt de passer med mindre annet er særskilt bestemt. Bestemmelsen innebærer at også slike krav kan tvangsinnfordres etter reglene i kap. 14 og nedsettes etter reglene i kap. 15. Enkelte steder i loven er det gitt særlige regler for slike krav, f.eks. i §§ 2-6 om innkrevingsmyndighetene, 10-51 om forfall og 12-1 femte ledd om foreldelse.

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

Det følger av bokstav a at loven gjelder for renter som omhandlet i kap. 11 i loven. Loven gjelder også for omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven og lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i. I tillegg vil bl.a. saksomkostninger i forbindelse med rettslig skjønn etter arveavgiftsloven § 42, gebyr etter ligningsloven § 10-8 og ekspedisjonsgebyr etter tolloven § 4-3 omfattes.

1-1.5.2 § 1-1 tredje ledd bokstav b – Forsinkelsesavgift, tilleggsatt, tilleggsavgift og tilleggstill

Etter bokstav b gjelder loven for forsinkelsesavgift, tilleggsatt, tilleggsavgift og tilleggstill fastsatt i medhold av ligningsloven eller lover som nevnt i annet ledd bokstav a til i. Eksempler på slike krav er forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1, tilleggsatt etter ligningsloven kap. 10 og tilleggsavgift etter folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, arveavgiftsloven § 44, merverdiavgiftsloven § 21-3, særavgiftsloven § 3 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 samt tilleggstill etter tolloven § 16-10 og forhøyet særavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 4.

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

Det følger av bokstav c at loven gjelder for tvangsmulkt etter henholdsvis § 5-16, arveavgiftsloven § 43, merverdiavgiftsloven av 2009 § 21-1 og ligningsloven § 10-6. Per 1. april 2010 er det i lovteksten henvist til merverdiavgiftsloven av 1969 § 52. At lovteksten ikke har blitt rettet opp etter ikrafttredelsen av ny merverdiavgiftslov, må bero på en inkurie. Den korrekte henvisningen skal således være merverdiavgiftsloven § 21-1.

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

Ifølge bokstav d gjelder loven også for ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7. Ligningsloven § 10-7 regulerer oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk når oppdragsgiver unnlater å oppfylle sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10.

1-2 § 1-2. Andre offentlige krav

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

1-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

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

Forskrifter

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

1-2.2 Generelt om § 1-2

Bestemmelsen viderefører blant annet den tidligere ordningen etter embetsverksloven § 5 som ga skattefogdkontorene myndighet til etter departementets beslutning å innkreve krav som er tvangsgrunnlag etter reglene i skattebetalingsloven av 1952. Bestemmelsen omfatter også de krav som tollregionene innkrever for andre statlige organer.

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

- Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeekspert
- Forskrift 6. april 2001 nr. 410 om forskningsavgift på landbruksprodukter
- Forskrift 28. januar 2004 nr. 221 om avgifter og gebyr i matforvaltningen
- Forskrift 1. desember 2000 nr. 1333 om planter og tiltak mot plante-skadegjørere § 32.

Ifølge skattebetalingsforskriften § 1-2-2 (etter endring fastsatt av Finansdepartementet 8. januar 2010) er lovens kap. 13 og 14 gjort gjeldende for visse offentlige krav som kan innkreves av Statens innkrevingsentral. Forskriften omtaler følgende krav:

- bokstav a) Nødlidenshetslån med grunnlag i gjeldsbrev
- bokstav b) Tvangsmulkt etter forurensningsloven og produktkontrollloven,
- bokstav c) Kredittilsynsavgift og dagmulkt ilagt av Kredittilsynet etter kredittilsynsloven (Kredittilsynet endret 21. desember 2009 navn til Finanstilsynet. Kredittilsynsloven har endret navn til Finanstilsynsloven),
- bokstav d) Gebyr som tilfaller staten etter alkoholloven § 7-1,
- bokstav e) Tvangsmulkt etter arbeidsmiljøloven,
- bokstav f) Sakskostnader tilkjent staten i sivile saker, unntatt sakskostnader knyttet til skatte- og avgiftssaker og
- bokstav g) erstatnings- og regresskrav ved inntreden tilkjent staten ved dom eller i avtale, unntatt erstatnings- eller regresskrav på skatte- og avgiftsområdet.

Når det gjelder sakskostnader, erstatnings- og regresskrav ved inntreden tilkjent staten ved dom eller i avtale på skatteetatens område, bestemmes

Lovens anvendelse for visse krav som innkreves av SI

det i forskriften § 1-2-3 (etter endringene som ble fastsatt av Finansdepartementet 8. januar 2010) at lovens kap. 13 og 14 gjelder for disse kravene. Hvem som er innkrevingsmyndighet for denne typen krav er regulert i forskriften § 2-6-2. Innkrevingsmyndighet for sakskostnader, erstatnings- og regresskrav ved inntreden tilkjent staten ved dom eller i avtale på skatte- eller avgiftsområdet, er skattekontoret. Sakskostnader i forbindelse med rettslig prøving av krav som skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet for etter § 2-1 samt erstatningskrav og regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet for skal likevel innkreves av skatteoppkreveren, jf. annet ledd i forskriften. Ved at lovens kap. 13 og 14 kommer til anvendelse ved innkreving av disse kravene kan skatteoppkreverne nå selv avholde utleggsforretning og nedlegge trekk for de krav på sakskostnader og erstatningskrav som de har innkrevingsansvaret for.

1-3 § 1-3. Tilbakesøkingsskrav

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

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

1-3.1 Forarbeider

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

1-3.2 Generelt om § 1-3

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

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

Bestemmelsens første ledd er i sin helhet en videreføring av tidligere rett for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og svalbardskatt fastsatt ved ligning, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 4 første og annet punktum og de nå opphevede henvisningsbestemmelsene i folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 og svalbardskatteloven § 5-1 første ledd. For merverdiavgiftsskrav fulgte det tidligere av merverdiavgiftsloven av 1966 § 59 første ledd annet punktum at overskytende beløp etter § 24 tredje ledd annet punktum og refundert beløp etter § 26a var tvangsgrunnlag for utlegg. Merverdiavgiftsloven § 59 første ledd omfattet imidlertid ikke de tilfellene der det som følge av en forhøyelse av utgående avgift oppstod et krav på tilbakebetaling av et tidligere utbetalt beløp.

Bestemmelsen medfører en endring sammenlignet med tidligere rett for

Condictio indebiti

svalbardskatt fastsatt ved lønnsstrekk, arveavgift, særavgifter og toll som før fulgte de alminnelige pengekravsrettslige reglene. I forarbeidene fremgår det at departementet anså det som mest hensiktsmessig med en generell regel som gjelder for alle krav som omfattes av den nye skattebetalingsloven.

Bestemmelsens annet ledd om tilbakesøkningskrav mot panthaver mv. er ny for samtlige skatte- og avgiftskrav.

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

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

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

Bestemmelsen vil bl.a. komme til anvendelse ved skatteavregningen. For skattytere som betaler forskudd på skatt, blir det foretatt et avregningsoppgjør etter at ligningen er ferdig. De skattytere som har betalt for mye i forskudd, får tilbakebetalt det overskytende beløpet, jf. § 7-1 tredje ledd. Blir den utlignede skatten senere endret som følge av ny ligning etter ligningsloven kap. 9, skal det foretas en ny avregning. Blir den utlignede skatten som følge av den nye avregningen forhøyet, kan det innebære at en skattyter som fikk tilgodebeløp, helt eller delvis må tilbakebetale dette til det offentlige.

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

Bestemmelsen er en kan-regel. Ved vurderingen av om beløpet skal kreves tilbake må innkrevingsmyndighetene utøve et skjønn, der det bl.a. tas hensyn til om det vil være åpenbart urimelig å gjøre tilbakesøkningskravet gjeldende.

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

Skatte- og avgiftskrav, inkludert eventuelle gebyrer og renter etter skattebetalingsloven § 11-5, som utgjør under 100 kroner, kan ikke kreves tilbakebetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1. Denne hovedregelen gjelder likevel ikke for sjømenn som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd, hvor beløpsgrensen er 2 000 kroner. Krav på innførselsavgifter som omfattes av skattebetalingsloven § 10-41 har en beløpsgrense på 50 kroner, unntatt for alkoholholdig drikk og tobakk hvor det ikke gjelder noen nedre beløpsgrense. Krav på vektårsavgift med døgnsetts etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger, jf. forskrift 29. juni 2000

Nedre beløpsgrense

nr. 688 om vektårsavgift § 7, har ingen nedre beløpsgrense. Engangsavgift på motorvogner har en beløpsgrense på 200 kroner og tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift med redusert sats, har en beløpsgrense på 50 kroner. På skatteetatens område er dette for så vidt en videreføring av den tidligere bestemmelsen i forskrift 10. juni 1961 nr. 9993, som henviste til skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 4 første punktum, og som hjemlet at beløp mindre enn 100 kroner ikke ble å innfordre. Beløpsgrensen gjelder pr. termin, avgiftsspesifikasjon eller deklarasjon. Med henvisning til skattebetalingsforskriften § 10-4-2 kan det ikke fremmes tilbakebetalingskrav på renter under 50 kroner.

I henhold til første ledds siste punktum gjelder forfallsreglene i § 10-53 tilsvarende for tilbakesøkningskrav, hvilket innebærer at tilbakebetalingskravet forfaller tre uker etter at vedtak er sendt ut. Dersom kravet skyldes endringsoppgaver den skatte- eller avgiftspliktige selv har sendt inn, forfaller kravet tre uker etter at de nye opplysningene har kommet frem til skatte- og avgiftsmyndighetene. Se nærmere om forfallsreglene i kommentarene til § 10-53.

Forfall

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

Ifølge § 1-3 annet ledd gjelder første ledd tilsvarende når kravet rettes mot panthaver eller den som har fått seg overdratt fordringen. Bestemmelsen er en videreføring av petroleumskatteloven § 3 bokstav c femte ledd, syvende og åttende punktum og ble tilføyd ved endringslov 17. juni 2005 nr. 67, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007).

Som det fremgår av skattebetalingsloven § 10-1 annet ledd kan krav på tilbakebetaling av skatt i utgangspunktet ikke pantsettes eller overdras. Fra dette utgangspunkt er det så i § 10-3 gjort unntak for utbetalinger etter petroleumskatteloven § 3 bokstav c femte ledd femte punktum. Ifølge Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 117 er unntaket bl.a. begrunnet i at en adgang til pantsettelse og overdragelse av slike utbetalinger kan bidra til å fremme formålet med utbetalingsordningen, herunder å få til en større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon, samt bidra til å øke konkurransen på sokkelen gjennom å likebehandle nye og eksisterende aktører.

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

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

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

Kapittel 2.

Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere

2-1 § 2-1. Skatteoppkreverne for kommunene – formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

(1) Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

(2) Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Forskuddstrekk fra selskaper og innlånere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

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

(4) Første til tredje ledd gjelder ikke krav som omhandlet i § 2-3.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om hvem som skal innkreve forskuddsskatt og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til.

2-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 167 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 8.

Forskrifter

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

2-1.2 Generelt om § 2-1

Formålet med kap. 2 er å samle bestemmelsene som regulerer hvem som er betalingsmottaker for de ulike skatte- og avgiftskravene, samt hvilke innkrevingsmyndigheter som innkrever de ulike skatte- og avgiftskrav. Tidligere var dette regulert i lov, forskrift og beslutning fra departementet. Bestemmelsen i § 2-1 omhandler skatteoppkreverne for kommunene. Skattebetalingsloven § 2-1 til § 2-6 viderefører tidligere rett, men innebæ-

rer også en mer detaljert regulering av hvem som er rett betalingsmottager enn det som fulgte av tidligere regelverk. Som hovedregel skal det organ som står for innkrevingen også være betalingsmottager.

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

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 1 første punktum hvor det fremgikk at den myndighet og de plikter som i loven var lagt til skatteoppkreveren skulle utøves av den kommunale skatteoppkreveren. Det samme fulgte av lov om Omordning af det civile Embedsværk § 5 første ledd annet punktum som bestemte at inn drivelse av formues- og inntektsskatt skulle foretas av den kommunale skatteoppkreveren i vedkommende distrikt.

Bestemmelsen regulerer også innkrevingen av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Skatteoppkreverens ansvar for innkreving av disse kravene fulgte tidligere av folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

2-1.4 § 2-1 annet ledd – Betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Første punktum er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 12 nr. 1 første punktum med hensyn til forskuddstrekk. Det er skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor som innkrever forskuddstrekket og som er riktig betalingsmottaker. Bestemmelsen omfatter også arbeidsgivers betaling av arbeidsgiveravgift og viderefører den tidligere regelen om betalingssted for arbeidsgiveravgift som fremgikk av folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd.

Annet punktum er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 12 nr. 1 annet punktum. Selskap og innlånere skal betale forskuddstrekk til skatteoppkreveren i den kommunen hvor innlåneren har sitt kontor eller styret har sitt sete.

Skattebetalingsforskriften § 2-1-1 gir en detaljert regulering av oppgjørssted for utenlandske arbeidsgivere og viderefører i all hovedsak tidligere rett.

Ifølge forskriftens første ledd skal arbeidsgivere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-3, gi oppgjør for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor arbeidsgiver har hovedkontor for virksomheten i Norge. Utenlandske arbeidsgivere uten slikt hovedkontor skal, ifølge annet ledd første punktum, gi oppgjør for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor han driver varig næringsvirksomhet.

Dersom en utenlandsk arbeidsgiver uten hovedkontor i Norge driver varig næringsvirksomhet i flere kommuner, skal oppgjør ifølge forskriften annet ledd annet punktum foretas til «det skattekontoret som er skatteoppkrever for krav fastsatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet.» Fra 1. januar 2008 er det Skatt vest som er skatteoppkrever for disse skattyterne.

Tilsvarende gjelder for arbeidsgivere som ikke driver varig næringsvirksomhet i noen kommune her i landet, arbeidsgivere som ikke driver noen virksomhet i landet og arbeidsgivere som bare driver virksomhet på den norske kontinentalsokkelen. Det følger av tredje og fjerde ledd at også disse skal gi oppgjør for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til «det skattekontoret som er skatteoppkrever for krav fastsatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet.» Ved anvendelse av reglene i skattebetalingsloven § 2-1 annet ledd og forskriften § 2-1-1 første

Hovedregel
oppgjørsted

Opgjørsted
for utenlandske
arbeidsgivere

Opgjørsted
ved flytting mv.

til fjerde ledd, er det ifølge forskriftens § 2-1-2 forholdet da plikten til å sende oppgave (terminoppgave, oppgjørsliste) oppstår, som avgjør hvor arbeidsgiver skal gi oppgjør. Oppgjør skal videre gis til samme skatteoppkrever hele året selv om arbeidsgiveren flytter. Ovennevnte bestemmelse presiserer, men medfører ingen endring i forhold til tidligere forskrift av 22. desember 1998 § 10.

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

Forskuddsskatt og restskatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for. I praksis vil det for de fleste si at man betaler til den kommunen man bor og er folkeregistrert i. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 29 nr. 1.

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

Ifølge bestemmelsen gjelder ikke skattebetalingsloven § 2-1 første til tredje ledd de skattekravene som er særskilt behandlet i § 2-3, dvs. formues- og inntektsskatt fastsatt ved sentral ligning, artistskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Hvem som er rette innkrevingsmyndighet for disse kravene og hvor kravene skal betales fremgår av § 2-3. For nærmere omtale av disse skattearter vises det til pkt. 2-3.

2-1.7 § 2-1 femte ledd

Bestemmelsen gir departementet myndighet til å gi regler i forskrift om innkreving og betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskap. I skattebetalingsforskriften er det gitt slike regler i § 2-1-1. Forskriftsbestemmelsen er omtalt i pkt. [2-1.4](#).

2-2 § 2-2. Skattekontorene – merverdiavgift og arveavgift

(1) **Merverdiavgift skal betales til og innkreves av skattekontoret. Se likevel § 2-4 første ledd om merverdiavgift som oppstår ved innførsel.**

(2) **Arveavgift skal betales til og innkreves av skattekontoret. Ved offentlig skifte skal arveavgift som ikke blir tilbakeholdt av tingretten, innkreves av og betales til skattekontoret.**

2-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 167 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 14–16.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 39 flg., s. 196 og s. 198. (Begrepsendringer – fra skattefogdkontoret til skattekontoret.)

2-2.2 Generelt om § 2-2

Bestemmelsen angir hvilken myndighet som er rett mottaker av arve- og merverdiavgift, og hvem som kan foreta innfordring av de nevnte kravstyper.

2-2.3 § 2-2 første ledd – Merverdiavgift

Ifølge bestemmelsens første ledd skal merverdiavgift betales til og innkreves av skattekontoret. Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftsloven av 1969 § 35 og forskrift av 19. desember 1969 nr. 15 (nr. 17) om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling § 3 annet ledd, jf. lov av 21. juli 1894 nr. 5 Om delvis Omordning af det civile Embetsværk § 5 første ledd første punktum og tredje ledd.

Skattekontoret

Med skattekontoret menes i utgangspunktet alle kontorsteder i skatteetaten. Bruken av skattekontoret som felles betegnelse på skatteetatens kontorer under Skattedirektoratet er et resultat av reorganiseringen av skatteetaten (ROS) som ble iverksatt 1. januar 2008 (se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 3.5.2). En av grunntankene bak ROS var at skattekontorene i utgangspunktet skal ha landsdekkende kompetanse innenfor skatte- og avgiftsområdet og at skattemyndighetene selv skal foreta en hensiktsmessig fordeling av denne kompetansen. Eventuelle begrensninger i forhold til lovens ordlyd forutsettes inntatt i forskrift eller interne retningslinjer for skatteetaten.

Hva gjelder bestemmelsens angivelse av betalingssted er adgangen til å foreta kontant betaling begrenset i skattebetalingsforskriften § 9-1-2, se pkt. 9-1.5.

2-2.4 § 2-2 annet ledd – Arveavgift

Annet ledd bestemmer at arveavgift som utgangspunkt skal betales til og innkreves av skattekontoret. Når boet skiftes offentlig har skifteretten plikt til å holde tilbake nødvendige midler til dekning av arveavgiften, jf. arveavgiftsloven § 33 første ledd. Dersom arveavgiften ikke blir oppgjort fullt ut av de midler som holdes tilbake, skal betaling skje til skattekontoret.

Når boet skiftes privat skal avgiften betales til skattekontoret. Etter arveavgiftsloven § 31 skal avgiftsmyndighetene (skattekontorene), når avgiften er foreløpig eller endelig fastsatt, underrette den avgiftspliktige om hvem avgiften skal betales til.

2-3 § 2-3. Skattekontorene – formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt

(1) **Formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet skal betales til og innkreves av det skattekontoret som departementet bestemmer. Departementet kan gi forskrift om hvem som skal anses for ikke å ha varig tilknytning til riket.**

(2) **Artistskatt skal betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer.**

(3) **Petroleumsskatt skal betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer.**

(4) **Formues- og inntektsskatt til Svalbard og lønnstrekk av inntekt på Svalbard skal betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer.**

2-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 Om lov om betaling og innkreving av skatte og avgifts-krav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 167 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 14–16.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 39 og s. 198. (Endringer som følge av reorganiseringen av skatteetaten).
- Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. s. 11 og s. 58. (Nytt annet punktum i første ledd – forskriftshjemmel.)

2-3.2 Generelt om § 2-3

Bestemmelsen omhandler særskilte typer skattekrav som ikke omfattes av skattebetalingsloven § 2-1 første til fjerde ledd. Som det fremgår av kommentarene til hvert ledd av paragrafen, gjelder det også særskilte regler for utligning av disse skatteartene. Felles for alle kravene er at de skal betales til og innkreves av det skattekontor departementet bestemmer.

2-3.3 § 2-3 første ledd – Sjømenn bosatt i utlandet og skattytere uten varig tilknytning til landet

Ifølge bestemmelsen skal formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet betales til og innkreves av det skattekontor som departementet bestemmer. Departementets myndighet til å bestemme hvilket skattekontor slike krav skal betales til og innkreves av, er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften

§ 2-8. Av Skattedirektoratets instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv mellom skattekontorene følger det at det er Skatt vest som er innkrevingsmyndigheter for skattekrav for kommune 2312 (utland).

I annet punktum er det gitt hjemmel for departementet til å gi forskrift om hvem som skal anses for ikke å ha varig tilknytning til riket.

2-3.4 § 2-3 annet ledd – Artistskatt

Artistskatt som er utlignet etter artistskatteloven skal betales til det skattekontoret som departementet bestemmer. Departementets myndighet til å bestemme hvilket skattekontor artistskatt skal betales til og innkreves av, er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 2-8. Av Skattedirektoratets instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv mellom skattekontorene følger det at det er Skatt vest som er innkrevingsmyndigheter for artistskatt.

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

2-3.5 § 2-3 tredje ledd – Petroleumsskatt

Petroleumsskatt skal betales til og innkreves av det skattekontoret som departementet bestemmer. Bestemmelsen er en videreføring av forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av termiskatt m.v § 8 nr. 1 første punktum. Departementets myndighet til å bestemme hvilket skattekontor petroleumsskatt skal betales til og innkreves av, er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 2-8. Av Skattedirektoratets instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv mellom skattekontorene følger det at det er Skatt øst som er innkrevingsmyndighet for petroleumsskatt.

2-3.6 § 2-3 fjerde ledd – Svalbardskatt

Formuesskatt- og inntektsskatt til Svalbard og lønnstrekk av inntekt på Svalbard skal betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer. Departementets myndighet til å bestemme hvilket skattekontor svalbardskatt skal betales til og innkreves av, er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 2-8. Av Skattedirektoratets instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv mellom skattekontorene følger det at det er Skatt nord som er innkrevingsmyndighet for skattekrav for Svalbard.

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

2-4 § 2-4. Tollregionene – toll og særavgifter samt merverdiavgift som oppstår ved innførsel

(1) Toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, innkreves av tollregionene. Betaling skal skje til tollstedet i tollregionene hvor fortolling etter tolloven skal foretas. Krav som er belastet tollkreditten, skal likevel betales til den tollregionen som har innvilget tollkreditten.

(2) Innenlands særavgifter skal betales til og innkreves av tollregionen hvor den avgiftspliktige skal registreres som særavgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder likevel ikke krav som omfattes av § 2-5.

(3) Engangsavgift fra avgiftspliktige som ikke er registrert skal betales til og innkreves av tollregionene.

2-4.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov og betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav kap. 27 s. 168 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 8.

2-4.2 Generelt om § 2-4

Bestemmelsen omhandler hvor innenlandske særavgifter samt toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel skal betales og hvilken tollregion som er innkrevingsmyndighet.

Bestemmelsens første ledd omfatter krav som oppstår ved innførsel; herunder merverdiavgift. Det må avgrenses mot innenlands merverdiavgift som reguleres av § 2-2. Annet ledd omfatter registrerte særavgiftspliktige virksomheter, mens tredje ledd omfatter engangsavgift for ikke-registrerte. § 2-4 må ses i sammenheng med § 2-5, som har spesialbestemmelser for omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift.

I dag er det seks tollregioner i Norge. Øst-Norge, Vest-Norge, Sør-Norge, Nord-Norge, Midt-Norge og tollregion Oslo og Akershus. Hver region har flere tollsteder. Bestemmelsen erstatter tidligere tollovens § 9 første ledd, særavgiftsforskriften § 6-2 og engangsavgiftsforskriften §§ 1-4 og 7-1.

2-4.3 § 2-4 første ledd – Toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel

I følge bestemmelsens første ledd første punktum skal toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, innkreves av tollregionene. Annet punktum regulerer til hvilken tollregion betalingens skal skje.

§ 2-4 første ledd første punktum er hovedregelen for hvor toll- og avgiftskrav skal betales. Det er imidlertid oppstilt unntak både i tredje punktum og annet ledd. I realiteten regulerer første ledd kun krav som oppstår ved innførsel for privatpersoner, for virksomheter som ikke har tollkreditt eller som ikke er registrert som særavgiftspliktig virksomhet, samt for virksomheter som har dagsoppgjør. Betaling av toll og særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, skal finne sted til det tollsted i tollregionen hvor fortolling etter tolloven skal foretas. Hvor fortolling foretas, er det gitt nærmer regler om i tolloven og tollforskriften.

§ 2-4 første ledd tredje punktum gjør unntak for krav som er belastet tollkreditten. Kravene skal i disse tilfellene betales til den tollregionen som har innvilget tollkreditten. Tollkredittkundene får tilsendt en oversikt over de belastninger som har funnet sted den foregående måned sammen med en giroblankett. Betaling skal i realiteten foretas til den bankkonto tollregionen har oppført på giroen.

2-4.4 § 2-4 annet ledd – Særavgifter som ikke oppstår på innførselstidspunktet og engangsavgift for registrerte avgiftspliktige

Annet ledd gjør som nevnt unntak fra første ledd for innenlands særavgifter knyttet til registrerte avgiftspliktige virksomheter. Dette omfatter særavgifter i medhold av særavgiftsforskriften, både der registreringen er knyttet til utsatt betaling av særavgift på innførte varer og innenlands produserte varer, samt særavgift knyttet til utslipp mv. Bestemmelsen vil også omfatte engangsavgift for registrerte avgiftspliktige i medhold av forskrift om engangsavgift. Innenlands særavgift skal betales til og innkreves av tollregionen hvor den avgiftspliktige skal registreres som særavgiftspliktig virksomhet. Registreringsplikten er regulert i særavgiftsregelverket, og er nærmere kommentert i pkt. 14-21.3. Registrerte virksomheter i medhold av særavgiftsforskriften, skal levere oppgave over avgift påløpt den enkelte termin og betale i tråd med oppgaven. Virksomheter registrert for engangsavgift får månedlig tilsendt en avgiftsspesifikasjon vedlagt en giroblankett.

Det er gjort unntak for engangsavgift som ikke er knyttet til registrerte virksomheter i tredje ledd, samt årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift, hvor det er gitt egne bestemmelser i § 2-5.

2-4.5 § 2-4 tredje ledd – Engangsavgift for ikke registrerte avgiftspliktige

Engangsavgift er ikke en særavgift som oppstår ved innførsel og omfattes således ikke av første ledd. For registrerte avgiftspliktige er engangsavgift regulert i annet ledd. Tredje ledd gjelder engangsavgift for avgiftspliktige som ikke er registrerte virksomheter. Avgiften skal da innkreves av og betales til tollregionene.

2-5 § 2-5. Tollregion Oslo og Akershus og tollregion Midt-Norge – årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift

(1) Årsavgiften og omregistreringsavgiften skal betales til og innkreves av tollregion Oslo og Akershus.

(2) Vektårsavgiften skal betales til og innkreves av tollregion Midt-Norge.

2-5.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004 – 2005) Om lov og betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav kap. 27 s. 168 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 8.

2-5.2 Generelt om § 2-5

Bestemmelsen regulerer hvem som er betalingsmottaker og innkrevingsmyndighet for motorvognavgiftene; årsavgift, omregistreringsavgift og vektårsavgift. Ordningene var tidligere hjemlet i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift § 3, forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift § 2 og forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift § 2.

2-5.3 § 2-5 første ledd – Årsavgift og omregistreringsavgift

Første ledd omhandler årsavgiften og omregistreringsavgiften. Det er tollregion Oslo og Akershus som er betalingsmottaker. Årsavgiftskrav skrives ut av tollregionen vedlagt giroblankett. Betaling via bank skal skje til den bankkonto tollregion Oslo og Akershus har opplyst om. Omregistreringsavgift betales forskuddsvis før omregistrering av kjøretøy kan gjennomføres. Informasjon om bankkonto gis av toll- og avgiftsetaten eller vegmyndighetene. Det er også tollregion Oslo og Akershus som innkrever avgiften.

2-5.4 § 2-5 annet ledd – Vektårsavgift

Annet ledd omhandler vektårsavgiften. Tollregion Midt-Norge er betalingsmottaker. Krav på vektårsavgift skrives ut av tollregionen vedlagt giroblankett. Betaling via bank skal skje til den bankkonto tollregion Midt-Norge har opplyst om. Det er også tollregion Midt-Norge som innkrever avgiften.

2-6 § 2-6. Andre skatte- og avgiftskrav

(1) Krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b skal, med mindre annet er bestemt, betales til og innkreves av den innkrevingsmyndighet som innkrever de skatte- eller avgiftskrav slike krav er knyttet til.

(2) Når skyldneren har fått melding om at kravet er overført til Statens innkrevingsentral til innkreving etter § 2-7, skal betaling skje til Statens innkrevingsentral.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av dette kapitlet, og gi regler om hvilket organ som innkrever krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d.

2-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 168 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 14–16.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 2-6-1 og 2-6-2.

2-6.2 Generelt om § 2-6

Bestemmelsen angir betalingssted og rett innkrevingsmyndighet for kravstyper som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b. Videre presiserer den at når innkreving er overført til Statens innkrevingsentral, skal betaling også gjøres til Statens innkrevingsentral. Bestemmelsen hjemler dessuten departementets adgang til ved forskrift å gi utfyllende regelverk til hensiktsmessig gjennomføring av kap. 2.

I skattebetalingsforskriften § 2-6-1 er det regulert hvem som er rett innkrevingsmyndighet for krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Tvangsmulkt etter arveavgiftsloven § 43 og merverdiavgiftsloven § 21-1 innkreves av skattekontoret, mens tvangsmulkt etter § 5-16, ligningsloven § 10-6 samt ansvarskrav etter ligningsloven § 10-7 innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

2-6.3 § 2-6 første ledd

Bestemmelsens første ledd har regler om hvem som innkrever krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav a og b, og hvor slike krav skal betales. Dette er krav som har tilknytning til de krav som følger av §§ 2-1 til 2-5, det vil si renter etter kap. 11, omkostninger, gebyrer, tilleggsatt, tilleggsavgift og tilleggstoll. Slike krav skal innkreves av og betales til den innkrevingsmyndighet som innkrever de skatte- og avgiftskrav som slike krav er knyttet til. I dette ligger f.eks. at tilleggsatt ilagt i medhold av ligningsloven, skal innkreves av det organet som innkrever det skattekravet som tilleggsatt refererer seg til, det vil si den kommunale skatteoppkreveren.

2-6.4 § 2-6 annet ledd

Bestemmelsens annet ledd regulerer riktig betalingsmottaker når innkreving av kravet er overført til Statens innkrevingsentral (SI). Etter ordlyden skal betalingen skje til Statens innkrevingsentral fra det tidspunkt den skatte- og avgiftspliktige har fått melding om at kravet er overført Statens innkrevingsentral til innkreving. Dette vil skje enten med melding fra det organet som har fastsatt og/eller innkrever kravet, eller ved betalingsvarsel fra Statens innkrevingsentral.

2-6.5 § 2-6 tredje ledd

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet myndighet til å gi regler i forskrift om hvem som skal innkreve krav som nevnt i loven § 1-1 tredje ledd bokstav c og d, det vil si tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, arveavgiftsloven § 43, merverdiavgiftsloven § 21-1 og ligningsloven § 10-6 og ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7. Slike krav oppstår på selvstendig grunnlag og omfattes dermed ikke av bestemmelsen i første ledd. Slike bestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-6-1 som er omtalt i pkt. 2-6.2. Bestemmelsen gir også departementet myndighet til å gi regler til utfylling og gjennomføring av reglene i kap. 2.

I skattebetalingsforskriften § 2-6-2 er det også fastsatt hvem som er innkrevingsmyndighet for sakskostnader, erstatningskrav og regresskrav ved inntreden, tilkjent staten i forbindelse med rettslig prøving av saker på skatte- og avgiftsområdet. Forskriftsbestemmelsen vil kun få anvendelse for saker på skatteetatens område og må avgrenses mot saker etter § 1-2-2, som er omtalt i pkt. 2-7.2. Etter forskriftens første ledd er skattekontoret innkrevingsmyndighet for sakskostnader og erstatningskrav mv. tilkjent staten på skatte- eller avgiftsområdet, ved dom eller i avtale. Sakskostnader i forbindelse med rettslig prøving av krav som skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet for etter § 2-1 samt erstatningskrav og regresskrav ved inntreden til dekning av de krav som skatteoppkreveren er innkrevingsmyndighet for skal likevel innkreves av skatteoppkreveren, jf. annet ledd i forskriften.

Det følger videre av skattebetalingsforskriften § 1-2-3 at lovens kap. 13 og 14 gjelder for skattekontoret og skatteoppkreveren ved innkreving av slike krav på sakskostnader og erstatning. Dette innebærer at skattekontoret og skatteoppkreveren kan motregne etter kap. 13 samt avholde utleggsforretning og nedlegge utleggstrekk etter lovens kap. 14 for disse kravene.

2-7 § 2-7. Overføring av myndighet til Statens innkrevingsentral

Departementet kan i forskrift bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav eller andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for, med unntak for krav som innkreves av skatteoppkriverne for kommunene. I slike tilfeller kan departementet bestemme at deler av loven skal gjelde tilsvarende for Statens innkrevingsentral, likevel slik at utleggspant kan stiftes dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5. Dette gjelder når utleggsforretningen kan holdes på innkrevingsentralens kontor etter tvangsfullbyrdsloven § 7-9 første ledd.

2-7.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 8 og kap. 27 s. 168–169 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 8.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 129 (Tilføyelse i første punktum – «andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for».)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 2-7-1 og 2-7-2.

2-7.2 § 2-7 – Overføring av myndighet til Statens innkrevingsentral

Det følger av første punktum at Finansdepartementet i forskrift kan bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav, samt andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for. Statens innkrevingsentral utleder sin innkrevingskompetanse fra en rekke særlover som utpeker innkrevingsentralen som innkrevingsmyndighet. Skattebetalingsloven § 2-7 er en slik bestemmelse. Ifølge forarbeidene til skattebetalingsloven fant lovgiver det hensiktsmessig å etablere en lovhjemmel som åpner for at også enkelte typer skatte- og avgiftskrav, som etter loven skal innkreves av skattekontorene eller tollregionene, kan innkreves av Statens innkrevingsentral.

Slik bestemmelsen opprinnelig lød ved lovens vedtagelse var den begrenset til å gjelde «skatte- og avgiftskrav». Som følge av Finansdepartementets ønske om å overføre innkrevingen av sakskostnader tilkjent staten i sivile saker fra skatteetaten til Statens innkrevingsentral, ble bestemmelsen utvidet til også å omfatte «andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for.» Den nevnte utvidelse kom inn gjennom endringslov 12. desember 2008 nr. 100, fremmet i Ot.prp. 1 (2008–2009). Lovendringen klargjør at når departementet i forskrift bestemmer at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten, jf. § 1-2, kan innkrevingen av disse kravene overføres til Statens innkrevingsentral. Særnamskompetansen for Statens innkrevingsentral vil da følge av skattebetalingslovens regler på grunnlag av departementets beslutning

om dette i forbindelse med overføringen av den aktuelle kravstypen til innkrevingsentralen.

Overføringen gjelder kun konkrete innkrevingsoppgaver, mens ansvaret for innkrevingen fortsatt skal tilligge det organ som følger av §§ 2-2 til 2-6. Dette innebærer at selve kreditorrollen ikke overføres.

Det følger videre av annet punktum at departementet kan bestemme at deler av skattebetalingsloven gis tilsvarende anvendelse for Statens innkrevingsentral ved innfordringen av skatte- og avgiftskrav. Dette innebærer at skattebetalingslovens kap. 14 om tvangfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse kommer til anvendelse ved innfordringen. Statens innkrevingsentral får særnamskompetanse i medhold av § 2-7, og kan således nedlegge utleggstrekk og avholde utleggsforretninger for de krav som er overført til innfordring. Adgangen til å avholde utleggsforretning er imidlertid begrenset da Statens innkrevingsentral kun gis kompetanse til å etablere utleggspant ved såkalt kontorforretning. Begrensingen fremgår av annet punktum hvor det vises til at panteretten må kunne gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til tredjeperson, jf. panteloven kap. 5. § 2-7 tredje punktum stiller dessuten krav om at utleggsforretninger som skal avholdes av Statens innkrevingsentral oppfyller vilkårene for å bli avholdt på namsmannens kontor, jf. tvangsl. § 7-9 første ledd. Regelen er utformet i samsvar med innkrevingsentralens øvrige hjemler for å stifte utleggspant. I praksis vil særlig fast eiendom og bankinnskudd være de vanligste utleggsobjektene etter denne bestemmelsen.

Skattebetalingsforskriften § 2-7-1 regulerer innkreving av årsavgift for motorvogn og tilleggsavgift for forsinket betaling av denne. Innkrevingen skjer i disse tilfellene i medhold av lovens § 2-7. Innkrevingsentralen kan også nedlegge trekk i lønn og lignende ytelser etter dekningsloven § 2-7, samt foreta motregning etter skattebetalingslovens regler.

Av forskriften § 2-7-2 følger det videre at innkrevingsentralen kan innkreve krav som nevnt i forskriftens § 1-2-2. Hvor kravet skal kreves inn av Statens innkrevingsentral etter § 1-2-2, utøver Statens innkrevingsentral den kompetanse som følger av lovens kap. 13 om motregning og kap. 14 om tvangfullbyrdelse.

Bestemmelsen i § 1-2-2 omfatter blant annet sakskostnader tilkjent staten i sivile saker, jf. bokstav f. Unntak er imidlertid gjort for sakskostnader tilkjent staten i sivile saker på skatteetatens område. Slike sakskostnader kreves inn av henholdsvis skattekontoret og skatteoppkreveren, jf. forskriften § 2-6-2.

Sakskostnader i sivile saker må videre avgrenses mot sakskostnader tilkjent i forbindelse med innkrevingen av skatte- og avgiftskrav. Med sakskostnader som er tilkjent i forbindelse med innkrevingen av skatte- og avgiftskrav menes sakskostnader som retten fastsetter i medhold av tvangfullbyrdelsesloven kap. 3, f.eks. i forbindelse med en klage over utlegg. Slike sakskostnader kreves inn sammen med skatte- og avgiftskravet av vedkommende innkrevingsmyndighet.

2-8 § 2-8. Departementets instruksjonsmyndighet over skatteoppkreverne og om delegering av myndighet til skatteoppkreverne

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

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

2-8.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 169 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 15.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 198. (Endring av begrep i annet ledd annet punktum – fra skattefogdkontor til skattekontor.)

2-8.2 Generelt om § 2-8

Siden skatteoppkreverne er kommunalt ansatt, må departementet ha lov- hjemmel for å instruere dem. Faglig sett er skatteoppkreverne underlagt de statlige skattemyndighetene ved utøvelse av sitt arbeid etter skattebetalingsloven. Kommunale organer kan som en følge av det ikke instruere skatteoppkreveren i gjøremål etter skattebetalingsloven. Departementet kan delegere sin myndighet til skatteoppkreverne, men det mest praktiske er at Skattedirektoratet og skattekontorene delegerer myndighet til skatteoppkreverne. Instruksjonsmyndighet overfor tollregionene og skattekontorene følger av at disse er statlige organer underlagt departementet.

2-8.3 § 2-8 første ledd – Instruksjon og delegasjon

§ 2-8 første ledd første punktum viderefører regelen i skattebetalingsloven av 1952 § 56 nr. 1 annet punktum om departementets instruksjonsmyndighet overfor skatteoppkreverne. Departementets myndighet etter § 2-8 er delegert til Skattedirektoratet i skattebetalingsforskriften § 2-8. Skattedirektoratet har gitt instruks for skatteoppkreverer vedrørende utførelse av oppgaver de er pålagt i skattebetalingsloven (skatteoppkreverinstruksen). Instruksjonsmyndigheten overfor skatteoppkreveren utøves på regionalt nivå av skattekontoret og på sentralt nivå av Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Kommunale krav som innkreves etter skattebetalingslovens regler med hjemmel i annen særlovgivning reguleres ikke av denne instruksen.

Annet punktum gir departementet instruksjonsmyndighet også for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Tidligere fulgte det av § 56 nr. 1 fjerde punktum i skattebetalingsloven av 1952 at departementet hadde hjemmel til å lage forskrifter på området. Nå har begrepsbruken blitt endret slik at departementet er gitt instruksjonsmyndighet på området for økonomiforvaltning generelt. Med hjemmel i nevnte bestemmelse har Skattedirektoratet 18. desember 2008 fastsatt instruks om føring av skatteregnskapet. Instruksen erstatter og viderefører forskrift 31. august 2005 nr. 943. Økonomireglementet for staten bør ifølge Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 169 også gjelde for skatteoppkrevernes innkrevingsarbeid med mindre særlige grunner tilsier noe annet.

I § 2-8 første ledd tredje punktum presiseres det at departementet og Skattedirektoratet kan delegerer sin myndighet til de kommunale skatteoppkreverne.

2-8.4 § 2-8 annet ledd

Skattebetalingsloven av 1952 § 56 nr. 1 fjerde punktum gav hjemmel til å gi forskrifter om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene, og om teknisk og arbeidsmessig samordning av arbeidet. § 2-8 annet ledd viderefører dette, men det er valgt en annen begrepsform ved at departementet er gitt instruksjonsmyndighet i stedet for hjemmel til å gi forskrifter. Bestemmelsen er ment å sikre den nødvendige samordning av arbeidsoppgavene i forbindelse med skriving av skattelister, skatteberegning og avregning.

Kapittel 3.

Saksbehandling

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

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

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

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

3-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

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

Forskrifter

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

3-1.2 Generelt om § 3-1

Bestemmelsen regulerer forholdet mellom skattebetalingsloven og henholdsvis forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven.

Saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder i utgangspunktet for all offentlig myndighetsutøvelse. Imidlertid er det innenfor skatte- og avgiftsforvaltningen enkelte særlige forhold som tilsier at det gjøres visse unntak fra de generelle saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven. Innenfor skatte- og avgiftsforvaltningen vil nok unntakene i praksis vise seg å være flere enn det man umiddelbart kan få inntrykk av i skattebetalingsloven. Det kan f.eks. nevnes at bortsett fra vedtak knyttet til lempning, renter samt toll- og avgiftsetatens vedtak knyttet til stansning og ulike kredittordninger, er det få sakstyper innkrevingsmyndighetene har befattning med som er enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 bokstav b. Beslutning om iverksettelse av tvangsinnfordring er f. eks. ikke et enkeltvedtak. En slik beslutning anses ikke som en selvstendig bindende realitetsavgjørelse, men som et ledd i en prosess som ender opp i et tvangsinnfordringstiltak. For slike beslutninger foreligger det f. eks. da ikke klageadgang etter forvaltningsloven, men skyldner kan angripe tvangsinnfordringstiltakene med de rettsmidler som tvangsfullbyrdelsesloven gir. Beslutninger om iverksettelse av tvangsinnfordring kan i tillegg

anses som et utslag av en kreditors rett til å gjøre sitt pengekrav gjeldende.

Etter ny skattebetalingslov gjelder, med unntak for enkelte særbestemmelser, forvaltningslovens regler på innkrevingsområdet for alle de skatte- og avgiftskrav som følger av §§ 1-1, 1-2 og 1-3. Dette innebærer en videreføring av tidligere rett for innkrevingen av blant annet arveavgift, innenlands merverdiavgift og krav under toll- og avgiftsetaten, men er nytt for skatte- og avgiftskrav som tidligere ble regulert av skattebetalingsloven fra 1952, der § 58 eksplisitt utelukket forvaltningslovens regler fra å gjelde krav omfattet av loven. Endringen for skattekravene er likevel ikke av så stor praktisk betydning, da saksbehandlingen ved innkreving av skatt etter tidligere skattebetalingslov bygget på ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper og analogisk tolkning av forvaltningsloven, hvilket i stor grad førte til samme rettstilstand som om forvaltningsloven gjaldt.

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

Bestemmelsens første ledd fastslår at forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i loven. Som nevnt i pkt. 3-1.2 innebærer dette enkelte endringer i forhold til tidligere rett.

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

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

Fra et rettssikkerhetssynspunkt er det dessuten viktig at forvaltningslovens saksbehandlingsregler følges på innkrevingsområdet med sikte på å oppnå korrekte resultater, som utad innehar den nødvendige legitimitet. Lovgiver var derfor av den oppfatning at også reglene om enkeltvedtak i forvaltningsloven skal gjelde for innkrevingsmyndighetene så langt de passer. Således gjelder reglene for enkeltvedtak etter forvaltningsloven kap. IV til VI, likevel med til dels viktige unntak, jf. § 3-3. I det følgende gis en kort oversikt over enkelte relevante forvaltningsrettslige bestemmelser og deres virkeområde på innkrevingsområdet. For inngående redegjørelse av bestemmelsenes generelle anvendelsesområde, og de bestemmelsene som ikke er omtalt i denne håndboken, vises det til den ordinære faglitteraturen på forvaltningsområdet.

Veiledningsplikten

Ifølge forvaltningsloven § 11 har forvaltningsapparatet innenfor sitt saksområde en alminnelig veiledningsplikt. Lignende bestemmelser finnes også i særlovgivningen, f.eks. ligningsloven § 3-1. I forbindelse med veiledningsplikten vises det særlig til forvaltningslovforskriften, fastsatt ved kgl. res. 15. desember 2006 nr. 1456. Forskriftens kap. 2 redegjør særlig for veiledningsplikten. Det fremgår her at veiledningen kan skje både skriftlig og muntlig basert på ønsket og behovet til den som skal veiledes. Forvaltningsorganer har i utgangspunktet ingen plikt til å fylle ut skjemaer, søknader og lignende, men det bør ved særlig behov også ytes denne typen bistand overfor skatte- og avgiftspliktige.

Saksbehandlingstid

Av forvaltningsloven § 11 a fremgår det at en sak skal forberedes og behandles uten «ugrunnet opphold». Denne formuleringen er typisk

skjønnsmessig og viser både til tiden og årsaken for et eventuelt opphold i saksbehandlingen. Av hensyn til rettssikkerheten er det imidlertid et bevisst valg fra lovgivers side ikke å angi hvor raskt en sak bør behandles, da forsvarlig saksbehandling og avveiningen mot effektivitetshensynet vil variere fra sak til sak. I bestemmelsens annet ledd pålegges forvaltningen en plikt til å gi foreløpige svar dersom saksbehandlingstiden forventes å bli «uforholdsmessig lang». Hva som ligger i dette begrepet er vanskelig å si generelt, men f.eks. følger det av «Skatteetatens serviceerklæringer» at søknad om avdragsordning for betaling av merverdiavgift skal behandles i løpet av tre uker, mens andre skriftlige henvendelser vedrørende innkreving skal behandles innen tre måneder. Således bør det som et minstekrav forventes at foreløpig svar sendes ut dersom innkrevingsmyndigheten forstår at saksbehandlingstiden vil overstige fristene i egen serviceerklæring eller lignende. I saker som gjelder enkeltvedtak, f.eks. lempningssaker, skal det likevel gis et foreløpig svar dersom saken ikke kan besvares i løpet av en måned etter at den er mottatt, jf. forvaltningsloven § 11 a tredje ledd.

Reglene om taushetsplikt følger av forvaltningsloven §§ 13 til 13 f. Etter-som taushetsplikten reguleres særskilt i skattebetalingsloven § 3-2, følger utfyllende bemerkning til dette temaet i [pkt. 3-2.2 flg.](#)

Taushetsplikt

Regelen om forhåndsvarsel etter forvaltningsloven § 16 vil i utgangspunktet gjelde for innkrevingsmyndighetene. Denne bestemmelsen er ikke like praktisk innenfor alle områdene til skatte- og avgiftsforvaltningen. I stor grad vil regelen suppleres av bestemmelser om varsler etter tvangsfullbyrdsloven. Videre følger det sentrale unntak fra bestemmelsens utgangspunkt i tredje ledd, der blant annet fare for at ikke vedtaket kan gjennomføres medfører at forhåndsvarsel kan utelates.

Forhåndsvarsel

I skattebetalingsloven § 3-3 annet ledd er det gjort unntak fra forhåndsvarsel etter forvaltningsloven § 16 for avregning. For en nærmere begrunnelse for dette unntaket vises det til [pkt. 3-3.4](#). Videre er det i skattebetalingsforskriften §§ 14-20-3 første ledd og 14-20-12 første ledd gjort unntak fra forhåndsvarsel ved tilbakekallelse av hhv. tollkreditt og dagsoppgjør.

Etter forvaltningsloven følger det en utrednings- og informasjonsplikt, jf. § 17. Til dels bør ikke dette innebære noen endringer fra den tidligere retts-tilstanden på skatteområdet, da alle vedtak fattet av skattemyndighetene bør forutsettes å være godt forberedt. Likeledes med informasjonsplikten. Regelen må likevel sees i sammenheng med den masseproduksjon av vedtak som for enkelte sakstyper foretas av skattemyndighetene, der grunnlaget for vedtaket i stor grad er basert på skatte- og avgiftspliktiges egne innsendte opplysninger.

Utrednings- og informasjonsplikt

Partsoffentlighet, eller partsinnsynsretten, reguleres av forvaltningsloven § 18 med de begrensninger som følger av annet ledd vedrørende interne dokumenter og § 19. En part, jf. forvaltningsloven § 2 bokstav e, har i stor grad rett til å gjøre seg kjent med den dokumentasjon og de faktiske opplysninger en avgjørelse bygger på. Reglene gjelder også ved klagebehandling. Reglene må sees i sammenheng med offentliglova hvor det av § 3 fremgår at «alle kan krevje innsyn i saksdokument, journalar og liknande register», med mindre annet følger av lov eller forskrift med hjemmel i lov.

Partsoffentlighet

Forvaltningsloven § 20 hjemler hvordan partsinnsynet i dokumenter skal foregå. Bestemmelsen oppstiller med andre ord saksbehandlingsregler for hvordan partsoffentlighetsprinsippet skal gjennomføres, og bør leses i sammenheng med offentliglova § 30. Forvaltningsorganet vurderer selv ut fra hensynet til forsvarlig saksbehandling på hvilken måte dokumentene skal fremlegges, det være seg avskrift, fotokopi, lesetilgang til dokumentene eller lignende. En part har imidlertid i utgangspunktet ikke rett til å låne dokumentene, jf. § 20 annet ledd annet punktum. Utover veiled-

ningsplikten etter forvaltningsloven § 11 første ledd, har part som krever dokumentinnsyn heller ikke krav på muntlig orientering om dokumentene. For øvrig reguleres klageretten for nektet innsyn i bestemte dokumenter av forvaltningsloven § 21.

Vedtaksbegrunnelse

Forvaltningsloven §§ 24 og 25 bestemmer at vedtak skal grunngis og angir hvilket innhold begrunnelsen bør ha. Disse reglene gjelder for alle vedtak fattet av innkrevingsmyndighetene med unntak for vedtak truffet under avregningen, jf. skattebetalingsloven § 3-3 annet ledd. Nærmere om unntaket, se [pkt. 3-3.4](#).

I vedtaksbegrunnelsen skal det vises til de regelsett avgjørelsen bygger på, enten det er f. eks. lovhjemmel, forskrift, rettspraksis, SKD-melding og etatenes øvrige retningslinjer eller ulovfestet rett. Videre skal de faktiske forhold vedtaket bygger på gjengis slik at mottaker av vedtaket enkelt kan kontrollere at avgjørelsen bygger på korrekte fakta. Atter videre bør det i vedtak som helt eller delvis bygger på forvaltningsrettslig skjønn vises til hvilke hensyn i saken som har blitt tillagt avgjørende vekt. Endelig oppstiller forvaltningsloven § 27 et krav om at skatte- eller avgiftpliktige skal underrettes om det fattede vedtaket. Dette innebærer heller ikke noen endring fra tidligere rettstilstand på skatteområdet.

I forarbeidene til den nye skattebetalingsloven ble det diskutert hvorvidt en avgjørelse om lempning eller avslag på søknad om lempning er et enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand eller ikke. Et avgjørende moment i vurderingen av dette er hvorvidt det utøves privat autonomi eller offentligrettslig myndighet. Det kan argumenteres for at avgjørelser vedrørende lempning av hensyn til det offentlige som kreditor ikke er å anse som enkeltvedtak, fordi avgjørelsen har sterkt preg av å være utøving av privat autonomi. Adgangen til å lempe på innfordringsmessig grunnlag er nå er lovfestet, jf. skattebetalingsloven § 15-2 og forvaltningslovens regler om enkeltvedtak kommer til anvendelse også for denne type saker.

Som nevnt ovenfor skal enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 24 begrunnes. Avslag på søknad om lempning av hensyn til det offentlige som kreditor begrunnes som regel med at staten trolig vil få dekket en større andel av skatte- eller avgiftskravet ved fortsatt innfordring. I spesielle tilfeller vil åpenhet om fremtidig innfordringsstrategi i en konkret sak kunne svekke muligheten for fremtidig dekning, fordi skyldneren gis anledning til å tilpasse sine økonomiske transaksjoner for å unngå innkreving. I slike saker har departementet uttalt at det bør være adgang til å kun redegjøre for hvilke regler og faktiske forhold som ligger til grunn for avslaget uten å gå inn på noen nærmere begrunnelse, se Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 45. Dette fremgår av § 3-3 første ledd og omtales nærmere i [pkt. 3-3.3](#).

Klage og omgjøring

I forvaltningsloven kap. VI oppstilles reglene om klage og omgjøring. Etter forvaltningsloven § 28 kan et enkeltvedtak påklages av en part eller annen med rettslig klageinteresse i saken, til det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet vedtaket. Klageadgangens praktiske rekkevidde må imidlertid sees i sammenheng med skattebetalingsloven § 3-3 første ledd siste punktum som viser til §§ 15-1 tredje ledd første punktum og 15-2. Av dette følger det en fortsatt klageadgang for vedtak av hensyn til skyldner, med unntak av de avgjørelser som er truffet av skatteutvalget, mens vedtak av hensyn til det offentlige som kreditor ikke gis klageadgang. Se nærmere om dette i [pkt. 3-3.3](#).

Forvaltningsloven §§ 29 til 34 oppstiller diverse prosessuelle bestemmelser for klageadgangen, herunder klagefrist, unntak fra denne, klagens form og innhold, saksforberedelse i klagesaken og klageinstansens kompetanse. Forvaltningsloven § 35 regulerer forvaltningsorganers adgang til å omgjøre vedtak uten forutgående klage. Ingen av disse bestemmelsene er å anse som avvikende fra klagebehandling etter tidligere rettstilstand på skatteområdet.

Sakskostnader

Forvaltningsloven § 36 hjemler krav på å få dekket «vesentlige» kostnader som har vært «nødvendige» for å få endret et vedtak «med mindre endringen skyldes partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det».

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

Ved vurdering av om utgiftene var nødvendige, må det sees hen til om den skatte- eller avgiftspliktige selv har utvist en viss aktivitet, herunder bør det normalt kreves at skattyter muntlig eller skriftlig har forsøkt å fremsette sine innsigelser overfor det organ som opprinnelig fattet vedtaket, uten at dette har ført frem. Innsigelsen eller klagen ble med andre ord først tatt til følge etter engasjement av profesjonell hjelp i saken. Nødvendighetskriteriet skal ta utgangspunkt i partens oppfatning av hva som har vært nødvendig. I en mindre komplisert sak vil det uansett være naturlig å forvente at de fleste skatte- eller avgiftspliktige selv kontakter forvaltningen før det engasjeres bistand. For eksempel bør det forventes at en part selv søker å oppklare åpenbare feil i forutsetninger for et vedtak før advokat kontaktes. I nødvendighetskriteriet ligger det dessuten et vilkår om at sakskostnadene må søkes å begrenses til hva som har fremstått rimelig innenfor et noenlunde nøkternt skjønn.

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

Det bør i forhold til spørsmålet om sakskostnadene på innkrevingsområdet bemerkes at vurderingen for de fleste saker, særlig lempning av hensyn til det offentlige som kreditor, praktiseres nokså strengt da lempning ikke er en rettighet i ordinær forstand. Som tidligere nevnt er dessuten klageadgangen for lempningssakene begrenset til å gjelde vedtak om lempning av hensyn til skyldner, og kun hvor avgjørelsen er truffet av andre enn skatteutvalgene. Sakskostnader vedrørende lempning av hensyn til det offentlige som kreditor blir således trolig bare relevant i omgjøringssakene.

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

Ifølge forvaltningslovsforskriften av 15. desember 2006 nr. 1456 § 34, kan vedtak om sakskostnader etter forvaltningsloven § 36 ikke påklages til Kongen. Vedtak om sakskostnader som treffes av kommunalt eller fylkeskommunalt organ, jf. forvaltningsloven § 28 annet ledd, kan påklages til fylkesmannen.

Etter forvaltningsloven § 42 kan underinstansen, klageinstansen eller annet overordnet organ beslutte at et vedtak ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Videre kan et organ som nevnt utsette iverksettingen av vedtaket inntil det foreligger en endelig dom, dersom parten eller en annen med rettslig klageinteresse akter å gå til søksmål eller har reist søksmål for å få prøvd vedtaket for domstolen. En anmodning

Utsatt iverksettelse

«Særlige bestem-
melser som
er gitt i denne
loven»

om utsatt iverksetting skal behandles straks, og avslag skal grunngis, jf. § 42 annet ledd. Beslutning om å avvise en anmodning om å gi en klage oppsettende virkning er ikke et enkeltvedtak. En slik beslutning kan derfor ikke påklages. Se nærmere om anvendelsen av forvaltningslovens § 42 ved innkreving av skatte- og avgiftskrav i **pkt. 3-3.6**.

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

§ 3-3 oppstiller unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse, klageadgang og utsatt iverksetting m.v. Bestemmelsen er omtalt i pkt. 3-3.

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

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

Avvikende klageregler i forhold til forvaltningsloven følger også av § 13-5 hvor det fremgår at motregning etter § 13-1 kan påklages etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16. Klagefristen i disse sakene er satt til en måned.

Avvikende regler knyttet til forhåndsvarsel følger av skattebetalingsforskriften §§ 14-20-3 første ledd og 14-20-12 første ledd.

3-1.4 Habilitet

Ettersom forvaltningsloven gjelder for innkreving av alle typer skatt og avgift som følger av §§ 1-1, 1-2 og 1-3, kommer også forvaltningslovens regler om habilitet til anvendelse, se forvaltningsloven §§ 6 til 10.

I forarbeidene til loven vurderte departementet om det var behov for å gjøre unntak, særlig fra forvaltningsloven § 6 tredje ledd om at alle underordnede er inhabile når den overordnede er det. Innkrevingsmyndighetene vil kunne ha rutinemessige innkrevingsoppdrag også mot overordnede ansatte i organet, eller mot deres nærstående. Den overordnede vil da uten videre være inhabil til å foreta seg noe på organets vegne i saken. Spørsmålet blir hvor langt dette bør gjøre alle underordnede inhabile, med den følge at det må oppnevnes stedfortreder etter forvaltningsloven § 9. Departementet antok imidlertid at så lenge det dreier seg om ordinære, frivillige betalingsoppgjør uten tvist eller alvorlige misligholdsreaksjoner, vil en underordnet hos den aktuelle innkrevingsmyndigheten likevel være habil ut fra en fortolkning av forvaltningslovens eget unntak i § 6 fjerde ledd. Habilitet må vurderes i hvert enkelt tilfelle hvor det kan komme på spissen i henhold til parts- og nærhetsbegrepene i forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav a til e og annet ledd med den mer skjønsmessige formuleringen «når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». Hvorvidt en ansatt i skatte- og avgiftsforvaltningen er å anse som inhabil i en sak beror således på en konkret avgjørelse i det enkelte tilfelle. Momenter ved avgjørelsen er relasjonens nærhet og hvor lang tid som har gått siden den eventuelt opphørte. Tjenestemannens følelse av habilitet bør uansett tillegges avgjørende vekt i disse sakene.

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

Bestemmelsen regulerer forholdet mellom skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdsloven. Utgangspunktet er at tvangsfullbyrdsloven gjelder så langt den passer med unntak av visse nærmere bestemte områder. Når reglene i tvangsfullbyrdsloven kommer til anvendelse, gjelder ikke reglene i forvaltningsloven, jf. forvaltningsloven § 4 første ledd bokstav b. Omfanget av regler i tvangsfullbyrdsloven som kommer til anvendelse er utvidet noe i forhold til tidligere rett. Bl.a. kommer reglene om klage i tvangsfullbyrdsloven § 5-16 til anvendelse for avgjørelser om motregning, også for de krav som tidligere har blitt motregnet etter de ulovfestede motregningsreglene, jf. § 13-5.

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

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

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

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

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

Bestemmelsen slår gjennom henvisningen til § 4-3 fast at forvaltningsloven ikke gjelder for utskrivningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter kap. 4 til 6. For forskuddsutskrivningen vil det være ligningslovens saksbehandlingsregler som gjelder, så langt de passer.

Det følger av Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 43 at departementet la til grunn at bestemmelsene om veiledningsplikt i ligningsloven § 3-1, om muntlig henvendelse i § 3-2, om skattyters adgang til å la seg bistå av fullmektig i § 3-3, om spesiell undersøkelse i § 3-5, om ugildhet i § 3-8, om virkning av saksbehandlingsfeil i § 3-12 og om taushetsplikt i § 3-13 hadde anvendelse også før ikrafttredelse av den nye skattebetalingsloven. Av hensyn til klarhet ønsket departementet likevel i ny lov å presisere at de ovennevnte bestemmelsene i ligningsloven skal gis anvendelse ved forskuddsutskrivningen så langt de passer. Nærmere om saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivningen, se kap. 4.

3-2 § 3-2. Taushetsplikt

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

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

3-2.1 Forarbeider

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

3-2.2 Generelt om § 3-2

Skatte- og avgiftspliktige er pålagt å gi en rekke opplysninger til skatteetaten samt toll- og avgiftsetaten. Det er særdeles viktig at disse kan gi opplysningene i trygg forvisning om at de ikke vil bli offentliggjort eller på annen måte videreformidlet til uvedkommende. Denne vissheten kan igjen bidra til at de skatte- og avgiftspliktige gir korrekte opplysninger.

Taushetsplikten utgjør et unntak fra det prinsipielle utgangspunktet om at saksdokumenter i forvaltningen skal være tilgjengelige for allment innsyn.

Enhver tjenestemann i skatte- og avgiftsforvaltningen har i utgangspunktet taushetsplikt om det vedkommende får kjennskap til vedrørende noens økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. På skatte- og avgiftsområdet er det gitt regler om taushetsplikt i lovene som regulerer fastsettingen av kravene, jf. ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2 og tolloven § 12-1. I særlovgivningen fremgår det ofte at ligningslovens regler kommer til anvendelse så langt de passer. Eksempler på slik særlovgivning er artistskatteloven § 12 annet ledd, svalbardskatteloven § 4-3 og petroleumsskatteloven § 6 a annet ledd. I særlovgivningen er det også gitt regler som sier at tolloven § 12-1 skal gjelde tilsvarende for tollmyndighetens arbeid etter den aktuelle lov, se særavgiftsloven § 7, merverdiavgiftsloven § 13-3 og motorkjøretøy- og båtagiftsloven § 10.

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

Å gi forvaltningslovens regler om taushetsplikt anvendelse for innkreivingsmyndighetene kunne dermed i enkelte tilfeller ha medført en forskjell mellom innkreivingsmyndighetenes taushetsplikt og taushetsplikten til den myndigheten som fastsetter det aktuelle kravet. For å unngå eventuelle uheldige utslag ved en slik forskjell, valgte departementet å knytte innkre-

vingsmyndighetens taushetsplikt direkte opp til taushetspliktsreglene som gjelder for det organet (de personer) som fastsetter kravet.

Skattebetalingsloven av 1952 hadde ingen egen bestemmelse om taushetsplikt for opplysninger som fremkom under innkrevingen. Reglene om skatteoppkrevernes taushetsplikt fulgte imidlertid av skatteoppkreverinstruksen § 2-7. For skatteoppkrevernes virksomhet vil det således være nytt at taushetsplikten nå lovfestes.

Taushetspliktsreglene er fortsatt utformet noe ulikt i de forskjellige særlovene. Dette gjelder både med hensyn til hvilke opplysninger som er omfattet av taushetsplikten og hvilke unntak som gjelder for taushetsplikten. Hensynene bak bestemmelsene er likevel i hovedsak de samme.

Ideelt sett burde taushetspliktsreglene på skatte- og avgiftsområdet vært enhetlig utformet i forbindelse med vedtakelsen av den gjeldende skattebetalingsloven. Departementet fant det imidlertid ikke aktuelt å foreslå en slik omlegging i denne omgang.

3-2.3 § 3-2 første ledd

Bestemmelsens første ledd regulerer innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt. Er kravet fastsatt med hjemmel i en lov hvor det er gitt regler om taushetsplikt for fastsettingsorganet, er innkrevingsmyndighetene underlagt den samme taushetsplikten ved innkrevingen av kravet. Den enkelte oppkrevers taushetsplikt vil med andre ord strekke seg like langt som taushetsplikten til det organet eller de personer som har ansvaret for fastsettingen av kravet. Dette innebærer eksempelvis at den kommunale skatteoppkreveren er underlagt taushetspliktsbestemmelsen i ligningsloven § 3-13, mens skattekontorenes taushetsplikt ved innkreving av merverdiavgift og arveavgift vil følge av merverdiavgiftsloven § 13-2, og arveavgiftsloven § 23 annet ledd.

For avgjørelser som gjelder krav eller saker hvor grunnlaget for kravet er fastsatt i skattebetalingsloven, f.eks. vedtak om å gjøre ansvar gjeldende etter § 16-20, vil forvaltningslovens taushetspliktsregler i utgangspunktet komme til anvendelse, jf. § 3-1 første ledd. Et annet eksempel er hvem som er ansvarlig for avgift ved bruk av motorkjøretøy etter § 16-41. Også for disse tilfellene vil forvaltningslovens taushetspliktsregler i utgangspunktet komme til anvendelse, jf. § 3-1 første ledd.

Taushetsplikten er ikke absolutt. Hensynet til den enkelte skatte- og avgiftsmyndighets egne interne saksbehandling gjør det nødvendig at også andre personer innen etaten gjøres kjent med alle relevante opplysninger. Disse anses ikke som «uvedkommende» etter ligningslovens § 3-13 første ledd, merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd og tolloven § 12-1 første ledd.

Unntak fra taushetsplikten følger av ligningsloven § 3-13 nr. 2. og merverdiavgiftsloven § 13-2. Det følger av disse bestemmelsene at taushetsplikten etter nr. 1 ikke er til hinder for at opplysninger bl.a. gis «til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler,» se ligningslovens § 3-13 nr. 2 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd bokstav a. Tilsvarende bestemmelse fremgår av tolloven § 12-1 annet ledd. I henhold til ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f kan opplysninger på tilsvarende måte også gis til «politi og påtalemyndighet til bruk i straffesak.»

Nærmere angitte mottagere som nevnt i ligningsloven § 3-13 nr. 2 og 3, merverdiavgiftsloven § 13-2 annet ledd og tredje ledd og tolloven § 12-1 annet og tredje ledd kan med andre ord få opplysninger som ellers er underlagt taushetsplikt.

I straffesaker vil opplysninger som regel være gitt påtalemyndigheten før den rettslige behandling, jf. ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f, tol-

lovens § 12-1 annet ledd bokstav f og merverdiavgiftslovens § 13-2 annet ledd bokstav f. Slikt bevismateriale kan påtalemyndigheten legge frem for domstolene, og skatteoppkreveren og ansatte ved dennes kontor kan vitne i straffesaken om forhold vedrørende tiltalte eller siktede, uten at det er påkrevet med samtykke etter ligningsloven § 3-13 nr. 3. I forbindelse med sivile saker har Finansdepartementet lagt til grunn at en domstol ikke er «uvedkommende» etter ligningsloven § 3-13 nr. 1, dersom det gjelder forhold knyttet til parten i en skattesak. Skatteoppkreveren vil følgelig ikke ha taushetsplikt. I sivile saker som ikke gjelder skatt og hvor vilkårene for å innhente opplysninger etter § 3-13 nr. 2 ikke er tilstede, må samtykke innhentes fra Finansdepartementet før skriftlige bevis kan legges frem, eller den ansatte føres som vitne.

3-2.4 § 3-2 annet ledd – Restanselister

Bestemmelsens annet ledd er en videreføring av regelen i skattebetalingsloven av 1952 § 47 nr. 3 om unntatt offentlighet for skatterestanselister. Dette forbudet ble vedtatt ved lov 6. juni 1975 nr. 25 etter jevnlig debatter om adgangen til å offentliggjøre slike lister. Usikkerhet om rekkevidden av skatteoppkreverens taushetsplikt medførte behov for lovregulering av forbudet mot offentliggjøring.

I den nye loven er forbudet mot offentliggjøring av restanselister gjort generelt, slik at det gjelder alle de krav som omfattes av loven. I praksis vil bestemmelsen likevel ikke ha betydning på de områdene hvor taushetsplikten følger av ligningsloven, merverdiavgiftloven eller tolloven, da denne type opplysninger allerede omfattes av taushetsplikten etter disse lovene.

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

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

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

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

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

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

(5) **Klage over skattekontorets vedtak fremsettes for skattekontoret.**

3-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 43 og s. 169 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 9.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 198 (Nytt femte ledd).

3-3.2 Generelt om § 3-3

Den største praktiske konsekvensen av at forvaltningsloven gis anvendelse på innkrevingsmyndighetenes virksomhet, er at reglene om enkeltvedtak også vil gjelde for de skatte- og avgiftskrav som tidligere ble regulert i skattebetalingsloven av 1952. Slike regler følger av kap. IV om saksforberedelse ved enkeltvedtak, kap. V om vedtaket og kap. IV om klage og omgjøring. Bestemmelsen presiserer enkelte unntak som gjelder fra utgangspunktet i § 3-1 om at reglene i forvaltningsloven kommer til anvendelse ved behandling av skatte- og avgiftskrav etter ny skattebetalingslov. For øvrig vises det til kommentarene § 3-1 første ledd for sammenhengen mellom hovedreglene og unntakene.

3-3.3 § 3-3 første ledd – Særlige regler for lempning etter §§ 15-1 og 15-2

Første ledd oppstiller enkelte særregler for behandlingen av saker om lempning etter §§ 15-1 og 15-2. For å unngå at muligheten for fremtidig dekning svekkes, kan begrunnelsen for et avslag på søknad om lempning av innfordringshensyn begrenses til bare å omfatte opplysninger om de regler og faktiske forhold som vedtaket bygger på, jf. forvaltningsloven § 25 første og annet ledd. Bestemmelsen gir således unntak fra en mer utfyllende begrunnelse om hvilke vurderinger som er gjort og de forhold som er tillagt avgjørende vekt ved skjønnsutøvelsen, slik forvaltningsloven § 25 tredje ledd angir.

Unntak fra klageadgang

Videre oppstiller bestemmelsen unntak fra forvaltningslovens regler om klageadgang da det fremgår at vedtak «etter § 15-1 tredje ledd første punktum og § 15-2 kan ikke påklages.». I motsetning til lempning av billighetshensyn, som skjer av hensyn til skyldneren, skjer lempning på innfordringsmessig grunnlag av hensyn til det offentlige som kreditor. Dette innebærer at skyldnerens rettssikkerhet i liten grad reduseres dersom det ikke gis adgang til å klage over slike vedtak. I forarbeidene ble det dessuten vektlagt at det å innføre klageadgang i skattesaker trolig vil føre til en betydelig merbelastning både for de kommunale skatteoppkreverne og for skattekontorene. Avgjørelsen om at det ikke skal være klageadgang i disse sakene er således et resultat av en avveining mellom ressurs-hensyn og rettssikkerhetshensyn.

Før ikrafttredelse av ny skattebetalingslov var det imidlertid klageadgang etter avslag om lempning for krav på arveavgift, merverdiavgift og toll- og særavgiftskrav, uavhengig av om søknaden var fremsatt på innfordrings- eller billighetsgrunnlag, da saksbehandlingen for disse kravstypene også tidligere ble regulert av forvaltningsloven. For disse kravene innebærer ny skattebetalingslov således en regelendring ved at det ikke lenger er klageadgang for avslag på søknader om lempning av innfordringshensyn.

I skattesaker var det tidligere ikke klageadgang for avslag på søknader om lempning på innfordrings- eller billighetsgrunnlag. Dette fordi forvaltningsloven regler ikke gjaldt for behandling av disse saker, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 58. Etter den nye skattebetalingsloven vil det være klageadgang også i skattesaker når det er gitt avslag av billighetshensyn, med unntak for vedtak truffet av skatteutvalget.

Kort oppsummert er det altså ved ny lov kun klageadgang i saker etter skattebetalingsloven § 15-1 om lempning av hensyn til skyldneren og da kun for avgjørelser truffet av *andre* enn skatteutvalgene.

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

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

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

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

Vedtaket om avregningen har tidligere ikke inneholdt noen begrunnelse utover en oppstilling over tallstørrelsene som inngår i avregningen. Lovgiver viderefører dette i skattebetalingsloven av 2005 og gjør unntak fra forvaltningsloven § 24 om når enkeltvedtak skal grunngis og § 25 om begrunnelsens innhold.

En særlig type vedtak som treffes i forbindelse med avregningen er godskrivingsnekt, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a annet

punktum. Et vedtak om godskrivingsnekt er et vedtak som krever særlige vurderinger. Hensynet til masseforvaltningen gjør seg ikke gjeldende for slike avgjørelser. Da slike vedtak kan ha stor betydning for vedkommende skattyter, har han en særlig interesse i å varsles før vedtaket treffes og behov for at avgjørelsen begrunnes. Forvaltningsrettslige prinsipper og krav til forsvarlig saksbehandling tilsier at det i saker om godskrivingsnekt likevel bør sendes et forhåndsvarsel og at vedtaket begrunnes.

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

Bestemmelsen slår fast at forvaltningsloven kap. IV til VI om enkeltvedtak ikke skal gjelde for vedtak om ansvar etter § 16-20. Forvaltningslovens kap. IV til VI inneholder bestemmelser om saksforberedelse, vedtak samt klage og omgjøring.

Vedtak om ansvar for arbeidsgiver etter skattebetalingsloven 1952 § 49 var å anse som enkeltvedtak, men som en følge av at forvaltningsloven ikke gjaldt for behandlingen av saker etter daværende lov, kom ikke forvaltningslovens bestemmelser om enkeltvedtak til anvendelse for slik vedtak. Særregelen i § 3-3 tredje ledd er gitt som følge av et ønske om å videreføre dette unntaket.

3-3.6 § 3-3 fjerde ledd – Unntak fra forvaltningsloven § 42

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

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

Av bestemmelsen om ubetinget betalingsplikt i § 10-1 følger det at alle skatte- og avgiftskravene skal betales til forfall selv om kravene er påklaget eller brakt inn for domstolene. Loven angir imidlertid kun unntak fra forvaltningslovens § 42 for vedtak som treffes under avregningen og for vedtak om årsavgift for motorvogn. Det legges derfor til grunn at søknad om oppsettende virkning etter forvaltningsloven § 42 skal behandles for øvrige vedtak.

3-3.7 § 3-3 femte ledd – Klage over skattekontorets vedtak

Bestemmelsen ble tatt inn i loven gjennom lov 15. desember 2006 nr. 85 om lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen kom inn som følge av reorganiseringen av skatteetaten.

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

Del II.

Forskudd på skatt og avregning

Kapittel 4. Forskudd på skatt

4-1 § 4-1. Definisjoner

(1) I denne loven menes med:

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

(2) Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter denne lov oppfylles. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter utlendingsloven § 10. De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne loven. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

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

4-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 6, kap. 10 og kap. 27 s. 170 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007– lovendringer pkt. 23.4 s. 153. (Utleggstrekk tatt inn i første ledd bokstav c.)
- Ot.prp. nr. 84 (1981–1982) Om skattlegging av leid arbeidskraft m.m. i forbindelse med oppdrag i Norge eller på kontinentalsokkelen.

Forskrifter

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

4-1.2 Generelt om § 4-1

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

Upersonlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntekståret, mens personlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i inntektsåret. I skatteloven brukes begrepet personlig skattyter hovedsakelig som betegnelse på skattepliktige fysiske personer, mens begrepet upersonlig skattyter hovedsakelig betegner skattepliktige juridiske personer. Begrepene brukes tilsvarende i ligningsloven og skattevedtaket. Hensikten med å ta i bruk begrepene også i skattebetalingsloven er at begrepsbruken på skatteområdet blir mer samordnet, hvilket igjen kan bidra til å skape større klarhet.

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

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

Bestemmelsens tredje ledd gir departementet myndighet til å gi utfyllende bestemmelser etter paragrafen, herunder hvem som skal anses som arbeidsgiver.

4-1.3 § 4-1 første ledd

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

4-1.3.1 § 4-1 første ledd bokstav a – *Upersonlig skattyter*

Upersonlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntekståret. Begrepet erstatter «etterskuddspliktig» som ble brukt tidligere om de samme skattytere.

Bestemmelsen definerer upersonlig skattyter som norsk og utenlandsk selskap og innretning som er selvstendig skattsubjekt, konkurs- og administrasjonsbo for slikt subjekt samt staten, fylkeskommunene og kommunene. Bestemmelsen er ment å omfatte alle subjekter som falt inn under skattebetalingsloven av 1952 § 2.

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

Også innretninger som er selvstendige skattesubjekt, regnes som upersonlige skattytere. Hvilke innretninger som er selvstendige skattesubjekter følger av skatteloven § 2-2 bokstav b til h, dvs. sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak, selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslut-

ningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital, statsforetak, interkommunalt selskap, stiftelser og allmenningsskasser. Med «allmenningsskasse» forstås ikke allmenningen selv, men de midler som er opptjent ved driften av en allmenning og som forvaltes av et allmenningssyre.

Konkurs- og administrasjonsbo vedrørende selskaper og innretninger som nevnt ovenfor, faller også inn under begrepet upersonlig skattyter. Se i denne sammenheng Utv. 1987 s. 386 hvor det er lagt til grunn at insolvens er en forutsetning for å ligne et administrasjonsbo som eget skattesubjekt.

Endelig er staten, fylkeskommunene og kommunene upersonlige skattytere.

4-1.3.2 § 4-1 første ledd bokstav b – Personlig skattyter

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

Kretsen av personlige skattytere er således negativt avgrenset og omfatter alle skattytere som ikke er upersonlige skattytere. Det er først og fremst fysiske personer som er omfattet av personlige skattytere. Videre kommer konkurs- og administrasjonsbo inn under personlig skattyter i de tilfeller skyldneren er forskuddspliktig.

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

4-1.3.3 § 4-1 første ledd bokstav c – Arbeidsgiver

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven 1952 § 3 første ledd bokstav b. Arbeidsgiver defineres i bestemmelsen som «den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i». Begrepet arbeidsgiver i skattebetalingsloven er således videre enn det man vanligvis forstår med begrepet i daglig tale og er direkte knyttet opp til utbetalinger av trekkpliktige ytelser, uten hensyn til hva som formelt er avtalt i tjeneste- eller kontraktsforhold eller hvorvidt utbetaleren er næringsdrivende eller privatperson.

I Rt. 1995 s. 584 ble en bank som etterkom bedriftens anmodning om å foreta lønnsutbetaling etter at den aktuelle konto var sperret og bankens engasjement var sagt opp, ansett som arbeidsgiver. Banken ivaretok sine egne interesser ved å etterkomme anmodningen om å utbetale lønn fordi det arbeid som ble utført og betalt lønn for, sikret bankens pant.

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

Det fremgår av ordlyden at det er den som for hvis regning ytelsen utbetales som er arbeidsgiver. Bruker arbeidsgiveren en fullmektig til å forstå utbetalingen, er det derfor fremdeles arbeidsgiveren som har det endelige ansvaret for riktig innbetaling. Arbeidsgiveren kan altså ikke fri seg fra sine plikter ved å overlate utbetaling til en fullmektig. Dette gjel-

Fullmektig

der f.eks. i forhold til det økonomiske ansvaret etter skattebetalingsloven § 16-20.

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

Selvstendig næringsvirksomhet

En avgrensning av arbeidsgiverbegrepet må gjøres mot den som utbetaler ytelser opptjent som ledd i mottakerens selvstendige næringsvirksomhet. Dette da godtgjørelser eller ytelser opptjent som ledd i selvstendig næringsvirksomhet ikke er trekkpliktige. Ved utbetaling av slikt vederlag vil utbetaleren derfor heller ikke være arbeidsgiver i lovens forstand. Det er viktig å være klar over at det er den som utbetaler et vederlag som plikter å ta stilling til hvorvidt oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Se nærmere om denne grensdragningen i folketrygdloven § 1-10 og Lønns-ABC 2009 pkt. 8.3.

Arbeidsleie og entrepriseoppdrag

Hvem som er arbeidsgiver kan i visse tilfelle være vanskelig å avgjøre, særlig ved arbeidsleie og entrepriseoppdrag. I Rt. 1985 s. 957 ble et norsk aksjeselskap, som fikk stillet til disposisjon kvalifiserte finske sveisere via et svenskeregistrert personlig firma, ikke ansett som arbeidsgiver. Det svenske firmaet utbetalte lønn til sveiserne, men unnlot å innbetale fullt ut avgifter til norske myndigheter. Under dissens 3-2 fastslo Høyesterett at det norske aksjeselskapet ikke var arbeidsgiver i forhold til skatte- og avgiftsansvaret. Høyesterett kom til tilsvarende resultat i Rt. 1985 s. 977 hvor et fransk selskap ikke ble ansett å være arbeidsgiver. Selskapet påtok seg å levere boreslam til Ekofisk-feltet og til å sørge for nødvendige ingeniørtjenester i forbindelse med bruken av boreslammet. Selskapet inngikk deretter avtale med et annet selskap som skulle stille til disposisjon det nødvendige antall kvalifiserte boreslamingeniører. Under dissens 3-2 fastslo Høyesterett at det franske selskapet ikke hadde plikter som arbeidsgiver vedrørende arbeidsgiveravgift og skattetrekk.

De forannevnte dommene gjaldt forhold før skattebetalingsloven av 1952 § 3 annet ledd trådte i kraft. Etter skattebetalingsloven av 2005 § 4-1 annet ledd, som er en videreføring av § 3 annet ledd, vil oppdragsgiver som benytter arbeidsinnleie i utgangspunktet være solidarisk ansvarlige for skatte- og avgiftsforpliktelser som påhviler en arbeidsgiver, se pkt. 4-1.4.

Privatpersoner og skattefrie institusjoner

Privatpersoner og skattefrie institusjoner mv. vil også kunne være arbeidsgivere når det engasjeres noen til å utføre arbeid som det utbetales godtgjørelse for. I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene også for disse, men det er gitt en del forenklete regler for «private arbeidsgivere» og «skattefrie selskaper mv.». Forenklingen gjelder enkelte sider av innbetalings- og oppgjørsreglene og gjennomføringen av oppgave- og meldeplikten.

Utenlandsk arbeidsgiver

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

Konkursbo

Et konkursbo anses som arbeidsgiver i relasjon til trekkpliktige ytelser som dekkes som massekrav eller som utbetales ved at boet fortsetter debitors virksomhet (se Rundskriv nr. 44 av 30. desember 1959 fra direktøren for skattevesenet s. 37), men derimot ikke i relasjon til lønn mv. opptjent før konkursåpning (se Sirkulære av 30. april 1970 pkt. V, inntatt i Utvalget 1970 s. 309). Se også skattebetalingsforskriften § 5-4-4 om minstegrense for trekkplikt i beløp som utbetales etter lønnsgarantiloven.

Det følger av forarbeidene at arbeidsgiverbegrepet også omfatter selskap som er pliktig til å foreta forskuddstrekk i utbytte, innlåner som plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av utbyttekompensasjon og forsikringsselskap som skal foreta forskuddstrekk til dekning av forsikringstakerens inntektsskatt av skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring.

Selskaper

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

Pensjons- og trygdeytelser

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

Fiske og fangst

4-1.4 § 4-1 annet ledd – Solidaransvar

Bestemmelsen tilsvarende skattebetalingsloven av 1952 § 3 annet ledd. Bestemmelsen ble i sin tid gitt på grunn av uoversiktlige forhold innen olje-, verfts-, bygge- og anleggsindustrien, særlig grunnet bruk av utenlandske firmaer. Det var vanskelig å få klarlagt om arbeidstaker arbeidet for oppdragstakeren på et ordinært entreprisoppdrag, var ansatt hos oppdragsgiveren via formidler eller var utleid arbeidskraft. Uklare forhold og manglende opplysninger gjorde at forskudd på skatt i mange tilfeller ikke lot seg innfordre. Bestemmelsen har til hensikt å fremskaffe informasjon til skattemyndighetene som klargjør de reelle ansvarsforholdene knyttet til arbeidsgiverpliktene etter skattebetalingsloven. Selv om bestemmelsen opprinnelig kom på bakgrunn av uklare ansvarsforhold knyttet til utenlandske firmaer, er bestemmelsen utformet generelt og det er klart forutsatt i forarbeidene at den også gjelder for norske aktører.

Solidaransvar

Oppdragsgivere faller i utgangspunktet utenfor arbeidsgiverbegrepet i § 4-1 første ledd bokstav c og har derfor ikke de pliktene som påhviler en arbeidsgiver. Oppdragstaker derimot vil normalt være arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Etter § 4-1 annet ledd påhviler pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven i visse situasjoner både oppdragsgiver og oppdragstaker. Ansvaret er med andre ord gjort solidarisk. Det overordnede målet med bestemmelsen er å lette kontrollen og innfordringen for skattemyndighetene, når ansvarsforholdene etter skattebetalingsloven er uklare. Dette i form av at skattemyndighetene kan forholde seg til både oppdragsgiver og oppdragstaker ved innfordringen. Ved utarbeidelse av regelen ble blant annet de administrative og praktiske hensyn tillagt vesentlig vekt, jf. forarbeidene i Ot.prp. nr. 84 (1981–1982).

Arbeidsutleie

Med arbeidstakere «som stilles til rådighet» menes det samme som arbeidsutleie. Utleie av arbeidskraft er et trepartsforhold som omfatter utleier, arbeidstaker og innleier, jf. arbeidsmarkedsloven § 25 annet ledd. Mellom utleier (arbeidsgiver) og arbeidstaker eksisterer et ansettelsesforhold, mens det mellom utleier og innleier (oppdragsgiver) er et kontraktsforhold. For å avgjøre om en arbeidstaker er utleid, må det foretas en helhetsvurdering av det enkelte kontraktsforholdet og det må trekkes en grense mot entrepriskontrakter eller andre avtaler om oppdrag hvor det ikke er snakk om arbeidsutleie.

I mange tilfeller kan det fremstå som uklart hva som er selvstendige oppdrag (entreprise) og hva som er utleie av arbeidskraft. Et avgjørende kriterium vil være hvorvidt oppdragstaker har et resultatansvar overfor oppdragsgiver. For å avgjøre hvorvidt oppdragstaker har påtatt seg et resultatansvar kan følgende momenter være av betydning ved vurderingen:

- den overordnede ledelse av arbeidet tilligger oppdragsgiveren,
- arbeidet utføres på en arbeidsplass som disponeres av oppdragsgiveren og som han har ansvaret for,
- godtgjørelsen til utleieren beregnes etter medgått tid eller under hensyn til annen sammenheng mellom godtgjørelsen og den lønn arbeidstakeren mottar,
- det vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren,
- utleieren ikke ensidig bestemmer antallet arbeidstakere og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha.

I en herredsrettsdom inntatt i Utv. 1987 s. 342 kom retten frem til at bestemmelsen ikke pålegger en hovedentreprenør trekkplikt for ansatte hos en underentreprenør, når det er på det rene at det foreligger et reelt entrepriseforhold. I RG 2004 s. 105 ble et selskap som benyttet leid arbeidskraft ikke holdt ansvarlig for manglende skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Retten la bl.a. vekt på at utleier hadde tatt på seg resultatansvar for det arbeidet som ble utført og det forelå således en underentreprise. Det ble ikke ansett som avgjørende at det ikke forelå skriftlig avtale og at godtgjørelse skjedde på timebasis.

Arbeidsformidling

Arbeidsutleie må avgrenses mot arbeidsformidling. Arbeidsformidling innebærer at en mellommann knytter kontakt mellom en arbeidssøker og en arbeidsgiver i den hensikt å etablere et arbeidsgiver/arbeidstakerforhold. Formidler er i denne sammenheng ikke arbeidsgiver. I praksis er det ofte flere kontraktsledd mellom den egentlige utleier av arbeidskraften og den som virkelig nytter den. Avtalene i leddene mellom den egentlige utleier og brukeren kan enten ha karakter av arbeidsleie eller arbeidsformidling. Pliktene og ansvaret hviler bare på de avtaleparter som kan sies å være utleier eller innleier av arbeidskraften, ikke på formidlere av arbeidskraft. Alle som anses som innleier eller utleier (fremleier) i avtalekjeden, vil være ansvarlige.

Utlendingsloven § 10

§ 4-1 annet ledd annet punktum bestemmer at pliktene og ansvaret etter loven også påhviler den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter utlendingsloven § 10. Bakgrunnen for dette er at en i praksis har hatt en del tilfeller hvor utenlandske selskaper opplyser at de er arbeidsgivere for nærmere bestemt antall arbeidstakere som det søkes om arbeidstillatelse for, mens en del av arbeidstakerne i virkeligheten er ansatt hos andre. Opplysninger om gruppeinntaket blir sendt skattemyndighetene som normalt vil være henvist til å legge det opplyste til grunn. Det er av vesentlig betydning at skattemyndighetene kan legge til grunn de opplysninger som er gitt i forbindelse med søknad om gruppeinntak.

Fritaksordning

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

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

Det sentrale formålet bak solidaransvarsregelen i § 4-1 annet ledd er å lette innfordringen for skattemyndighetene ved at det etableres klarhet rundt hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand. Solidaransvarsregelen er ikke ment å være et subsidiært innfordringstiltak for myndighetene. Det bør

derfor vanligvis innrømmes fritak når partene fremlegger tilfredsstillende skriftlig avtale om hvem av dem som skal ivareta pliktene etter skattebetalingsloven. Når alle nødvendige opplysninger er meddelt myndighetene, vil det normalt ikke være behov for å holde både utleier og innleier av arbeidskraft ansvarlig.

En nødvendig forutsetning for innvilgelse av fritak er at det fremsettes søknad for skatteoppkreveren og at avtalen mellom utleier og innleier fremlegges. Avtalen må normalt fremlegges før arbeidet påbegynnes. Derksom avtalen først fremlegges for skatteoppkreveren etter at arbeidet er påbegynt, vil fritak bare kunne innrømmes for perioden etter at avtalen ble fremlagt. Dersom partene på grunn av tidsnød ikke har hatt mulighet til å fremlegge avtalen før arbeidene igangsettes, bør fritak likevel kunne gis for hele kontraktperioden når partene kontakter skatteoppkreveren så snart det er anledning og omgående gir alle nødvendige opplysninger.

I utgangspunktet skal fritak innvilges vilkårsløst så fremt partene klargjør hvem som er arbeidsgiver i loven forstand. Både Ot.prp. nr. 84 (1981–82) og Sk-melding nr. 12/1992 åpner imidlertid for at fritak i særtilfeller kan gis på visse vilkår. Adgangen til å stille vilkår må suppleres med alminnelig forvaltningsrett, som åpner for at det kan settes vilkår som har en saklig sammenheng med fritaket.

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

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

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

Skattedirektoratet har i brev av 10. februar 2003 gitt retningslinjer om praktiseringen av fritak fra solidaransvaret overfor ansvarlige parter som ikke er hjemmehørende i Norge. Retningslinjene har som formål å sikre at praktiseringen av fritak fra solidaransvaret er i samsvar med § 4-1 annet ledd og i samsvar med EØS-avtalen. EØS-avtalen artikkel 4 inneholder et forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Direktoratet presiserer i retningslinjene at når ansvarsforholdene mellom innleier og utleier er klare, kan fritak innvilges uavhengig av søkeres nasjonalitet. Alle søknader undergis en konkret vurdering.

Artikkel 4 aksepterer kun forskjellsbehandling som kan begrunnes ut fra objektive og konstaterbare forskjeller i den faktiske situasjonen som gjør at ulik behandling kan la seg forsvare på bakgrunn av bestemmelsens formål. Bestemmelsens formål er som nevnt å sikre innfordring av skat-

Krav til søknad

Adgang til å sette vilkår

Sikkerhetsstillelse

Tidsbegrenset fritak

Forholdet til EØS

ter og avgifter. Direktoratet fremholder i retningslinjene at hvorvidt det er inngått avtale om innfordringsbistand med vedkommende land eller ikke, er en av flere relevante forhold som kan innebære slik ulikhet i den faktiske situasjonen, og som derfor vil være av betydning ved vurderingen av hvorvidt det skal innvilges fritak for parter som ikke er hjemmehørende i Norge.

Generelt fritak

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

Pliker og ansvar

Med «pliktene og ansvaret etter denne lov» siktes det til de plikter og det ansvar som etter skattebetalingsloven påhviler den som er arbeidsgiver i lovens forstand. Arbeidsgivers plikter og ansvar omfatter blant annet plikten til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-4, plikten til å sende oppgjør og føre regnskap mv. etter § 5-11, plikten til å foreta utleggstrekk etter § 14-5, opplysningsplikten etter § 4-4 nr. 2, det økonomiske ansvaret for forskuddstrekk og utleggstrekk etter § 16-20 samt straffansvaret etter §§ 18-1 og 18-2. Tilsvarende er oppdragsgiver og oppdragstaker solidarisk ansvarlige for å beregne, betale og sende inn oppgave over arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven §§ 24-3 tredje ledd. Oppdragsgiver og oppdragstaker er videre solidarisk ansvarlige for å sende inn lønnsoppgave mv., jf. ligningsloven § 6-14 annet ledd annet punktum.

Tilleggsskatt

Skattedirektoratet har i brev av 26. oktober 1999 uttalt at solidaransvaret ikke omfatter tilleggsskatt.

Summarisk fellesoppgjør

Skattedirektoratet har i brev av 30. mars 2001 uttalt at solidaransvaret heller ikke omfatter krav etablert etter reglene om summarisk fellesoppgjør.

4-1.5 § 4-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Etter § 4-1 tredje ledd kan departementet i forskrift gi nærmere regler til utfylling av § 4-1, herunder hvem som skal anses som arbeidsgiver. I forskrift 21. desember 2007 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) er det gitt slik regel i § 4-1-1, se pkt. 4-1.3.3 hvor forskriftsbestemmelsen er omtalt.

4-2 § 4-2. Utgangspunkter for forskuddsutskrivningen

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

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

a) forskuddstrekk etter bestemmelsene i kapittel 5, og

b) forskuddsskatt etter bestemmelsene i kapittel 6.

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

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

4-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

– Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 10 s. 48–49 og kap. 27 s. 170–171 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

Forskrifter

– Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 18-2-9.

4-2.2 Generelt om § 4-2

De skatter som omfattes av skattebetalingsloven fastsettes ved ligningen i året etter inntektsåret. For å redusere risikoen for skattetafning, er det etablert et system som tar sikte på å sikre at hele eller deler av den skatt som forventes utlignet, innbetales før ligning finner sted. Skattebetalingsloven av 1952 delte de skattepliktige inn i to grupper, de som pliktet å betale skatten i året etter inntektsåret (etterskuddspliktige) og de som pliktet å betale forskudd på skatt i løpet av inntektsåret (forskuddspliktige). Begrepene etterskuddspliktig og forskuddspliktig er i skattebetalingsloven av 2005 erstattet av begrepene personlig skattyter og upersonlig skattyter.

Skattebetalingsloven § 4-2 gir en oversikt over hvilke regler som kommer til anvendelse ved utskrivningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 1. Bestemmelsens første ledd er en generell bestemmelse som slår fast at forskudd på skatt og trygdeavgift som skal betales før ligning finner sted, skal utskrives og beregnes etter bestemmelsene i Del II (Forskudd på skatt og avregning) i loven. Hvilke krav som skal betales før ligning finner sted, herunder forfallstidspunktene for disse, følger av kap. 10 om forfall.

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

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 1. Annet ledd angir hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved utskrivning og beregning av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere. For personlige skattytere som skal betale forskudd på skatt og trygdeavgift i løpet av inntektsåret, utskrives og beregnes forskuddstrekk etter bestemmelsene i kap. 5 og forskuddsskatt etter bestemmelsene i kap. 6. Hvem som anses som personlig skattyter fremgår av § 4-1 første ledd bokstav b, jf. pkt. 4-1.3.2.

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

Forskuddsbetalingen foregår på to måter:

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

Skattytere som både har lønnsinntekt og annen inntekt, f.eks. av selvstendig næringsvirksomhet eller formue, vil få forskuddstrekk i lønnen og etter hovedregelen (for utskrivning av forskuddsskatt) dessuten forskuddsskatt av den øvrige inntekten og av formuen. Forskuddstrekket kan også fastsettes med sikte på at trekket alene skal svare til den forventede utlignede skatt. Dermed blir det enten ikke aktuelt å skrive ut forskuddsskatt, eller forskuddsskatten blir satt tilsvarende lavere.

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 §§ 2 og 27 nr. 1. Bestemmelsens tredje ledd angir hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved utskrivning av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. For upersonlige skattytere, som skal betale forskudd på skatt i løpet av året etter inntektsåret, utskrives forskuddsskatt etter bestemmelsene i kap. 6. Hvem som anses som upersonlig skattyter fremgår av § 4-1 første ledd bokstav a, jf. pkt. 4-1.3.1.

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

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

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

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

4-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 9 s. 40–43, kap. 27 s. 171 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.
- Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) Ligningslov og endringer i andre lover s. 58.

4-3.2 Generelt om § 4-3

Saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven gjelder i utgangspunktet for alle offentlige organer. For skatte- og avgiftsmyndighetene gjelder det imidlertid vesentlige unntak fra dette. Skattebetalingsloven av 1952 § 58 bestemte at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter loven. Bestemmelsen er ikke videreført i ny lov, jf. skattebetalingsloven § 3-1.

Skattebetalingsloven § 4-3 slår imidlertid fast at forvaltningsloven ikke gjelder for utskrivningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt etter lovens kap. 4 til 6. Ligningslovens saksbehandlingsregler gjelder derimot så langt de passer. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) s. 58, forutsettes det at enkelte av saksbehandlingsreglene i ligningsloven kap. 3 kan gis tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivningen, selv om reglene primært er utformet med sikte på ligningsarbeidet. I forarbeidene til skattebetalingsloven, Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 43, fremgår det at bestemmelsene i ligningsloven om veiledningsplikt i § 3-1, om muntlig henvendelse i § 3-2, om skattyters adgang til å la seg bistå av fullmektig i § 3-3, om spesiell undersøkelse i § 3-5, om ugildhet i § 3-8, om virkning av saksbehandlingsfeil i § 3-12 og om taushetsplikt i § 3-13 får anvendelse ved forskuddsutskrivningen. Reglene om klage i ligningsloven gjelder ikke for forskuddsutskrivningen. Det foreligger ingen klageadgang til Skattedirektoratet eller annen instans over skattekontorets utskrivning.

4-4 § 4-4. Opplysningsplikt

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

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for arbeidsgiver.

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

4-4.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 171 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

4-4.2 § 4-4 – Generelt om opplysningsplikten

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

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 46 nr. 1. Skattebetalingsloven § 4-4 første ledd pålegger skattyter plikt til å gi de opplysninger mv. som skattekontoret ber om i forbindelse med forskuddsutskrivingen. Bestemmelsen omfatter både personlige og upersonlige skattytere. Dette er en utvidelse av reglene i skattebetalingsloven av 1952, som kun omfattet forskuddspliktige skattytere (personlige skattytere). Departementet så ingen grunn til å ha ulike regler for de to skattytergruppene, og det er også behov for opplysninger fra upersonlige skattytere.

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

Skjema for endring av skattekort/forskuddsskatt (RF-1102) inneholder faste poster for inntekt, fradrag, formue og gjeld. Skjemaet skal benyttes ved krav om endring av skattekort/forskuddsskatt i inntektsåret.

For upersonlige skattytere er det et eget skjema for krav om eller endring av forskuddsskatt (RF-1097). Skjemaet er kun tilgjengelig på Altinn.

Bestemmelsens annet ledd slår fast at opplysningsplikten også gjelder for arbeidsgivere. Arbeidsgivere er underlagt en rekke forskjellige opplysningsplikter som har betydning for forskuddsutskrivingen. Arbeidsgivere plikter å melde arbeidstakere inn i arbeidstakerregisteret, jf. folketrygdloven § 25-1 og forskrift 18. august 2008 nr. 942 om arbeidsgiver og arbeidstakerregisteret §§ 5 og 6. For arbeidsgivere innen fiske- og fangstvirksomhet gjelder skattebetalingsforskriften § 5-13-1.

Arbeidsgiver plikter etter skattebetalingsloven § 5-10 tredje ledd å melde

fra til skattekontoret hvis skattyter mottar naturalytelser og det ikke er dekning for det samlede beregnede forskuddstrekk i kontante ytelser.

Arbeidsgivere plikter videre å gi opplysninger som skattekontoret anmoder om, jf. skattebetalingsforskriften § 5-13-2 femte ledd.

Oppdragsgivere og oppdragstakere plikter etter ligningsloven § 6-10 å gi opplysninger om oppdrag innen riket. Utfyllende regler er gitt i forskrift av 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt.

Offentlige tjenestemenn var omfattet av opplysningsplikten etter skattebetalingsloven av 1952 § 46, men bestemmelsen antas å ikke ha praktisk betydning i dag, og den ble således ikke videreført.

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 46 nr. 2. Tredje ledd bestemmer at skattyter som ikke oppfyller opplysningsplikten, ikke har krav på å få endret skattekontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk og forskuddsskatt. Bestemmelsen gjelder også upersonlig skattyter og er en utvidelse av reglene i skattebetalingsloven av 1952.

4-5 § 4-5. Stedet for forskuddsutskrivningen

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

4-5.1 Forarbeider

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

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 1 første ledd og § 18 nr. 1. Forskuddsutskrivningen skal foretas av skattekontoret. Skattedirektoratet skal tildele skattekontorene myndighet og oppgaver. Skattekontorene skal primært behandle saker for egen region, men kan også tildeles myndighet til å behandle saker for andre regioner. Det er skattekontoret for den kommunen skattyteren er skattepliktig til for det aktuelle inntektsåret som har avgjørelsesmyndighet vedrørende utskrivning og endring av skattekort og forskuddsskatt, jf. instruks av 11. januar 2010 om fordeling av vedtaksmyndighet mv. mellom skattekontorene for 2010 kap. 3. Det er gjort noen unntak, jf. instruksens § 3-1-2.

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

Bestemmelsen viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 4 og § 18 nr. 4. Etter § 4-5 annet ledd kan Skattedirektoratet utøve de funksjoner som tilligger skattekontorene.

Skattedirektoratet skriver ut skattekort og forskuddsskatt i den sentrale forskuddsutskrivningen før inntektsårets begynnelse.

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

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

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

4-6.1 Forarbeider

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

4-6.2 Generelt om § 4-6

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

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

Første ledd er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 56 nr. 4. Den tidligere bestemmelsen gjaldt kun forskuddstrekk. Det kan være et tilsvarende behov for generell forhøyelse av utskrevet forskuddsskatt, og bestemmelsen er derfor utvidet til å omfatte forskuddsskatt.

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

Annet ledd er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 4 og § 20 nr. 1 som ga Stortinget adgang til å gi regler om differensiering av henholdsvis forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av inntektsåret. Bestemmelsen er videreført, men slik at kompetansen til å gi regler om differensiering legges direkte til departementet. Dette innebærer at departementet kan bestemme at beregningen av forskuddstrekk og forskuddsskatt skal skje etter ulike satser eller beløp for ulike deler av året.

4-7 § 4-7. Tilleggsforskudd

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Slik innbetaling kan foretas også i året etter inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i ligningsåret.

4-7.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007– lovendringer pkt. 20.5 og 23.5 s. 154.
- Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) pkt. 9.7 (Oppretting av daværende henvisning til ligningsloven.)
- Prop. 1 L (2009–2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer kap. 16. (Samordning av frist i andre punktum.)

4-7.2 Generelt om § 4-7

Bestemmelsen gir skattytere en rett til å innbetale forskudd på skatt dersom det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Hensikten med ordningen er at skattyter ved innbetaling av tilleggsforskudd kan unngå eller redusere restskatt, og dermed ha muligheten til å unngå rentetillegg etter skattebetalingsloven § 11-5 første ledd. Tilleggsforskudd er innbetaling utover det som er utskrevet forskuddsskatt eller trukket forskuddstrekk. En slik innbetaling vil ikke bli definert som tilleggsforskudd så langt deler av utskrevet forskuddsskatt ikke er gjort opp. Bestemmelsen tilsvarende skattebetalingsloven av 1952 § 21 og § 27 fjerde ledd. Adgangen til å innbetale tilleggsforskudd gjelder både personlige skattytere og upersonlige skattytere.

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

Med uttrykket «må antas å bli utilstrekkelig» siktes det til skattyterens egen vurdering. Skattyteren må selv avgjøre hvor mye som skal innbetales i tilleggsforskudd. Preutfylt selvangivelse (PSA) og utarbeiding av egen selvangivelse vil tjene som grunnlag i denne vurderingen. Ved innlevering av selvangivelse vil skattyteren ha oversikt over den inntekt og formue som han eller hun skal lignes etter, og vil på dette tidspunktet også kunne gjøre seg opp en mening om hva skatten vil bli ved ligningen.

Skatteoppkreveren skal i utgangspunktet ikke nekte å ta imot tilleggsforskudd hvis betingelsene for øvrig er til stede, jf. Rundskriv nr. 14 av 17. august 1956 s. 4. Det antas imidlertid at skatteoppkreveren med støtte i ordlyden og formålet med bestemmelsen likevel kan avvise en uforholdsmessig stor innbetaling dersom innbetalingen er gjort i åpenbar spekulasjonsøyemed, herunder for å oppnå rentegodtgjørelse ved den senere tilbakebetaling av beløpet etter avregningen.

Fristen for innbetaling av tilleggsforskudd følger av § 4-7 annet punktum. Innbetalingen kan foretas «også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i ligningsåret».

Fristen 31. mai (i ligningsåret) er felles for så vel lønnstakere og pensjonister som for næringsdrivende. Slik felles frist ble innført gjennom lov

Innbetalingsfrist

11. desember 2009 nr. 124. Forut for denne lovendringen, som trådte i kraft straks, gjaldt det differensierte frister for de to gruppene skattytere, som følge av en lovendring fra 15. desember 2005.

Det følger av forarbeidene at fristen for innbetaling av tilleggsforskudd ikke utsettes i tilfeller hvor det gis utsettelse av selvangivelsesfristen for enkelte eller grupper av skattytere etter ligningsloven § 4-7 nr. 3, 4 eller 5.

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

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

Forskudd som blir innbetalt etter fristen i § 4-7 annet punktum vil per definisjon ikke ansees som tilleggsforskudd. Beløpet skal vanligvis tilbakebetales så snart som mulig etter at skattyter er varslet om at innbetalingen ikke vil ansees som tilleggsforskudd og dermed ikke vil kunne oppfylle formålet med innbetaling av slikt tillegg. Beløpet kan beholdes som forskuddsvis innbetalt restskatt dersom skattyter uttrykkelig ønsker dette, jf. Sk-melding 10/1996 pkt. 3. Skattyter bør i slike tilfeller være informert fra skatteoppkreveren om at det ikke vil ytes noen form for rentegodtgjørelse på beløpet, som i tilfelle blir stående som forskudd på restskatt.

Avregning**Betaling etter fristen**

4-8 § 4-8. Fullmakt under krig o.l.

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

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

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

4-8.1 Forarbeider

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

4-8.2 Generelt om § 4-8

§ 4-8 er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 56 nr. 5. Bestemmelsens første ledd gir Kongen fullmakt til å beslutte at lovens bestemmelser og gjeldende vedtak om forskuddsskatt kan fravikes under krig m.m. på nærmere angitte vilkår. Kongen kan fastsette særlige regler for enkelte grupper av skattytere og gi regler om at visse skattebeløp skal overføres til staten inntil avgjørelse om den endelige fordeling blir truffet.

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

Andet ledd ble gitt etter mønster av § 5 i beredskapsloven. Kongen kan, når et område er avskåret fra forbindelse med regjeringen eller av andre grunner finnes nødvendig, delegere sin kompetanse til fylkesmannen eller andre lokale forvaltningsorganer. Disse kan på visse vilkår sette i verk nødvendige tiltak.

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

Kapittel 5.

Forskuddstrekk

5-1 § 5-1. Skattekort

(1) Før inntektsårets begynnelse skal skattekontoret skrive ut skattekort som angir forskuddstrekkets størrelse og hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Skattekontoret kan når som helst i løpet av inntektsåret skrive ut nytt skattekort når det er gjort feil ved utskrivningen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort.

(2) Skattekontoret kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake.

(3) Trekkstabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

5-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

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

Forskrifter

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

5-1.2 Generelt om § 5-1

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om utskrivning av skattekort. Forskuddstrekket skal foruten skatter dekke eventuell trygdeavgift. Forskuddstrekket skal foretas på grunnlag av skattyterens skattekort.

5-1.3 § 5-1 første ledd første punktum – Utskriving av skattekort

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 1 annet ledd første punktum.

Skattekontoret skal før inntektsårets begynnelse skrive ut skattekort som angir forskuddstrekkets størrelse og hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning.

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

sist kjente ligning. Grunnlaget for den enkeltes skattekort vil i de fleste tilfeller være angitt på skattekortet.

Det finnes fire typer skattekort: tabellkort, prosentkort, frikort og fribeløpskort. Forskuddstrekk skal beregnes etter trekktabell («tabelltrekk») eller med en viss prosent av lønnsbeløpet («prosenttrekk»). Tabellkort viser hvilken tabell det skal trekkes etter og hvilken prosentsats som skal brukes ved forskuddstrekk i ytelser som det ikke kan trekkes i etter tabell. Prosentkort viser hvilken prosentsats det skal trekkes etter. En skattyter kan kun få ett tabellkort. Tabellkort og prosentkort kan ikke gis virkning for annet bestemt tidsrom enn trekkåret eller resten av trekkåret. Skattyter kan også søke om frikort. Et frikort bekrefter at skattyter er fritatt for forskuddstrekk hele året eller i en bestemt del av året. Frikort kan skrives ut for resten av trekkåret eller for et bestemt kortere tidsrom. Som andre skattekort får et frikort virkning overfor alle arbeidsgivere som skattyteren legger kortet frem for i trekkåret, og for alle ytelser som skattyteren får fra arbeidsgiveren i den tiden frikortet gjelder. Frikortet kan således ikke begrenses til en eller flere bestemte arbeidsgivere og heller ikke til ytelser av et bestemt slag. Fribeøpskort (frikort med beløpsgrense) bekrefter at skattyter er fritatt for forskuddstrekk inntil en fastsatt beløpsgrense.

Skattekontoret skal sende skattekortet til skattyter før inntektsårets begynnelse, jf. skattebetalingsforskriften § 5-1-3 første ledd. Etter at skattyter har mottatt skattekortet skal han straks levere dette til arbeidsgiveren. Det er hoveddelen (Del 1) på skattekortet som skal leveres til arbeidsgiveren. Dersom skattyter har flere arbeidsgivere i løpet av inntektsåret, bør han levere hoveddelen der han forventer å tjene mest. Del 2 av skattekortet legges frem for biarbeidsgivere.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 2. Skattekontoret kan når som helst i løpet av inntektsåret skrive ut nytt skattekort når det er gjort feil ved utskrivningen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort. Finansdepartementet har forutsatt en rett og plikt til når som helst i trekkåret å kunne rette vesentlige feil, jf. Ot.prp. nr. 17/1951 s. 68. Feil ved utskrivningen kan for eksempel være feilskrivning, feilsummering eller annen feilregning, feil i beregningsgrunnlaget eller uriktig skatteklasse. Det anses ikke som «feil ved utskrivningen» om det viser seg at skattytere får større eller mindre inntekter eller utgifter enn skattekontoret hadde grunn til å regne med på utskrivningstidspunktet, jf. Utv. 1957 s. 141. Skattekontoret kan også skrive ut nytt skattekort i løpet av inntektsåret når «særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort». Slike «særlige grunner» kan for eksempel være at skattyteren uventet blir uten inntekt over lang tid eller lengre tid enn forventet, at utgiftene blir vesentlig høyere enn det opprinnelig antatte osv. Ved spørsmål om å endre en tidligere utskrivning må skattekontoret ikke bare se på endringsgrunnene som skattyteren viser til. Endingen bør bare foretas når det etter en samlet vurdering av forholdet antas å være grunn til å regne med at endring vil føre til bedre samsvar mellom trekk og endelig utlignet skatt. Det er videre et vilkår at det må fremstå som «urimelig» å ikke skrive ut nytt skattekort. Med «urimelig» siktes til urimelig for skattyteren. Denne vurderingen må blant annet ta hensyn til hvor lenge det er igjen av trekkåret og størrelsen på antatt avvik mellom trekkbeløp og endelig utlignet skatt. Det må også legges vekt på hvor sikkert det er at utskrivning av nytt skattekort vil føre til bedre samsvar mellom forskuddet og den skatt som senere vil bli utlignet. Ved utskrivning av nytt skattekort i løpet av inntekts-

Feil ved utskrivningen

Særlige grunner

året, skal skattekontoret sende skattekortet til skattyteren så snart som mulig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-1-3 annet ledd.

Det vil ofte kunne skje at en arbeidstaker har fått et skattekort som gir for lavt eller for høyt skattekort i forhold til endelig skatt. I de tilfeller skattyter har mottatt skattekort, men der trekket som følger av skattekortet er for lavt, vil skattyter også kunne be arbeidsgiver foreta et høyere trekk enn det som følger av skattekortet. Det fremgår av skattebetalingsloven § 5-5 annet ledd at arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av skattekortet, når skattyteren reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas. Arbeidsgiver kan ikke i noe tilfelle foreta forskuddstrekk med lavere beløp enn det som følger av skattekortet.

Dersom en arbeidstaker ikke har fått skattekort og har fått eller venter å få lønnsinntekt som ikke er uvesentlig, bør han kontakte skattekontoret og be om skattekort eller søke om skattekort via skatteetaten.no.

5-1.5 § 5-1 annet ledd – Tilbakelevering av skattekort

Bestemmelsen viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 4 nr. 4. Skattekontoret kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake.

5-1.6 § 5-1 tredje ledd – Fastsettelse av trekkstabeller og skjema for skattekort – forskriftshjemmel

Bestemmelsen er delvis en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 1 annet punktum. Trekkstabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet. Myndigheten til å utarbeide trekkstabeller var tidligere lagt til departementet, som hadde delegert myndigheten videre til Skattedirektoratet. Myndigheten ligger nå direkte til Skattedirektoratet. Direktoratets kompetanse til å fastsette skjema for skattekort fulgte tidligere av forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 2.

Trekkstabeller blir det bare bruk for når det foreligger et tabellkort. Slike skattekort er påført et tabellnummer, og trekk skal da foretas etter trekktabell med samme tabellnummer. Tabellnummeret er et firesifret nummer, der første siffer er en kode for den kommunale skattøren, annet siffer viser skattyterens skatteklasse og de to siste siffer er kode for hvor stort fradrag eller tillegg som er innarbeidet i vedkommende tabell. En vanlig trekktabell inneholder månedstabell, 14-dagerstabell, uketabell og dagtabeller. Hvilken av disse tabellene som skal nyttes i det enkelte tilfelle avhenger av hvor langt tidsrom lønnen gjelder for, se tekstene på trekktabellene og skattebetalingsforskriften § 5-10-2. Trekktabellene for pensjon inneholder bare månedstabell.

Trekktabellene skal etter loven være innrettet slik at de beløpene som blir trukket i inntektsåret, så vidt mulig kommer til å svare til den samlede skatten og trygdeavgiften som blir fastsatt ved ligningen. Ved utarbeidelsen av tabellene for lønnstakere er det derfor tatt hensyn til skattesatser, personfradrag, minstefradraget og til at lønnstakeren etter skattebetalingsforskriften §§ 5-7-1 og 5-7-2 er fritatt for trekk i ferielønn og lønn før jul. Det finnes også særskilte trekkstabeller for utenlandske arbeidstakere som har krav på standardfradrag og for utenlandske sjøfolk.

Skjema for skattekort fastsettes av direktoratet. Skattekortet består av tre deler. Del 1 og Del 2 gjelder hver for seg som skattekort når de er utfylt. Del 3 er en opplysningsdel som blant annet kan inneholde opplysninger om utskrevet forskuddsskatt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-1-1. Utfyllende informasjon om skjema for skattekort er tatt inn i

den årlige forskuddsmeldingen, SKD-melding nr. 12/2009 for inntektsåret 2010.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-1-1 og 5-1-3 er en videreføring av forskrift 19. desember 2007 nr. 1544 om fastsetting av forskudd på skatt §§ 3 og 4. Skattebetalingsforskriften § 5-1-2 er en videreføring av forskrift 5. desember 1997 nr. 1261 om forskuddstrekk for sjømenn bosatt i utlandet og innkreving av trygdeavgift fastsatt av skattekontoret for disse skattyterne § 2.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-1-10 og 5-1-11 viderefører i hovedsak forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk §§ 3, 4, 10 nr. 2, 14 nr. 3 og 15 nr. 1 tredje punktum og nr. 2 annet punktum. Skattebetalingsforskriften §§ 5-1-11 femte ledd viderefører forskrift 19. desember 2007 nr. 1544 § 10 femte ledd.

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

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

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

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

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

5-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

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

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-2-1 til 5-2-10.

5-2.2 Generelt om § 5-2

Bestemmelsen gir regler om fastsetting av forskuddstrekkets størrelse. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 2.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 7 nr. 2 første punktum med noen språklige endringer. Forskuddstrekket fastsettes slik at de beløp som trekkes i løpet av året, sammen med eventuell forskuddsskatt, så vidt mulig kommer til å svare til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år.

Skattekontoret avgjør som nevnt i pkt. 5-1.3 hvordan forskuddstrekket skal foretas. Det kan skrives ut forskuddsskatt i tillegg til forskuddstrekk.

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

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 7 nr. 2 annet punktum.

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

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 7 nr. 2 tredje punktum. Ved fastsettelsen av forskuddstrekkets størrelse og avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet, skal det ikke tas hensyn til et beløp som svarer til 12 prosent av minstefradraget etter skatteloven §§ 6-30 til 6-32.

Formålet med bestemmelsene er å gi et visst overskudd ved forskuddsberegningen av forventet utlignet skatt, slik at små restskatter skal unngås.

5-2.6 § 5-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å gi utfyllende regler til denne paragrafen. Skattebetalingsforskriften § 5-2 gir nærmere regler om fastsetting av forskuddstrekkets størrelse.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-2-1 til 5-2-3 og 5-2-10 viderefører forskrift 19. desember 2007 nr. 1544 om fastsetting av forskudd på skatt §§ 5 til 8.

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

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

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

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

5-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.6 og s. 196 (Innføring av forskriftshjemmel i tredje ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-3-1 til 5-3-4.

5-3.2 Generelt om § 5-3

Bestemmelsen gir regler om når skattekontoret kan fritas for fremtidig trekk og tilbakebetale innbetalt trekk. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 1 annet ledd annet punktum og nr. 3.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 1 annet ledd annet punktum. Skattyter som åpenbart ikke vil få utlignet skatt, kan fritas for forskuddstrekk. I disse tilfellene skal det utskrives frikort som innebærer at skattyteren er fritatt for forskuddstrekk. Se nærmere om utskriving av skattekort og frikort under pkt. 5-1.3. Bestemmelsen tar sikte på de tilfeller hvor det utstedes frikort for inntektsårets begynnelse.

Skattekontoret skriver normalt ut frikort for minstepensjonister hvor det er på det rene at pensjonisten *bare* har grunntytelsene fra folketrygden og slike tilleggsinntekter som vil ligge innenfor grensen for skattefri alminnelig inntekt og ikke skattepliktig nettoformue, jf. SKD-melding nr. 12/2009 pkt. 19.3.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 3 første punktum. Bestemmelsen hjemler utstedelse av frikort i trekkåret. Etter første ledd kan det utstedes frikort forut for trekkåret. Skattyteren skal fritas for trekk når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret. I praksis må skattyteren for å bli fritatt for trekk etter denne bestemmelse forevise lønsslipper mv. for foretatt forskuddstrekk for skattekontoret

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 8 nr. 3 annet og tredje punktum. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren. Slike bestemmelser skal bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt.

Utgangspunktet og det normale etter skattebetalingsloven er at den skattepliktige ikke skal få tilbakebetalt forskuddet for ordinær avregning foreligger. Det må foreligge ekstraordinære forhold dersom vilkårene i bestemmelsen skal anses oppfylt. Det er et vilkår at det er overveiende sannsynlig at innbetalt forskuddstrekk er «vesentlig mer» enn den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret. Videre forutsettes det at tilbakebetaling kun skal skje dersom det vil virke «urimelig» å utsette tilbakebetalingen til avregning er foretatt. Vedtak om utbetaling må fattes på bakgrunn av en samlet vurdering av forholdet. Momenter som stort tilgodehavende, sykdom og arbeidsledighet kan ikke alene begrunne tilbakebetaling. Bare når skattyteren er kommet i en uforutsett, akutt situasjon som har satt vedkommende i åpenbare økonomiske vanskeligheter som kan dokumenteres, og problemet ikke kan avhjelpes på annen måte, bør tilbakebetaling finne sted.

Loven oppstiller ikke noe minstebeløp for når utbetaling kan skje. I Sk-melding nr. 9/1984 er det antatt at tilbakebetaling bør begrenses til tilfeller hvor beløpet overstiger kr 5 000.

Et vedtak om tilbakebetaling må fattes på bakgrunn av en samlet vurdering av forholdet. Det følger av Utv. 1957 s. 141 at det er tenkt på «særlige og klare tilfelle hvor det er av vesentlig betydning for skattyteren eller hans etterlatte å få tilbake det som er betalt for mye», uten å måtte vente på vanlig avregning.

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

Direktoratet legger til grunn at tilbakebetaling kun skal foretas på bakgrunn av en søknad fra skattyter. I søknaden må det redegjøres for

de grunner som anses å foreligge. Det er skattekontoret som avgjør om tilbakebetaling skal foretas.

Skattebetalingsloven gir ikke hjemmel for å godskrive skattyter renter av forskuddsbeløp som tilbakebetales før ordinær avregning, jf. skattebetalingsforskriften § 11-4-7. Skattyter bør gjøres oppmerksom på dette. Manglende informasjon vil imidlertid ikke medføre at skattyter får noen rett til rentegodtgjørelse, jf. Sk-melding nr. 9/1984 pkt. 3.

5-3.6 § 5-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen gir departementet fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-3-1 til 5-3-3 viderefører forskrift 19. desember 2007 nr. 1544 om fastsetting av forskudd på skatt §§ 9 og 10, forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 15 og forskrift 10. oktober 1956 nr. 9856 om fritaking for forskuddstrekk i visse ytelser som skal skattlegges i Norge eller i utlandet § 1 nr. 2.

Forskriften § 5-3-4 regulerer tilbakebetaling av trekkbeløp fra skatteoppkrever til skattyter og åpner for at skatteoppkreveren på anmodning kan foreta tilbakebetaling av trekkbeløp i inntektsåret, dersom arbeidsgiveren er avskåret fra å foreta korreksjon etter bestemmelsene i § 5-5-2. Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av forskrift 23. desember 1976 nr. 9835 § 5.

5-4 § 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk

(1) Arbeidsgiver plikter av eget tiltak å foreta forskuddstrekk i henhold til skattekortet og reglene i dette kapitlet.

(2) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap, samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. Det tas ved forskuddstrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12. Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspartner hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

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

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

5-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.6 og s. 196. (Innføring av forskriftshjemmel i fjerde ledd.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009–lovendringer s. 143. (Nytt annet punktum i annet ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-4-1 til 5-4-4.

5-4.2 Generelt om § 5-4

Bestemmelsen slår fast hvem som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Bestemmelsen er delvis en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 4 og § 5A.

5-4.3 § 5-4 første ledd – Arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 4. Bestemmelsen pålegger arbeidsgiver plikt til av eget tiltak å foreta forskuddstrekk i henhold til skattekortet og reglene i skattebetalingsloven kap. 5. Arbeidsgiver pålegges en selvstendig og ubetinget plikt til å foreta forskuddstrekk, og bestemmelsen er grunnlaget for arbeidsgivers økonomiske og strafferettslige ansvar. Det er nå presisert i bestemmelsen at opplysningene i skattekortet må suppleres med bestemmelser om forskuddstrekket gitt i eller i medhold av loven.

Med «arbeidsgiver» menes den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i, jf. skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. Dette innebærer at også privatpersoner og skattefrie institusjoner mv. vil kunne være arbeidsgivere når det engasjeres noen til å utføre et arbeid. I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene om arbeidsgivers plikter også for disse, men det er gitt visse forenklete regler for private arbeidsgivere og for veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner. De nærmere vilkårene for bruken av de ulike forenklete ordningene omtales ikke her. Det er utgitt egen brosjyre om lønnsarbeid i hjemmet, se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren. I tillegg er det gitt veiledning for bruk av ordningen på skjema RF-1049. Videre er det utgitt en egen brosjyre om «Skatt for institusjoner som ikke har erverv til formål (skattefrie organisasjoner, herunder veldedig eller allmenntilnyttig institusjon eller organisasjon)», se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren og på skattekontoret. Det er også gitt veiledning for bruk av ordningen på skjema RF-1062.

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

Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med arbeidstakeren. Nærmere om dette under pkt. 5-10.

Arbeidsgiveren kan ikke foreta et lavere trekk enn det som følger av skattekortet. Arbeidsgiver plikter også å gjennomføre forskuddstrekk uten hensyn til om arbeidstakeren har levert eller lagt frem skattekort for vedkommende år. Nærmere om dette under pkt. 5-5.

5-4.4 § 5-4 annet ledd første punktum – Forskuddstrekk ved utbetaling av utbytte til utenlandsk aksjonær

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 5A. Bestemmelsen pålegger aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær, å foreta forskuddstrekk. Det følger av skatteloven § 10-13 at av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, 25 prosent i 2010, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 siste ledd. Selskapet er ansvarlig for den skatten som etter denne paragraf faller på aksjonærene, jf. skatteloven § 10-13 første ledd tredje punktum.

For forskuddstrekk som er trukket i medhold av denne bestemmelsen skal det ikke leveres vanlig terminoppgave, men en egen oppgjørliste fastsatt av Skattedirektoratet, RF-1005, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-3 sjette ledd.

5-4.5 § 5-4 annet ledd annet punktum – Skjermingsfradrag etter skattelovens § 10-12

Bestemmelsen viderefører den tilsvarende bestemmelse i § 5A i skattebetalingsloven av 1952, som kom inn i loven ved lov 17. juni 2005 nr. 68 om endring i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.

Bestemmelsen var ikke videreført i ny lov, slik denne opprinnelig ble vedtatt, men ble tatt inn ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100. Presiseringen av at det ved forskuddstrekket ikke skal tas hensyn fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12 har sin bakgrunn i at skjermingen skal tilordnes den som er eier av aksjene 31. desember i inntektsåret. Det utdelende selskapet skal derfor ikke ta hensyn til aksjonærenes (fremtidige) mulige rett til skjermingsfradrag på det tidspunktet forskuddstrekket skal gjennomføres.

5-4.6 § 5-4 annet ledd tredje punktum – Forskuddstrekk ved utbetaling av utbyttekompensasjon til kontraktspartner i utlandet

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

5-4.7 § 5-4 tredje ledd – Forskuddstrekk livsforsikring

Tredje ledd pålegger forsikringsselskap å foreta forskuddstrekk til dekning av forsikringstakers inntektsskatt av skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring. Selskapets trekkplikt er betinget av at forsikringstaker som er personlig skattyter, ber om det.

5-4.8 § 5-4 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Skattebetalingsforskriften §§ 5-4-1 viderefører forskrift 5. desember 1997 nr. 1261 om forskuddstrekk for sjømenn bosatt i utlandet og innkreving av trygdeavgift fastsatt av skattekontoret for disse skattyterne § 1 første og annet ledd.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-4-2 viderefører forskrift 27. september 1957 nr. 9988 om trekkplikt for fremmede makters representanter.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-4-3 viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 18 og forskrift 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser [...] § 2-4 fjerde ledd.

Skattebetalingsforskriften § 5-4-4 viderefører forskrift 3. september 1981 nr. 9075 om gjennomføring og oppgjør av skattetrekk i beløp som utbetales i medhold av lov om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs mv. §§ 1 og 2.

5-5 § 5-5. Forskuddstrekkets størrelse

(1) Når skattyter ikke legger fram skattekort, og arbeidsgiver heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 prosent. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapitlene 4, 8 til 11 og 14. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartpenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 prosent.

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

(3) Forskuddstrekk etter § 5-6 første ledd bokstav d og e beregnes av selskapet eller innlåner til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

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

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

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

(7) Når det for en skattyter er skrevet ut skattekort i flere kommuner, skal arbeidsgiveren foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til. Er skattekort utstedt for skattyter som omfattes av § 2-3 første ledd første eller annet punktum, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter dette skattekortet.

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

5-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 173 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 20 (2008–2009) Om lov om endringer i skatteloven mv. (kjeldeskatt på pensjonar mv.) s. 16–17. (Nytt femte ledd om beregning av forskuddstrekk ved utbetaling av pensjon og livrente som omfattes av skattelovens § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skattelovens § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-5-1 til 5-5-3.

5-5.2 Generelt om § 5-5

Skattebetalingsloven § 5-5 inneholder bestemmelser om forskuddstrekkets størrelse. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 11 nr. 1, 2 og 3, § 7 nr. 3 første punktum og nr. 5 og § 38A annet ledd.

5-5.3 § 5-5 første ledd – Forskuddstrekk ved ikke fremlagt skattekort

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 11 nr. 1. Bestemmelsen gir regler om hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når skattyter ikke legger fram skattekort, og arbeidsgiver heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet. Det er foretatt enkelte justeringer fra skattebetalingsloven av 1952 som ikke er ment å innebære realitetsendringer. Dette gjelder særlig de ytelsene som er underlagt trekk med 30 prosent.

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

Når skattyter leverer hoveddelen (del I) eller talongen (del II) til arbeidsgiveren er skattekortet lagt frem. Det er også lagt frem når arbeidsgiver har sett del II og notert de nødvendige opplysningene. Det samme gjelder når skattekortet er sendt arbeidsgiver direkte fra skattekontoret.

Arbeidsgiver skal heller ikke på annen måte ha fått de opplysninger som fremgår av skattekortet. Har arbeidsgiver mottatt skattekortopplysningene maskinelt kan han ikke korrigere skattetrekket til 50 prosent på grunnlag av at skattyter ikke har levert skattekortet.

Også når skattekort ikke er fremlagt fordi det ikke er skrevet ut noe skattekort for skattyteren, skal arbeidsgiveren trekke med den lovbestemte proSENTSATS.

Når skattekort for det nye året ikke er levert, og arbeidsgiveren heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, skal forskuddstrekk i januar gjennomføres etter det skattekortet som skattyteren har lagt frem for eller levert til arbeidsgiveren året før, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-1.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 11 nr. 2. Bestemmelsen gir den skattepliktige rett til å kreve å bli trukket med et bestemt høyere beløp eller med en høyere proSENTSATS. Forutsetningen er at skattyter reiser krav om dette i god tid før trekket skal foretas.

Arbeidsgiver plikter i slike tilfeller å foreta et høyere trekk enn det som følger av skattekortet. Som nevnt under pkt. 5-1.4 kan arbeidsgiver ikke i noe tilfelle foreta lavere trekk enn det som følger av skattekortet. Skattyter må da søke om nytt skattekort. I de tilfeller arbeidsgiveren skal trekke med den lovbestemte proSENTEN fordi det ikke er levert skattekort mv., kan skattyter kreve å bli trukket med et høyere beløp (proSENT).

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

5-5.5 § 5-5 tredje ledd – Forskuddstrekk i utbytte/ utbyttekompensasjon

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 5. Forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktsmotpart etter avtale om verdipapirlån skal beregnes til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år. For 2010 er satsen 25 prosent, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 tredje ledd. Plikten til å foreta forskuddstrekk påligger selskapet som utbetaler utbytte.

5-5.6 § 5-5 fjerde ledd – Forskuddstrekk i avkastning av sparedel av livsforsikring

Bestemmelsen er flyttet fra Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-10. Forskuddstrekk i avkastning av sparedelen av livsforsikring, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav f, skal beregnes av selskapet etter samlet skattesats for alminnelig inntekt. Utfyllende regler om forsikringsselskapers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk i avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) var tidligere inntatt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20 del III, §§ 5-20-9 til 5-20-14. De øvrige bestemmelsene er nå inntatt i skattebetalingsforskriften § 5-6 del C, §§ 5-6-30 og 5-6-31, se også skattebetalingsforskriften § 5-10-20 fjerde ledd og § 5-11-3 femte ledd.

5-5.7 § 5-5 femte ledd – Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjon mv. utbetalt fra Norge

Nåværende femte ledd kom inn i loven ved endringslov 6. mars 2009 nr. 14. Med virkning fra og med inntektsåret 2010 er det innført skatt på pensjoner mv. som blir utbetalt fra Norge (kildeskatt på pensjoner mv.). Skatteplikten fremgår etter lovendringen av et nytt fjerde ledd i skatteloven § 2-3.

Forskuddstrekket skal beregnes til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år. For 2010 er satsen 15 prosent, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 fjerde ledd. Plikten til å foreta forskuddstrekk påligger utbetaleren av pensjonen mv.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med lovens § 5-6 som angir hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Etter § 5-6 første ledd bokstav g skal det foretas forskuddstrekk i pensjon og livrente som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket. Se mer om denne bestemmelsen i pkt. [5-6.10](#).

5-5.8 § 5-5 sjette ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 3 første punktum. Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi særregler om forskuddstrekk etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekten og med en bestemt prosent i den øvrige inntekten. Se skattebetalingsforskriften § 5-10 del A. Gjennomføring av forskuddstrekk etter skattekort.

Skattebetalingsforskriften §§ 5-5-1 og 5-5-2 viderefører forskrift 23. desember 1976 nr. 9835 §§ 1 til 3. § 5-5-3 viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 14 nr. 2 siste punktum.

5-5.9 § 5-5 syvende ledd – Utskrevet skattekort i flere kommuner

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 11 nr. 3. Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddstrekk skal foretas når det er skrevet ut skattekort i flere kommuner.

Dersom skattekort er utstedt for skattyter som omfattes av skattebetalingsloven § 2-3 første ledd første eller annet punktum, skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter dette skattekortet. Dette gjelder formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet. Det er det uten betydning om skattyteren mener at et annet skattekort skal benyttes. Skattyter må i slike tilfeller kontakte Sentralskattekontoret for utenlandssaker for å få endret forskuddsfastsettelsen.

5-5.10 § 5-5 åttende ledd – Fritak på grunn av skattetrekk i utlandet

Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 38 A annet ledd. Bestemmelsen hjemler fritak for trekkplikt for arbeidsgiver som godtgjør at det betales skattetrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattytters inntekt. Ordningen tar i første rekke sikte på de tilfeller hvor den utenlandske arbeidstaker er skattepliktig til Norge etter intern rett, men hvor det kan reises tvil om hvilket land som tilkommer beskatningsretten etter skatteavtale. Utgangspunktet vil her normalt måtte være at det skal gjennomføres trekk etter norske regler. Imidlertid vil det kunne virke urimelig overfor den utenlandske arbeidsgiver, dersom han også blir pålagt å trekke skatt til utlandet. I den nordiske trekkavtale han man løst dette problemet, men for tilfeller utenom Norden kan problemet oppstå. Bestemmelsen åpner mulighet for en rimelig løsning i slike tilfeller, jf. Ot.prp. nr. 84 (1981–82) s. 4.

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

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

- a) lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10, se likevel annet ledd,
- b) pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 til 5-42,
- c) lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet – herunder høvedsmann – og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder. Det skal også foretas forskuddstrekk i skattepliktige trygdeytelser som utbetales til erstatning for lott eller part som nevnt,
- d) utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. skatteloven § 10-13,
- e) utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 10-11 tredje ledd,
- f) avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) når skattyter som er personlig skattyter ber om det,
- g) pensjon og livrente som omfattes av skattelovens § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.

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

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

5-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 10 s. 49, kap. 27 s. 173 og 174 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21.
- Ot.prp. nr. 20 (2008–2009) Om lov om endringer i skatteloven mv. (kjeldeskatte på pensjonar mv.) s. 16–17. (Ny bokstav g om forskuddstrekk i pensjon og livrente som omfattes av skattelovens § 5-1 første ledd eller § 5-40, jf. skattelovens § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-6-1 til 5-6-31.

5-6.2 Generelt om § 5-6

Bestemmelsen regulerer hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsen er ment å være en videreføring av gjeldende rett, men angir de ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i, på en annen måte enn det som fulgte av skattebetalingsloven av 1952.

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

Trekkgrunlaget er det beløpet skattetrekket skal beregnes av. Hovedregelen er at det skal foretas forskuddstrekk i alle ytelser som er skattepliktige. Henvisningen til skatteloven er ment å understreke sammenhengen mellom skatteplikten og trekkplikten.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 1 bokstav a, b, c og deler av e. Det skal foretas forskuddstrekk i ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10. Enkelte skattepliktige ytelser er imidlertid unntatt fra trekkplikten, jf. skattebetalingsloven § 5-7.

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

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

Lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet, er skattepliktig fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10 bokstav a. Enhver godtgjørelse for arbeid eller oppdrag vil dermed i prinsippet være trekkpliktig, med unntak for godtgjørelser som gjelder selvstendig næringsvirksomhet. Som næringsdrivende anses enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt. Dersom det foreligger tvil om et arbeid er utført som ledd i næringsvirksomhet, vil avgjørelsen måtte treffes ut fra en samlet vurdering av de foreliggende forhold. Lignings-ABC oppstiller en ikke uttømmende liste over momenter som er relevante ved vurderingen av om det foreligger lønnsinntekt eller næringsinntekt.

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

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

Som «annen godtgjørelse» anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, drikkepenge, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14, jf. skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a annet punktum. Oppregningen er ikke uttømmende.

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

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

Skattedirektortet kan etter søknad gi helt eller delvis fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk i vederlag for enkelte tjenesteytelser når trekk vil være praktisk vanskelig å gjennomføre.

5-6.4.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt

Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4, sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9, foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14 og dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring er skattepliktig etter skatteloven § 5-10 bokstav c og således trekkpliktig, jf. skattebetalingsloven § 5-6.

5-6.4.4 Vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Det følger av skatteloven § 5-10 bokstav d at vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver er skattepliktig. Enkelte sluttvederlag i tjenesteforhold er imidlertid unntatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 og 2. Slikt sluttvederlag er dermed også fritatt for trekkplikt.

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

Skattepliktig og trekkpliktig er også erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. arbeidsmiljøloven § 15-11 og § 15-14, så langt erstatningen overstiger 1 ½ ganger folketrygdens grunnbeløp.

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

Bestemmelsen viderefører deler av skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 1 bokstav e (se også skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a og § 5-7 første ledd bokstav c). Det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 til 5-42.

Etter skatteloven § 5-42 anses regelmessig personlig understøttelse etter lov eller avtale, stønad, omsorgspenger og annen utbetaling fra omsorgs- og trygdeinnretning, herunder arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven kap. 11 og overgangsstønad etter folketrygdloven §§ 15-7, 16-7 og 17-6, samt utdeling fra legat og understøttelsesforening, bidrag som etter konkursloven § 106 ytes konkursskyldner eller konkursskyldners familie under bobehandlingen og introduksjonsstønad beregnet etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere kap. 3 og kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven som skattepliktig inntekt. Slike utbetalinger vil etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b også være trekkpliktige.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 1 bokstav d. Etter bokstav c første punktum skal det foretas forskuddstrekk i lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksom-

het og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder.

Ved felles fangst foretas oppgjør ved at nettoutbyttet av fangsten etter fradrag for fellesutgifter (delingsfangsten) fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslottet. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet, jf. Lignings-ABC 2009/10 s. 494. Det er kun lott eller part til aktiv deltaker i fisket eller fangstvirksomheten, herunder høvedsmann, og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder, som er trekkpliktig. Båtlott og notpart eller annen redskapspart skal ikke gjøres til gjenstand for forskuddstrekk. Det samme gjelder part som faller på noen som ikke deltar personlig i vedkommende fiske.

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

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

5-6.7 § 5-6 første ledd bokstav d – Forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær

Det skal foretas forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. skatteloven § 10-13. Det vises til nærmere omtale av dette under punkt [5-4.4](#).

5-6.8 § 5-6 første ledd bokstav e – Forskuddstrekk i utbyttekompensasjon til kontraktspart i utlandet

Det skal foretas forskuddstrekk i utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 10-11 tredje ledd. Det vises til omtalen av dette under pkt. [5-4.6](#).

5-6.9 § 5-6 første ledd bokstav f – Forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring

Det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), jf. skatteloven § 5-20, når skattyter som er personlig skattyter ber om det, se pkt. [5-4.7](#) og [5-5.6](#).

5-6.10 § 5-6 første ledd bokstav g – Forskuddstrekk i pensjon mv. til personer som ikke er bosatt i riket

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

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

Kildeskatten omfatter ikke private tjenstepensjoner og andre private pensjoner til mottakere som ikke har opptjent pensjonspoeng i den norske folketrygden. Skattyter kan ha krav på helt eller delvis skattefritak etter skatteavtalen med landet der han er bosatt. Skattyter kan ha krav på lavere skatt enn 15 prosent når han bor i et

annet EU/EØS-land og minst 90 prosent av inntekten er skattepliktig i Norge.

Den som foretar utbetaling av pensjonen er pliktig til å trekke skatt med den sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket. Det utstedes ikke skattekort når skattesatsen er 15 prosent. Er hele eller deler av pensjonen skattefri eller mottaker skal ha lavere skatt, må det legges frem en fritakserklæring eller et skattekort som viser at det ikke skal trekkes skatt eller at det skal trekkes skatt med en annen prosentsats.

Kildeskatten skal behandles som forskuddstrekk og innberettes på terminoppgaven RF-1037 med skattekommune «2435 Pensjon utland». Trukket kildeskatt skal lønnsinnberettes i kode «950 Forskuddstrekk» på lønns- og trekkoppgaven. Kommune «2435 pensjon utland «må oppgis som skattyters skattekommune.

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

5-6.11 § 5-6 annet ledd – Trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse

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

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

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 flg. har bestemmelser som begrenser trekkplikten i utgiftsgodtgjørelser. Disse bestemmelsene viderefører tidligere forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser

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

5-6.12 § 5-6 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 2. Tredje ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å begrense trekkplikten etter første og annet ledd. Departementet kan også bestemme at trekk skal foretas i andre ytelser enn nevnt i første ledd.

Skattebetalingsforskriften § 5-6-1 viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 17 nr. 5. Forskriften § 5-6-2 viderefører forskrift 23. desember 1970 nr. 9857 om forskuddstrekk i sykepenges og lønn under sykdom og § 5-6-3 viderefører forskrift 30. juni 1999 nr. 764 om visse godtgjørelser det skal gjennomføres forskuddstrekk i og begrensning i plikten til å gjennomføre forskuddstrekk i visse godtgjørelser utenfor tjenesteforhold § 1. Særregelen bestemmer at det skal foretas forskuddstrekk i godtgjørelse til personlige skiferdrivere ved A/L Alta Skiferbrudd. Slik godtgjørelse er næringsinntekt for mottaker, men likevel trekkpliktig etter ovennevnte særregel. Forskriften § 5-6-4 viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 6 nr. 3.

Bestemmelser om begrensning av trekkplikten er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-6 del B.

Forskrift 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser [...] § 1-2 er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-6-10. Forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser er videreført i §§ 5-6-11 til 5-6-15. Forskrift 4. august 1960 nr. 9855 om fritaking for forskuddstrekk i godtgjørelse til domsmenn, vitner m.fl. er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-6-16 bokstav a til c. Forskrift 21. desember 1956 nr. 9833 om godtgjørelser i Heimevernet er videreført i § 5-6-16 bokstav d og e. Skattebetalingsforskriften § 5-6-17 viderefører forskrift 7. januar 1977 nr. 9861 § 1-1. § 5-6-18 og 5-6-19 viderefører forskrift 10. oktober 1956 nr. 9856 § 1. Skattebetalingsforskriften § 5-6-20 viderefører forskrift 30. juni 1999 nr. 764 § 2.

Utfyllende regler om forsikringsselskapers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk i avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) var tidligere inntatt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20 del III, §§ 5-20-9 til 5-20-14. De øvrige bestemmelsene er nå inntatt i skattebetalingsforskriften § 5-6 del C, §§ 5-6-30 og 5-6-31, se også skattebetalingsforskriften § 5-10-20 fjerde ledd og § 5-11-3 femte ledd.

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

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:

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

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

5-7.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 174 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer kap. 23 s. 154. (Introduksjonsstønad og supplerende stønad tatt inn i første ledd bokstav b.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-7-1 til 5-7-2.

5-7.2 Generelt om § 5-7

Bestemmelsen omhandler ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i. Skattebetalingsloven § 5-7 er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 2 første til fjerde punktum, § 5 nr. 1 bokstav e og forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 17 nr. 9.

5-7.3 § 5-7 første ledd bokstav a – Lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 2 første til tredje punktum. Bestemmelsen inneholder regler om at det ikke skal foretas forskuddstrekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien og at skattytere kan fritas for trekk en halv måned/to uker før jul. Forskuddstrekkordningen er basert på at det gjennom trekk over de øvrige 10 1/2 måneder skal betales tilstrekkelig forskudd til dekning av forven-

tet skatt for året. Om lovbestemt feriegodtgjørelse vises det til ferieloven § 10.

Skattebetalingsforskriften § 5-7-1 har nærmere regler om ordningen. Det er feriepenger som utbetales i ferieåret (kalenderåret etter opptjeningsåret) og som er beregnet etter ferieloven som er fritatt for forskuddstrekk.

5-7.4 § 5-7 første ledd bokstav b – Livrente, pensjon m.m. for desember måned

Bestemmelsen viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 17 nr. 9. Livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort botid i Norge for desember måned, skal være fritatt for forskuddstrekk. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang. Introduksjonsstønad og supplerende stønad til personer med kort botid i Norge ble tatt inn i bestemmelsen ved lov 15. desember 2006 nr. 85.

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

Bestemmelsen viderefører deler av skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 1 bokstav e. Det skal ikke gjennomføres forskuddstrekk i føderåd og underholdsbidrag.

Når kjøper av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måten at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalier, herunder borett, foreligger føderåd (kår), jf. Lignings-ABC 2009/10 s. 571. Slikt føderåd er mest vanlig ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendommer, men kan også være aktuelt ved overdragelse av andre faste eiendommer. Føderåd er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 første ledd.

Med underholdsbidrag menes regelmessige, ensidige bidrag/understøttelser, som yteren i samsvar med lov eller avtale, er forpliktet til å yte, jf. Lignings-ABC 2009/10 s. 1151. Underholdsbidrag er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-42, men er unntatt fra forskuddstrekk.

For føderådsytelser og underholdsbidrag må det således enten skrives ut forskuddsskatt eller ytelsene må tas i betraktning ved utskrivning av skattekort.

5-7.6 § 5-7 annet ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 2 fjerde punktum. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak etter første ledd, herunder at andre ytelser skal unntas fra trekkplikt eller at fritak i visse tilfelle skal gis for andre tidsrom enn nevnt i første ledd bokstav a. Det er gitt nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak i skattebetalingsforskriften §§ 5-7-1 og 5-7-2. Disse forskriftsbestemmelsene viderefører i hovedsak forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 17. Forskriften § 5-7-1 fjerde ledd viderefører forskrift 16. april 1962 nr. 4923 om skattetrekk i lønn til skogsarbeidere.

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

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

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

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

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

5-8.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

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

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-8-1 til 5-8-34.

5-8.2 Generelt om § 5-8

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

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

Departementet er gitt hjemmel til å bestemme at utgiftsgodtgjørelser skal være trekkpliktige med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragsbeløp etter fastsatte satser, jf. tredje ledd. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 henholdsvis § 6 nr. 1, 2, 3 og § 7 nr. 3 fjerde punktum.

5-8.3 § 5-8 første ledd – Kontantytelser

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 1. Kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp.

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

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 2. Naturalytelser skal medregnes i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter. Departementet kan i forskrift gi regler om individuell verdsetting av naturalytelser.

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

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

Forskrift 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-8-1 til § 5-8-24.

5-8.5 § 5-8 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 3. Departementet kan i forskrift gi regler om at utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktig med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragbeløp etter fastsatte satser. Bestemmelsen er kommentert i pkt. 5-6.11. Tidligere forskrifter gitt med hjemmel i skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 3 er i hovedsak videreført i skattebetalingsforskriften § 5-6-1 flg. Forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser er videreført i skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 til 5-6-15. Forskrift 4. august 1960 nr. 9855 om fritaking for forskuddstrekk i godtgjørelse til domsmenn, vitner m.fl. er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-6-16 bokstav a til c. Forskrift 21. desember 1956 nr. 9833 om godtgjørelser i Heimevernet er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-6-16 bokstav d og e.

5-8.6 § 5-8 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 3 fjerde punktum. Departementet kan i forskrift å gi nærmere regler om beregning av den lott eller part som etter § 5-6 første ledd bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket. Det er i skattebetalingsforskriften § 5-8-2 gitt nærmere regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk i lotter og parter. Bestemmelsen i forskriften viderefører kapittel 2 i forskrift 5. juni 2001 nr. 565 om gjennomføring av forskuddstrekk og påleggstrekk ved fiske og fangstvirksomhet, §§ 2, 4, 5 og 7 (skattebetalingsforskriften § 5-10-11 viderefører § 6 i nevnte forskrift).

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

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

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

- (1) Det skal gjøres fradrag i beregningsgrunnlaget for:
 - a) pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere,
 - b) underholdsbidrag som arbeidsgiveren trekker i lønnen etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-41, jf. § 14-3 tredje ledd,
 - c) fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-20,
 - d) fradrag etter skatteloven § 6-61 for sjøfolk bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 prosent begrenset oppad til det beløp departementet fastsetter.
- (2) Departementet kan i forskrift bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn nevnt ovenfor.

5-9.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 174 og 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 47 (2005–2006) Arbeids- og velferdsforvaltningen pkt. 13.2. (Begrepsendring i første ledd bokstav b – fra Trygdeetatens innkrevingsentral til Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-9-1 til 5-9-10.

5-9.2 Generelt om § 5-9

Bestemmelsen regulerer hvilke fradrag arbeidsgiver skal gjøre i beregningsgrunnlaget før forskuddstrekk gjennomføres. Arbeidsgiveren skal ikke gjøre fradrag for annet i beregningsgrunnlaget enn det som følger av skattebetalingsloven § 5-9. De fradragene som følger av § 5-9 er pensjonsinnskudd, underholdningsbidrag, fagforeningskontingent og særskilt fradrag for sjøfolk. Andre fradrag i inntekten (herunder personfradrag) er det tatt hensyn til ved utskrivningen av skattekortet. Annet ledd i bestemmelsen gir departementet hjemmel til i forskrift å bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn de fradrag som er nevnt i § 5-9 første ledd. Forskriftshjemmelen i annet ledd svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 3 femte ledd.

Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a til d erstatter forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 9 bokstav a til d.

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

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

Etter skatteloven § 6-47 første ledd gis det fradrag for den trygdedes tilskudd til offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. bokstav a, og den trygdedes tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold, som omhandlet i § 6-46 første ledd bokstav a og e, § 6-46 annet ledd bokstav a og § 6-46 tredje ledd. Tilskudd som omhandlet i § 6-46 første ledd bokstav a og e er andel av årets premie og kostnad i henhold til lov om foretakspensjon § 11-5 tredje ledd. Skatteloven § 6-46 annet ledd bokstav a omfatter den skattepliktiges andel av årets innskudd, mens tredje ledd gjelder fradrag for selvstendig næringsdrivende, frilansere og deltakere i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper osv. for tilskudd til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd.

Skattytere har ved ligningen krav på fradrag for premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere. Da premiebeløpene er små, er arbeidsgiver av praktiske årsaker fritatt for å gjøre fradrag i trekkgrunnlaget for premiebeløpet ved beregningen av skattetrekket.

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

Arbeidsgiver skal gjøre fradrag i beregningsgrunnlaget for underholdsbidrag som arbeidsgiveren trekker i lønnen etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-41, jf. § 14-3 tredje ledd. Det er kun underholdsbidrag som trekkes etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral, som skal trekkes fra ved beregningen av trekkgrunnlaget. Underholdsbidrag i form av barnebidrag er ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-41. Slikt bidragstrekk som gjennomføres etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral i arbeidstakers lønn, skal derfor ikke redusere grunnlaget for beregning av forskuddstrekk. Dersom skattyter selv har betalt bidragene må dette tas hensyn til ved utskrivningen av skattekort.

5-9.5 § 5-9 første ledd bokstav c – Fradrag for fagforeningskontingent

Fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen, og som skattyter vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-20, skal fradras i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. For inntektsåret 2009 er fradragsberettiget kontingent begrenset til kr 3 600. For inntektsåret 2010 er grensen kr 3 660.

Når fagforeningskontingenten er fradragsberettiget vil også forsikringspremie inkludert i kontingenten være fradragsberettiget når beløpet er innenfor departementets fastsatte grenser, og den samlede kontingent er innenfor det fastsatte maksimalbeløpet (kr 3 600 for 2009 og kr 3 660 for 2010). Det gjelder for tiden ingen slik særskilt beløpsgrense for fradragsberettiget forsikringspremie som inngår i kontingenten.

Bestemmelsen omhandler de tilfeller der kontingenten betales direkte fra arbeidsgiver til fagforeningen. Arbeidsgiver skal i slike tilfeller fradra

den innbetalte fagforeningskontingenten i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket.

Et annet tilfelle reguleres av skattebetalingsforskriften § 5-9-2. Når arbeidstaker betaler fagforeningskontingenten direkte til foreningen, skal fagforeningen, når arbeidstakeren krever det, gi arbeidsgiveren oppgave over fagforeningskontingenten. Fradragsberettiget del av årskontingenten skal da komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med en forholdsmessig del ved hver ordinær lønnsutbetaling. Fagforeningen skal i slike tilfeller fylle ut blanketten RF-1066, Fagforeningskontingent. Blanketten fylles ut i tre eksemplarer, hvor arbeidsgiver skal ha ett eksemplar, samt en gjenpart til henholdsvis medlemmet og fagforeningen.

Praksis i de fleste tilfeller i dag er at medlemmet betaler kontingenten direkte til sin fagforening og at foreningen innberetter beløpet på lønns- og trekkoppgave, RF-1015, til Skattedirektoratet. Den totalt innbetalte fagforeningskontingenten innberettes i kode 311, både når kontingenten er trukket i lønnen og når den er betalt direkte av arbeidsgiver. Fradrag for fagforeningskontingent vil således komme ferdig utfylt på selvangivelsen.

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

5-9.6 § 5-9 første ledd bokstav d – Fradrag for særskilt fradrag for sjøfolk

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

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

5-9.7 § 5-9 annet ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 7 nr. 3 femte punktum. Departementet kan i forskrift bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn nevnt ovenfor.

I skattebetalingsforskriften §§ 5-9-1 og 5-9-2 er det gitt utfyllende regler om fagforeningskontingent. Bestemmelsene er en videreføring av forskrift 27. mai 1977 nr. 9984 om fradrag for fagforeningskontingent ved beregning av forskuddstrekk og ved ligningen §§ 1-1 til 1-3.

I skattebetalingsforskriften § 5-9-10 er det gitt en beløpsgrense for fradrag for sjøfolk. Bestemmelsen viderefører forskrift 14. september 1956 nr. 9866 § 9 bokstav d annet punktum.

5-10 § 5-10. Gjennomføringen av forskuddstrekk

(1) Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren, eller selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4 annet og tredje ledd beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren.

(3) Når skattyteren mottar naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelsene, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til skattekontoret.

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

5-10.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 143. (Nytt fjerde ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-10-1 til 5-10-20.

5-10.2 Generelt om § 5-10

Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når beregningsgrunnlaget er fastsatt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 5-6 til § 5-8. Skattebetalingsloven § 5-10 svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 1 første, annet og tredje ledd.

Fjerde ledd ble tatt inn i bestemmelsen gjennom endringslov 12. desember 2008 nr. 100 til skattebetalingsloven. Forskrift 14. september 1956 nr. 9866 §§ 10 til 14 og § 16, forskrift 5. desember 1997 nr. 1261 § 3 og forskrift 5. juni 2001 nr. 565 § 6 videreføres i skattebetalingsforskriften § 5-10-1 flg.

5-10.3 § 5-10 første ledd første punktum – Gjennomføring av forskuddstrekk

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 1 første ledd første punktum. Arbeidsgiveren eller selskapet eller innlåneren som nevnt i § 5-4 annet og tredje ledd skal beregne trekkbeløpet og holde dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Det trukne beløpet skal settes inn på

særskilt bankkonto for skattetrekk, med mindre det stilles sikkerhet for beløpet. Sikkerhet kan stilles ved bankgaranti, se § 5-12. Forskuddstrekket er gjennomført når trekkbeløpet er beregnet og holdt tilbake i oppgjøret med skattyteren. Dersom trekkbeløpet er satt inn på særskilt konto for skattetrekk vil det være på det rene at trekket er holdt tilbake og at forskuddstrekk er gjennomført. Dersom forskuddstrekket kun føres i regnskapet uten at arbeidsgiveren har tilstrekkelige midler til å sette beløpet inn på særskilt konto, vil derimot vilkårene for gjennomføring av forskuddstrekk ikke være oppfylt. Trekkbeløpet vil i en slik situasjon ikke være holdt tilbake i oppgjøret med skattyteren, og arbeidsgiver vil kunne bli økonomisk ansvarlig etter § 16-20 og strafferettslig ansvarlig etter § 18-1.

Løpende overføring til den særskilte kontoen kan unnlates ved å ha et fast beløp innestående på kontoen som til enhver tid dekker det løpende trekkansvaret. Dekkes ikke det trukne beløp av bankgarantien eller av det faste beløpet på skattetrekkkontoen, må overskytende beløp settes inn. Skattebetalingsloven § 5-12 gir nærmere regler om innbetaling til skattetrekkkonto. Se mer om dette under pkt. 5-12.

Etter skattebetalingsloven § 16-20 vil den som har plikt til å foreta forskuddstrekk være økonomisk ansvarlig for at forskuddstrekket blir foretatt og at oppgjøret blir gitt i samsvar med gjeldende bestemmelser. Unnlattelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiver eller noen i hans tjeneste. Denne ansvarsbegrensningen gjelder derimot ikke for manglende gjennomføring av trekk på utbytte eller utbyttekompensasjon (kildeskatt) fordi ansvarsregelen her er objektiv.

I skattebetalingsforskriften § 5-10-1 til § 5-10-4 er det gitt utfyllende regler om gjennomføringen av forskuddstrekk. § 5-10-1 regulerer når tabellkort kan brukes, mens § 5-10-2 regulerer nærmere hvordan arbeidsgiver skal beregne forskuddstrekk etter tabell. Forskuddstrekk i form av prosenttrekk er omhandlet i §§ 5-10-3 og 5-10-4.

5-10.4 § 5-10 første ledd annet punktum – Tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 1 første ledd annet punktum. Forskuddstrekket skal gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

Tidspunktet for gjennomføringen av forskuddstrekket må ses i sammenheng med skatteloven § 14-3 om tidfesting av arbeidsinntekter mv. Arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag og lignende skal tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt, jf. skatteloven § 14-3 første ledd.

Forskuddstrekket skal gjennomføres på et *tidligere* tidspunkt enn lønnsutbetalingen, dersom lønnen ikke er utbetalt til arbeidstakeren på det tidspunktet det har oppstått adgang til å få pengene utbetalt. Dersom det i januar utbetales lønn for desember året før, skal arbeidsgiveren foreta forskuddstrekk i beløpet ved utbetalingen i januar. Trekket skal foretas etter arbeidstakerens skattekort som gjelder i utbetalingsåret. Forfaller lønnen til betaling i desember, og arbeidstakeren har rett til å få beløpet utbetalt da, men ber om at lønnen først utbetales i januar året etter, skal forskuddstrekket foretas i desember.

Når det er oppstått adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, vil arbeidsgiveren ha en ubetinget plikt til å gjennomføre forskuddstrekk. Det er ikke tilstrekkelig at arbeidsgiveren hevder at forskuddstrekket ville

blitt gjennomført på utbetalingstidspunktet. Se nærmere om arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk under pkt. 5-4.3.

I skattebetalingsforskriften §§ 5-10-10 til § 5-10-12 er det gitt særregler om tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk. § 5-10-10 regulerer tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk ved utbetaling av forskudd, mens § 5-10-11 omhandler tidspunktet for gjennomføring av forskuddstrekk i lott og part ved fiske og fangst. Særregler for trekk av skatt og trygdeavgift for sjøfolk bosatt i utlandet er gitt i § 5-10-12.

5-10.5 § 5-10 annet ledd – Arbeidsgivers plikt hvor skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 1 annet ledd. Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Dette kan være aktuelt for arbeidstakere med provisjonslønn, prosentlønn, serveringspersonale, drosjesjåfører og ved innkassering av salgsbeløp, premier og lignende. I skattebetalingsforskriften § 5-8-1 er det gitt særskilte regler om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk for prosentlønn personale.

Drikkepenger er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-10, og en trekkpliktig godtgjørelse, jf. skattebetalingsloven § 5-6. Drikkepenger som servitører mottar fra publikum utover de serveringspenger som går inn i arbeidsavtalen, skal således regnes med ved trekkberegningen. Arbeidstakeren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren, sammen med de beløp han har innkassert for denne.

Regler om arbeidsgiverens økonomiske ansvar dersom arbeidstakeren ikke innbetaler forskuddstrekket er gitt i skattebetalingsloven § 16-20.

5-10.6 § 5-10 tredje ledd – Forskuddstrekk i naturalytelser

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 10 nr. 1 tredje ledd. Når skattyteren mottar naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelser rekker. «Naturalytelser» må i dette tilfellet forstås som trekkpliktige naturalytelser. Se nærmere om hvilke naturalytelser som er trekkpliktige under pkt. 5-8.4. En trekkpliktig naturalytelse av stor verdi, vil dermed kunne medføre et høyt forskuddstrekk i arbeidstakerens lønn.

Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelsene arbeidstakeren mottar, fremgår det av annet punktum i bestemmelsen at arbeidsgiveren plikter straks å melde fra om forholdet til skattekontoret. Formålet med en slik underretning er å gi skattekontoret mulighet til å skrive ut nytt skattekort med et høyere forskuddstrekk for resten av året, eventuelt skrive ut forskuddsskatt.

5-10.7 § 5-10 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd, som kom inn i loven ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100, gir departementet mulighet til å gi regler til utfylling av paragrafen. Slike regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 5-10-1 flg.

Foruten de forskriftsbestemmelser som er nevnt ovenfor i pkt. 5-10.3 og 5-10.4 er det i skattebetalingsforskriften § 5-10-20 gitt utfyllende bestemmelser om dokumentasjon til skattyter i form av kvittering for foretatt forskuddstrekk og annet trekk.

5-11 § 5-11. Oppgave over forskuddstrekk

(1) Hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal arbeidsgiver og selskap mv. som er trekkpliktig etter § 5-4 annet og tredje ledd, sende terminoppgave som viser forskuddstrekket i de to foregående måneder, og ved årets slutt sende oppgave over samlet trekk i året. Terminoppgaven skal sendes selv om det ikke er foretatt trekk i terminen (0-oppgave). Skatteoppkreveren kan fritta den enkelte arbeidsgiver for å sende 0-oppgave.

(2) Oppgave etter første ledd skal vise fordelingen av forskuddstrekket til den enkelte kommune (kommunevis spesifikasjon) for hvert terminoppgjør. Skattedirektoratet kan kreve at slik spesifikasjon skal gis på et tidligere tidspunkt enn forfallstidspunktet for trekkbeløpet.

(3) Arbeidsgiver mv. som benytter maskinelle lønnsrutiner, skal levere spesifikasjonene på et maskinlesbart medium og med den standard som Skattedirektoratet bestemmer.

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om arbeidsgivers plikt til å føre lønningsregnskap, og om de opplysninger om lønn og andre ytelser, trekkbeløp mv. som skal sendes inn. Departementet kan herunder gi regler om skjerpet oppgjør for arbeidsgivere som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter denne loven.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler som fraviker fra reglene i denne paragrafen.

5-11.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven.) kap. 10 og kap. 27 s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21.

Forskrifter

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

5-11.2 § 5-11 første ledd – Terminoppgave

Bestemmelsen gir regler om plikt til å levere terminoppgaver over foretatt forskuddstrekk for arbeidsgivere og andre som har plikt til å foreta forskuddstrekk etter § 5-4. Nærmere om hvem dette gjelder, se merknader til § 5-4. Fristen for oppgavelevering er endret, men utover det er bestemmelsen ikke ment å innebære noen realitetsendring. Tidligere fremgikk regelen av forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv, hvoretter terminoppgavene skulle sendes inn 15. januar, 8. mars, 8. mai, 8. juli, 8. september og 8. november. Endring i fristen for oppgavelevering innebærer at det nå er sammenfall mellom oppgavefrist og frist for betaling.

Terminoppgaver skal sendes selv om det ikke er foretatt trekk i terminen, med mindre skatteoppkreveren har gitt arbeidsgiveren fritak for å sende slik 0-oppgave.

I tillegg til nevnte terminoppgaver skal arbeidsgiver ved årets slutt sende

oppgave over samlet trekk i året. Plikten til å sende inn slik oppgave over samlet forskuddstrekk fremgikk tidligere av § 12 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv (oppgjørskriften). Samlet trekk innberettes på blankett for lønns- og trekkoppgave, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-4.

5-11.3 § 5-11 annet ledd – Fordeling av forskuddstrekk

Bestemmelsen er en videreføring av § 12 nr. 1 annet ledd i skattebetalingsloven av 1952. Oppgavene som leveres i tråd med første ledd skal inneholde en fordeling av forskuddstrekket til den enkelte kommune. Terminoppgave leveres til samme oppkrever som mottar innbetalingen.

Resultatet av fordelingen legges inn i kommunenes regnskap. Terminoppgaven viser en foreløpig fordeling, og endelig fordelig skjer ved årsoppgjøret. Nærmere om fordeling av skatt mellom skattekreditorene, se kap. 8.

I annet punktum i bestemmelsen, som er en videreføring av § 12 nr. 1 annet ledd annet punktum i skattebetalingsloven av 1952, gis Skattedirektoratet adgang til å kreve at oppgave over forskuddstrekk med kommunevis spesifisering skal gis på et tidligere tidspunkt enn forfallstidspunktet for trekkbeløpet. Denne adgangen til å kreve oppgave over forskuddstrekk (med kommunevis spesifisering) var tidligere benyttet gjennom § 7 i oppgjørskriften, som satte frist for levering av terminoppgaver for 1. til 5. termin til den 8. i forfallsmånedene. I ny lov er det sammenfall mellom oppgavefrist og betalingsfrist for forskuddstrekk, jf. § 10-1, og adgangen til å kreve oppgave over forskuddstrekk på et tidligere tidspunkt enn forfallstidspunktet antas det i praksis ikke lenger å være behov for.

5-11.4 § 5-11 tredje ledd – Maskinelle lønnsrutiner

Dersom arbeidsgiver benytter maskinelle lønnsrutiner må lønns-spesifikasjonene leveres på et maskinlesbart medium som tilfredsstillende Skattedirektoratets krav til standard. Dette fremgikk tidligere av skattebetalingsloven 1952 § 12 nr. 1 tredje ledd. Lønns-spesifikasjonene kan nå blant annet leveres elektronisk på Altinn.

Av skattebetalingsforskriften § 5-11-3 fremgår det at arbeidsgiver som ikke har tekniske muligheter til å levere i henhold til § 5-3 tredje ledd skal levere oppgaven på blankett fastsatt av Skattedirektoratet. I § 5-11-3 er det også gitt særregler for innlevering av oppgaver blant annet for private arbeidsgivere og forsikringsselskap.

5-11.5 § 5-11 fjerde ledd – Føring av lønnsregnskap

Departementet kan i forskrift gi regler om føring av lønnsregnskap. Nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 5-11-1 og 5-11-2.

Av forskriften § 5-11-1 fremgår det at arbeidsgivere som er bokføringspliktige også er pliktige til å føre lønnsregnskap som tilfredsstillende kravene i bokføringsloven med forskrift.

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

Regler om skatteoppreverens adgang til å gi pålegg om skjerpet oppgjør, jf. § 5-11 fjerde ledd siste setning, er gitt i skattebetalingsforskriftens § 5-11-5. Bestemmelsen er en videreføring av §§ 14 og 16 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. Skatteoppreveren kan etter forskriften gi pålegg om

Skjerpet oppgjør

skjerpet oppgjør dersom arbeidsgiveren har «vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter skattebetalingsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven». I pålegget om skjerpet oppgjør må skatteoppkrever opplyse om fra hvilket tidspunkt pålegget gjelder og hvordan skjerpet oppgjør skal gjennomføres. Arbeidsgiver skal sende trukket beløp til de tider som er fastsatt i pålegget. Tilsvarende gjelder for oppgjør etter utleggstrekk, jf. § 5-11-5 siste ledd.

Ved forsinket innbetaling av skjerpet oppgjør skal forsinkelsesrenter beregnes fra de ordinære forfallstidspunktene for trekket, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1-5.

5-11.6 § 5-11 femte ledd – Forskriftshjemmel

Ifølge femte ledd kan departementet i forskrift «gi regler som fraviker reglene i denne paragrafen». Med hjemmel i denne bestemmelsen er det i skattebetalingsforskriften § 5-11-3 gitt regler som innebærer fritak fra plikten til å sende ordinær terminoppgave over forskuddstrekk. Følgende særlige ordninger reguleres i § 5-11-3:

- ordning med årlig oppgjør (annet ledd),
- ordning med innberetning for hvert oppgjør for private arbeidsgivere og veldedige eller allmennyttige institusjoner eller organisasjoner (tredje og fjerde ledd),
- forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring (femte ledd),
- forskuddstrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer og i utbyttekompensasjon til utenlandsk utlåner etter skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd (sjette ledd).

De nærmere vilkårene for bruken av de ulike forenklede ordningene omtales ikke her. Det er utgitt egen brosjyre om lønnsarbeid i hjemmet, se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren. I tillegg er det gitt veiledning for bruk av ordningen på skjema RF-1049. Videre er det utgitt en egen brosjyre om «Skatt for institusjoner som ikke har erverv til formål (skattefrie organisasjoner, herunder veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon)», se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren og på skattekontoret. Det er også gitt veiledning for bruk av ordningen på skjema RF-1062.

I forskriften § 5-11-6 er det gitt særregler for levering av oppgaver innen fiske- og fangstvirksomhet. Ifølge bestemmelsen skal blant annet oppgave leveres senest når vedkommende fiske og fangst er avsluttet og oppgjør er mottatt for solgt fangst.

5-12 § 5-12. Skattetrekkkonto

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

(2) Holdes saldo på skattetrekkkonto så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, kan løpende overføring til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkkonto kan det stilles garanti av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-4. Når foretatt trekk overstiger saldo på skattetrekkkonto eller garantien, skal manglende beløp straks settes inn på kontoen.

(3) Betaling til skattetrekkkonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Garanti eller oppfylt skattetrekkkonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten skatteoppkreverens samtykke, kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkkontoen på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eventuell renteavkastning på slik bankkonto tilfaller den som foretar trekket (kontohaver).

(4) Bankene plikter å hindre ulovlig disponering av skattetrekkkonto.

5-12.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21.
- Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 8.8 og s. 56. (Endring i reglene mht. hvem som kan stille garanti for trekkansvar.)

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

Bestemmelsen viderefører § 11 nr. 4 i skattebetalingsloven av 1952 og slår fast at forskuddstrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. At beløpene «tilhører skatte- og avgiftskreditorene» medfører blant annet at øvrige kreditorer er avskåret fra å ta beslag i beløpene, både ved utlegg, motregning og konkurs.

Av annet punktum følger plikten til sette beløp som er trukket i forskuddstrekk inn på særskilt bankkonto (skattetrekkkonto). I bestemmelsens annet og tredje ledd er det gitt alternativer til innsetting på skattetrekkkonto som nevnt. Disse bestemmelsene omtales nedenfor.

Det fremgår av § 14-5 annet ledd at ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren, skal arbeidsgivere med plikt til å ha skattetrekkkonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk. Bestemmelsene i § 5-12 om skattetrekkkonto vil dermed også få anvendelse for beløp som er trukket som utleggstrekk. Dette er i samsvar med tidligere rett, jf. § 33 nr. 3 annet punktum i skattebetalingsloven av 1952.

5-12.3 § 5-12 annet ledd – Alternativer til løpende innsetting på skattetrekkkonto

Av annet ledd sammenholdt med tredje ledd første og andre punktum

fremgår det to alternativer til å sette inn de trukne beløp på skattetrekkkonto senest første virkedag etter lønnsutbetalingen. Det ene alternativet er at saldoen på skattetrekkkontoen kan holdes så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, typisk ved innsetting av et a-kontobeløp. Det andre alternativet er at det stilles garanti. Slik garanti må etter annet ledd annet punktum være stilt av «foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-4». Foruten sparebanker og forretningsbanker vil garanti etter dette blant annet kunne stilles av selskap og andre institusjoner som omfattes av forsikringsloven samt finansieringsforetak som er tildelt tillatelse etter lovens kap. 3.

Annet ledd *tredje punktum* regulerer situasjonen der foretatt trekk overstiger garantien eller saldo på skattetrekkkontoen. En slik situasjon vil kunne oppstå der garantien er begrenset oppad eller innsatt a-kontobeløp viser seg å være for lavt. Det manglende beløp skal da straks settes inn på skattetrekkkontoen.

5-12.4 § 5-12 tredje ledd – Tidspunkt for betaling til skattetrekkkonto mv.

Betaling til skattetrekkkonto skal i henhold til tredje ledd *første punktum* skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Regelen viderefører § 11 nr. 4 annet ledd i skattebetalingsloven av 1952. Garanti eller oppfylt skattetrekkkonto som trer istedenfor innskudd skal i henhold til *annet punktum* foreligge ved tidspunkt for lønnsutbetaling.

Råderett over kontoen

Med mindre skatteoppkreveren gir samtykke, kan ikke kontohaver disponere over skattetrekkkontoen på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Dette fremgår av *tredje ledd tredje punktum*. Eksempel på situasjoner hvor det kan være aktuelt for skatteoppkreveren å gi samtykke til annen disponering av skattetrekkkontoen kan være der beløp er satt inn ved en feil eller der nedgang i lønnsutbetalingene eller totalt opphør av virksomheten medfører at a-kontobeløpet kan reduseres.

Renteavkastning

Eventuell renteavkastning på skattetrekkkonto tilfaller i henhold til *tredje ledd siste punktum* den som foretar trekket (kontohaver). Renteavkastningen kan således overføres til og disponeres av kontohaver uavhengig av restriksjonene som er gitt i foregående punktum i bestemmelsen.

5-12.5 § 5-12 fjerde ledd – Bankenes plikter

Av fjerde ledd følger det at bankene plikter å hindre ulovlig disponering av skattetrekkkonto. Bestemmelsen må ses i sammenheng med tredje ledd annet punktum som er omtalt ovenfor. Overføring av beløp til skatteoppkreverens konto eller overføring av beløp til skattetrekkkonto i annen bank vil være lovlig disponering av kontoen.

Plikten til å hindre ulovlig disponering av skattetrekkkontoen begrenser seg til å påse at det ikke foretas overføringer fra skattetrekkkontoen til annen mottaker enn skatteoppkreveren eller til tilsvarende konto (skattetrekkkonto) i annen bank. Bankene vil dermed ikke være forpliktet til å kontrollere at en overføring fra skattetrekkkonto til skatteoppkreverens konto faktisk gjelder skattetrekk og ikke f.eks. arbeidsgiveravgift.

Plikten må også ses i sammenheng med § 18-1 tredje ledd som oppstiller straffeansvar for medvirkning ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk. Medvirkningsbestemmelsen vil kunne komme til anvendelse overfor ansvarlige personer i bankene, dersom plikten til å hindre ulovlig disponering av skattetrekkkonto ikke overholdes. Pliktbruddet vil også

kunne medføre erstatningsansvar for bankene for det tap som skatte- og avgiftskreditorene eventuelt påføres.

5-13 § 5-13. Kontroll av arbeidsgivere

(1) Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, sender meldinger og foretar forskuddstrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

(2) Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

5-13.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10 s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer kap. 22 og s. 171. (Presisering av arkiv- og dokumentbegrepet og regulering av adgangen til å kopiere elektroniske arkiver, herunder speilkopiering.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 5-13-1 og 5-13-2.

5-13.2 Generelt om § 5-13 – Arbeidsgiverkontroll

Bestemmelsen regulerer skatteoppkreverens kontroll av arbeidsgivere (arbeidsgiverkontrollen), og viderefører skattebetalingsloven 1952 § 47 nr. 1. Tidligere § 47 nr. 2 om taushetsplikt og nr. 3 om restanselister er videreført i § 3-2 første og annet ledd. Bestemmelsen om innkreving av summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 som tidligere fremgikk av § 47 nr. 4 er ikke videreført. Det følger nå av lovens § 1-1 annet ledd bokstav a at «krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8» er omfattet av lovens virkeområde.

Saklig sett er § 5-13 sitt anvendelsesområde begrenset til å omfatte gjennomføring av forskuddstrekk og utleggstrekk. Arbeidsgivers plikt å fremlegge opplysninger i forbindelse med kontrollen er noe utvidet i forhold til § 47 nr. 1, i det plikten, i tillegg til «skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter» nå også gjelder «regnskapsmateriale av betydning for kontrollen». Utvidelsen er ifølge forarbeidene (Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 175) foretatt for å tilpasse bestemmelsen slik at den i større grad omfatter det som fremlegges i praksis.

Hjemmelen for å føre kontroll med arbeidsgivernes beregning av arbeidsgiveravgift følger av folketrygdloven § 24-5, slik denne lyder etter endringslov 12. desember 2008 nr. 97. Hjemmelen for kontroll på arbeidsgiveravgiftområdet fremgikk tidligere av § 6 i forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden. Det fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 128 at departementet vurderte det som uheldig at hjemmelen for å føre kontroll med at arbeidsgiverne beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende regler følger av forskrift. Departementet fremmet derfor forslag om at kontrollbestemmelsen ble innarbeidet i folketrygdloven.

Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk, herunder utleggstrekk, og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, oppbevart, innberettet og innbetalt i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser.

For nærmere beskrivelse av arbeidsgiverkontroll og rutiner for arbeidet vises det til Skatteoppkreverinstruksen kapittel 5, samt Skattedirektoratets retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen (sist utgitt i mars 2002).

Det er i første ledds tredje og fjerde punktum presisert at elektronisk lagrede dokumenter samt programmer og programsystemer er omfattet av utleverings- og fremleggelsesplikten som følger av annet punktum. Tredje og fjerde punktum i bestemmelsens første ledd ble inntatt ved endringslov av 12. desember 2008, på bakgrunn av forslag fremmet av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009). Det ble samtidig gjort endringer i loven i form av presiseringer av adgangen til, i forbindelse med arbeidsgiverkontroll, å kunne kopiere virksomheters elektroniske arkiver. Mer om dette i [pkt. 5-13.3](#).

Kontroll med arbeidsgivers beregning av arbeidsgiveravgift

Formålet med arbeidsgiverkontrollen

Dokumentbegrepet

5-13.3 § 5-13 annet ledd – Adgangen til kopiering av elektronisk lagrede opplysninger

Annet ledd ble inntatt i loven ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100. Bakgrunnen var forslag fra Finansdepartementet om presiseringer i de ulike virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen, fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009). I tillegg til en presisering av arkiv- og dokumentbegrepet, ble det gjort presiseringer i de ulike bestemmelsene om virksomhetskontroll, slik at det uttrykkelig fremgår at skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å kopiere virksomheters elektroniske arkiver, også for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler. I tillegg til endringer i skattebetalingsloven ble det gjort tilnærmet likelydende endringer og presiseringer i tollloven av 1966 § 17, merverdiavgiftsloven av 1969 § 46, ligningsloven § 4-10, folketrygdloven § 24-5 og tollloven av 2007 § 13-4.

Som en følge av ovennevnte endring fremgår det nå uttrykkelig av annet ledd at skatteoppkreveren (eller skattekontoret) kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, enten hos arbeidsgiver selv eller hos skatteoppkrever eller skattekontor. Begrepet «kopiering» har i denne sammenhengen et vidt innhold. Alle eksisterende metoder for kopiering skal ifølge forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 127) kunne benyttes, herunder såkalt «speilkopiering» eller «kloning». Videre må begrepet tolkes i takt med den elektroniske utvikling. For en nærmere beskrivelse av de ulike metodene for kopiering vises det til redegjørelsen som er gitt i forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 121 flg.). Samme sted uttaler departementet at det er viktig å ha klare retningslinjer for hvordan kopiert materiale skal oppbevares og håndteres av skatte- og avgiftsmyndighetene, slik at misbruksfaren minimaliseres. Det uttales at skatteetaten allerede i

dag har gode rutiner for dette, og at departementet i samarbeid med Skattedirktoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet vil gjennomgå og fastsette nye forskrifter og retningslinjer for oppbevaring og håndtering av kopiert materiale.

5-13.4 § 5-13 annet ledd annet punktum – Forskriftshjemmel

Annet ledd annet punktum ble inntatt i loven ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100. Bakgrunnen var forslag fra Finansdepartementet om presiseringer i de ulike virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen, fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009). For en nærmere beskrivelse av bakgrunnen for endringen vises det til pkt. 5-12.3.

Forskriftshjemmelen åpner for at departementet i forskrift kan fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte ved arbeidsgiverkontroll. Videre gir bestemmelsen departementet adgang til å gi forskrift om generelle bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder om oppbevaring og håndtering av kopiert materiale.

5-13a § 5-13a. Bokføringspålegg

Skattekontoret kan pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i, eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Bokføringspålegget rettes til styre i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

5-13a.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 1 (2007 – 2008) Skatte – og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 30 og s. 233.

5-13a.2 Generelt om § 5-13a – Bokføringspålegg

Bestemmelsen er en videreføring av § 47 d i skattebetalingsloven av 1952 som kom inn ved lov 14. desember 2007 nr. 98 om endringer i lov 21. desember 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt. Det fremgår av forarbeidene til ovennevnte endringslov at bestemmelsen om bokføringspålegg i § 47d ble vedtatt for å bedre kvaliteten på næringsdrivendes regnskap. Mangelfull bokføring vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollmuligheter, og god bokføring gir et godt grunnlag for å fastsette korrekt ligning. Erfaring har også vist at det kan være sammenheng mellom mangelfull bokføring og økonomisk kriminalitet som for eksempel skatte- og avgiftsunndragelser.

Bokføringspålegget er ikke ment å være en reaksjon mot allerede begåtte lovovertridelser, men en reaksjon for å fremtvinge korrekte opplysninger for tiden fremover. Bestemmelsen om bokføringspålegg i § 5-13a må sees i sammenheng med § 5-16 annet ledd om tvangsmulkt. Dersom vedkommende retter seg etter bokføringspålegget vil det heller ikke bli gitt noen økonomisk reaksjon.

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

I forarbeidene (Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 173) er det forutsatt at det utarbeides nærmere retningslinjer for hvordan ordningen skal praktiseres. Slike retningslinjer er gitt i SKD-melding nr. 10/08, datert 13. juni 2008.

5-14 § 5-14. Kontrollopplysninger fra tredjemann

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5-13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skatetrekkskonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5-12. På samme vilkår har

- a) finansinstitusjoner (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3) og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,
- b) verdipapirforetak (jf. lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel § 1-3) og andre som har penger til forvaltning, og
- c) pensjonskasser

plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkommende institusjon. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder hvem som er parter i transaksjonene.

(2) Enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, plikter på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til arbeidsgiveren.

(3) Næringsdrivende plikter på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende som vedkommende har eller har hatt med arbeidsgiveren, når opplysningene knytter seg til begge parter virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også omsetning som er skjedd gjennom mellommann.

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

5-14.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 34 (2003–2004) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. s. 40 flg.

5-14.2 Generelt om § 5-14

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven 1952 § 47 a, og gir skatteoppkreveren adgang til, ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen, å innhente nærmere bestemte kontrollopplysninger fra tredjemann, uhindret av dennes taushetsplikt. Tilsvarende bestemmelser finnes for ligningsmyndighetene i ligningsloven § 6-4 og for avgiftsmyndighetene i merverdiavgiftsloven 16-2.

Hensikten med § 5-14 er å få en mer effektiv arbeidsgiverkontroll. Tilgangen til opplysninger fra tredjepersoner er særlig viktig der arbeidsgiveren

veren selv ikke kan eller vil gi de opplysningene vedkommende plikter å gi. Opplysningene fra tredjepersoner vil også kunne gjøre det lettere å påvise feil eller mangler i de opplysninger som arbeidsgiveren allerede har gitt. I kontrollsammenheng vil således innhenting av opplysninger fra tredjepersoner kunne hjelpe til å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser samt andre former for økonomisk kriminalitet.

Adgangen til å innhente opplysninger fra tredjemann er et supplement til skatteoppkreverens rett til å kreve fremlagt dokumenter fra den arbeidsgiveren som det gjennomføres ettersyn hos etter § 5-13 og forskriftens § 5-13-2. I og med at også arbeidsgiveren har plikt til å gi skatteoppkrever de aktuelle opplysningene, får kontrollorganene ikke tilgang til nye typer opplysninger. I forarbeidene (Ot.prp. nr 34 s. 43 flg.) er det dessuten forutsatt at skatteoppkreveren først søker å få de aktuelle opplysningene fra arbeidsgiver selv, før det eventuelt rettes en forespørsel til tredjemann. Dersom de aktuelle opplysningene allerede foreligger på skattekontoret, forutsettes det dessuten at skatteoppkreveren heller søker å få opplysningene utlevert derfra, slik at banken mv. ikke må gi de samme opplysningene til skatte- og avgiftsmyndighetene flere ganger. Skatteoppkrever bør altså undersøke om opplysningene kan foreligge på skattekontoret, før det gjøres henvendelse til den aktuelle tredjemann.

Det forutsettes at opplysningene skal brukes i forbindelse med arbeidsgiverkontroll. Opplysningene kan kun innhentes i forbindelse med en planlagt eller pågående kontroll av navngitt person/arbeidsgiver. Det er også en forutsetning at opplysningene er relevant for kontrollen.

Ved å få opplysninger fra finansinstitusjoner mv. om navngitte arbeidsgivere vil man ved kontroll for eksempel kunne avdekke lønnsutbetalinger utenom lønnsregnskapet, og om private bankkonti benyttes på faktura som holdes utenfor arbeidsgiverens regnskap.

Skattedirektoratet har gitt egne retningslinjer for innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepersoner etter skattebetalingsloven § 47 a, b og c. Retningslinjene, som sist er oppdatert 8. januar 2007, vil være retningsgivende også for praktiseringen av nærværende bestemmelse i ny lov.

Retningslinjer

5-14.3 § 5-14 første ledd – Finansinstitusjoners mv. opplysningsplikt

Opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto eller bankgaranti kan først og fremst innhentes fra banker, men også finansinstitusjoner, verdipapirforetak og pensjonskasser kan pålegges å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti som disponeres av navngitt person, selskap mv. Ved innhenting av opplysninger etter første og annet punktum plikter de blant annet å gi opplysninger om underbilag og transaksjoner, herunder om hvem som er parter i transaksjonene, slik at det vil fremkomme opplysninger om andre enn den arbeidsgiveren som er under kontroll.

Opplysninger skal kun innhentes dersom det foreligger saklige kontrollmessige grunner for det, og det må være sannsynlig at opplysningene vil ha relevans for den aktuelle kontrollen. Grunnen til at opplysninger innhentes kan blant annet være at arbeidsgiveren selv ikke vil gi fra seg informasjon, eller oppkrever ønsker å kontrollere om de opplysningene som arbeidsgiveren har gitt er riktige. Om innhenting av opplysninger innebærer at det vil fremkomme opplysninger om andre enn arbeidsgiveren må dette begrenses til å gjelde kun transaksjoner som arbeidsgiveren er part i, og opplysningene må ha noe å si for kontrollen av arbeidsgiveren. Det skal ikke gis full tilgang til den andre partens konti.

Dersom skatteoppkreveren ønsker informasjon om en konto som ikke tilhører arbeidsgiveren stilles det strenge krav med hensyn til dokumenta-

sjon av tilknytningsforholdet mellom arbeidsgiver og eier av kontoen, og den omstendighet at opplysningene er relevante for kontrollen.

5-14.4 § 5-14 annet ledd – Arbeidstakers og oppdragstakers opplysningsplikt

På samme vilkår som i først ledd første punktum plikter enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til den aktuelle arbeidsgiveren. Tilsvarende bestemmelse finnes ikke i ligningsloven eller merverdiavgiftsloven.

Opplysninger fra ansatte eller tidligere ansatte om deres arbeidsavtaler vil kunne bidra til å avklare om arbeidsgiver har oppfylt sine plikter etter skattebetalingsloven til å foreta forskuddstrekk m.v. Innhenting av opplysninger fra tidligere ansatte vil særlig være aktuelt ved bokettersyn i konkursbo for å kontrollere hva de har fått utbetalt og på den måten sjekke om det er gjennomført riktig forskuddstrekk og om selskapet, dets konkursbo, er skyldig arbeidsgiveravgift.

Under arbeidsgiverkontrollen vil det kunne oppstå spørsmål om en utbetaling skal anses som betaling for utført oppdrag i næringsvirksomhet eller som en lønnsutbetaling. Dette får betydning for om det skal gjennomføres forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift av utbetalingen. Opplysninger fra den angivelige oppdragstakeren om oppdraget vil kunne bidra til å oppklare spørsmålet om hvordan betalingen skal klassifiseres.

5-14.5 § 5-14 tredje ledd– Næringsdrivendes opplysningsplikt

Bestemmelsen tilsvarer merverdiavgiftsloven av 1969 § 47 første ledd første punktum, som er videreført i ny merverdiavgiftslov § 16-1, og kan sammenlignes med ligningsloven § 6-3 nr. 1 første punktum.

Næringsdrivende kan pålegges å gi opplysninger om økonomiske mellomværende vedkommende har eller har hatt med den aktuelle arbeidsgiveren. Som etter foregående bestemmelser er det også her et vilkår at opplysningene innhentes som et ledd i arbeidsgiverkontrollen og at det er sannsynlig at opplysningene er relevante for kontrollen, jf. henvisningen til vilkårene i første ledd første punktum.

Opplysninger fra andre næringsdrivende kan avdekke økonomisk kriminalitet. Ofte viser det seg at svart arbeid finansieres ved ikke-ført omsetning eller fiktive utgifter som reduserer fortjenesten. Innhenting av fakturaer eller leveringseddler fra leverandører kan gi en indikasjon på omsetning, som videre vil kunne indikere finansiering av svart arbeid.

5-14.6 § 5-14 fjerde ledd – Andre som kan kreve opplysninger

Det følger av fjerde ledd at også skattekontoret og den som har fått fullmakt fra skattekontoret eller skatteoppkreveren til å foreta bokettersyn etter § 5-13 kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

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

Det vil ikke være særlig praktisk at opplysninger innhentes av skatte-

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

5-15 § 5-15. Klage over pålegg

(1) Den som får bokføringspålegg etter § 5-13a eller pålegg om å gi opplysninger etter § 5-14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

(2) Klage, som kan være muntlig, må fremsettes straks når den pålegget angår er til stede og ellers innen tre dager.

(3) Den som har gitt pålegget, skal enten omgjøre det, eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede forvaltningsorgan til avgjørelse.

5-15.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer kap. 30 og s. 233. (Bestemmelsen utvidet til også å omfatte klage på bokføringpålegg etter § 5-13a.)
- Ot.prp. nr 34 (2003–2004) Om lov om endringer i skattelovgivinga mv. s. 49 flg.

5-15.2 § 5-15 – Generelt om bestemmelsen

Den som er ilagt et bokføringspålegg eller blitt pålagt å fremlegge opplysninger i forbindelse med arbeidsgiverkontroll har rett til å klage over pålegget. Klage kan begrunnes med at det ikke foreligger plikt eller adgang til å etterkomme pålegget.

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

Klage skal i utgangspunktet fremsettes straks når den påbudet gjelder er tilstede. Dersom vedkommende ikke er tilstede når pålegget gis er fristen tre dager.

Organet som har gitt pålegget vurderer først om pålegget kan omgjøres før det eventuelt sender klagen til overordnet forvaltningsorgan til avgjørelse.

5-16 § 5-16. Tvangsmulkt

(1) Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5-14 en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

(2) Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 5-13a innen den fastsatte fristen en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

(3) Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert medlem i rekommantert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

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

(5) Mulkten tilfaller statskassen.

5-16.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 175 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 21 og 22.
- Ot.prp. nr. 34 (2003–2004) Om lov om endringer i skattelovgivning mv. s. 51 flg.

5-16.2 § 5-16 første ledd – Tvangsmulkt når opplysningsplikten ikke etterkommes

Bestemmelsen om adgang til å ilegge løpende tvangsmulkt overfor den som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger har sin parallell i ligningsloven § 10-6 og merverdiavgiftsloven § 21-1. Det fremkommer av forarbeidene til § 47 c i skattebetalingsloven av 1952 (Ot.prp. 34 (2003–2004) s. 51) at den aktuelle tredjemann må ha hatt rimelig tid og anledning til å oppfylle plikten sin før tvangsmulkt kan ilegges. Størrelsen på mulkten er ikke regulert i bestemmelsen. I forarbeidene (Ot.prp. 34 (2003–2004) s. 52) er det uttalt at «storleiken på tvangsmulkt bør tilpassast den som blir pålagt mulkt, som elles på skatte- og avgiftsområdet.»

5-16.3 § 5-16 annet ledd – Tvangsmulkt når bokføringspålegg ikke etterkommes

Bestemmelsen ble vedtatt ved lov av 14. desember 2007 nr. 110 sammen med § 5-13a og fastslår at den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 5-13a innen fristen, kan ilegges en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Manglende oppfyllelse av bokføringspålegget fører ikke automatisk til illeggelse av tvangsmulkt, selv om det ble varslet om dette da pålegget ble gitt. Tvangsmulkten må ilegges ved et eget vedtak. Hovedregelen vil være at skattekontoret fatter vedtak om tvangsmulkt dersom den bokføringspliktige ikke innen fristen har dokumentert at manglene er rettet. Det samme gjelder når den bokføringspliktige ikke har besvart pålegget

eller det på andre måter er klart at den bokføringspliktige ikke har foretatt retting i tråd med pålegget.

I motsetning til tvangsmulkt etter første ledd er størrelsen på mulkten etter annet ledd nærmere regulert. Utgangspunktet er at mulkten skal utgjøre ett rettsgebyr per dag, men den kan også settes betydelig høyere, begrenset oppad til 10 rettsgebyr per dag. Det er også satt en øvre grense på en million kroner. Departementet uttaler i forarbeidene at det er viktig at tvangsmulkten har en viss størrelse for å oppnå den ønskede effekt. Den forpliktete kan unngå mulkt ved å innrette seg etter pålegget. Det ble fastsatt standardiserte satser for å få effektiv behandling, siden tvangsmulkten ikke skal være en individuelt tilpasset sanksjon for begåtte lovovertridelser.

Skattedirektoratet har gitt retningslinjer om bokføringspålegg og illeggelse av betinget tvangsmulkt ved overtrivelse av bokføringslovgivningen. Retningslinjene er gitt i SKD-melding nr. 10/08, av 13. juni 2008.

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

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

Krav på tvangsmulkt etter § 5-16 er i henhold til § 1-1 tredje ledd bokstav c et krav som reglene om skatte- og avgiftskrav skal gjelde tilsvarende for «så langt det passer». Kravet er dermed tvangsgrunnlag for utlegg, jf. § 14-1. Ifølge § 2-6 tredje ledd kan departementet gi regler om hvilket organ som innkrever krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Slik bestemmelse er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-6-1 hvor det fremgår at det er skattekontoret som innkrever tvangsmulkt etter arveavgiftsloven § 43 og merverdiavgiftsloven § 21-1, mens tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16 og ligningsloven § 10-6 innkreves av den kommunale skatteoppkreveren.

5-16.5 § 5-16 fjerde ledd – Klage

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

5-16.6 § 5-16 femte ledd

Femte ledd fastslår at mulkten tilfaller statskassen.

Kapittel 6. Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere

6-1 § 6-1. Forskuddsskatt – personlige skattytere

(1) Personlige skattytere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. Av formue og inntekt som er regnet med ved fastsetting av forskuddstrekkets størrelse etter § 5-2 annet ledd, skal det likevel ikke svares forskuddsskatt. Departementet kan i forskrift bestemme at enkelte grupper av skattytere skal svare forskuddsskatt også av inntekt som det etter denne loven skal foretas forskuddstrekk i.

(2) Forskuddsskatt skal svares fra det tidspunktet formuen erverves eller inntekten begynner å løpe.

6-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

6-1.2 Generelt om § 6-1

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 13 nr. 1 og 2.

6-1.3 § 6-1 første ledd – Personlige skattytere

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 13 nr. 1. Personlige skattytere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. All inntekt og formue hos personlige skattytere er enten gjenstand for forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

Personlige skattytere som har formue, kapitalinntekt, mottar skattepliktig gevinst eller annen inntekt som det ikke foretas forskuddstrekk i, må svare forskuddsskatt av denne inntekten og formuen. Forskuddsskatten for det enkelte inntektsår fastsettes til et beløp, som skal tilsvare den skatten som forventes utlignet på ovennevnte inntekt og formue.

Forskuddstrekk kan fastsettes slik at det også dekker skatt av ikke trekpliktig inntekt som det kunne vært skrevet ut forskuddsskatt for, jf. skattebetalingsloven § 5-2 annet ledd. I de tilfellene skal det ikke skrives ut forskuddsskatt. Personlige skattytere som mottar lønn eller annen skattepliktig godtgjørelse fra noen som ikke er pliktig til å beregne forskuddstrekk etter skattebetalingsloven, skal betale forskuddsskatt av denne inntekten. For eksempel er fremmede makters utsendte konsulære tjenestemenn fri-

tatt fra plikten til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsforskriften § 5-4-2.

6-1.4 § 6-1 annet ledd – Tidspunktet for betaling av forskuddsskatt

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 13 nr. 2. Forskuddsskatten skal svares fra det tidspunktet formuen erverves eller inntekten begynner å løpe. Forskuddsskatt omfatter også renteinntekter. Det foreligger lang og klar praksis for å anse inntekten for å ha begynt å løpe fra det tidspunkt en oppebærer rett til avkastning av kapitalen, herunder rente. Det vil i praksis si at inntekten anses for å begynne å løpe fra det tidspunkt kapitalen er plassert på en rentebærende konto. Dette gjelder også der rentene først godskrives ved årets slutt. Dersom en innskuddsavtale gir rett til høyere rente (bonusrente) hvis det ikke foretas uttak før et avtalt tidspunkt, vil bonusrente først komme til beskatning det år bindingstiden utløper. Eventuell forskuddsskatt vil her først kunne skrives ut for det år bindingstiden utløper, se SKD-melding nr. 12/2009 pkt. 21.3.

6-2 § 6-2. Forskuddsskatt – upersonlige skattytere

Upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret

6-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven.) kap. 27 s. 176 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap 10.

6-2.2 Generelt om § 6-2

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 27 nr. 1 og slår fast at upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret. Begrepet upersonlige skattytere er nærmere definert i § 4-1 første ledd bokstav a hvor det fremgår at begrepet erstatter «etterskuddspliktige» som tidligere ble brukt om den samme gruppe skattytere i skattebetalingsloven av 1952 § 2. Se nærmere om dette i [pkt. 4-1.3.1](#).

Hva gjelder utgangspunktet for forskuddsutskrivingen m.m., vises det til kommentarene til kap. 4.

6-3 § 6-3. Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere

(1) Forskuddsskatten fastsettes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år.

(2) Forskuddsskatt utskrives på grunnlag av formue og inntekt ved siste ligning. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved ligningen.

(3) Når en skattyter ber om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene i dette kapitlet, skal anmodningen i alminnelighet tas til følge.

(4) Skattekontoret kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen.

(5) Utskrevet forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at skattyteren, med den opprinnelige fastsatte forskuddsskatt, vil få en restskatt eller en tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som tilsvarer minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløpet.

(6) Skattekontoret kan frita skattyter fra plikten til å innbetale gjenstående terminer av forskuddsskatt eller treffe bestemmelse om tilbakebetaling av forskuddsskatt, når vilkårene i § 5-3 annet ledd foreligger.

6-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 6-3-1 til 6-3-3.

6-3.2 Generelt om § 6-3

Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 første, tredje, fjerde og femte punktum, § 16 nr. 2, § 18 nr. 2 første og annet punktum og § 18 nr. 3.

6-3.3 § 6-3 første ledd – Forskuddsskattens størrelse

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 tredje punktum. Forskuddsskatten fastsettes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og regler som gjelder for vedkommende år. Skattesatsene for det enkelte inntektsår fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket. Trygdeavgiften

fastsettes i det årlige vedtaket om fastsetting av avgifter til folketrygden.

6-3.4 § 6-3 annet ledd – Grunnlag for utskriving av forskuddsskatt

Annet ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 første punktum. Forskuddsskatten utskrives på grunnlag av formue og inntekt ved siste ligning. Grunnlaget for forskuddsskatten er ligningen for det inntektsåret to år forut for det året forskuddsskatten gjelder. Med «siste ligning» menes ligningen slik den foreligger ved forskudds-utskrivingen. Dersom ligningen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utskriving av forskuddsskatt skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år. Vedtaket fremgår av forskuddsmeldingen for det enkelte år. Nærmere om dette i pkt. 6-6.3.

Annet ledd annet og tredje punktum viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 fjerde og femte punktum. Ved fastsetting av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kap. 5, jf. annet ledd annet punktum. I de tilfeller hvor skattyteren både har trekkpliktig inntekt og inntekt og/eller formue som det skal beregnes forskuddsskatt av, skal det i utgangspunktet foretas forskuddstrekk, som det tas hensyn til ved utskriving av forskuddsskatten.

Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 prosent av den samlede inntekt ved ligningen, jf. annet ledd tredje punktum.

6-3.5 § 6-3 tredje ledd – Anmodning om høyere grunnlag for forskuddsskatt

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 16 nr. 2. Dersom skattyter ber om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene i dette kapitlet, skal anmodningen i alminnelighet tas til følge.

6-3.6 § 6-3 fjerde ledd – Endring av forskuddsskatten på grunn av feil ved utskrivingen

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 18 nr. 2 første punktum. Skattekontoret kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivingen.

Med «til enhver tid» antas ment både inntektsåret og ligningsåret inn-til avregning av utlignet skatt foreligger. Feil ved utskrivingen kan f.eks. være feilskrivning, feilregning eller feil opplysninger som er lagt til grunn. Blir inntekten eller formuen høyere eller lavere enn antatt ved utskrivingen anses dette ikke som «feil ved den opprinnelige utskrivingen».

Skattebetalingsforskriften § 6-3-1 flg. gir nærmere regler for melding om forskuddsskatt og endring i forskuddsskatt for personlige skattytere.

6-3.7 § 6-3 femte ledd – Endring av forskuddsskatten

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 18 nr. 2 annet punktum. Utskrevet forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at skattyteren, med den opprinnelig fastsatte forskuddsskatt, vil få en restskatt eller en tilgodesum ved avregningen for vedkommende

år som tilsvarer minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløpet.

Ved endring etter dette ledd er det uten betydning hvordan forskuddsskatten er beregnet. Det avgjørende vil være størrelsen på det sannsynlige avviket mellom den forventede utlignede skatt og det utskrevne forskuddsbeløpet.

6-3.8 § 6-3 sjette ledd – Fritak fra plikten til å innbetale forskuddsskatt

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 18 nr. 3. Skattekontoret kan fritta skattyter fra plikten til å innbetale gjestående terminer av forskuddsskatt eller treffe bestemmelse om tilbakebetaling av forskuddsskatt når vilkårene i § 5-3 annet ledd foreligger. Det følger av § 5-3 annet ledd at skattyteren kan fritas for trekk resten av året når skattekontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret, kan skattekontoret bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren.

Utgangspunktet og det normale er at den skattepliktige ikke skal få tilbakebetalt forskuddet før ordinær avregning, jf. Sk-melding nr. 9/1984. Det må foreligge ekstraordinære forhold dersom lovens vilkår om tilbakebetaling på et tidligere tidspunkt skal anses tilfredsstillt. Bestemmelse om tilbakebetaling skal derfor bare treffes når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregningen er foretatt. Skattebetalingsloven § 5-3 annet ledd er kommentert i [pkt. 5-3.4](#) og [pkt. 5-3.5](#).

6-4 § 6-4. Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere

(1) For personlige skattytere fastsettes forskuddsskatten i alminnelighet ved skjønn:

- a) når skattyter ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret, eller
- b) når skattyters samlede årsinntekt ved siste ligning er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste ligning.

(2) Utenom de tilfeller som er nevnt i første ledd, kan forskuddsskatten fastsettes ved skjønn:

- a) når skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen,
- b) når grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfeldige inntekter, eller
- c) når det av andre særlige grunner må antas at forskuddsskatt utskrevet etter reglene i § 6-1 vil bli vesentlig høyere eller lavere enn den skatt og trygdeavgift som ventes utlignet.

(3) Forskuddsskatt av inntekt av fiske kan alltid fastsettes ved skjønn på grunnlag av den inntekt som skattyter under vanlige forhold kan påregnes å innvinne i løpet av året.

6-4.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 176 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

6-4.2 Generelt om § 6-4

Skattebetalingsloven § 6-4 gir regler om når forskuddsskatten i alminnelighet skal eller kan fastsettes ved skjønn. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 16 nr. 1 og § 17 nr. 1 og 2.

6-4.3 § 6-4 første ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten i alminnelighet fastsettes ved skjønn

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 16 nr. 1. De tilfellene hvor forskuddsskatten i alminnelighet skal fastsettes ved skjønn er når skattyter ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret, eller når skattyters samlede årsinntekt ved siste ligning er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste ligning. Utgangspunktet er at forskuddsskatten fastsettes ved skjønn i disse tilfellene, men det kan tenkes tilfeller hvor forskuddsskatten ikke bør beregnes etter skjønn.

I de tilfeller skattyter ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved skattekontoret vil det ofte foreligge tilstrekkelige opplysninger i det sentrale forskuddsregisteret, og det vil da ikke være behov for å fastsette forskuddsskatten ved skjønn. Det andre tilfellet er ment for skattytere med inntekt som av ulike årsaker svinger sterkt fra år til år.

6-4.4 § 6-4 annet ledd – Tilfeller hvor forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 17 nr. 1. Skattekontoret kan fastsette forskuddsskatten ved skjønn når skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen. Hvorvidt skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg «vesentlig» vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Videre kan skattekontoret fastsette ved skjønn i tilfeller hvor grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfeldige inntekter.

Forskuddsskatten kan fastsettes ved skjønn når det av andre særlige grunner må antas at forskuddsskatt utskrevet etter reglene i § 6-1 vil bli vesentlig høyere eller lavere enn den skatt og trygdeavgift som ventes utlignet. Det gis her forholdsvis vid adgang til å fastsette forskuddsskatten ved skjønn.

6-4.5 § 6-4 tredje ledd – Forskuddsskatt av inntekt av fiske

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 17 nr. 2. Inntekt av fiske kan alltid fastsettes ved skjønn på grunnlag av den inntekt som skattyter under vanlige forhold kan påregnes å innvinne i løpet av året. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det i fiskenæringen kan være spesielt usikre forhold.

6-5 § 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den utlignede skatt ved siste ligning.

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den utlignede skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

(3) Skattekontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivningen.

(4) Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og utlignet skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et større avvik.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om utskrivningen av forskuddsskatt for bestemte grupper skattytere som avviker fra bestemmelsen i denne paragraf, herunder at det ikke skal utskrives forskuddsskatt.

6-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 20.6 og s. 196. (Endring av første og fjerde ledd – fremskynding av betaling av etterskuddsskatt.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer kap. 29 og s. 171. (Endring av begrepet ligningskontor til skattekontor, jf. fjerde ledd annet punktum.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 6-5-1 til 6-5-5.

6-5.2 Generelt om § 6-5

Skattebetalingsloven § 6-5 gir regler om fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 2 første, annet og tredje ledd, nr. 3 første og annet ledd, samt nr. 12 annet ledd.

6-5.3 § 6-5 første ledd – Forskuddsskattens størrelse

Bestemmelsen viderefører prinsippet i skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 2 første og annet ledd. Forskuddsskatten for upersonlige skattytere settes lik den utlignede skatt ved siste ligning. Det samme gjelder for personlige skattytere, jf. § 6-3 annet ledd første punktum. Bestemmelsen er kommentert under pkt. 6-3.4.

Grunnlaget for forskuddsskatten er ligningen for inntektsåret som ligger

to år forut for det år forskuddsskatten gjelder. Med «siste ligning» menes ligningen slik den foreligger ved forskuddsutskrivingen. Dersom ligningen senere endres, vil dette kunne medføre endring av forskuddsskatten. Finansdepartementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for utskriving av forskuddsskatt skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år. Vedtaket fremgår av forskuddsmeldingen for det enkelte år. Nærmere om dette under pkt. 6-6.3.

6-5.4 § 6-5 annet ledd – Minimumsbeløp for utskriving av forskuddsskatt

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 2 tredje ledd. Det skal ikke skrives ut forskuddsskatt når den utlignede skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

Bestemmelsen er begrunnet i praktiske hensyn. Det er lite hensiktsmessig å gjennomføre utskriving av forskuddsskatt for så små beløp.

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 3 første ledd. Skattekontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivingen. Det samme gjelder for personlige skattytere, jf. § 6-3 fjerde ledd.

Feil ved utskrivingen kan f.eks. være feilskrivning, feilregning eller feil opplysninger som er lagt til grunn. Dersom inntekten eller formuen blir høyere eller lavere enn antatt ved utskrivingen, anses dette ikke som «feil ved utskrivingen».

6-5.6 § 6-5 fjerde ledd – Frafall eller endring av forskuddsskatt

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 3 annet ledd. Skattekontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår, jf. tredje ledd første punktum.

Dersom forskuddsskatten frafalles innebærer dette at skatten ikke blir innkrevd. Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og utlignet skatt, kan skattekontoret etter krav fra skattyter endre utskrivingen, jf. fjerde ledd annet punktum. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et større avvik, jf. fjerde ledd tredje punktum. Det følger av skattebetalingsforskriften § 6-5-2 at med større avvik skal forstås at avviket utgjør mer enn 10 prosent og ikke mindre enn 2 000 kroner.

6-5.7 § 6-5 femte ledd – Forskriftshjemmel

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 12 annet ledd. Departementet kan i forskrift å gi regler om utskriving av forskuddsskatt for bestemte grupper skattytere som avviker fra bestemmelsen i denne paragraf, herunder at det ikke skal utskrives forskuddsskatt. Skattebetalingsforskriften § 6-5-4 har særlige regler for fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere som kommer inn under petroleumsskatteloven. Videre følger det av skattebetalingsforskriften § 6-5-5 at for konkurs- og administrasjonsbo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, skal det ikke skrives ut forskuddsskatt.

6-6 § 6-6. Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt

(1) Departementet kan treffe vedtak om at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en proSENTSATS som fastsettes for det enkelte år.

(2) Skattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste ligning.

6-6.1 Forarbeider

– Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

6-6.2 Generelt om § 6-6

Skattebetalingsloven § 6-6 har bestemmelser om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt.

6-6.3 § 6-6 første ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 annet punktum (personlige skattytere) og § 27 nr. 2 annet ledd (upersonlige skattytere). Departementet kan treffe vedtak om at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en proSENTSATS for det enkelte år. Vedtak om et generelt prosentvis tillegg eller fradrag i beregningsgrunnlaget for det enkelte år gjøres i forbindelse med den sentrale forskuddsutskrivingen. Vedtaket fremgår av Skattedirektoratets melding om forskuddsutskrivingen for det enkelte inntektsår, jf. SKD-melding nr. 12/2009 pkt. 15 og 21.1. I den utstrekning det er praktisk mulig, bør utskrivingen bygges på individuelle ansettelses.

Bestemmelsen gjelder både for personlige og upersonlige skattytere.

6-6.4 § 6-6 annet ledd – Prosentvis endring av beregningsgrunnlaget for det enkelte år for bestemte grupper skattytere

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 15 som gjelder for personlige skattytere. Bestemmelsen i § 6-6 omfatter nå også upersonlige skattytere, og dette innebærer derfor en endring i forhold til tidligere. Skattekontoret kan treffe vedtak om at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste ligning.

I Skattedirektoratets årlige melding om forskuddsutskrivingen gis vei-

ledning for utskrivningen. Det vil her kunne vedtas endringer eller gis veiledning for forskuddsutskrivningen for bestemte grupper eller næringer.

6-7 § 6-7. Tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt

(1) For personlige skattytere utskrives forskuddsskatten før inntektsårets begynnelse. For nye skattepliktige skal forskuddsskatten utskrives snarest mulig etter det tidspunktet da plikten til å svare forskuddsskatt er inntrådt, jf. § 6-1 annet ledd.

(2) For upersonlige skattytere utskrives forskuddsskatten før utgangen av inntektsåret.

6-7.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 177 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 10.

6-7.2 Generelt om § 6-7

Bestemmelsen fastsetter tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

6-7.3 § 6-7 første ledd – Personlige skattytere

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 14 nr. 1 første punktum og nr. 2. For personlige skattytere utskrives forskuddsskatten før inntektsårets begynnelse. Det samme gjelder for skattekortene, jf. § 5-1 første ledd.

For nye skattepliktige skal forskuddsskatten utskrives snarest mulig etter det tidspunktet da plikten til å svare forskuddsskatt er inntrådt, jf. § 6-1 annet ledd.

6-7.4 § 6-7 annet ledd – Upersonlige skattytere

Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i skattebetalingsloven av 1952. Annet ledd er imidlertid en kodifisering av tidligere praksis for utskriving av forskuddsskatt. Forskuddsskatten for upersonlige skattytere skal utskrives før utgangen av inntektsåret.

Kapittel 7. Avregning

7-1 § 7-1. Gjennomføring av avregningen

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen fristene i § 4-7 i ligningsåret gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor skattyter er skattepliktig etter skattelovens §§ 3-1 og 3-4. For upersonlige skattytere som nevnt i skatteloven § 3-2 skal avregningen foretas av skatteoppkreveren for kontorkommunen. Har slike skattytere flere eller ingen kontorer foretas avregningen av den skatteoppkreveren som departementet bestemmer.

(2) Når utlignet skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt.

(3) Når utlignet skatt utgjør et mindre beløp enn det forskuddet som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløpet som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren.

(4) Departementet kan i forskrift gi regler om at også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen, og om godskriving av forskuddstrekk som ikke er innbetalt av arbeidsgiver.

7-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1–11.5 og kap. 27 s. 177 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 11.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3 og s. 171. (Endring av første ledd annet punktum.)
- Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. pkt. 9.7 og s. 71. (Oppretting av henvisning til bestemmelsen om tilleggsforskudd i første ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-1-1 til 7-1-6.

7-1.2 Generelt om § 7-1

Avregning vil si å la forskudd på skatt for et inntektsår gå til fradrag i utlignet skatt av formue og inntekt for det samme inntektsåret.

Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivningen, skattyterens og arbeidsgiverens innbetalinger og ligningsmyndighetenes ligningsvedtak. På grunnlag av disse tallstørrelsene, som foreligger før selve

avregningen, fremkommer det beløpet som skattyteren skylder eller har til gode.

I § 7-1 er det gitt regler om gjennomføring av avregningen for personlige (forskuddspliktige) og upersonlige (etterskuddspliktige) skattytere. Avregningen inngår som en del av skatteoppgjøret med skattyter. For personlige skattytere gjennomføres det i dag to ordinære skatteoppgjør i ligningsåret (dvs. året etter inntektsåret) – ett i juni og ett i oktober. Skatteoppgjøret i juni omfatter de fleste personlige skattytere som er vanlige lønnstakere eller pensjonister. Skatteoppgjøret på høsten (primo oktober) omfatter de personlige skattytere som er næringsdrivende samt de lønnstakere og pensjonister som av ulike grunner ikke fikk skatteoppgjør i juni. De upersonlige skattytere (aksjeselskaper mv.) har ett ordinært skatteoppgjør på høsten (oktober).

Bestemmelsen viderefører i store trekk bestemmelsene om avregning i skattebetalingsloven av 1952.

7-1.3 § 7-1 første ledd – Gjennomføring av avregningen

Det følger av § 7-1 første ledd at avregningen gjennomføres ved at forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd går til fradrag i utlignet skatt. Første ledd viderefører reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 22 og § 27 nr. 5 og 8. Det er foretatt språklige justeringer, men det er ikke ment å innebære realitetsendringer. Det er presisert at dersom skattyter frivillig har innbetalt mer enn den utskrevne forskuddsskatten som tilleggsforskudd innen fristen i § 4-7, skal dette også gå til fradrag i den utlignede skatten. Reglene om innbetaling av tilleggsforskudd er nærmere behandlet i pkt. 4-7. Det er forskuddstrekk arbeidsgiver har gjennomført i lønn og lignende ytelser som skal gå til fradrag i utlignet skatt. Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekket og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 5-10 første ledd.

Avregning foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor skattyteren er skattepliktig etter skatteloven kap. 3. Hovedregelen er at ligningen av personlige skattytere foretas av skattekontoret for den kommune skattyter er skattepliktig til etter skatteloven § 3-1 og § 3-4. Personlige skattytere svarer i utgangspunktet skatt til bostedskommunen. Ligningen for upersonlige skattytere fastsettes av skattekontoret for kontorkommunen, jf. skatteloven § 3-2 og § 3-4.

Hvilken skatteoppkrever som er ansvarlig for skattyters avregning, ble tidligere regulert ved en henvisning til den kommunen hvor ligningen skjer etter ligningsloven § 8-6. Som følge av reorganiseringen av skatteetaten (ROS) ble ligningsloven § 8-6 endret slik at det ikke lenger fremgår av bestemmelsen hvor ligningen skal skje. Henvisningen til ligningsloven § 8-6 ble derfor i endringslov av 12. desember 2008 nr. 100 erstattet med en henvisning til skattelovens bestemmelser om skattested.

I praksis er avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt.

Avregning skal foretas «når ligningen er gjennomført». Ferdigstilling av ligning med ordinær avregning og utsending av skatteoppgjøret til skattyterne er mengdeproduksjoner som gjøres til fastsatte tider det enkelte år. For tiden er det to ordinære skatteoppgjørstidspunkter for personlige skattytere og ett eget skatteoppgjør for de upersonlige skattyterne.

Forskuddstrekk som arbeidsgiver har gjennomført i lønn og lignende ytelser, skal godskrives skattyter og gå til fradrag i utlignet skatt. Det er forskuddstrekk som det er på det rene at arbeidsgiver har foretatt som skal gå til fradrag i den utlignende skatten. Det er ikke et absolutt vilkår at

Avregningen foretas av

Godskriving

arbeidsgiver har innbetalt trekkbeløpet. Det er imidlertid et krav at om at arbeidstakeren ikke har vært i en slik posisjon at han har hatt mulighet til å øve innflytelse over de forhold som førte til trekkmisligholdet. Også beløp som arbeidsgiver har betalt etter at det er gjort ansvar gjeldende etter § 16-20 om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk, skal godskrives skattyter. Skattebetalingsforskriften § 7-1-2 har nærmere regler om gjennomføring av avregningen, herunder om godskriving av forskuddstrekk. § 7-1-2 gjelder både for personlige og upersonlige skattytere (heretter benevnt skattyter), selv om det for upersonlige skattytere bare er utskrevet forskuddsskatt og eventuelt tilleggsforskudd som kommer til fradrag ved avregningen.

Reglene kommenteres nærmere i [pkt. 7-1.8](#). Retningslinjer om godskriving av forskuddstrekk er under utarbeidelse av Skattedirektoratet, men er per 1. april 2010 ikke ferdigstilt.

Er det foretatt forhåndsligning etter ligningsloven § 8-10, skal det foretas forhåndsavregning forut for disse ordinære skatteoppgjørene. Reglene om forhåndsavregning står i skattebetalingsforskriften § 7-4-1 og behandles nedenfor i [pkt. 7-4.5](#). Ved avregning og skatteoppgjør skal skattyter ha en skatteoppgjøringsblankett som viser hvordan avregningen er foretatt. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 7-1-4 tredje ledd. Bestemmelsen er kommentert nærmere i [pkt. 7-1.10](#).

Forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjaldt ikke direkte for saker etter skattebetalingsloven av 1952, jf. § 58. Etter ny skattebetalingslov gjelder forvaltningslovens saksbehandlingsregler med de særlige bestemmelser som er gitt i loven, jf. § 3-1 første ledd. Loven § 3-3 presiserer enkelte unntak fra utgangspunktet i § 3-1 om at forvaltningsloven kommer til anvendelse ved behandling av skatte- og avgiftskrav. I § 3-3 annet ledd er det for vedtak som treffes under avregningen gjort unntak for forvaltningslovens regler om forhåndsvarsel og begrunnelse. Unntaket er begrunnet med at ordinær avregning typisk representerer masseforvaltningsavgjørelser hvor det ikke er praktisk mulig å følge forvaltningslovens krav til forhåndsvarsel og begrunnelse. Det er imidlertid ikke gjort unntak fra forvaltningsloven kap. VI om klage. Det innebærer at avregningen er å anse som et enkeltvedtak som kan påklages etter klagereglene i forvaltningsloven. Innvendinger mot det underliggende ligningsvedtaket kan imidlertid bare fremmes etter reglene i ligningsloven kap. 9.

Etter skattebetalingsloven av 1952 var det ikke fastsatt klagefrist. Det var heller ikke fastsatt regler for klagebehandling. Her er rettstilstanden altså endret med ny lov. Forvaltningslovens regler om klagefrist, klagens form og innhold osv. gjelder nå fullt ut ved klage på avregningen.

Klage på avregningen vil først og fremst være aktuelt i forbindelse med spørsmål om godskriving av forskuddstrekk. En beslutning om å nekte godskriving av forskuddstrekk er et enkeltvedtak som krever særlige vurderinger av saksbehandler da det kan ha store økonomiske konsekvenser for skattyter. Det er derfor viktig at slike saker gis en grundig og god saksbehandling. Da godskrivingsnekt kan ha stor betydning for skattyters rettigheter og plikter, og baserer seg på skjønnsmessige vurderinger, har skattyter en særlig interesse i å bli informert i forkant av denne typen avgjørelser. Alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper og krav til forsvarlig saksbehandling tilsier at det bør varsles i saker om godskrivingsnekt. Tilsvarende prinsipper tilsier også at denne typen vedtak bør begrunnes.

Klager på avregningen rettes til skatteoppkreverkontoret.

Forholdet til forvaltningslovens saksbehandlingsregler, herunder klage-regler, er nærmere omhandlet i [pkt. 3-1.3](#).

Forhåndsavregning

Skatteoppgjør

Forvaltningslovens saksbehandlingsregler

7-1.4 § 7-1 annet ledd – Restskatt

Bestemmelsen regulerer situasjonen når skatten ved ligningen utgjør et større beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 23 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 5, som gjaldt henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

Restskatten fremkommer som et resultat av avregningen. Den tilsvarende differansen mellom sum utlignet skatt (herunder trygdeavgift) og det forskudd som er godskrevet skattyteren ved avregningen, herunder mulig tilleggsforskudd etter § 4-7.

Betaling

Skattytere som får restskatt vil sammen med skatteoppjøret få tilsendt betalingskort for restskatt i utfylt stand. Restskatten kan betales kontant til skatteoppkreverkontoret eller via bank, herunder nettbank. Skattebetalingsloven har nærmere regler om betaling i kap. 9. Det vises til pkt. 9-1 for beskrivelse av § 9-1 om betalingsmåte og til skattebetalingsforskriften §§ 9-1-1 flg.

Det følger av skattebetalingsloven § 10-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 at restskatt under kr 100 ikke skal betales. Bestemmelsene er kommentert nærmere i [pkt. 10-4.3](#) og [pkt. 10-4.4](#).

Forfallsbestemmelser

Forfallsbestemmelsene for restskatt er plassert sammen med de øvrige forfallsbestemmelsene for skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven kap. 10, jf. § 10-21. Bestemmelsen er omhandlet i pkt. 10-21.

Renter

Reglene om renter av restskatt fremgår av loven § 11-5 første ledd, jf. forskriften § 7-4-5. Den nærmere regulering av rentetillegg ved skatteavregningen for personlige og upersonlige skattytere fremgår av forskriften § 11-5-4 og § 11-5-5. Forskriften § 11-5-6 har nærmere regler om beregningsgrunnlaget. Det vises til merknadene til bestemmelsene i [pkt. 7-4.9](#) og [pkt. 11-5.2](#).

7-1.5 § 7-1 tredje ledd – Tilgodebeløp

Tredje ledd regulerer situasjonen når skatten ved ligningen utgjør et mindre beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter. Bestemmelsen gjelder både personlige og upersonlige skattytere og svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 24 nr. 1 første og annet punktum og § 27 nr. 8 første og annet punktum.

Dersom forskuddstrekk eller utskrevet forskuddsskatt ved avregningen viser seg å være større enn utlignet skatt, blir den overskytende del av forskuddstrekket og utskrevet forskuddsskatt å frafalle. Er den del av forskuddsskatten som blir å frafalle helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake som tilgodebeløp til den skattepliktige. Tilsvarende gjelder når det forskuddstrekk som skal godskrives den skattepliktige er større enn den utlignede skatten.

Frafall

Er skattyter godskrevet flere slags forskudd, blir overskytende forskudd å frafalle i rekkefølgen: tilleggsforskudd, utskrevet forskuddsskatt og forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-4 annet ledd. Bestemmelsen er omhandlet i [pkt. 7-1.10](#).

Utbetaling

Opplysninger om skattyteres norske kontonummer skal bankene ukrevet gi skattemyndighetene, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 5. Fra disse opplysningene plukkes i hht. gitte kriterier forslag til bankkonto for utbetaling av tilgodebeløp. Skattyteren kan fritt velge blant foreslåtte kontonummer eller OCR-utbetalingskort. Dersom tilgodebeløp skal til et annet kontonummer enn det som er foreslått, skal skatteoppkrever endre kontonummer på skriftlig anmodning fra skattyter, forutsatt betryggende legitimasjonskontroll av skattyter. Legitimasjonskontrollen gjennomføres enten ved personlig fremmøte på skatteoppkreverkontoret og kontroll av original legitimasjon

eller ved fremleggelse av bevitnet kopi av skriftlig legitimasjon. Når det ikke foretas overføring til bankkonto, skjer utbetaling av tilgodebeløp til skattyterne ved OCR-utbetalingskort.

Det er som hovedregel skattyteren som skal ha tilgodebeløpet utbetalt. Når ektefeller er lignet felles, men får særskilt avregning og skatteoppgjør, skal eventuelt gjenværende tilgodebeløp sendes særskilt til hver av dem. Avregning av ektefeller er nærmere regulert i skattebetalingsforskriften § 7-1-3 annet ledd. Bestemmelsen er kommentert i [pkt. 7-1.9](#).

Hvis skattyter er død og arvingene i medhold av skifteloven § 78 første ledd har erklært overfor tingretten at de overtar ansvaret for avdødes forpliktelser, vil tingretten gi attest om at boet skiftes privat. Dersom den eller de som på vegne av arvingene er bemyndiget til å forføye over boet ønsker å heve beløpet, må skifteattest og legitimasjon fremlegges. Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle som sitter i uskiftet bo. Når boet er tatt under tingrettens behandling, er det tingretten som er legitimert til å motta tilgodebeløpet.

Det følger av skattebetalingsloven § 10-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 at tilgodebeløp under kr 100 ikke tilbakebetales. Bestemmelsene er kommentert nærmere i [pkt. 10-4.3](#) og [pkt. 10-4.4](#).

Det gjelder et generelt forbud mot overdragelse av eller frivillig pantsettelse av krav på tilbakebetaling av skatt, se skattebetalingsloven § 10-1 annet ledd og kommentarene til bestemmelsen i [pkt. 10-1.3](#).

Adgangen til å foreta motregning av restanser ved skatteoppjøret følger av motregningsreglene i skattebetalingsloven kap. 13, jf. § 7-4 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 7-4-4. Motregningsbestemmelsene er kommentert i kap. 13. Er tilgodebeløpet helt eller delvis benyttet til restansedekning eller til dekning av andre krav, sender skatteoppkreveren en oversikt til skattyter som viser hvordan tilgodebeløpet er disponert.

Det beløp skattyteren får tilbakebetalt, skal også omfatte rentegodtgjørelse etter kap. 11 i skattebetalingsloven, se § 11-5 annet ledd jf. forskriften § 7-4-5. Rentegodtgjørelse ved skatteavregningen for personlige og upersonlige skattytere er regulert i skattebetalingsforskriften § 11-5-1 og § 11-5-3. Forskriften § 11-5-6 har nærmere regler om beregningsgrunnlaget. Det vises til merknadene til bestemmelsene i [pkt. 7-4.9](#) og [pkt. 11-5.2](#).

7-1.6 § 7-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

§ 7-1 fjerde ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler om at også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen. Bestemmelsen er nødvendig for bl.a. å kunne regulere avregningen i tilfeller der ektefeller lignede sammen, og der barn lignede sammen med foreldre.

Bestemmelsen hjemler også en regelfesting av ordningen med at skattyter med ledende stilling hos arbeidsgiver, kan nektes godskriving av forskuddstrekk som ikke er innbetalt, selv om det er foretatt forskuddstrekk ved lønnsutbetalingen. Begrunnelsen for ordningen er at arbeidstakere som deltar i ledelsen av bedriften, ved lønnsutbetalingen normalt vil være kjent med de driftsmessige omstendigheter i bedriften samt ha ansvar og kontroll med at trekket blir innbetalt.

Nærmere regler om avregningen er gitt skattebetalingsforskriften kap. 7. Forskriften erstatter forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning (avregningsforskriften av 2004).

Utbetaling av tilgodebeløp til arvinger

Overdragelse/pantsettelse av krav

Motregning

Renter

Skattebetalingsforskriften

7-1.7 Forskriften § 7-1-1 – Definisjoner

I § 1 i avregningsforskriften av 2004 var følgende begreper definert: avregning, skatteoppgjør, forskuddspliktig (personlig skattyter) og etterskuddspliktig (upersonlig skattyter). Av disse begrepene er det kun skatteoppgjør som defineres i § 7-1-1. I forskriften av 2004 ble det sondret mellom avregning for forskuddspliktige og avregning for etterskuddspliktige skattytere. Siden dette skillet ikke er opprettholdt i ny lov og forskrift, er det unødvendig å definere disse begrepene i forbindelse med avregningen. Når det gjelder begrepet avregning, er definisjonen utelatt fordi det fremgår direkte av loven § 7-1 hva som menes. En har imidlertid ønsket å definere tilleggsforskudd. Definisjonen var ikke tatt med i forskriften av 2004, men fremgikk av § 21 i skattebetalingsloven av 1952.

Skatteoppgjør

I § 7-1-1 defineres begrepene skatteoppgjør og tilleggsforskudd.

Bokstav a definerer skatteoppgjør som avregning med rente- og betalingsoppgjør. Bestemmelsen tilsvarer definisjonen i § 1 bokstav b i avregningsforskriften av 2004.

Tilleggsforskudd

Bokstav b definerer tilleggsforskudd som forskuddsskatt som er innbetalt med høyere beløp enn det som er utskrevet fordi utskrevet forskuddsskatt antas å bli tilstrekkelig til dekning av den skatt som blir fastsatt ved ligningen. Bestemmelsen tilsvarer § 21 første punktum i skattebetalingsloven av 1952. Tilleggsforskudd er nærmere omhandlet i kommentarene til § 4-7, se [pkt. 4-7.2](#).

7-1.8 Forskriften § 7-1-2 – Gjennomføring av avregningen

I skattebetalingsforskriften § 7-1-2 gis det en nærmere presisering av hvilke beløp som skal tas med i avregningen, det vil si komme til fradrag i den utlignede skatten. Bestemmelsen utfyller dermed loven § 7-1 første ledd.

Regelen svarer stort sett til § 3 første ledd i avregningsforskriften av 2004, men slik at § 3 første ledd bokstav a (ordningen med overføring av små tilgodebeløp til senere avregninger) ikke er videreført. Dette er en konsekvens av at regelen i § 5 første ledd annet punktum og § 8 annet ledd annet punktum i avregningsforskriften av 2004 ikke er videreført. Utover dette er det ingen materielle endringer og retts- og forvaltningspraksis etter de tidligere regler er dermed relevant.

Fradrag i utlignet skatt

Når skattyter er godskrevet flere slags forskudd, skal disse gå til fradrag i den utlignede skatten i rekkefølgen forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd, jf. § 7-1 første ledd.

Godskriving

Den klare hovedregel er at skattytere som på vanlig måte har fått utbetalt sin lønn med fradrag av forskuddstrekk beregnet av arbeidsgiver, er berettiget til godskriving av det foretatte trekket uavhengig av om arbeidsgiver ved sin videre håndtering overholder sine plikter etter loven, herunder plikten til å innbetale trekket innen forfall.

Hovedregelen fremgår av § 7-1-2 bokstav a første punktum som omhandler forskuddstrekk og bestemmer at forskuddstrekk som det er «på det rene» at arbeidsgiveren har «foretatt», skal gå til fradrag i den utlignede skatten. At forskuddstrekket må være «foretatt» ved lønnsutbetalingen er et ubetinget vilkår for skattyters krav på å bli godskrevet trekk direkte som følge av den enkelte lønnsavregning. Etter skattebetalingsloven § 5-10 første ledd er forskuddstrekk foretatt når det ved utbetaling av lønn beregnes og holdes tilbake av avtalt bruttolønn et skattetrekk som enten er beregnet på grunnlag av skattekort eller med 50 prosent (evt. 30 prosent), jf. skattebetalingsloven § 5-5 første ledd. I tilfeller hvor arbeidsgiver bare har midler til å dekke noe mindre enn bruttolønn, eventuelt bare nettolønnen (de såkalte pengemangelstilfellene), er han forpliktet til å foreta trekk

i det beløp som faktisk står disponibelt for utbetaling av lønn. Dersom arbeidsgiver likevel ikke gjør dette, vil forskuddstrekket ikke være foretatt etter skattebetalingsloven § 5-10. I forhold til bestemmelsen i forskriftens § 7-1-2 kan forskuddstrekket imidlertid anses for å være foretatt. Skattyter kan forholde seg til sin lønnsavtale med arbeidsgiver, og han forutsettes ikke å bære ansvar for om det faktisk er midler til rådighet hos arbeidsgiver.

Hvis arbeidsgiver ikke holder tilbake et beregnet forskuddstrekk og utbetaler hele eller for stor del av avtalt bruttolønn, vil det aldri bli snakk om å godskrive arbeidstaker.

Hovedregelen bygger på at den enkelte ansatte/skattyter verken er tilagt ansvar for arbeidsgivers overholdelse av regelverket eller er forutsatt å kunne innvirke på den måten arbeidsgiver forholder seg til sine lovpålagte oppgaver.

Forutsetningen for å skille mellom den som etter skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c er arbeidsgiver og den ansatte som skattyter foreligger imidlertid ikke når den ansatte i kraft av sin stilling har hatt mulighet til å innvirke på arbeidsgivers betalingsmislighold. I forskriften § 7-1-2 bokstav a annet punktum er det inntatt en ny uttrykkelig regel som gjør unntak fra den etter ordlyden ubetingede godskrivingsregel i første punktum i slike tilfeller. Bestemmelsen tar sikte på å dekke den regel som er lagt til grunn gjennom lang administrativ praksis og som er gitt tilslutning i rettspraksis.

Spørsmål knyttet til godskriving oppstår oftest når arbeidsgiver er organisert som juridisk person med begrenset ansvar, f.eks. som aksjeselskap, og hvor den personlige skattyter innehar en ledende posisjon hos arbeidsgiver. Det viktige blir å avgjøre om skattyter hadde avgjørende innflytelse over trekkbehandlingen og de omstendigheter som ledet til manglende oppgjør. Nekting av godskriving vil være betinget av at skattyter rent faktisk har hatt innflytelse på de begivenheter som har ledet til at trekkoppgjør ikke fant sted. Det vil ikke være slik at enhver påvirkning har betydning. Påvirkningen må være av en karakter som må anses erstatningsbetingende. Vedkommende arbeidstaker kan da etter en aktsomhetsvurdering tillegges skyld knyttet til arbeidsgivers trekkmislighold.

Det må kunne utledes at vedkommende forsettlig eller ved mangel på tilbørlig aktsomhet har medvirket til misligholdet som følge av den mulighet vedkommende hadde til å øve innflytelse over de aktuelle beslutninger hos arbeidsgiver. Dette reduserer problemstillingen til personer med ansvar for virksomhetens drift (eller deler av den). Det kan være selskapets daglige leder, personer i selskapets styre, først og fremst styreformannen, i noen tilfeller sentrale eiere i selskapet (særlig i små selskaper), og i noen tilfeller personer med et særlig selvstendig ansvar for lønns- og trekkfunksjonen. I relasjon til aktsomhetskriteriet vil den rettslige vurderingen i stor grad være parallell til den skyldvurdering (culpanorm) man finner i den alminnelige erstatningsrettslige lære.

Det er skatteoppkrever som har bevisbyrden for at det foreligger grunnlag for å nekte en skattyter godskriving. Skatteoppkreveren må således kunne dokumentere/sannsynliggjøre grunnlaget for å nekte godskriving. Den manglende aktsomhet som i tilfelle skal kvalifisere til nekting av godskriving, må vises på en klar måte.

Nærmere retningslinjer for anvendelsen av regelen om å nekte godskriving av forskuddstrekk er under utarbeidelse av Skattedirektoratet. Her vil det gis en nærmere gjennomgang av ulike problemstillinger knyttet til nekting av godskriving av forskuddstrekk.

Etter § 7-1-2 bokstav b skal skattyter også godskrives for beløp som arbeidsgiveren har innbetalt til dekning av ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 for ikke å ha gjennomført pliktig forskuddstrekk i lønn til den

**Ansvarsbeløp
innbetalt av
arbeidsgiver**

ansatte. Beløpet kommer dermed til fradrag ved avregningen i den skatt som er ilignet skattyteren, jf. skattebetalingsforskriften § 7-4-3, se nærmere om dette i [pkt. 7-4.7](#).

Etter § 7-1-2 bokstav c skal utskrevet forskuddsskatt gå til fradrag i den utlignede skatten. Dette gjelder selv om skattyteren skylder restanse på forskuddsskatt når avregningen foretas. Er den opprinnelig utskrevne forskuddsskatten blitt regulert flere ganger, er det skatten etter den siste reguleringen som skal legges til grunn ved avregningen. Utskrevet forskuddsskatt er en selvstendig skatteforpliktelse. Hvis forskuddsskatten ikke blir betalt og ikke faller bort ved avregningen, utgjør den en særskilt restanse også etter at ligning og avregning er foretatt, jf. § 7-4 første ledd som er nærmere omhandlet i [pkt. 7-4.2](#) og [pkt. 7-4.3](#).

Tilleggsforskudd

Etter bokstav d skal skattyteren også godskrives tilleggsforskudd innbetalt innen fristen som er fastsatt i skattebetalingsloven § 4-7. Tilleggsforskudd som innbetales for sent til å kunne godskrives som tilleggsforskudd ved avregningen, skal som hovedregel tilbakebetales. Reglene om tilleggsforskudd er nærmere behandlet i [pkt. 4-7.2](#).

Bokstav e regulerer forholdet for personer som ikke er lignet særskilt (biperson). Forskudd for biperson skal avregnes i den utlignede skatten til den som er lignet for bipersonens formue og inntekt. Alle trekkbeløpet for bipersoner som ikke lignes særskilt må overføres til riktig hovedpersonen før avregning blir foretatt.

Det vil f.eks. kunne forekomme at det er foretatt fordeling av forskudd mellom ektefeller og skrevet ut forskuddsskatt for hver av dem, men at skatten ikke blir krevd fordelt mellom dem ved ligningen. Da blir det bare én avregning og det må påses at den forskuddsskatten som til sammen er skrevet ut for begge ektefeller, kommer til fradrag i den utlignede skatten ved avregningen.

7-1.9 Forskriften § 7-1-3 – Tilordning på riktig person

Bestemmelsen gir regler om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes forskuddet. Den klare hovedregel fremgår av første ledd, mens unntakene fremgår i annet og tredje ledd. Unntakene vedrører de tilfeller hvor forskuddet er skrevet ut på et annet subjekt enn den som blir lignet for formuen eller inntekten. Tilfellene forekommer sjelden i praksis, for ved fordeling av skatten etter skatteloven § 2-13 foreligger forskuddet ferdig individualisert etter stiftelsesgrunnlaget.

Utgangspunktet etter første ledd er at forskudd på skatt som er godskrevet en person, skal gå til fradrag i den skatten som er utlignet på formuen og inntekten til denne personen.

Unntaket i annet ledd regulerer avregningen i tilfeller der ektefeller lignes sammen. Hovedregelen i skatteloven er at ektefeller som har giftet seg før 1. november i året før inntektsåret, skal lignes under ett for begge samlede formue og inntekt, jf. skatteloven § 2-10 og § 2-12 bokstav a første punktum.

I skatteloven § 2-16 er reglene om ektefeller gitt tilsvarende anvendelse for meldepliktige og registrerte samboere, hvor den ene er pensjonist med rett til ytelser fra folketrygden. jf. folketrygdloven § 25-4. Dette gjelder ikke hvis samboerskapet ble etablert og begge hadde folketrygdpensjon før 1. januar 1994.

Unntaksbestemmelsene i annet ledd kommer ikke til anvendelse når ektefellene var separert eller levde varig atskilt ved utløpet av inntektsåret. Ektefellene skal da lignes hver for seg, jf. skatteloven § 2-12 bokstav b.

Unntaksbestemmelsen i tredje ledd omhandler fordeling av barns inntekt og formue. Når barns inntekt og formue lignes på foreldrene etter

skatteloven § 2-14, skal forskudd som vedrører denne inntekten eller formuen tilordnes den av foreldrene som barnets skatt utlignes på.

Formue og inntekt til barn som er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, lignes som hovedregel med en halvpart på hver av foreldrene når foreldrene bor sammen, jf. skatteloven § 2-14 første ledd. Dette gjelder både for ektefeller og samboere og selv om samboerne ikke er meldepliktige. Forskudd som vedrører denne inntekten og formuen tilordnes tilsvarende hver av foreldrene med en halvpart på hver.

Foreldrene kan imidlertid velge en annen løsning til fordeling som i så fall skal oppgis i innsendt selvangivelse. Forskuddet fordeles i slike tilfelle i samsvar med den valgte fordelingsbrøken.

Når foreldrene ikke bor sammen ved utløpet av inntektsåret, skal barnets formue og inntekt og forskudd som vedrører dette, som hovedregel tilordnes den av foreldrene som barnet er registrert sammen med ved inntektsårets utgang, jf. skatteloven § 2-14 annet ledd første punktum.

Har ikke barnet foreldre i live, lignes barnet som selvstendig skattyter og får eget skatteoppgjør.

7-1.10 Forskriften § 7-1-4 – Avregning og oppgjør

Bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 7-1-4 første ledd tilsvarer § 2 annet ledd i den opphevede avregningsforskriften av 2004.

En skattyter som er skattemessig bosatt i Norge vil i dag kun få ett samordnet skatteoppgjør i bostedskommunen uavhengig av om vedkommende er skattepliktig til flere kommuner.

Skattytere som ikke er skattemessig bosatt i landet, men har formue eller inntekt til beskatning i flere kommuner, får et skatteoppgjør for hver av disse kommunene. Dette innebærer da også at utskrivning foretas for hver kommune samt at innbetalt forskudd blir å avregne for hver kommune.

Bestemmelsen i § 7-1-4 annet ledd tilsvarer § 5 annet ledd i avregningsforskriften av 2004. Er skattyteren godskrevet flere slags forskudd, blir overskytende forskudd å frafalle i rekkefølgen: Tilleggsforskudd, utskrevet forskuddsskatt og til slutt forskuddstrekk. Frafallelsen skjer automatisk i og med oversendelsen av skatteoppgjøret. Frafallelsen skjer under forutsetning av at avregningen kan bli endret både til gunst og ugunst for skattyteren.

Regelen korresponderer med bestemmelsen i forskriften § 7-1-2 som regulerer i hvilken rekkefølge de forskjellige slags forskudd skal gå til fradrag i utlignet skatt når avregningen foretas.

Regelen får betydning for beregning av rentegodtgjørelse av overskytende forskudd, jf. skattebetalingsloven § 11-5 tredje ledd og forskriften § 11-5-1 og § 11-5-3, jf. § 11-5-6. Se kommentarene til § 11-5 for en nærmere beskrivelse av disse forskriftsbestemmelsene.

Bestemmelsen i § 7-1-4 tredje ledd tilsvarer § 5 fjerde ledd, § 6 første ledd annet punktum og § 8 tredje ledd første punktum i avregningsforskriften av 2004. Skattyteren skal ha et skatteoppgjør som viser hvordan avregningen er foretatt, jf. ligningsloven § 8-9 nr. 1 der det heter at «når skatteoppgjøret er ferdig, skal det snarest mulig kunngjøres og sendes melding til skattyteren om dette».

Skatteoppgjørblanketten inneholder grunnlaget for skatteberegningen og oversikt over de beregnede skatter og avgifter som utgjør «utlignet skatt». Den utlignede skatten møter motpostene godskrevet forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og eventuelle tilleggsforskudd.

Skattedirektoratet foretar utsendelse av skatteoppgjøret.

7-1.11 Forskriften § 7-1-5 – Skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær

Forskriftsbestemmelsen gjelder skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær etter skatteloven § 10-13.

Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket. Første ledd fastslår at skatteberegningen skjer under ett i den kommunen der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete. Skatteberegningen foretas ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignedes der. Selskapet er ansvarlig for den skatten som etter § 10-13 faller på aksjonæren. Bestemmelsen presiserer at den i tillegg til skatteberegningen også gjelder skatteoppgjøret.

Annet ledd bestemmer at innbetalt forskuddstrekk av utbytte etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav d skal inngå i avregningen.

Tredje ledd presiserer at det primært er selskapet man forholder seg til i disse tilfellene, og altså ikke skattyter. Det er derfor selskapet som er rett adressat for skatteoppgjøret.

7-1.12 Forskriften § 7-1-6 – Avregning i konkurstilfeller

Bestemmelsen tilsvare § 7 i avregningsforskriften av 2004 og er en spesialregel om avregning i konkurs for personlige skattytere.

Ved ligningen fordeles utlignet skatt etter hvor stor del av den utlignede skatten som konkursboet er ansvarlig for og hvor stor del konkursskyldneren er ansvarlig for alene.

Annet og tredje ledd har regler om hvordan forskuddet skal fordeles mellom konkursskyldneren og boet ved avregning etter første ledd bokstav a og b.

«Forskuddstrekket er foretatt»

Forskuddstrekket er foretatt når arbeidsgiveren har beregnet trekkbeløpet og holdt dette tilbake ved lønnsutbetalingen eller ved det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for skyldneren til å få lønnen utbetalt. Ved avgjørelsen av hvilke terminer av den utskrevne forskuddsskatten som skal tas med ved avregningen etter første ledd bokstav a, skal det ikke tas hensyn til om en eller flere terminer har fått fremskyndet forfall etter § 10-20 fjerde ledd i skattebetalingsloven.

Har derimot skatteoppkreveren fastsatt nye forfallsterminer med hjemmel i skattebetalingsloven § 10-20 annet ledd, skal de endrede forfallstidene være avgjørende for i hvilken avregning vedkommende termin av utskrevet forskuddsskatt tas med.

Det følger av fjerde og femte ledd at de to avregningene som er nevnt i første ledd bokstav a og b betraktes som en avregning når det gjelder å disponere tilgodebeløpet etter skattebetalingsloven kap. 13 om motregning. Det er derfor bestemt at eventuelt tilgodebeløp ved den særskilte avregningen for skyldneren etter bokstav b i første rekke skal benyttes til å dekke mulig restskatt eller restanse på utskrevet forskuddsskatt ved avregning etter første ledd bokstav a.

Før et tilgodebeløp i tilfelle utbetales til boet eller skyldneren, kan det på vanlig måte benyttes til motregning etter bestemmelsene i kap. 13 i loven.

Eventuell udekket restskatt ved avregning etter første ledd bokstav a blir i tilfelle å anmelde som prioritert fordring i boet. Det samme gjelder eventuell restanse på utskrevet forskuddsskatt som er fastholdt ved avregningen. I fordringsanmeldelsen skal det i tilfelle beregnes forsinkelsesrenter av den fastholdte forskuddsskatten frem til konkursåpningen. Er kravet sikret ved panterrett som ikke bortfaller som følge av kon-

kursen, kan forsinkelsesrenter beregnes på vanlig måte frem til betaling skjer.

Etter sjettede ledd skal det sendes egne avregningsoppgjør for avregning etter bokstav a og b både til bostyrer og skattyter.

7-2 § 7-2. Ny avregning

(1) **Blir utlignet skatt endret etter ligningsloven kapittel 9, skal det foretas ny avregning.**

(2) **Departementet kan i forskrift gi regler om ny avregning i andre tilfeller enn etter første ledd.**

7-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 til 11.5 og kap. 27 s. 178 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 11.

7-2.2 Generelt om § 7-2

Bestemmelsen bygger på prinsippet om at endringer i utlignet skatt som foretas på ligningssiden skal følges opp på innkrevingssiden i form av ny avregning. Etter ordlyden er ny avregning kun aktuelt etter endring av utlignet skatt. Det har imidlertid alltid vært forutsatt at ny avregning også skal foretas dersom det gjøres endringer i de forskuddsdata som lå inne ved den ordinære avregningen. Dette er nå regulert i skattebetalingsforskriften § 7-2-1, se [pkt. 7-2.4](#).

7-2.3 § 7-2 første ledd – Ny avregning etter endring av ligning

Første ledd bestemmer at det skal foretas ny avregning når utlignet skatt blir endret etter ligningsloven kap. 9. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 25 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 10 fjerde ledd, og er ikke ment å innebære realitetsendring. § 25 nr. 2 om ny avregning for ektefeller når det etter avregningen blir foretatt fordeling av skatt som er ilignet ektefellene under ett, er ikke videreført i ny lov. Det fremgår av Ot.prp. nr. 83 s. 54 at slik avregning foretas uten videre og at bestemmelsen derfor ble funnet å være overflødig.

Endringer i den utlignede skatten medfører at det må foretas ny avregning og i tilfelle et nytt skatteoppgjør. Nedsettelse av billighetsgrunner etter skattebetalingsloven § 15-1 og § 15-2 fører således ikke til ny avregning, heller ikke om det skjer som konsekvens av regelen i ligningsloven § 9-12.

Ny avregning skal foretas i alle de tilfellene ligningen blir endret, uten hensyn til hvor lang tid som er gått etter inntektsåret.

Når det blir foretatt ny avregning, skal denne foretas som om det tidligere ikke hadde vært foretatt noen avregning, dvs. at den tidligere avregningen blir annullert.

Nedenfor beskrives noen typiske avregningssituasjoner:

Hvis den utlignede skatten blir satt ned og den ordinære avregningen har vist restskatt, vil restskatten bli redusert ved den nye avregningen, eventuelt falle helt bort. Hvis det restskattebeløpet som faller bort ved den nye avregningen er betalt, må beløpet tilbakebetales til den skattepliktige. Det samme gjelder frafalt rentetillegg som måtte være betalt.

Viser den nye avregningen i eksempelet foran overskytende forskudd, skal den overskytende del av forskuddet frafalles, evt. betales tilbake

Hvis den utlignede skatten blir satt ned og den ordinære avregningen har vist overskytende forskudd, vil det overskytende forskuddet alltid bli større ved den nye avregningen enn ved den ordinære. Denne differansen må frafalles, evt. betales tilbake.

Avregnings- situasjoner

Har den skattepliktige restanser på skatt eller avgift, skal tilgodebeløp i nødvendig utstrekning benyttes til dekning av disse forpliktelsene etter reglene om motregning i kap. 13 i loven.

Hvis den utlignede skatten blir forhøyet og den ordinære avregningen viste restskatt, vil restskatten bli større ved den nye avregningen enn ved den ordinære.

Etter endring av ligning og ny avregning skal det foretas ny beregning av renter ved skatteavregningen etter § 11-5 og forskriften § 11-5-1 flg. Ved tilbakebetaling av skatt etter endring og ny avregning vil skattepliktige dessuten ha krav på ytterligere rentegodtgjørelse av tilbakebetalt beløp etter § 11-4 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv. og skattebetalingsforskriften § 11-4-1 flg. Det vises til kommentarene til bestemmelsene i pkt. 11-4 og 11-5. Når skatten blir forhøyet og avregningen gir restskatt, eventuelt forhøyet restskatt, vil det i tillegg til renter etter § 11-5 med forskrift også bli foretatt beregning av rente etter loven § 11-2, jf. forskriften § 11-2-1 flg., se nærmere om dette i kommentarene til § 11-2.

Når utlignet skatt blir forhøyet og den ordinære avregningen har vist overskytende forskudd, vil dette overskuddet bli redusert, eventuelt falle helt bort. Hvis overskytende forskudd ved den ordinære avregningen var utbetalt helt eller delvis med tillegg av rentegodtgjørelse, må det som er utbetalt for mye kreves inn igjen som tilbakesøkningskrav i medhold av loven § 1-3.

Er tilgodebeløp etter ordinær avregning helt eller delvis benyttet til dekning av skatte- og avgiftsforpliktelser ved motregning, må motregningen annulleres og beløpene tilbakeføres, eventuelt kreves tilbake.

Reglene om forfall ved ny avregning er regulert i § 10-53. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for tilbakesøkningskrav etter § 1-3. Det vises til pkt. 10-53 for nærmere beskrivelse av disse reglene.

Ved ny avregning skal skattyteren alltid ha nytt skatteoppgjør.

Forfall ved ny avregning

7-2.4 § 7-2 annet ledd – Forskriftshjemmel

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler om at ny avregning også skal foretas i andre tilfeller enn nevnt i første ledd.

Det er klart angitt i loven at ny avregning skal gjennomføres i de tilfeller det skjer endring av ligningen.

Forskriftsbestemmelsen i § 7-2-1 er gitt for å presisere at ny avregning også skal foretas dersom det oppstår endringer i de forskuddsdata som lå inne ved den ordinære avregningen. Når ordinær avregning korrigeres ved at det eksempelvis føres opp tilleggsforskudd som av en eller annen grunn ikke er kommet med, vil det bli foretatt en ny avregning.

7-3 § 7-3. Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.

(1) **Tilgodebeløp** som er lavere enn et fastsatt grensebeløp etter § 10-4, kan godskrives skattyter ved avregningen for det løpende inntektsåret.

(2) **Skattyter** som har fått utbetalt lønn eller annen godtgjørelse som det er foretatt forskuddstrekk i, men som ikke blir tatt opp til skattekasting i vedkommende kommune for det inntektsåret trekket gjelder, kan bare kreve det trukne beløpet tilbake i følgende tilfeller:

- a) når ligningsmyndighetene for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår
- b) når skattyter godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår til en annen kommune her i landet
- c) når skatt ikke er ilignet skattyter fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

7-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 til 11.5 og kap. 27 s. 178 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 11.

7-3.2 Generelt om § 7-3

Etter skattebetalingsloven § 10-4 kan departementet i forskrift gi regler om at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense ikke skal betales eller tilbakebetales. Slike beløpsgrenser er gitt i skattebetalingsforskriften § 10-4-1 om beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav og i § 10-4-2 om beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse. Skattebetalingsloven § 7-3 første ledd fastslår at tilgodebeløp som er lavere enn beløpsgrensen likevel kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår. Annet ledd regulerer i hvilke tilfeller skattyter kan få tilbakebetalt forskuddstrekket når han ikke blir tatt opp til skattekasting i vedkommende kommune for det inntektsåret trekket gjelder.

7-3.3 § 7-3 første ledd – Hjemmel for å godskrive små tilgodebeløp ved avregningen for det løpende inntektsår

Bestemmelsen gir hjemmel for at tilgodebeløp som er lavere enn en nærmere angitt beløpsgrense etter skattebetalingsloven § 10-4, kan godskrives den skattepliktige ved den senere avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å komme til utbetaling etter den aktuelle avregningen. Bestemmelsen viderefører i utgangspunktet bestemmelsen i skattebetalingsloven § 24 nr. 2 annet punktum.

Begrunnelsen for regelen er at det er lite rasjonelt å utbetale bagatellmessige beløp.

Det er p.t. ikke fastsatt regler for at visse mindre beløp skal bli stående i reskonto til eventuell godskriving av skattyter ved avregningen for det løpende inntektsår i medhold av § 7-3 første ledd. I forskrift til § 10-4 er det i stedet i § 10-4-1 fastsatt at tilgodebeløp under 100 kroner ikke blir

utbetalt, og dessuten at de bortfaller. Slike beløp vil dermed ikke godskrives for senere bruk.

Når det gjelder reglene om minstegrenser for utbetaling av tilgodebeløp er disse nærmere omtalt i pkt. 10-4.

7-3.4 § 7-3 annet ledd – Tilbakebetaling av forskuddstrekk

Annet ledd regulerer i hvilke tilfeller skattyter kan få tilbakebetalt forskuddstrekket når han ikke blir tatt opp til skattlegging i vedkommende kommune (dvs. den kommunen trekket er innbetalt til) for det inntektsåret trekket gjelder. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 45 nr. 1.

Bestemmelsen gjelder bare forskuddstrekk. Skattyteren har ikke et ubetinget krav på å få utbetalt innestående forskuddstrekk, selv om han ikke blir tatt opp til skattlegging i den aktuelle kommune for det inntektsår trekket gjelder. Skattyteren kan bare kreve tilbakebetaling i følgende tre tilfeller:

Bokstav a – når ligningsmyndighetene for kommunen anser skattyter for ikke å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår. Etter bestemmelsen kan skattyter få tilbakebetalt innestående forskuddstrekk dersom han får en skriftlig erklæring fra skattekontoret for den kommune hvor det er utskrevet skattekort for ham, om at han ikke er ansett skattepliktig her i landet for det aktuelle inntektsår. Se også § 7-1 første ledd annet punktum og kommentarene i [pkt. 7-1.3](#) om skattested.

Bokstav a

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

Bokstav b

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

Bokstav c – når skatt ikke er ilignet skattyter fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse. Selv om skattyteren er skattepliktig til den kommunen der forskuddstrekket står inne, kan avregningen vise et overskytende forskudd som svarer til innestående forskuddstrekk. Skattyteren har i så fall ikke blitt ilignet skatt fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse. Tilbakebetaling vil skje etter avregningen, eventuelt med fradrag av skyldige restanser etter reglene om motregning i skattebetalingsloven kap. 13.

Bokstav c

I de tilfeller skattyter ikke blir tatt opp til ligning og ikke blir gjenstand for avregning, vil han normalt heller ikke motta noe skatteoppgjør. Skattyter må da selv kreve å få det innestående forskuddstrekket utbetalt, og selv godtgjøre at ett av de tre vilkårene for å få forskuddstrekket utbetalt er til stede.

7-4 § 7-4. Avsluttende bestemmelser

(1) **Bestemmelsene i dette kapitlet er uten betydning for plikten til å svare rente av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles etter § 7-1 tredje ledd. Rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at ligning og avregning er foretatt.**

(2) **Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette kapitlet.**

7-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 11.1 og 11.5 og kap. 27 s. 178 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 11.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 7-4-1 til 7-4-5.

7-4.2 Generelt om § 7-4

Bestemmelsen gir uttrykk for det prinsipp at den utskrevne forskuddsskatten er en selvstendig skatteforpliktelse. Den kan bli redusert ved avregningen, men den del av den utskrevne forskuddsskatten som ikke er frafalt ved avregningen, og som på avregningstidspunktet ennå ikke er betalt, skal derfor fortsatt innfordres som restanse på utskrevet forskuddsskatt.

7-4.3 § 7-4 første ledd – Renter ved forsinket betaling og innfordring av utskrevet forskuddsskatt

Første ledd første punktum slår fast at de forutgående bestemmelsene i kap. 7 om avregning ikke berører plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles ved avregningen etter § 7-1 tredje ledd. En skattyter som ikke har betalt forskuddsskatten fullt ut, og som ved avregningen får en restskatt, må derfor betale den gjenstående del av forskuddsskatten og forsinkelsesrenter av denne ved siden av restskatten. Bestemmelsens første ledd første punktum svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 26 første punktum, men er utvidet til også å omfatte upersonlige skattytere.

Første ledd annet punktum slår fast at rettslige forføyninger til inndrivning av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at ligning og avregning er foretatt. Ligning og avregning får derfor som regel ingen innflytelse på den fortsatte innkrevningen av restanse på forskuddsskatt som ikke er frafalt ved avregningen. Denne del av bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven av 1952 § 26 annet punktum og § 27 nr. 11.

7-4.4 § 7-4 annet ledd – Forskriftshjemmel

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i kap. 7. Forskriftshjemmelen er nødvendig for å videreføre de utfyllende bestemmelsene til skattebetalingslovens regler om avregning som i dag er gitt i forskrift 7. oktober

2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning (avregningsforskriften av 2004).

Nærmere regler om avregningen er gitt i skattebetalingsforskriften kap. 7. Forskriften erstatter forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning (avregningsforskriften av 2004).

Skattebetalingsforskriften

7-4.5 Forskriften § 7-4-1 – Forhåndsavregning

Er det foretatt forhåndsligning etter ligningsloven § 8-10, jf. § 4-7 nr. 6, skal det foretas en forhåndsavregning. Bestemmelsen om avregning etter forhåndsligning i § 10 i avregningsforskriften av 2004 videreføres.

Skatt ilagt personlig skattytere ved forhåndsligning skiller seg fra annen skatt som det er betalt forskudd på, ved at avregningen blir foretatt tidligere enn for skatt som er utlignet på ordinær måte. Ofte kan dette skje allerede innenfor inntektsåret, slik at heller ikke alle terminer av forskuddsskatten for vedkommende inntektsår har forfalt. Skatteoppkreveren foretar oppjøret med den skattepliktige med en gang på grunnlag av den forhåndslignede skatten.

Noen avregningstilfeller:

Skattytere som bare har hatt forskuddstrekk. Ved forhåndsligningen er det lagt til grunn en inntekt frem til et bestemt tidspunkt. Da bare forskuddstrekk «som er godskrevet den skattepliktige» skal gå til fradrag i den utlignede skatten, må skatteoppkreveren innhente opplysninger fra arbeidsgiver om størrelsen av det forskuddstrekket som antas å ville bli foretatt fram til det tidspunktet som er lagt til grunn ved inntektsfastsettelsen, for at forhåndsavregningen skal bli korrekt.

Skattytere som bare har fått forskuddsskatt. Også ved forhåndsavregning skal utskrevet forskuddsskatt gå til fradrag i den utlignede skatten, jf. skattebetalingsloven § 7-1 og skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav c. Siden forhåndsligning regelmessig også bare omfatter en del av inntektsåret, vil avregningen ofte vise overskytende forskudd. Den overskytende delen fratelles, jf. § 7-1 tredje ledd. Er det overskytende forskuddet helt eller delvis betalt, tilbakebetales overskuddet. Viser avregningen restskatt, skal den kreves inn etter vanlige regler.

Skattytere med både forskuddstrekk og forskuddsskatt. Her kommer de vanlige reglene til anvendelse, supplert med de særbestemmelsene det er redegjort for foran.

Bestemmelsen gir i motsetning til den tidligere avregningsforskriften ikke selv beskjed om forfallstidspunkt for fastholdt skatt som ikke er forfalt, men viser til den aktuelle forfallsregelen i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav d, jf. forskriften § 10-51-1.

Reglene om rentegodtgjørelse og rentetillegg for personlige og upersonlige skattytere ved forhåndsligning står i skattebetalingsloven § 11-5 tredje ledd jf. skattebetalingsforskriften §§ 11-5-2 til 11-5-5. Det vises til nærmere omtalen av reglene i pkt. 11-5.

Avregningstilfeller

Renter

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

Skatteloven kap. 3 har regler om skattested, dvs. regler om i hvilken kommune en person skal skatlegges som bosatt for det enkelte inntektsår. Reglene om skattested er avgjørende for i hvilken kommune avregningen skal skje. Dette er omtalt i [pkt. 7-1.3](#). I de tilfellene hvor spørsmålet om skattested ikke er avgjort innen ordinær avregning, skal det foretas en foreløpig avregning i den kommunen skattyteren mener seg skattepliktig til. Bestemmelsen om foreløpig avregning i § 11 i avregningsforskriften av 2004 videreføres.

Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddsbeløp som er godskrevet skattyter i andre kommuner enn avregningskommunen, skal behandles i den kommunen der trekket står og i avregningskommunen ved den foreløpige avregningen.

Foreløpig avregning gjennomføres etter de ordinære avregningsreglene. Reglene i skattebetalingsloven § 8-4 om deponering av skatt og trygdeavgift omtales i pkt. 8.4.

7-4.7 Forskriften § 7-4-3 – Ansvarsbeløp innbetalt av arbeidsgiveren etter skattebetalingsloven § 16-20

Beløp som arbeidsgiveren har innbetalt til dekning av ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 skal ved avregningen gå til fradrag i utlignet skatt, jf. skattebetalingsloven § 7-1 første ledd og skattebetalingsforskriften § 7-1-2 første ledd bokstav b.

Bestemmelsen regulerer på hvilke vilkår arbeidsgiveren kan få dekket ansvarsbeløp dersom skattyteren får tilgodebeløp ved avregningen.

Hvis arbeidsgiveren har dekket ansvarskrav for unnlatt skattetrekk, bestemmes det at tilgodebeløpet i første rekke skal benyttes til dekning av det regresskrav som arbeidsgiveren fremdeles måtte ha overfor skattyteren på det tidspunkt da avregningen foretas.

Bestemmelsen antas å måtte forstås slik at det betalte ansvarsbeløpet i tilfelle må gjelde samme inntektsår som tilgodebeløpet. Det antas derfor ikke å være adgang til uten videre å benytte eventuelt tilgodebeløp ved avregningen til å dekke arbeidsgiverens regresskrav for ansvarsbeløp som er innbetalt for et tidligere inntektsår. Bestemmelsen er tilnærmet den samme som § 14 i den tidligere avregningsforskriften av 30. april 1958 nr. 9990. Bestemmelsen ble ikke tatt med i avregningsforskriften av 2004.

Den skattepliktige kan helt eller delvis ha dekket regresskravet. Arbeidsgiveren skal i tilfelle bare ha tilbakebetalt det som står igjen av selve regresskravet.

For at skattyter skal få utbetalt tilgodebeløpet til seg, må han dokumentere å ha dekket regresskravet, eventuelt deler at det, jf. første ledd. For at arbeidsgiveren skal få utbetalt tilgodebeløpet, eventuelt deler av dette, må han etter annet ledd tilsvarende dokumentere hvor stort regresskravet er.

Er det godtgjort regresskrav fra flere arbeidsgivere, og summen overstiger tilgodebeløpet, antas det at tilgodebeløpet må fordeles på arbeidsgiverne i forhold til størrelsen på regresskravene.

Dersom skattyteren ikke dekker regresskravet, oppbeholder han en fordel ut over den lønn som arbeidsgiveren har betalt ham.

7-4.8 Forskriften § 7-4-4 – Motregning av restanser ved avregningsoppjøret

Regler om dekningsrekkefølge ved motregning er nå samlet under skattebetalingsloven kap. 13. Regelen om rekkefølge ved oppdekning av restanser i tilgodebeløp ved skatteavregningen i § 12 i avregningsforskriften av 2004 er erstattet av skattebetalingsforskriften § 13-6-1. Det vises til kommentarene til denne bestemmelsen i [pkt. 13-6.3](#).

7-4.9 Forskriften § 7-4-5 – Renter ved avregningen

For å lette tilgjengeligheten er det gitt henvisning til bestemmelsen om renter knyttet til skatteavregningen i lovens § 11-5. Bestemmelsen, med tilhørende forskriftsbestemmelser i §§ 11-5-1 til 11-5-7 er nærmere omhandlet i [pkt. 11-5](#).

Kapittel 8. Fordeling av skatt mellom skattekreditorene

8-1 § 8-1. Grunnlaget for fordelingen

(1) Innbetalt formues- og inntektsskatt (skatt) og trygdeavgift fra personlige skattytere for et inntektsår skal fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår.

(2) Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende år. Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

(3) Fradrag for utenlandsk skatt etter norsk rett eller skatteavtale skal for personlige skattytere fordeles forholdsmessig mellom skatt til staten, fylkeskommunen og kommunen. For upersonlige skattytere skal tilsvarende fradrag fordeles forholdsmessig mellom skatt til staten og skatt til det felleskommunale skattefondet.

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i ligningen skal inngå i fordelingen.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, herunder utgifter ved tvister som nevnt i kapittel 17 og ligningsloven § 11-1.

8-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 178–179 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.1 og 17.1.2.

Forskrifter

- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene §§ 1 til 11.

8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8

Lovens kapittel 8 angir hovedreglene om hvordan den felles innkrevde skatt, medlemsavgift til folketrygden mv. skal fordeles mellom staten, fylket, kommunen og folketrygden. Fordelingen er en konsekvens av fellesinnkrevingen av skatt og avgifter til folketrygden. Fordeling vil si å fordele innbetalt skatt og avgift i skatteregnskapene til skattekreditorene. Netto innbetalinger (innbetalinger – utbetalinger) blir fordelt (utbetalt) til skattekreditorene ved utgangen av hver periode (måned). Til bruk ved fordelingen beregnes fordelingstall, dvs. den prosentvise andel av skatt og avgift som den enkelte skattekreditor skal ha. Det beregnes egne fordelingsprosjenter for hhv. personlige skattytere og for upersonlige skattytere, for hver kommune og for hvert enkelt inntektsår. I §§ 8-1 til 8-3 er det regulert hvordan denne fordelingen skal skje og hva som skal være grunnlag for beregning av fordelingstall. Nærmere regler om fordelingen er gitt i forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av skatt m.v. mellom skattekreditorene (fordelingsforskriften). Denne viderefører forskrift 3. desember 1997 nr. 1386 om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt, medlemsavgift til folketrygden, renter og innfordringsutgifter. Fordelingsforskriften er gitt som egen forskrift, og ikke som en del av samleforskriften til skattebetalingsloven, da den bærer preg av å være av mer administrativ karakter.

Videre inneholder kapitlet bestemmelser om deponering av skatt og trygdeavgift samt bestemmelser om overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat. Kapitlet er en videreføring av reglene i kap. VIII samt deler av §§ 40 og 38 A i skattebetalingsloven av 1952. Tidligere lovs § 39 er videreført i § 14-6 i ny lov.

8-1.3 § 8-1 første ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere

Fordeling av innbetalt skatt fra personlig skattytere er regulert i første ledd. Bestemmelsen er en videreføring av § 43 nr. 1 første punktum i skattebetalingsloven av 1952.

§ 8-1 første ledd sier innledningsvis hvem som er skattekreditorer for skatt og avgift fra personlige skattytere, dvs. hvem som skal tilkomme andel av skatt fra disse, nemlig staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden. Videre sies at det er resultatet av ligningen som er grunnlaget for beregning av fordelingstall. Dette er nødvendig fordi det er skatteberegningen som viser hva som er utlignet på den enkelte skattyter, dvs. hva som er utlignet i kommune-/fylkesskatt, toppskatt til staten, fellesskatt til staten, medlemsavgift til folketrygden, formuesskatt til kommunen, formuesskatt til staten mv. Innbetalingene til skatteregnskapet gir egentlig ingen informasjon om dette.

Rent praktisk skjer beregningen ved at ulike utlignede skatter på alle skattytere i kommunen summeres opp til totaler for kommunen. Deretter beregnes hvor stor prosentvis andel utlignede skatter til f. eks. kommunen utgjør av totalt utlignet for kommunen. Disse fordelingstallene (i prosent) legges så inn i skatteregnskapet for det enkelte inntektsår og alle innbetalinger fra personlige skattytere fordeles så etter disse prosentatsene. På den måten sikrer en at de ulike skattekreditorene får en riktig andel av den del av den utlignede skatt (og avgift) som faktisk blir innbetalt.

Skatt vedrørende personlige skattytere som inngår i fordelingen er primært forskuddstrekk fra arbeidsgiverne (inklusive forskuddtrekk overført fra/til andre kommuner i den såkalte FLT-fordelingen), forskuddskatt fra personlige skattytere, og innbetalt restskatt etter avregningen. Tilsvarende

vil utbetaling av tilgodebeløp etter avregning redusere det beløp som skal fordeles.

8-1.4 § 8-1 annet ledd – Fordeling av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere

Fordelingen av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere er regulert i annet ledd. Bestemmelsen er en videreføring av § 44 nr. 1 første og tredje punktum i skattebetalingsloven av 1952.

Også § 8-1 annet ledd gir innledningsvis en opplisting av hvem som er skattekreditorer. For skatt fra upersonlige skattytere er dette staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen, og kommunen. Folketrygden er ikke skattekreditor for skatt fra upersonlige skattytere, da disse ikke skal svare medlemsavgift til folketrygden.

Det felleskommunale skattefondet kom inn som skattekreditor i skattebetalingsloven av 1952 ved lovendring av 10. desember 2004, med virkning for skatt fra og med inntektsåret 2005. Bakgrunnen var et ønske om å gjeninnføre kommunal skatt fra upersonlige skattytere (selskaper). Selskapsskatten var fra 1999 til 2005 en ren statskatt.

I statsbudsjettet for 2005 ble det derfor besluttet å tilbakeføre en andel av selskapsskatten til kommunene. Det ble opprinnelig lagt opp til at kommunene fra og med 2007 skulle få tilført selskapsskatten via et felleskommunalt skattefond. Dette fordi fondet først måtte bygges opp, dvs. det måtte fordeles innbetalt skatt til fondet. Det ble derfor vedtatt en overgangsordning med utbetaling av selskapsskatt til kommunene allerede i 2005 og 2006 med grunnlag i utlignet/innbetalt skatt til staten for 2004 og 2005. Dette ble utbetalt fra Kommunal- og regionaldepartementet som en del av rammetilskuddet til kommunene.

Som følge av arbeidet med et nytt inntektssystem for kommunesektoren valgte regjeringen, etter regjeringsskiftet høsten 2005, å videreføre ordningen med tilføring av selskapsskatt som overføringer også for 2007 og 2008. Satsen for det felleskommunale skattefondet ble derfor satt til null. Det ble senere bestemt at den kommunale selskapsskatten skulle avvikles fra 2009. Det felleskommunale skattefondet er dermed tatt ut av de årlige skattevedtakene, slik at skatt fra selskap og andre upersonlige skattytere i sin helhet tilfaller staten. Se nærmere om dette i St.prp. nr. 1 (2008–2009) og i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer. I Stortingets skattevedtak for 2009 (og 2010) er det felleskommunale skattefondet ikke nevnt. Skattebetalingsloven er imidlertid så langt ikke endret i tråd med dette.

Det beregnes likevel fordelings tall også for upersonlige skattytere. Dette som følge av naturressurskatt til kommune og fylkeskommune, som utlignes på eiere av kraftverk, jf. skatteloven § 18-2. Det beregnes derfor hvor mye utlignet naturressurskatt til kommune og fylkeskommune utgjør av samlet utlignet skatt for kommunen fra upersonlige skattytere. Naturressurskatt utlignes i om lag 250 kommuner. I landets øvrige kommuner er fordelingsprosenten til staten 100 prosent.

Det felleskommunale skattefondet

8-1.5 § 8-1 tredje ledd – Fordeling av fradrag for utenlandsk skatt

Tredje ledd regulerer fordelingen av fradrag for utenlandsk skatt og tilsvarende deler av § 43 nr. 4 tredje punktum og hele § 44 nr. 3 i skattebetalingsloven av 1952.

Skattytere kan ved ligning i Norge, etter intern norsk rett eller skatteavtale, ha krav på fradrag for skatt som er betalt til utlandet. I § 8-1

tredje ledd reguleres hvordan dette fradraget skal behandles ved beregning av fordelingstallene, dvs. hvordan dette fradraget skal redusere de ulike utlignende skattene før beregning av fordelingsprosentene i kommunene. Uten denne bestemmelsen ville, for personlige skattytere, også folketrygden blitt belastet for dette fradraget, noe som strider mot det prinsipp dette fradraget bygger på. Det gis fradrag for inntektsskatt og formuesskatt, ikke trygdavgift.

Tilsvarende ville, for upersonlige skattytere, kommunen og fylkeskommunen blitt belastet for fradrag for utenlandsk skatt. Dette ville også stride mot det prinsipp fradraget bygger på, da den direkte kommune- og fylkeskatten som utlignes til kommune og fylkeskommune er naturressursskatt på produksjon av elektrisk kraft. Naturressurskatten fastsettes ikke med grunnlag i inntekt eller formue, men på grunnlag av produsert kraft.

8-1.6 § 8-1 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av paragrafen, herunder også å gi bestemmelser om hvordan endringer i ligningen skal inngå i fordelingen. Bestemmelsen viderefører § 43 nr. 1 annet punktum og § 44 nr. 1 annet punktum i skattebetalingsloven av 1952.

Med hjemmel i bestemmelsen er det i forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene gitt nærmere regler om fordeling. I § 3 i forskriften er det gitt utfyllende bestemmelser om beregning av fordelingstall for personlige skattytere. Tilsvarende er det i § 5 gitt utfyllende bestemmelser om beregning av fordelingstall for upersonlige skattytere. Vedrørende endringer i ligningen og deres påvirkning på fordelingstallene er det i forskriften § 4 (vedrørende personlige skattytere) og forskriften § 6 (upersonlige skattytere) gitt bestemmelser om beregning av såkalte endelige fordelingstall. Ordinære fordelingstall for inntektsåret beregnes etter ligning i første instans, i hht. fordelingsforskriften i november i ligningsåret. Disse benevnes korrigerte fordelingstall, ettersom de korrigerer den foreløpige fordeling etter loven § 8-3. To år etter utløpet av inntektsåret, dvs. ca 15 måneder etter at de korrigerte fordelingstallene ble beregnet, beregnes så endelige fordelingstall. På denne måten hensyntas endringer i utlignet skatt. Skulle senere ligningsendringer for en kommune være av en slik størrelse at det påvirker beregningen av fordelingstallene kan det fra skatteoppkreveren eller skattekontoret fremsettes søknad overfor Skattedirektoratet om ny bergning av de endelige fordelingstallene. Skattedirektoratet kan etter fordelingsforskriften også av eget tiltak fastsette nye fordelingstall. Direktoratet har imidlertid ikke mulighet for i detalj å følge endringer i ligningsresultatet for enkeltkommuner. Nye fordelingstall fastsettes (beregnes) derfor så å si utelukkende etter søknad fra kommunene. Også de korrigerte fordelingstall kan endres på samme måte.

8-1.7 § 8-1 femte ledd – Forskriftshjemmel

Femte ledd gir departementet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler for fordeling mellom skattekreditorene av renter, innfordringsutgifter og gebyr, og av prosessutgifter som nevnt i kap. 17 og ligningsloven § 11-1. Bestemmelsen vedrørende prosessutgifter er en videreføring av § 48 nr. 8 i skattebetalingsloven av 1952. Med hjemmel § 48 nr. 8 ble det gitt bestemmelser i forskrift 28. februar 1986 nr 548 om fordeling av prosessutgifter i skattesaker og tvister om trygdeavgift og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Disse bestemmelsene er nå tatt inn i og videreført i fordelingsforskriften § 14.

Renter, innfordringsutgifter og gebyr skal fordeles som skatt fra personlige skattytere. Prosessutgifter etter skattebetalingsloven 17-1 og ligningsloven 11-1 skal fordeles som innfordringsutgifter.

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

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

(1) Skattefradrag etter skatteloven § 16-10 og nedsatt skatt etter skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10 skal i sin helhet belastes staten. Fradrag som nevnt i § 8-1 tredje ledd skal fordeles før fordeling av fradrag som nevnt i første punktum, fradrag som nevnt i tredje ledd og nedsatt skatt etter skatteloven § 17-10.

(2) Inntektsfradrag etter skatteloven § 15-5 om særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms skal bare belastes staten.

(3) Forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for lønnstakere som er ukjent i kommunen, skal overføres til staten. Slik overføring skal skje når det er gått 3 år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt.

(4) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen.

8-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og s. 178 flg. og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 12.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 112. (Oppheving av første ledd om tilskudd til folketrygden fra kommuner og fylkeskommuner etter folketrygdloven § 23-9.)

Forskrifter

- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene §§ 1 til 11.

8-2.2 Generelt om § 8-2

Første ledd, slik dette lød ved vedtagelsen av loven, videreførte skattebetalingsloven av 1952 § 43 nr. 3 første punktum, og slo fast at tilskudd til folketrygden fra kommunen og fylkeskommunen etter folketrygdloven § 23-9 skulle redusere det beløpet som tilkom kommunen og fylkeskommunen ved fordeling etter § 8-1 første ledd. I en endringslov fra desember 2008, lov 12. desember 2008 nr. 100, ble dette leddet opphevet. For den nærmere begrunnelse for lovendringen vises det til Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 112.

Paragrafen slik den nå lyder, innholder bestemmelser om hvordan ulike fradrag ved ligningen skal behandles ved beregning av fordelingstall, og om behandling av forskuddstrekk vedrørende skattytere som er ukjent i kommunen.

8-2.3 § 8-2 første ledd – Behandling av fradrag i skatt

Nåværende første ledd bestemmer at skattefradrag etter skatteloven § 16-10 (boligsparing for ungdom (BSU)) og nedsatt skatt etter skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10 (den såkalte «åttiprosentreglen») skal belastes staten. Videre følger det at fradrag for utenlandsk skatt som nevnt i § 8-1 tredje ledd skal fordeles før fordeling av skattefradrag for boligsparing for

ungdom, særskilt fradrag som nevnt i tredje ledd og nedsatt skatt etter skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17-10. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven av 1952 § 43 nr. 4 første punktum og deler av tredje punktum.

Det gis her anvisning på hvordan skattefradrag for boligsparing for ungdom og nedsatt skatt etter skattebegrensning etter åttiprosentregelen skal behandles ved beregning av fordelingstall for personlige skattytere. Ved beregning av fordelingstallene reduseres utlignet skatt til staten tilsvarende disse fradragene i grunnlaget før beregning av fordelingstallene. Det oppnås da at staten tar hele kostnaden knyttet til disse fradragene ved at utlignet skatt (til staten) blir redusert.

Den opplistingen av ulike fradrag og angivelsen av hvordan de skal belastes (fordeles) skattekreditorene som fremgår av bestemmelsen her er ikke uttømmende. Det fremgår f.eks. av samleforskriften til skatteloven (forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999) § 16-40-7 at fradrag for kostnader til forskning og utvikling (den såkalte Skattefunn-ordningen) ved fordeling i sin helhet skal belastes staten. Dette fradraget behandles på samme måte som over.

Bestemmelsen i første ledd annet punktum om at fradrag etter § 8-1 tredje ledd (utenlandsfradrag) skal fordeles før andre fradrag er en mer «teknisk» bestemmelse som er nødvendig for at dette fradraget skal belastes forholdsmessig alle kreditorene unntatt folketrygden, og i forhold til opprinnelig utlignet på til disse. Dette gjøres teknisk ved at det beregnes fordeling mellom kommune, fylkeskommune og stat før reduksjon av statens andel i hht. de fradrag som skal belastes staten alene. Utenlandsfradraget belastes så i grunnlaget etter denne fordeling.

Bestemmelsen om utenlandsfradrag synes for øvrig å ha en unødvendig dobbelthenvielse til skatteloven § 17-10, ettersom skattebegrensning etter 17-10 også nevnes i første punktum. Videre synes det også som om det er en feil i lovteksten når det gjelder henvisningen til «fradrag som nevnt i tredje ledd». Som en følge av at tidligere første ledd ble opphevet ved endringslov av 12. desember 2008 nr. 100, antas at det her er ment å henvise til annet ledd.

Skatteloven § 17-10 ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2009. Det skal imidlertid beregnes endelige fordelingstall både for inntektsåret 2007 (i 2010) og 2008 (i 2011). Henvisningen til skatteloven er derfor fortsatt relevant, selv om bestemmelsen det henvises til er opphevet.

Annet ledd om at særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms bare skal belastes staten, tilsvarer skattebetalingsloven av 1952 § 43 nr. 5. Det slås her fast at de totale kostnadene ved fradrag i alminnelig inntekt mv. for skattytere bosatt i Finnmark og Nord-Troms, ved beregning av fordelingstallene, i sin helhet skal belastes staten.

8-2.4 § 8-2 tredje ledd – Behandling trekkbeløp fra ukjente skattytere

Tredje ledd slår fast at forskuddstrekk som ikke tilbakebetales skattyter etter § 7-3 annet ledd, og forskuddstrekk for lønnstakere som er ukjent i kommunen (såkalte herreløse tilgode- og trekkbeløp), skal overføres til staten. Slik overføring skal skje når det er gått 3 år etter utløpet av det inntektsår trekket ble foretatt. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven av 1952 § 45 nr. 2.

8-2.5 § 8-2 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

Fjerde ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av denne paragrafen. Forskriftshjemmelen ledd tilsvarer skattebetalingsloven av 1952 § 43 nr. 3 tredje punktum.

Det er ikke gitt nærmere forskrifter om behandling av de ulike skattefradragene ved beregning av fordelingstallene. I fordelingsforskriften § 16 er imidlertid tatt inn bestemmelser om såkalte herreløse skatte- og avgiftsbeløp. Disse skal overføres til staten tre år etter utløpet av det regnskapsår beløpet oppstod.

8-3 § 8-3. Foreløpig fordeling

(1) Inntil endelig fordeling etter §§ 8-1 og 8-2 kan foretas, skal innbetalt skatt og trygdeavgift fordeles foreløpig mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden.

(2) Ved foreløpig fordeling gjelder følgende bestemmelser:

- a) Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til det felleskommunale skattefondet, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og trygdeavgift til folketrygden ved siste ligning før inntektsåret.
- b) Hvis forholdet mellom den samlede utligningen av de forskjellige skatter må antas å bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen.

(3) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder gjøre unntak fra bestemmelsen i annet ledd bokstav a.

8-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 12.

Forskrifter

- Forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av skatt mv. mellom skattekreditorene §§ 1 til 11.

8-3.2 Generelt om § 8-3

Paragrafen regulerer den foreløpige fordeling av innbetalt skatt for et inntektsår, dvs. fordeling inntil ligningsresultatet for året er kjent og innbetalingene kan fordeles etter §§ 8-1 og 8-2. Bestemmelsen er en videreføring av § 43 nr. 2 (personlige skattytere) og § 44 nr. 2 (upersonlige skattytere) i skattebetalingsloven av 1952.

Bestemmelser om foreløpig fordeling er nødvendig fordi skattyterne og arbeidsgiverne innbetaler skatt og avgift før ligningsresultatet for et år er kjent. For personlige skattytere innbetales forskuddtrekk og forskuddsskatt allerede i inntektsåret, dvs. i året før ligningen foretas. Upersonlige skattytere skal innbetale skatten i ligningsåret, men før ligningen foretas. Innbetalt skatt og trygdeavgift skal altså være gjenstand for en foreløpig fordeling før en kjenner ligningsresultatet for vedkommende inntektsår.

8-3.3 § 8-3 første og annet ledd – Foreløpig fordeling

Første ledd slår fast at innbetalt skatt og trygdeavgift for et inntektsår skal være gjenstand for en foreløpig fordeling, mens annet ledd gir anvisninger på hvordan denne foreløpige fordelingen skal foretas.

Etter annet ledd bokstav a skal den foreløpige fordelingen skje på grunnlag av den samlede utligning av skatt for kommunen ved sist kjente ligning før inntektsåret. Etter § 8-1 beregnes korrigerende fordelingstall etter

**Korrigerende
fordelingstall**

ligning i første instans. Det er således de sist beregnede korrigerede fordelingstallene som er utgangspunkt for den foreløpige fordelingen. For personlige skattytere vil dette si at beregnede fordelingstall for to år tilbake er grunnlaget for den foreløpige fordelingen. For upersonlige skattytere vil det være beregnede fordelingstall for foregående inntektsår som er grunnlaget. Dette følger av at personlige skattytere betaler skatt allerede i inntektsåret, mens upersonlige i utgangspunktet betaler all skatt i ligningsåret. Ved den foreløpige fordeling av skatt fra upersonlige skattytere benyttes vanligvis korrigerede fordelingstall for foregående inntektsår direkte ved fordelingen.

Foreløpige fordelingstall

Etter annet ledd bokstav b kan imidlertid Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordelingen, dersom den samlede utligning av de ulike skatter for inntektsåret pga. av endringer i skattesatser mv. kan antas å bli (vesentlig) forskjøvet i forhold til sist kjente ligning. I praksis vil dette si at det foretas en beregning av foreløpige fordelingstall. Ved inntektsårets begynnelse kjenner en vedtatte endringer i skattøre, andre vedtatte endringer i skattesatser og –regler og en har prognoser over forventet formues- og lønnsvekst mv. Det foretas derfor som regel alltid en ny beregning av foreløpige fordelingstall for personlige skattytere. Beregningen foretas med utgangspunkt i ligningsresultatet for sist kjent inntektsår. Praktisk foregår dette ved at grunnlagene på den enkelte skattyter justeres for kjente endringsfaktorer, og det foretas en ny skatteberegning av alle skattytere. Resultatet for alle skattytere innenfor hver kommune summeres, og dette danner grunnlaget for fastsetting av de foreløpige fordelingstallene.

For upersonlige skattytere foretas, som sagt over, normalt ingen ny beregning av foreløpige fordelingstall. Det er kun hvis det er gjort (regel-) endringer av betydning, f.eks. dersom det er vedtatt nye satser for naturressursskatt til kommune og fylkeskommune, at det foretas ny beregning.

Korrigert fordelingsoppgjør

Når ligningen i første instans for inntektsåret er kjent, vanligvis i november i ligningsåret, foretas en ordinær fastsetting av fordelingstall etter § 8-1. All tidligere innbetalt og fordelt skatt for inntektsåret blir da fordelt på nytt i skatteregnskapet, og den eller de av skattekreditorene som har fått for fordelt for mye, må betale tilbake det som er for mye fordelt. Motsatt vil skattkreditorer som har fått for lite få dette utbetalt. Dette kalles korrigert fordelingsoppgjør.

8-3.4 § 8-3 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Tredje ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av denne paragrafen. Bestemmelsen er en videreføring av § 43 nr. 2 siste punktum og § 44 nr. 2 siste punktum i skattebetalingsloven av 1952. Med hjemmel i bestemmelsen er det gitt regler om foreløpig fordeling i § 3 (personlige skattytere) og § 5 (upersonlige skattytere) i forskrift 18. desember 2008 nr. 1432 om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt mv. mellom skattekreditorene, (fordelingsforskriften). Disse reglene erstatter, og viderefører i hovedsak, bestemmelser gitt i den tidligere fordelingsforskriften av 3. desember 1997

8-3.5 Andre bestemmelser knyttet til fordeling

I forskrift 18. desember 2008 om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt mv. mellom skattekreditorene er det i tillegg til de bestemmelser som er omtalt ovenfor, også gitt bestemmelser som ikke kan henføres direkte til bestemte paragrafer i loven.

Det viktigste av disse omtales i det følgende.

Forskriften § 8 omhandler periodisk oppgjør med fordelinger og beskri-

ver det praktiske arbeidet knyttet til det periodiske fordelingsoppgjøret, bl.a. til hvem oppgjøret skal avgis (sentral regnskapsenhet, SRE), til hvilket tidspunkt det skal avgis (innen den 10. i den påfølgende måned). Videre gis det bestemmelser om overføring av penger knyttet til oppgjøret.

Forskriften § 9 omhandler forskudd på periodisk oppgjør. Det fremgår av bestemmelsen at det kan utbetales forskudd på fordeling av skatt som er innbetalt så langt i perioden (måneden). Vedrørende forskuddsfordeling av innbetalt forskuddstrekk fremgår det at forskuddet skal begrenses til forventet gjenværende andel av innbetalt forskuddstrekk etter at månedens terminoppgjør FLT er postert. Videre fremgår det at ved forskuddsfordeling skal forskuddsfordelt beløp overføres (utbetales) til alle skattekreditorene.

Forskriften § 10 omhandler fordeling av skatterestanser eldre enn tre år. Innbetalinger av restanser som er eldre enn de tre nærmest foregående inntektsårene skal etter forskriften fordeles på grunnlag av de endelige fordelingstallene for det siste av disse eldre årene, uansett hvilket eldre år restansen gjelder. Det nye skatteregnskapet (SOFIE) inneholder fordelings-tall tilbake til 2001. Nå fordeles innbetalte restanser i henhold til faktiske fordelingstall for det gjeldende inntektsår dersom restansen vedrører 2001 eller senere. Skattedirektoratet vil endre forskriften slik at ordlyden blir overensstemmende med slik fordelingen av skatterestanser praktiseres i det nye skatteregnskapet.

I § 10 er det også inntatt en bestemmelse om at skatteoppkrever kan søke om å få benytte faktiske fordelingstall for vedkommende inntektsår, dersom bestemmelsen over om fordeling av eldre restanser har ført til vesentlig skjevhet i forhold til fordeling etter faktiske fordelingstall for det året restansen vedrører. Denne bestemmelsen antas å få mindre betydning ettersom fordelingen av restanser i det nye skatteregnskapet (SOFIE) nå skjer med faktiske fordelingstall tilbake til 1981.

Endelig ligger det i § 10 gitt en bestemmelse om at Skattedirektoratet kan beslutte at ordinær fordeling av utbetalinger i forbindelse med endringssaker i særlige tilfeller skal belastes staten i sin helhet. Bestemmelsen benyttes svært sjelden.

Forskriften § 12 omhandler såkalt marginavsetning i skatteregnskapet. Marginavsetning vil si at det før fordeling holdes igjen en prosentandel av innbetalt forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere. Denne avsetningen fordeles ikke mellom skattekreditorene og skal benyttes ved tilbakebetaling til skattytere med overskytende forskudd etter ligning/avregning. Slik avsetning skal gjøres av innbetalinger vedrørende det løpende inntektsåret og for foregående inntektsår i ligningsårets fem første måneder.

Marginprosenten skal være minimum 8 prosent og bør ikke overstige 12 prosent. Den faktiske satsen for kommunen skal etter forskriften fastsettes av kommunestyret.

Bestemmelser om marginoppgjør, dvs. hva som skjer dersom det er avsatt for lite eller for lite margin for et inntektsår, er gitt i forskriften § 13. Er det avsatt for lite margin belastes skattekreditorene løpende for utbetalinger så snart marginen er brukt opp. Er det avsatt for mye, skal det som er igjen av avsetning for et år gjøres opp (tilbakeføres) til skattekreditorene i november i ligningsåret.

I forskriften § 15 er det gitt bestemmelser om bokføring og fordeling av innbetalinger fra anonyme skattytere, og fra kjente skattytere som ukrevet foretar innbetaling for et eldre inntektsår uten at ligningsmyndighetene har fastsatt tilsvarende skatteforpliktelse. Slike innbetalinger skal fordeles etter de foreløpige fordelingstallene for personlige skattytere for innværende år. På den måten vil alle skattekreditorene få en andel av innbetalingen, uten at en nødvendigvis vet hva innbetalingen faktisk er ment å skulle dekke.

Marginavsetning

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

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

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

8-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 12.

Forskrifter

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

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

Bestemmelsen er en videreføring av § 40 i skattebetalingsloven fra 1952.

Første ledd fastslår at beløp som er trukket eller innbetalt etter § 5-5 sjette ledd og § 14-6 første ledd skal regnes som deponert inntil spørsmålet om skatteplikten er avgjort.

§ 5-5 sjette ledd regulerer hvordan forskuddstrekket skal foretas hvis det er skrevet ut skattekort i flere kommuner. Arbeidsgiveren skal da foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til. Dersom det er utskrevet skattekort for skattyter som omfattes av § 2-3 første ledd første eller annet punktum (skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet) skal arbeidsgiver likevel foreta forskuddstrekk etter dette skattekortet, uavhengig av om skattyter måtte mene at et annet skattekort burde benyttes.

§ 14-6 første ledd regulerer situasjonen der skattyter har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner. Tvangsinnsfordring kan i disse tilfellene unngås ved at skattyter innbetaler den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til «skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i, jf. ligningsloven § 8-6». Ligningsloven § 8-6 om stedet for ligning inneholdt tidligere en nærmere regulering av hvor avgjørelsene ved ligningen skulle treffes. Hovedregelen fulgte av nr. 1 som fastslo at formue og inntekt skulle fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommunen som etter skattelovens regler om skattestedet skulle ha skatten. Ved endringslov av 15. desember 2006 nr. 77 ble § 8-6 i ligningsloven endret, som et ledd i arbeidet med reorganisering av skatteetaten (ROS). Etter endrin-

gen bestemmer § 8-6 at ligningen skal foretas «ved det skattekontoret som departementet bestemmer». Departementet har i vedtak av 2. mars 2007 delegert denne myndigheten til Skattedirektoratet som har gitt bestemmelser om hvor ligning skal foretas i en egen instruks, «Instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv. mellom skattekontorene».

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

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

Renter

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

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

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

8-4.3 § 8-4 annet ledd – Søksmålsfrist

Annet ledd gir regler om kommunens frist for å reise søksmål om beløp eller deler av beløp som er deponert etter første ledd. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 40 nr. 2.

Søksmålsfristen er 6 måneder, regnet fra kommunens skatteoppkrever fikk underretning om at det er foretatt innbetaling eller pålagt trekk for beløpet. Dobbeltutskrivning av skatt kan være på det rene tidlig i inntektsåret, men det er lite ønskelig at søksmål reises før man gjennom ligningen har fått fastslått at det faktisk er foretatt skattlegging til den ene eller den annen av to eller flere kommuner. Det er derfor bestemt i annet punktum at fristen likevel ikke utløper før tidligst 6 måneder etter at utlegging av skattelistene for vedkommende år er kunngjort. Det følger av ligningsloven § 11-2 nr. 3 at søksmålet skal anlegges mot den eller de andre kommuner som er part i tvisten.

Som et alternativ til søksmål kan kommuner som er uenig om hvor en skattyters formue og inntekt skal beskattes, i fellesskap kreve at Skattedirektoratet avgjør tvisten med bindende virkning. Dette følger av ligningsloven § 11-3.

I forhold til skattyters klagemuligheter bestemte ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav e og f tidligere at skattyter kunne klage til fylkesskattenemnda over avgjørelser som medførte at samme inntekt eller formue ble skattlagt i flere kommuner, og til Riksskattenemnda dersom de berørte kommunene lå i forskjellige fylker. Etter reorganiseringen av skatteetaten dekker et skattekontor nå flere fylker og det forutsettes at dobbeltbeskatning innen samme region ordinært forhindres gjennom skattekontorets samordning. Etter endringene i ligningsloven § 9-2 nr. 1 som ble gjennomført ved lov 15. desember 2006 nr. 77 fremgår det nå av § 9-2 nr. bokstav c at avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner kan påklages til Skattedirektoratet.

8-5 § 8-5. Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat

Når det er inngått avtale med fremmed stat, kan forskudd på skatt og annen betalt skatt overføres til skattemyndighetene i avtalestaten. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen.

8-5.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 12 og kap. 27 s. 179 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 12.

8-5.2 Generelt om § 8-5

Bestemmelsen gjelder betalt forskudd på skatt og annen skatt i land som ikke tilkommer beskatningsretten. I slike tilfeller kan skattebeløpene overføres til det land som tilkommer beskatningsretten etter nærmere avtale mellom landene. Bestemmelsen gir altså en internrettslig hjemmel for overføring av skattebeløp til skattemyndighetene i avtalestaten og viderefører § 38 A første ledd i skattebetalingsloven fra 1952 uten endringer. Annet ledd i § 38 A er for øvrig videreført i § 5-5 syvende ledd.

§ 38 A kom inn i skattebetalingsloven av 1952 ved endringslov 17. desember 1982 nr. 70. Bakgrunnen var bl.a. behovet for å følge opp den dagjeldende nordiske avtalen om bistand i skattesaker fra 1972, som med virkning fra juni 1982 hadde fått en tilleggsavtale med en overenskomst om oppkreving av skatt på forskuddsstadiet (trekkavtalen).

Gjeldende avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker (Nordisk bistandsavtale) er av 7. desember 1989. I medhold av artikkel 20 i avtalen er det inngått en nordisk overenskomst om oppkreving og overføring av skatt (trekkavtalen). Den någjeldende trekkavtale trådte i kraft 1. januar 1998 og har som primært formål å skape klarhet i forholdet mellom skattemyndighetene i de nordiske landene, slik at forskuddstrekk bare foretas i en stat, enten bostedsstaten eller arbeidsstaten. Adgangen til å kreve gjennomført forskuddstrekk er søkt lagt til den staten som mest sannsynlig vil kunne skattelegge inntekten etter skatteavtalen.

Avtalen omhandler både innbetaling av forskuddstrekk og overføring av innbetalt skatt.

Forskriftshjemmelen i annet punktum er ikke tatt i bruk per 1. april 2010.

Kapittel 9. Betaling

9-1 § 9-1. Betalingsmåte

(1) Skatte- og avgiftskrav kan betales med tvungne betalingsmidler eller ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto, med mindre innkrevingsmyndighetene har bedt om betaling med kontanter.

(2) Krav belastet dagsoppgjøringsordningen skal betales kontant. Tollregionen kan bestemme at oppgjøret også kan skje ved elektronisk betaling via bank.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger, og om hvor kontant betaling kan skje.

9-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 13.1 og 13.2 og kap. 27 s. 179 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 13.1.1.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 41, 196 og 199. (Nytt annet ledd, samt tillegg i forskriftshjemmelsen i tredje ledd om hvor kontant betaling kan skje.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 9-1-1 til 9-1-4.

9-1.2 Generelt om § 9-1

Bestemmelsen lovfester i første ledd debtors adgang til å betale alle skatte- og avgiftskrav via bank eller ved bruk av kontanter. Bestemmelsen er utformet etter mønster av finansavtaleloven og sentralbankloven. Debitor kan i utgangspunktet selv velge å betale via bank eller ved bruk av kontanter. Valgfriheten gjelder likevel ikke i de tilfeller hvor innkrevingsmyndighetene uttrykkelig har bedt om betaling med kontanter.

I annet ledd fremgår det at betaling av krav belastet dagsoppgjøringsordningen skal skje kontant dersom tollregionen ikke har gitt tillatelse til elektronisk betaling via bank. Tredje ledd har bestemmelser om at nærmere regler om betaling kan gis i forskrift.

9-1.3 § 9-1 første ledd – Betalingsform

Bestemmelsen lovfester den skatte- eller avgiftspliktiges rett til å betale skatte- og avgiftskrav kontant eller ved overføring av penger til innkrevingsmyndighetenes konto. Bestemmelsen omfatter alle skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven og viderefører merverdiavgiftsloven § 35 første ledd og skattebetalingsloven av 1952 § 12 nr. 3 første punktum vedrør-

ende forskuddstrekk og andre krav som var omfattet av bestemmelsen via henvisningen i § 29 nr. 2 og § 33 nr. 3, herunder arbeidsgiveravgift og trygdeavgift. Tilsvarende viderefører bestemmelsen § 2 syvende ledd i forskrift 4. juli 1986 nr 1433 om årsavgift for motorvogn, § 4 første og tredje ledd i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift, §§ 1-4 og 7-5 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift, særavgiftsforskriften 11. desember 2001 nr. 1451 § 6-2 første ledd og kap. 9 i tollovforskriften 15. desember 1967 nr. 8962. Bestemmelsen erstatter videre de alminnelige regler om betalingsmåte i sentralbankloven og finansavtaleloven for arveavgift og øvrige avgifter der betalingsform ikke tidligere var særskilt regulert.

Tvungne betalingsmidler

Ifølge bestemmelsen kan et skatte- eller avgiftskrav alltid betales med tvungne betalingsmidler. Begrepet tvungne betalingsmidler henviser til sentralbankloven § 14 første ledd hvor det fremgår at Norges banks sedler og mynter er tvungent betalingsmiddel i Norge.

Kontant betaling

Kontant betaling med tvungne betalingsmidler kan i praksis gjøres på to måter. Debitor kan selv møte opp hos mottakeren med norske sedler og mynter eller det kan benyttes en medhjelper som f.eks. en bank. Ved bruk av medhjelper kan kontant betaling foretas ved at betaler overlater kontanter til medhjelper som enten overfører betalingen ved blankettbasert girering eller utsteder en bankremisse.

Dersom debitor selv møter opp hos mottaker med norske sedler og mynter, plikter ikke innkrevingsmyndighetene i én betaling å ta imot mer enn tjuefem mynter av hver enhet, jf. sentralbankloven § 14 første ledd annet punktum.

Som det fremgår av pkt. 9-1.5 kan kontant betaling ikke foretas ved alle skattekontor, jf. skattebetalingsforskriften § 9-1-2.

Sjekk/Betalingskort

Sjekk og betalingskort (debet- og kredittkort) omfattes ikke av begrepet «tvungne betalingsmidler» og anses ikke som betaling med kontanter bl.a. fordi mottakeren ikke oppnår en ubetinget rett til beløpet. I praksis aksepteres likevel betaling av skatte- og avgiftskrav med sjekk. Betaling av skatte- eller avgiftskrav kan utføres på betalingsterminal for belastning av betalers konto med debetkort (bankkort) når det er tilrettelagt for dette. Kredittkort kan benyttes ved betaling til innkrevingsmyndigheter som aksepterer dette. Normalt vil det være beløpsbegrensninger knyttet til bruk av kredittkort.

KID ved elektronisk overføring

Overføring av midler til skattemyndighetenes konto kan bl.a. gjøres ved hjelp av eget reskontrosystem, nettbank eller betalingsterminal. Ved slik betaling skal i utgangspunktet KID alltid benyttes og betalingsformidlere er i skattebetalingsforskriften § 9-1-1 fjerde ledd pålagt å avvise betalingsoppdrag uten tilstrekkelig kundeidentifikasjon. På skatteetatens hjemmeside; www.skatteetaten.no, samt enkelte skatteoppkreveres hjemmesider, kan skattyter selv opprette nødvendig KID og få oppgitt kontonummer for innbetaling. Tilsvarende gjelder årsavgift for motorkjøretøy der KID og kontonummer kan hentes på toll- og avgiftsetatens hjemmeside, www.toll.no.

For skatt og avgifter sendes det normalt ut en ferdig utfylt giroblankett. Giroblanketten er påført innbetalingskonto, samt kundeidentifikasjon (KID). Ved levering av oppgaver via Altinn vil det, etter at det er tastet inn personlig pinkode, komme opp en giro på skjermen påført kontonummer og KID som kan benyttes ved betaling.

Dersom en merverdiavgiftspliktig har mistet KID-nummeret eller ønsker å betale et merverdiavgiftskrav uten at det foreligger avgiftsoppgave, kan det rettes en henvendelse til skattekontoret som vil kunne opplyse om hvilket kontonummer og KID som skal benyttes. Tilsvarende kan det lokale skatteoppkreverkontoret kontaktes for KID-nummer og innbetalingskonto for skatt- og arbeidsgiveravgift og tollregionen når det gjelder toll og avgifter.

Dersom noen ønsker å innbetale arveavgift før de har mottatt avgiftsoppgave kan den arveavgiftspliktige benytte eget organisasjonsnummer eller fødselsnummer som KID. Skattekontoret kan gi opplysninger om hvilket kontonummer som skal benyttes.

Regelen om innkrevingsmyndighetenes rett til å kreve oppgjør i kontanter omtales i lovens forarbeider (Ot.prp. nr. 83 s. 179) som ikke å være særlig praktisk. I spesielle tilfeller hvor det f.eks. er tale om å iverksette tvangsinndringstiltak, kan det likevel være praktisk å kreve kontant betaling for å sikre at oppgjør finner sted. For krav under dagsoppgjørordningen vil kontant betaling ved oppmøte i mange tilfeller være eneste oppgjørsmåte. Dette er således hjemlet særskilt i § 9-1 annet ledd, jf. pkt. 9-1.4 nedenfor. For ordninger som krever forskuddsvis betaling, f.eks. omregistreringsavgift, vil det for avgiftspliktige være kontant betaling som er den enkleste måten å sikre at betalingen raskt kan dokumenteres og tjenesten utføres; i dette tilfellet at kjøretøyet kan omregistreres.

Krav om kontant betaling

9-1.4 § 9-1 annet ledd – Krav belastet dagsoppgjørordningen

Krav belastet dagsoppgjørordningen skal innbetales ukrevet til tollregionen første virkedag etter fortollingen. Tollregionen kan fastsette en nærmere frist for når på forfallsdagen betaling må være gjennomført.

Det følger av skattebetalingsloven § 9-1 annet ledd at krav belastet dagsoppgjørordningen skal betales kontant. Videre at tollregionen kan bestemme at oppgjøret også kan skje ved elektronisk betaling via bank. Som kontant betaling godtas sedler og skillemynt, bankremisse, utbetalingsanvisning, sjekk, fraktanvisning og kortbetaling i tråd med toll- og avgiftsetatens instruksjer. Sjekk utstedt av en annen enn dagsoppgjørskunden, f.eks. mottaker av varene, pålydende tollregionen, godtas ikke som betalingsmiddel. Hensynet bak denne regelen er først og fremst at det vil medføre unødige prosedyrer knyttet til dekningskontroll.

Det er pt. få dagsoppgjørskunder som avkreves kontant betaling ved oppmøte. De aller fleste har tillatelse til å gjennomføre betalingen elektronisk via bank. Krav om betalingsmåte avgjøres individuelt.

9-1.5 § 9-1 tredje ledd – Forskriftshjemmel

Nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav er gitt i skattebetalingsforskriften kap. 9. Forskriften erstatter forskrift 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift og beregning av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven §§ 3 og 4, forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt §§ 1, 2 og 3. Tilsvarende erstatter skattebetalingsforskriften bestemmelsene i § 2 i forskrift 4. juli 1986 nr 1433 om årsavgift for motorvogn, § 4 første og tredje ledd i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift, §§ 1-4 og 7-5 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift, § 6-2 annet ledd i særavgiftsforskriften 11. desember 2001 nr. 1451 og kap. 9 i tolllovforskriften 15. desember 1967 nr. 8962.

Ifølge forskriften § 9-1-1 første ledd skal betaling av skatte- og avgiftskrav via bank skje til den bankkonto innkrevingsmyndigheten for kravet bestemmer. Bestemmelsen medfører ingen endringer i forhold til tidligere regelverk. Betaler vil motta informasjon om korrekt bankkonto gjennom mottatt faktura eller kontoutskrift/avgiftsspesifikasjon, ved oppgaveinnlevering eller i forbindelse med at en kredittordning innvilges. På skatteetatens hjemmeside, www.skatteetaten.no, ligger det en oversikt over

Skattebetalingsforskriften

Bankkontonummer

KID	kontonummer til alle landets skatteoppkreverkontorer. Ved elektronisk innbetaling til bank skal kundeidentifikasjon (KID) alltid oppgis sammen med betalingsoppdraget når det er tilrettelagt for dette,
Manglende KID	jf. forskriften § 9-1-1 tredje ledd. Dersom gyldig KID ikke er oppgitt til tross for at det er tilrettelagt for slik bruk plikter betalingsformidlere ifølge forskriften § 9-1-1 fjerde ledd å avvise betalingsoppdraget. Se mer om KID i pkt. 9-1.3
Betalingsblankett	Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan ifølge forskriften § 9-1-1 annet ledd fastsette at særskilte betalingsblanketter skal benyttes når betaling via bank skjer ved bruk av betalingsblankett. Forskriftsfullmakten er ikke benyttet. Enhver betalingsblankett kan derfor benyttes.
Registrering av faktisk innbetalingsdato	I forskriften § 9-1-1 femte ledd er banker og deres avregningssentraler pålagt å sørge for at faktisk innbetalingsdato til banken blir registrert, og følger betalingstransaksjonen til betalingsmottaker. Uten dette kravet ville bare valuteringsdatoen følge transaksjonen. Bestemmelsen skal blant annet sikre notoritet i forhold til fristbestemmelsen i § 9-2 annet ledd bokstav a om når en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt. Manglende informasjon om innbetalingsdato kan medføre at renter beregnes på krav som er rettidig betalt.
Kontant betaling	Ifølge skattebetalingsforskriften § 9-1-2 kan kontant betaling av merverdiavgift kun foretas til følgende skattekontor: a) Skatt vest, på følgende kontorsteder: Bergen og Stavanger b) Skatt sør, på følgende kontorsteder: Skien og Drammen c) Skatt øst, på følgende kontorsted: Oslo d) Skatt Midt-Norge, på følgende kontorsted: Trondheim e) Skatt nord, på følgende kontorsted: Tromsø Ifølge § 9-1-2 annet ledd skal dessuten skattekontorets representant alltid kunne motta kontant betaling av merverdiavgift og arveavgift i forbindelse med en eventuell tvangsinnfordring av slike krav.

9-2 § 9-2. Tid og sted for betaling

(1) **Betaling av skatte- og avgiftskrav anses for å være skjedd når beløpet er kommet fram til rett innkrevingsmyndighet. Ved betaling via bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto. Når oppgjør skjer ved utbetaling i kontanter, anses betalingen for å være skjedd når beløpet er stilt til innkrevingsmyndighetenes disposisjon gjennom bank på mottakerens sted, og melding om dette er kommet fram til mottakeren.**

(2) **En fastsatt betalingsfrist anses dessuten for å være avbrutt**

a) **når betalerens oppdrag er mottatt av en bank**

b) **når innkrevingsmyndighetene mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument.**

(3) **Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende.**

9-2.1 Forarbeider

– Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 13.3 og kap. 27 s. 180 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 13.1.2.

9-2.2 Generelt om § 9-2

Bestemmelsen bygger i hovedsak på finansavtaleloven § 39 og gjeldsbrevloven § 3 og angir i første ledd når en betaling anses for å være skjedd med frigjørende virkning. I annet ledd er det gitt nærmere regler for når en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt, det vil si når en betaling er rettidig. Fristbestemmelsen i annet ledd gjelder alle skatte- og avgiftspliktige og tilsvarende den såkalte forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a.

I og med at tidspunktet for fristavbrytende betaling etter annet ledd bokstav a alltid vil finne sted før eller på samme tidspunkt som for frigjørende betaling etter første ledd, vil første ledd normalt være av mindre interesse for forholdet mellom den enkelte skatte- eller avgiftspliktige og skattemyndighetene.

Ifølge bestemmelsens tredje ledd gjelder finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd tilsvarende.

9-2.3 § 9-2 første ledd – Frigjørende betaling

I bestemmelsens første ledd første punktum angis hovedregelen for når en betaling har funnet sted med frigjørende virkning, samt hvem et skatte- eller avgiftskrav skal betales til. Med frigjørende virkning menes i denne sammenheng at betaleren er fri for sin betalingsforpliktelse og mottakeren ikke lenger kan kreve oppfyllelse.

Ifølge første ledd første punktum anses en betaling for å ha funnet sted når det aktuelle beløpet er kommet frem til rett innkrevingsmyndighet. Hvilken innkrevingsmyndighet som er rett mottaker for det enkelte skatte- og avgiftskrav fremgår ikke av bestemmelsen, men følger av bestemmelsene i lovens kap. 2.

I utgangspunktet kan betaling gjøres med kontanter. Som beskrevet i pkt. 9-1.5 er imidlertid adgangen til å betale med kontanter begrenset i

**Retts innkrevings-
myndighet**

skattebetalingsforskriften § 9-1-2. Begrensingen må hensyntas ved tolkningen av § 9-2 første ledd, slik at rett innkrevingsmyndighet ved kontant betaling av merverdiavgift og arveavgift kun vil være et av de skattekontor hvor kontant betaling kan foretas. Forskriften medfører videre at skatteoppkreveren kan være rett innkrevingsmyndighet etter loven ved kontant betaling av merverdiavgift eller arveavgift i tilfeller hvor skatteoppkreveren, i henhold til skattebetalingsloven § 14-3 annet ledd første punktum eller særskilt fullmakt, opptrer på skattekontorets vegne i forbindelse med en panteforretning eller rettsmøte for åpning av konkurs mv.

Betaling kommet frem

I første ledd annet og tredje punktum reguleres tidspunktet for når en betaling anses for å være kommet frem når betaling skjer via bank. Bestemmelsene er utformet i samsvar med finansavtaleloven § 39 første ledd første og annet punktum og omhandler kun de tilfeller hvor oppgjør foretas ved overføring av midler til skatte- eller avgiftsmyndighetenes konto. Ved overføring av midler til innkrevingsmyndighetenes konto anses betalingen for å ha funnet sted når det overførte beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank. Ved overføring til konto innen samme bank, anses derimot betaling først for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto. Ifølge forarbeidene til finansavtaleloven (Ot.prp. nr. 41 (1998–1999)) medfører bestemmelsene at betaleren i begge tilfeller bærer risikoen for uforutsette hendelser eller feil innenfor egen bank.

Betaling via bank

Kontant betaling ved hjelp av bank

I første ledd fjerde punktum reguleres tidspunktet for frigjørende betaling ved bruk av kontanter. Bestemmelsen tilsvarende finansavtalelovens § 39 første ledd tredje punktum og omhandler kun de tilfeller hvor en finansinstitusjon bistår som medhjelper ved den kontante betaling, det vil si ved bruk av blant annet blankettbasert girering og bankremisse, jf. også merknadene til § 9-1 første ledd vedrørende tvungne betalingsmidler. Ved slik kontant betaling anses betalingen for å være skjedd når beløpet er stilt til innkrevingsmyndighetenes disposisjon gjennom bank på mottakerens sted, og melding om dette er kommet fram til mottakeren. Ifølge forarbeidene til finansavtaleloven (NOU 1994: 19 s. 149 og Ot.prp. nr. 41 (1998–1999)) kan det ikke oppstilles noe vilkår om at mottakeren faktisk har hatt tid til å heve pengene i bank innenfor åpningstiden. På den annen side legges det til grunn at mottaker faktisk må få anledning til å heve beløpet. Sistnevnte medfører at betaleren selv bærer risikoen for uforutsette hendelser som medfører at mottaker ikke får hevet beløpet på ordinært vis.

Kontant betaling

Ved ordinær kontant betaling, det vil si når den skatte- eller avgiftspliktige selv foretar kontant betaling, må det legges til grunn at frigjørende betaling vil ha funnet sted når pengene er stilt til rådighet, det vil si overlevert rett innkrevingsmyndighet, jf. hovedregelen i første ledd første punktum.

Sjekk

Ved betaling med sjekk må det i utgangspunktet også legges til grunn at frigjørende betaling har funnet sted når sjekken er overlevert rett innkrevingsmyndighet. Dette gjelder likevel ikke i de situasjoner hvor det ikke er dekning for beløpet, eller sjekken av andre grunner ikke kan innløses.

9-2.4 § 9-2 annet ledd – Fristavbrudd

Annet ledd bokstav a bestemmer at en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt når betalerens oppdrag er mottatt av en bank. Bestemmelsen er i samsvar med forbrukerreglen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, men skal ved betaling av skatte- og avgiftskrav også gjelde når betaleren ikke er forbruker.

Bestemmelsen regulerer tidspunktet når en betaling virker fristavbrytende, det vil si når en betaling har vært rettidig, slik at det ikke kan gjøres gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinket betaling.

Ifølge bestemmelsen avbrytes betalingsfristen når et oppdrag er mottatt av en bank. Hvorfor en i loven har benyttet ordet bank i stedet for finansinstitusjon som i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, fremgår ikke av forarbeidene til loven. Etter Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratets syn må en legge til grunn at ordvalget ikke er ment å representere noen begrensning i forhold til tidligere praksis hvor det er lagt til grunn at forbrukerbestemmelsen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a må gjelde tilsvarende for spørsmålet om rettidig betaling av skatt og avgift. Begrepet bank må derfor tolkes utvidende og likestilles med begrepet finansinstitusjon i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a.

Bank

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

Finansinstitusjon

I Skattedirektoratets uttalelse 28. november 2001 likestilles betaling til kredittinstitusjon med betaling til bank med hensyn til betalingstidspunktet. Standpunktet begrunnes med at finansavtaleloven likestiller betaling til finansieringsforetak og kredittinstitusjoner med betaling til bank. Betalingsfristen anses altså avbrutt når betalingsoppdraget er mottatt av en finansinstitusjon. Saken gjaldt direkte betaling av skatt, men får tilsvarende anvendelse for merverdiavgift og arveavgift. Også betaling av toll- og avgiftskrav håndteres på samme måte.

Ifølge finansavtaleloven § 9 fjerde ledd gjelder ikke finansavtaleloven § 39 ved betalingstransaksjoner til og fra utlandet. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet legger til grunn at tilsvarende må gjelde i forhold til fristavbrytende betaling etter § 9-2 annet ledd bokstav a. Bestemmelsen må derfor tolkes innskrenkende til kun å omfatte betalingsoppdrag mottatt av norsk finansinstitusjon. Dersom betaling foretas fra utlandet legger etatene til grunn at tidspunktet for fristavbrytende betaling vil sammenfalle med tidspunktet for frigjørende betaling etter skattebetalingsloven § 9-2 første ledd annet punktum, det vil si når beløpet er godskrevet innkrevingsmyndighetenes bank.

Betaling fra utlandet

Spørsmålet om når et betalingsoppdrag anses mottatt er drøftet i forarbeidene til finansavtaleloven (NOU 1994: 19 s. 150) hvor det blant annet vises til at begrepet «mottatt» normalt vil være identisk med første innlevering eller registrering hos institusjonen. Videre vises det til at en ved innlevering av oppdrag over skranke normalt vil få kvittering for at oppdraget er mottatt. For papirbaserte girotjenester som ikke leveres i skranke, er det vanligvis tilrettelagt systemer for mottak, f.eks. gjennom girokasser plassert i ekspedisjonens lokaler eller bruk av brevgiro som sendes BBS direkte. Oppdrag er i disse tilfellene mottatt når det er lagt i girokassen eller det er kommet frem til BBS.

Mottatt betalingsoppdrag

Sender betaleren oppdrag ved postforsendelse, ved telefaks eller lignende, fremgår det dessuten av forarbeidene til finansavtaleloven at oppdraget ikke er mottatt før institusjonen eller dennes medhjelper har mottatt dette innenfor åpningstiden for tjenesten. Ved postforsendelse må en her ta utgangspunkt i den vanlige forretningstiden. For enkelte tjenester, f.eks. nettbank, betaling via reskontro eller kontofon, kan oppdraget innleveres helt frem til kl. 24.00. For å ha fristavbrytende virkning er det tilstrekkelig at betaler kan dokumentere at oppdraget er registrert i nettbanken før kl. 24.00, selv om bankens rutiner innebærer at det ikke foretas oppdatering og behandling av transaksjonen før på et senere tidspunkt.

Sendes betalingsoppdraget i posten, ved bruk av telefaks eller med bud

eller lignende, er det betaleren selv som må bære risikoen inntil oppdraget kommer frem og mottas i institusjonen eller hos dennes medhjelper, dersom det er avtalt at meldingen skal sendes direkte til medhjelper.

Ifølge bestemmelsens annet ledd bokstav b anses en fastsatt betalingsfrist for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsmiddel. Bestemmelsen tilsvarer finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav b. Ifølge etablert praksis anses en betaling med sjekk for å være rettidig dersom sjekken er lagt i mottakers post/brevkasse innen utløpet av betalingsfristen.

9-2.5 § 9-2 tredje ledd – Finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd

Henvisningen til finansavtaleloven § 39 tredje ledd har betydning for når fristavbrudd etter annet ledd anses skjedd dersom betalingsoppdraget som er mottatt av banken ikke skal utføres straks. Bestemmelsen har f.eks. betydning ved bruk av «forfallsmappesfunksjonen» i nettbanken eller betaling via reskontro. Fristavbruddet er i slike tilfeller ikke når oppdraget er mottatt av banken, men den avtalte betalingsdagen.

Henvisningen til finansavtaleloven § 39 fjerde ledd innebærer videre at betalingsfristen etter annet ledd ikke anses avbrutt dersom betalingsoppdraget som er mottatt av banken ikke blir gjennomført og dette skyldes betalerens eget forhold. Bestemmelsen er f.eks. aktuell når det ikke er dekning på betalerens konto eller giroen som sendes banken er uleselige, og banken derfor ikke gjennomfører betalingsoppdraget.

9-3 § 9-3. Betaling av petroleumsskatt

(1) Petroleumsskatt skal betales ved overføring av beløpet til konto for petroleumsskatt hos det skattekontor departementet bestemmer. Bestemmelsene i § 9-1 gjelder ikke.

(2) Betaling anses for å være skjedd når beløpet er godskrevet skattekontorets bank, jf. første ledd. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet skattekontorets konto. En fastsatt betalingsfrist anses for å være avbrutt når beløpet er godskrevet skattekontorets konto. Bestemmelsene i § 9-2 gjelder ikke.

9-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 13.3 og kap. 27 s. 180 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 13.1.2.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 41 og 199 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) s. 108–109. (Tilpasning pga. ROS.)

9-3.2 Generelt om § 9-3

Bestemmelsen gir særlige regler for betaling av petroleumsskatt og fastslår at slik skatt skal betales ved overføring av beløpet til det skattekontor departementet bestemmer. Bestemmelsen viderefører bestemmelsen i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt mv. Den generelle regelen om betalingsmåte i § 9-1 gjelder ikke for betaling av petroleumsskatt.

Annet ledd regulerer når betaling av petroleumsskatt anses skjedd med frigjørende virkning. Tredje punktum bestemmer at betalingsfristen først anses avbrutt når beløpet er godskrevet skattekontorets konto. Dette er en videreføring av bestemmelsen i forskrift 27. august 1998 nr. 851 om betaling av petroleumsskatt.

9-3.3 § 9-3 første ledd – Overføring til konto

Bestemmelsens første ledd har en særlig regel om betalingsmåten for petroleumsskatt og fastslår at slik skatt skal betales ved overføring av beløpet til det skattekontor departementet bestemmer. Som det fremgår under pkt. 2-3.5 er det Skatt øst som er oppkrever for petroleumsskatt og beløpet skal overføres til Skatt øst sin konto for petroleumsskatt. Det følger dermed også av bestemmelsen at det ikke er anledning til å betale denne skattearten med kontanter.

9-3.4 § 9-3 annet ledd – Fristavbrudd

Annet ledd i bestemmelsen regulerer når betaling av petroleumsskatt anses skjedd. I utgangspunktet gjelder de samme reglene som for de andre skatte- og avgiftskrav, jf. § 9-2 første til tredje punktum. I og med at betaling skal skje til konto for petroleumsskatt, jf. første ledd, er § 9-2 første ledd fjerde punktum uten betydning for betaling av petroleumsskatt.

Annet ledd tredje punktum bestemmer at betalingsfristen først anses

avbrutt når beløpet er godskrevet skattekontorets konto. Dette er en videreføring av bestemmelsen i forskrift 27. august 1998 nr. 51 om betaling av petroleumsskatt. Bestemmelsen regulerer når en betaling virker fristavbrytende, det vil si når det ikke lenger skal gjøres gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinket betaling. Bestemmelsen regulerer ikke fra hvilket tidspunkt betalingen skal anses å være skjedd med frigjøringsvirkning. Dette reguleres av bestemmelsen i annet ledd første og annet punktum.

Kapittel 10. Forfall

10-1 § 10-1. Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp

(1) Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om fastsettingen er påklaget eller brakt inn for domstolene.

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

(3) Annet ledd gjelder ikke utbetalinger etter petroleumsskatte- loven § 3 bokstav c femte ledd. Retten til motregning går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse.

10-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 180–181 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 9.6.11 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) pkt. 9.1.3.11. (Nytt tredje ledd.)

10-1.2 § 10-1 første ledd – Ubetinget betalingsplikt

Skattebetalingsloven § 10-1 første ledd fastslår en ubetinget betalingsplikt, selv om skyldneren har påklaget fastsettelsen, eller vedtaket er brakt inn for domstolene. Dette gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som er omfattet av loven. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 30 nr. 1, merverdiavgiftsloven av 1969 § 59 annet ledd og arveavgiftsloven § 33 tredje ledd. Skattebetalingsloven av 1952 har siden vedtakelsen hatt bestemmelse om ubetinget betalingsplikt, og videreførte i hovedsak eldre tilsvarende bestemmelse. For toll, merverdiavgift som oppstår ved innførsel og særavgifter er bestemmelsen ny. Formålet med bestemmelsen er at skatte- og avgiftspliktige ikke skal kunne oppnå betalingsutsettelse ved å klage eller ta ut forliksklage, jf. Innst. O. IX for 1952 s. 73. I praksis vil imidlertid skyldner ikke alltid være kjent med den ubetingede betalingsplikten i § 10-1. Et praktisk viktig eksempel hvor skyldner således gis særskilt informasjon, er ved ligningsklager. For å fjerne skattyters tvil om når kravet må betales ved en klage på ligningen, blir vedkommende i dag varslet om at eventuell restskatt forfaller til betaling til fastsatt tid, selv om ligningen er påklaget, jf. § 10-1 første ledd. Det opplyses også om at det løper forsinkelsesrenter fra opprinnelig forfall for eventuell gjenstående restskatt, med den til enhver tid gjeldende sats.

Selv om det fastslås en ubetinget betalingsplikt i første ledd, kan det forekomme visse situasjoner som medfører begrensninger i den ubetingede betalingsplikten. Et eksempel på en slik situasjon er at det foreligger

Begrensninger i betalingsplikten

åpenbare feil i ligningsbehandlingen. Der det har skjedd åpenbare feil i den elektroniske ligningsbehandlingen, vil ikke skattyter være forpliktet til å innbetale en åpenbart uriktig fastsatt restskatt. En slik type sak er beskrevet i Sivilombudsmannens årsmelding for 2003, dokument nr. 4 (2003–2004) pkt. 68 s. 211. Tilsvarende må gjelde dersom det foreligger en åpenbar og vesentlig feil i skatteoppgjøret eller i fastsettelsen av et avgiftskrav, f.eks. en summeringsfeil som medfører at kravet fremkommer som vesentlig mye større enn korrekt.

En annen situasjon som kan medføre begrensninger i skyldners plikt til å betale til forfall er at fastsettingsmyndighetene gir konkrete uttalelser om betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse, f.eks. at skyldner kan se bort fra det opprinnelige skatteoppgjøret i si helhet eller at han gis et løfte om å slippe å betale renter. Dette vil kunne oppstå i forbindelse med at fastsettingsmyndighetene skal treffe et endringsvedtak etter klage pga. feil ved det den opprinnelige ligningen eller avgiftsfastsettelsen. Et slikt tilfelle er referert i Sivilombudsmannens årsmelding for 2004, dokument nr. 4 (2004–2005) pkt. 63 s. 238.

10-1.3 § 10-1 annet ledd – Forbud mot overdragelse av tilgodebeløp

Annet ledd er et unntak fra den generelle pengekravsrettslige regel om at enkle pengekrav fritt kan overdras i likhet med andre formuesgoder. Videre åpner panteloven § 4-4 for at enkle pengekrav i utgangspunktet kan pantsettes.

Bestemmelsen i § 10-1 annet ledd oppstiller et forbud mot slik frivillig pantsettelse eller overdragelse av krav på tilbakebetaling av skatte- og avgiftsbeløp etter loven. Den er imidlertid ikke til hinder for at tredjemann kan gis panterrett i kravet ved utlegg.

Forbudet mot frivillig pantsettelse og overdragelse av tilbakebetalingskravet skal bidra til å effektivisere det offentlige motregningsrett. Dersom skyldneren fritt kan avhende eller pantsette slike tilbakebetalingskrav, kan dette vanskeliggjøre og i visse tilfeller forspille det offentliges motregningsadgang. I tillegg vil det kunne skape store praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene når de skal utbetale tilgodebeløp.

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere rett for formues- og inntektsskatt, artistskatt, petroleumsskatt, svalbardskatt fastsatt ved ligning, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 32 a, artistskatteloven § 12, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, svalbardskatteloven § 5-1 første ledd, folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, merverdiavgiftsloven av 1969 § 24 tredje ledd annet punktum og § 59 tredje ledd. Det samme gjelder for de krav som er omhandlet i skattebetalingsloven § 1-2.

Bestemmelsen er ny for krav på svalbardskatt fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, særavgifter, merverdiavgift ved innførsel og toll. Disse kravene har tidligere fulgt de alminnelige pengekravsrettslige reglene.

10-1.4 § 10-1 tredje ledd – Særregel for petroleumsskatt

§ 10-1 tredje ledd ble tilføyd ved lovendring av 15. desember 2006 nr. 85. Bestemmelsen erstatter petroleumsskatteloven § 3 bokstav c femte ledd, femte til åttende punktum. Forarbeidene til lovendringen fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 9.6.11.

Petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd gir den skattepliktige rett til å kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte kostnader (med unntak av finanskostnader) til undersøkelse etter petroleumfore-

komster. Dette gjelder så lenge beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd medfører at det ikke gjøres et generelt unntak for pantsettelse eller overdragelse for petroleumsskatt, men skatte- og avgiftsmyndighetenes motregningsadgang går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse. Bakgrunnen for særregelen for petroleumsskatt er at adgangen til pantsettelse og overdragelse av utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd bidrar til å fremme hele utbetalingsordningen hvor formålet er større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon, samt bidrar til å øke konkurransen på sokkelen gjennom å likebehandle nye og eksisterende aktører. Rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse må likevel stå tilbake for det offentliges motregningsadgang.

10-2 § 10-2. Utsatt forfall

Utløper betalingsfristen på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, utskytes fristen til nærmeste virkedag.

10-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 181 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.

10-2.2 Generelt om utsatt forfall

Bestemmelsen regulerer forfallstidspunktet når den opprinnelige betalingsfristen utløper på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag. Det vises blant annet til lov 26. april 1947 nr. 1 når det gjelder hva som er lovfestede høytidsdager. Fristen utskytes da til førstkommende virkedag. Bestemmelsen gjelder generelt for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 1 siste punktum, som henviste til ligningsloven § 3-7 nr. 4 første til tredje punktum. Tilsvarende bestemmelser var tidligere også gitt i forskrifter for andre skatte- og avgiftskrav, blant annet i særavgiftsforskriften § 6-3 tredje ledd, tolllovsforskriften pkt. 5.5.4 første ledd annet punktum, § 7-6 annet ledd i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner og § 2 annet ledd i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogner.

10-3 § 10-3. Proklama i dødsbo

Proklama som utstedes i dødsbo etter lov 21. februar 1930 om skifte kapittel 12, har ingen virkning for skatte- og avgiftskrav.

10-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.3 og kap. 27 s. 181 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.3.

10-3.2 Generelt om proklama i dødsbo

Proklama i dødsbo etter skifteloven kap. 12 har til formål å skaffe boet oversikt over avdødes forpliktelser, ved at kreditorene blir oppfordret til å melde sine krav innen en gitt frist dersom de ikke skal falle bort ved såkalt preklusjon. Preklusjon innebærer bortfall av kravet som følge av at kreditor ikke melder sitt krav i forbindelse med en offisiell lovregulert kunngjøring. Slik kunngjøring er i praksis kun av betydning i forhold til proklama i dødsbo etter skifteloven kap. 12, og bestemmelsen er derfor uttrykkelig begrenset til dette.

Utstedelse av preklusivt proklama får etter bestemmelsen i § 10-3 ikke noen virkning for skatte- og avgiftskrav. Ved dødsbobehandling må arvingene således særskilt undersøke hvorvidt avdøde hadde skatte- og avgiftsforpliktelser, selv om det utstedes proklama. Begrunnelsen for regelen er at antallet skyldnere gjør det krevende for innkrevingsmyndighetene å følge med i Norsk Lysingsblad over alle dødsbo for hele landet. Samtidig vil det ved skifte av dødsbo være nærliggende for arvingene å regne med at det alltid vil foreligge forhold som må avklares i forhold til skatte- og avgiftsmyndighetene. Svært påregnelig er dette når det gjelder forhold knyttet til personlig beskatning.

Bestemmelsen gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven, herunder renter, tilleggsskatt, tilleggsavgift mv. og viderefører tidligere bestemmelser om proklama i skattebetalingsloven av 1952 § 48a tredje ledd og merverdiavgiftsloven av 1969 § 27 annet ledd tredje punktum. Arveavgiftsloven, merverdiavgiftslovens av 1969 kap. XVI om innførsel, særavgiftsloven og tollavgivningen hadde ikke tilsvarende regler og bestemmelsen i § 10-3 er således ny i forhold til disse skatte- og avgiftskravene.

For ansvarskrav etter lovens kap. 16 er det i § 16-1 annet ledd bestemt at skattebetalingslovens regler gjelder tilsvarende så langt de passer. Proklamaregelen i § 10-3 vil derfor også komme til anvendelse for ansvarskrav.

10-4 § 10-4. Forskrifter

Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapitlet, og herunder bestemme at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense, ikke skal betales eller tilbakebetales.

10-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14 og kap. 27 s. 181 flg. og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.

Forskrifter

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

10-4.2 Generelt om forskriftshjemmelen

Bestemmelsen gir departementet adgang til i forskrift å gi regler til utfylling og gjennomføring av de enkelte bestemmelsene i kapitlet, herunder bestemme at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense, ikke skal betales eller tilbakebetales.

10-4.3 Generelt om beløpsgrenser

Før ikrafttredelsen av ny skattebetalingslov ga en rekke lovbestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen departementet myndighet til i forskrift å bestemme at skyldnere ikke behøver å betale skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense, og tilsvarende at innkrevingsmyndighetene ikke trenger å utbetale tilgodebeløp under nærmere fastsatte minstegrenser. For enkelte typer krav fremgikk beløpsgrensen direkte av loven, f.eks. § 23 nr. 1 annet punktum om restskatt i skattebetalingsloven av 1952. Det er rent praktiske hensyn som tilsier slike beløpsgrenser. Både skatte- og avgiftspliktige og innkrevingsmyndighetene bør bli spart for arbeidet med å betale og håndtere bagatellmessige beløp da kostnadene ved dette ofte vil kunne overstige beløpets størrelse. Dette er vurdert opp mot ulempen for skatte- og avgiftspliktige som ikke vil få tilbakebetalt beløp under beløpsgrensene og provenytapet for det offentlige.

Bestemmelsen gir departementet en generell hjemmel til å fastsette slike beløpsgrenser i forskrift. Det ligger dermed til rette for en felles behandling og forenkling av til dels ulike slike minstegrensebeløp etter de lovverk den nye skattebetalingsloven erstatter. Regler om beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav og renter, samt regler om avrundning er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-4-1 til 10-4-4.

10-4.4 Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav

Skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd bestemmer at skyldige skatte- og avgiftskrav samt tilgodebeløp under 100 kroner bortfaller.

Bestemmelsen omfatter hovedstol av skatte- og avgiftskrav. Eventuelle gebyrer legges til hovedstolen før vurdering mot minstegrensen. Det samme gjelder eventuelle renter etter § 11-5. Normalt vil også renter etter § 11-2

og § 11-4 vurderes sammen med hovedstol i forhold til denne grensen, da slike renter normalt beregnes og legges til økningen eller minkingen av kravet (hovedstolen) før presentasjon av krav overfor, eller utbetaling til, den skatte- og avgiftspliktige. Det forekommer imidlertid unntaksvis (av systemmessige grunner) at hovedstol og renter etter § 11-2 eller § 11-4 ikke blir behandlet under ett. Denne situasjonen reguleres av forskriften § 10-4-2 annet punktum. Forsinkelsesrenter etter §§ 11-1 og 11-3 vurderes særskilt og er omhandlet i forskriftens § 10-4-2 første punktum. Forskriften § 10-4-2 er nærmere omtalt i [pkt. 10-4.5](#).

Beløpsgrensene gjelder for hver skatte- og avgiftsart isolert. For skatt og avgift som beregnes pr. termin, f.eks. forskuddsskatt, gjelder beløpsgrensen pr. termin. Tilsvarende gjelder beløpsgrensen for den enkelte avgiftsspesifikasjon eller deklarasjon, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 annet ledd. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse for krav som er kommet under minstegrensen som en følge av delinnbetalinger, motregning mv. Skattebetalingsloven § 10-4-3 regulerer beløpsgrensen for bortskrivning eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp. Det vises til [pkt. 10-4.6](#) for beskrivelse av denne regelen.

Reglen i skattebetalingsforskriften § 10-4-1 gjelder bare for skatte- og avgiftskrav. I den grad det foreligger en ren feilinnbetaling, skal beløpet i sin helhet tilbakebetales da en feilbetaling ikke vil være et skatte- og avgiftskrav.

Hovedregelen er en felles beløpsgrense på 100 kroner, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd første punktum. Beløpsgrensen medfører en harmonisering i forhold til tidligere beløpsgrenser. Det gjelder imidlertid noen unntak fra hovedregelen. Disse er presisert i forskriftens § 10-4-1 første ledd bokstavene a til e. For unntakene må det skilles mellom skyldners betaling av et krav og skatte- og avgiftsmyndighetenes tilbakebetaling av krav.

For sjømenn som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd videreføres en generell beløpsgrense på kr 2 000, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd bokstav a.

Ved betaling av krav på toll, kredittgebyr for benyttelse av tollkreditt, merverdiavgift og særavgifter som kreves opp ved innførsel, jf. skattebetalingsloven § 10-41, er beløpsgrensen kr 50, jf. forskriften § 10-4-1 første ledd bokstav b. Denne beløpsgrensen gjelder kun ved betaling. Tilbakebetaling av krav på toll, merverdiavgift og særavgifter følger hovedregelen om en beløpsgrense på kr 100. Ved betaling av krav på alkoholholdig drikk og tobakk gjelder imidlertid ikke noen beløpsgrense. Også her gjelder 100 kroners grensen ved tilbakebetaling.

For betaling av vektårsavgift med døgnset etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger, jf. forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift § 7, er det ingen nedre beløpsgrense, jf. bokstav c. Ved tilbakebetaling er grensen kr 100.

For engangsavgift på motorvogner er beløpsgrensen kr 200 både ved betaling og tilbakebetaling, jf. bokstav d.

Tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift med redusert sats har en beløpsgrense på 50 kroner ved betaling og tilbakebetaling, jf. bokstav e.

Ny forskrift medfører at beløpsgrensen for utbetaling av tilgodebeløp på skatt heves fra kr 20 til kr 100, jf. tidligere forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 § 5 første ledd og § 8 annet ledd. Den tidligere regelen om at for mye betalt forskudd som utgjorde mer enn kr 20 og mindre enn kr 100, skulle overføres til godskrivning ved avregningen for det løpende inntektsåret, er etter dette ikke lenger aktuell. Beløpsgrensen for betaling av arbeidsgiveravgift reduseres fra kr 150 til kr 100, jf. tidligere forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 § 5 nr. 3.

**Beløpsgrense
på kr 100**

Unntak

**Tidligere
rettstilstand**

Beløpsgrensene i § 10-4-1 gjelder også for tilbakesøkningskrav etter loven § 1-3 for beløp som tidligere er utbetalt til skyldner, jf. § 10-53 om skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv. og egenretting.

Lovens formulering «...ikke skal betales eller tilbakebetales» i § 10-4 er likevel ikke til hinder for at småbeløpene inngår i den nye skatteberegningen ved endringssaker.

10-4.5 Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse

Forsinkelsesrenter etter §§ 11-1 og 11-3

Det følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-2 første punktum at forsinkelsesrenter på mindre enn 50 kroner bortfaller. Forsinkelsesrenter etter § 11-1 eller § 11-3 som er under 50 kroner skal altså ikke betales eller bli utbetalt. Bestemmelsen viderefører for så vidt gjelder forsinkelsesrenter etter § 11-1, tidligere forskrift 3. august 1994 nr. 786 § 5 til skattebetalingsloven av 1952. På toll- og avgiftsetatens område videreføres tilsvarende bestemmelser slik disse tidligere fremgikk av de ulike forskriftene på etatens område.

Beløpsgrensene gjelder for hver skatte- og avgiftsart isolert. Det er således ikke mulig å samle rentekrav under minstegrensen og fakturere disse samlet. For skatt og avgift som beregnes pr. termin, f.eks. forskuddsskatt, gjelder beløpsgrensen for renter pr. termin. Det samme gjelder for restskatt som er delt opp i betaling i to terminer. Tilsvarende gjelder beløpsgrensen for den enkelte avgiftsspesifikasjon eller deklarasjon, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 annet ledd. Dersom forsinkelsesrenter etter § 11-1 delvis dekkes ved betaling eller motregning, kan resterende forsinkelsesrenter på inntil kr 50 frafalles. For omtale av beløpsgrense for små gjenstående restbeløp som reguleres av forskriften § 10-4-3, se [pkt. 10-4.6](#).

Spesielt om rente og rentegodtgjørelse etter §§ 11-2 og 11-4

For renter og rentegodtgjørelse etter § 11-2 og § 11-4 som i særlige tilfeller oppstår som egne krav adskilt fra hovedstol, gjelder det også en minstegrense på kr 50 for betaling og utbetaling. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 10-4-2 annet punktum som sier at første punktum skal gjelde tilsvarende. Renter etter § 11-2 og § 11-4 vil normalt vurderes etter beløpsgrensen i forskriften § 10-4-1 siden slike renter i de fleste tilfeller beregnes og legges til økning eller minking av kravet (hovedstolen) før presentasjon av krav overfor, eller utbetaling til, den skatte- og avgiftspliktige. Beløpsgrensen i § 10-4-2 annet punktum vil dermed komme til anvendelse hvor det unntaksvis forekommer at hovedstol og renter splittes i to transaksjoner.

10-4.6 Beløpsgrense for bortskrivning eller inntektsføring av små gjenstående restbeløp

Det følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-3 at restbeløp under kr 50 kan frafalles og at skatte- og avgiftspliktige heller ikke har krav på å få utbetalt restbeløp under kr 50. Bestemmelsen fastslår videre at slike beløp henholdsvis kan utgiftsføres eller inntektsføres i regnskapet.

Slike restbeløp, som f.eks. kan oppstå der en mottatt innbetaling ikke dekker kravet fullt ut eller hvor det skjer en mindre korrigerende av et tidligere innbetalt krav, vil ikke fanges opp av reglene om minstegrenser etter § 10-4-1 siden grensene der gjelder krav eller tilgodebeløp idet de oppstår eller fastsettes.

Bestemmelsen er begrunnet i de samme hensyn som de øvrige bestemmelsene om minstegrenser, nemlig å unngå transaksjonskostnader med bagatellmessige beløp.

10-4.7 **Avrundingsregel**

Ved beregning av skatte- og avgiftskrav avrundes beløpet ned til nærmeste hele krone. Tilsvarende gjelder ved beregning av forsinkelsesrenter. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 10-4-4. Bestemmelsen vil medføre at skatte- og avgiftsregnskapene ikke vil inneholde øre. Dette er en videreføring av tidligere regler og praksis. Som eksempel kan vises til tidligere § 8 i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 på merverdiavgiftsområdet. Ved endring i utskrevet forskudd på skatt etter §§ 10-20-2, 10-20-3 og 10-20-4 skal hver termin av den endrede skatten være i hele kroner.

Ved utregning av arbeidsgiveravgift avrundes beløpet ned til nærmeste hele krone pr. sone.

10-10 § 10-10. Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

(1) Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatte- og avgiftsplikten. Tidspunktet for innlevering av oppgave følger for forskuddstrekk av § 5-11 og for arbeidsgiveravgift av folketrygdloven § 24-3.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte skattytere eller situasjoner.

10-10.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4 og kap. 27 s. 182 flg. og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.4.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-10-1 til 10-10-5.

10-10.2 Generelt om forfall forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Lovens § 10-10 første ledd første punktum regulerer når forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift forfaller til betaling. Loven har innført prinsippet om at egendeklarte krav forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatte- og avgiftsplikten, noe som er en endring i forhold til tidligere rett. Hovedregelen om sammenfallende terminvise forfall for oppgjør av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift er videreført. Unntakene fra terminvis oppgave og forfall for spesielle grupper arbeidsgivere er i det vesentlige videreført i ny lov og forskrift.

10-10.3 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for forskuddstrekk

Etter § 10-10 første ledd første punktum skal arbeidsgiver sende oppgjør for forskuddstrekk til den tid som er fastsatt for levering av oppgave over skatte- og avgiftsplikten. Oppgjørsfristen fremgår således ikke direkte av forfallsbestemmelsen i § 10-10. Forfallstidspunktet fremgår ved henvisningen til lovens § 5-11 som regulerer fristen for levering av oppgave. Frist for betaling av forskuddstrekk er knyttet til seks faste terminforfall for året, slik at oppgaveplikt og oppgjørsplikt er den 15. i påfølgende måned for de to foregående hele måneder. De seks terminforfallene vil dermed være 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Fristen 15. januar vil omfatte oppgjør for de to siste månedene i foregående år. Se nærmere foran i kommentarene til § 5-11.

For forskuddstrekk viderefører § 10-10 skattebetalingsloven av 1952 § 12 nr. 1 første ledd om forfallsfrist for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekket og tidligere forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for forskuddstrekk mv. (oppgjørskriften) § 7 nr. 1. Sistnevnte forskriftsbestemmelse medførte tidligere et avvik mel-

lom forfallstidspunktet og oppgavefristen. Etter denne bestemmelsen skulle terminoppgave leveres 15. januar, 8. mars, 8. mai, 8. juli, 8. september og 8. november. Etter ny lov vil det som nevnt være sammenfall mellom oppgavefrist og frist for betaling.

10-10.4 § 10-10 første ledd – Hovedregel om forfall for arbeidsgiveravgift

Etter § 10-10 første ledd første punktum er frist for oppgjør av arbeidsgiveravgiften – i likhet med for forskuddstrekket – også bestemt ved henvisning til reguleringen av oppgavefristen.

Plikten for arbeidsgiver til å levere oppgave fremgår av folketrygdloven § 24-3 første ledd. Arbeidsgivere skal av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift for hver oppgjørperiode og gi oppgave over beregningen til vedkommende skatteoppkrever. Fristen for levering av oppgave er ved ny lov bestemt ved henvisning fra folketrygdloven § 24-3 første ledd til ny skattebetalingslov § 5-11 første ledd.

Forfall for oppgjør av arbeidsgiveravgift blir dermed sammenfallende med fristen for innlevering av terminoppgaven. Etter § 10-10 første ledd, jf. folketrygdloven § 24-3 første ledd og skattebetalingsloven § 5-11 første ledd blir dermed forfall for oppgjør av arbeidsgiveravgiften den samme som for forskuddstrekket. Arbeidsgiver skal sende oppgjør for arbeidsgiveravgift de to foregående månedene 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Hovedregelen om forfall for arbeidsgiveravgift kommer også til anvendelse ved forsinket levering av oppgave og ved såkalt førstegangsfastsettelse av arbeidsgiveravgift. Dette er presisert i skattebetalingsforskriften § 10-10-5. For en førstegangsfastsettelse, det vil si en fastsettelse som ikke innebærer endring i tidligere oppgave eller vedtak, kommer dermed ikke reglene om forfall etter vedtak om endring mv. i § 10-53 til anvendelse. Hovedregelen i § 10-10 om forfall for arbeidsgiveravgift kommer også til anvendelse i tilfeller der en oppgave som innebærer en endring i forhold til den først leverte oppgaven, mottas hos skatte- og avgiftsmyndighetene før oppgavefristen for terminen er utløpt. Den nye oppgaven vil altså ikke bli ansett som en egenretting i relasjon til § 10-53 så lenge den er innkommet før utløpet av den ordinære oppgavefristen for vedkommende termin.

10-10.5 § 10-10 annet ledd – Unntak fra terminvise forfall – forskriftshjemmel

§ 10-10 annet ledd gir departementet adgang til å gi regler om avvikende forfallstidspunkt for enkelte skattytere eller situasjoner. Denne bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 12 nr. 1 fjerde ledd. Bestemmelser om unntak fra hovedregelen om terminforfall er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-10-1 til 10-10-5, se omtalen av forskriftsbestemmelsene i pkt. 10-10.4 og 10-10.6 til 10-10.9.

10-10.6 Forfallsfrist for forskuddstrekk ved fiske og fangst

Skattebetalingsforskriften § 10-10-1 gir en særbestemmelse om innberetning og innbetaling av skattetrekk for fiske- og fangstnæringen. Arbeidsgivere innen denne næringen skal sende beløp som er trukket samtidig med at det inngis oppgave etter § 5-11-7. Sistnevnte bestemmelse sier at arbeidsgivere innen fiske- og fangstvirksomhet skal gi oppgave som viser foretatt forskuddstrekk ved hvert lottoppgjør med avregning til lottakerne.

Tilsvarende gjelder oppgave for beregnet arbeidsgiveravgift. Oppgave skal gis senest når vedkommende fiske eller fangst er slutt og oppgjør er mottatt for solgt fangst.

Skattebetalingsforskriften § 10-10-1, jf. § 5-11-7 viderefører § 23 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for forskuddstrekk mv. (oppgjøringsforskriften).

Den tidligere ordningen med sikringstrekk for fiske- og fangstvirksomhet ble opphevet med virkning fra 1. januar 2001, og unntaket fra beregning av forsinkelsesrenter ved for sen innbetaling av skattetrekk ble opphevet med virkning fra 1. juli 2006.

10-10.7 Utbetalinger i medhold av lønnsgarantiloven

I skattebetalingsforskriften § 10-10-2 er det gitt en særbestemmelse om forfallsfrist for forskuddstrekk i beløp utbetalt i medhold av lønnsgarantiloven. Når det er foretatt forskuddstrekk i slike beløp, kan terminvis oppgjør for forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 10-10, jf. § 5-11 utsettes til 15. januar i året etter inntektsåret. Oppgjøret pr. 15. januar skal i så fall omfatte alt forskuddstrekk som er foretatt i det foregående inntektsåret. Dette er en videreføring av § 3 i forskrift 3. september 1981 nr. 9075.

Det kan nevnes at sistnevnte forskrift §§ 1 og 2 om fritak for trekkplikt i betalinger under kr 4 000 og fritak for trekkplikt i feriepenger er videreført i skattebetalingsforskriften § 5-4-4.

10-10.8 Forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av forenklede oppgjørsordninger mv.

Det gjelder forenklede oppgjørsordninger for enkelte arbeidsgivere som ikke driver næringsvirksomhet. Ordningene gjelder på visse vilkår både for private arbeidsgivere og for frivillige og organisasjoner. De nærmere vilkårene for bruken av de ulike forenklede ordningene omtales ikke her. Det er utgitt egen brosjyre om lønnsarbeid i hjemmet, se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren. I tillegg er det gitt veiledning for bruk av ordningen på skjema RF 1049. Videre er det utgitt en egen brosjyre om «Skatt for institusjoner som ikke har erverv til formål (skattefrie organisasjoner, herunder veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon)», se www.skatteetaten.no. Brosjyren kan også fås hos skatteoppkreveren og på skattekontoret. Det er gitt veiledning for bruk av denne ordningen på skjema RF 1062.

Skattebetalingsforskriften § 10-10-3 gir regler om forfall for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift ved bruk av de ulike forenklede oppgjørsordningene. Bestemmelsen er en videreføring av tidligere regler i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (oppgjøringsforskriften) § 13.

Forskriften § 10-10-3 angir i første ledd forfall for forskuddstrekk for arbeidsgivere som leverer oppgaver i henhold til regler om særskilte oppgjørsordninger etter skattebetalingsforskriften § 5-11-3. Følgende særlige ordninger reguleres i § 5-11-3:

- ordning med årlig oppgjør (annet ledd)
- ordning med innberetning for hvert oppgjør for private arbeidsgivere og veldedige eller allmenntilgitt institusjoner eller organisasjoner (tredje og fjerde ledd)
- forskuddstrekk i avkastningen av spare delen av en livsforsikring (femte ledd)
- forskuddstrekk i utbytte til utenlandske aksjonærer og i utbyttekom-

Forskuddstrekk

Særlige oppgjørsordninger regulert i forskriften § 5-11-3

pensasjon til utenlandsk utlåner etter skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd (sjette ledd).

Forskuddstrekket forfaller i disse tilfellene til betaling samme dag som det skal leveres oppgave etter § 5-11-3.

I annet ledd i § 10-10-3 angis på tilsvarende måte forfall for arbeidsgiveravgift for arbeidsgivere som leverer terminoppgave etter forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 5. Etter § 5 annet ledd i nevnte forskrift kan arbeidsgivere som bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, og hvor samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger kr 60 000 i løpet av året, innen 15. januar året etter inntektsåret levere en terminoppgave over samlet arbeidsgiveravgift som er beregnet foregående år. Denne ordningen med årlig innberetning er begrenset til utbetalinger som ikke er fradragsberettiget ved ligningen, med unntak for utbetalinger som gjelder pass og stell av barn.

Arbeidsgiveravgiften forfaller i disse tilfellene til betaling samme dag som det etter reglene i § 5 i forskriften skal levers oppgave over avgiften.

Dersom de samlede lønnsutbetalinger overstiger kr 60 000 i løpet av året, skal arbeidsgiveren ved førstkommande oppgavefrist etter folketrygdloven § 24-3 første ledd beregne og levere terminoppgave på grunnlag av samlede avgiftspliktige utbetalinger som da er foretatt. For senere terminer i året gjelder de ordinære oppgavefristene etter folketrygdloven § 24-3 første ledd.

Videre omhandler forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden oppgaveplikten for arbeidsgiveravgift for private arbeidsgiver og veldedig eller allmenntilgjort institusjon eller organisasjon i hhv. § 5 tredje og fjerde ledd.

10-10.9 Grense for innberetningsplikt

Når samlede lønnsutbetalinger fra en og samme arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000 kreves dette ikke lønnsinnberettet, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 § 1 første ledd første punktum.

Etter forskriften § 1 første ledd annet punktum er det gitt en særregel om grense for hva som skal innberettes når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Dersom årlige lønnsutbetalinger i disse tilfellene ikke overstiger kr 4 000 kreves dette ikke innberettet. (For inntektsårene 2007 og 2008 var beløpsgrensen kr 2 000. Før inntektsåret 2007 var grensen på kr 1 000.) For skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd (institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål mv.), gjelder også en beløpsgrense for innberetningsplikten på kr 4 000, jf. forskriften § 1 tredje ledd. (Denne ble med virkning fra og med inntektsåret 2008 forhøyet fra kr 2 000 til kr 4 000.)

Overskrides de ovennevnte beløpsgrensene skal hele beløpet lønnsinnberettes, og således være gjenstand for skattetrekk og eventuelt arbeidsgiveravgift.

Arbeidsgiveravgift

10-11 § 10-11. Lønnstrekk til Svalbard

Lønnstrekk av inntekt på Svalbard for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatteplikten etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard § 5-2.

10-11.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4.1.3 og kap. 27 s. 182 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.

10-11.2 Forfall for lønnstrekk til Svalbard

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-11 regulerer forfall for lønnstrekk til Svalbard. Bestemmelsen, som erstatter den tidligere forfallsregelen inntatt i svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd tredje punktum, fastslår at lønnstrekk av inntekt på Svalbard for en periode «forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatteplikten etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard § 5-2».

I henhold til svalbardskatteloven § 3-2 skal skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstavene a, b og c beregnes med en prosentvis fastsatt del av ytelsenes bruttoverdi. Det følger videre av lovens § 5-2 at arbeidsgiver skal gjøre fradrag for skatt i lønn, pensjoner og andre ytelser etter § 3-2 ved utbetaling. Oppgavefristen for skatt til Svalbard fastsatt ved slikt lønnstrekk, følger av femte ledd i § 5-2 hvor det fremgår at arbeidsgiver skal levere terminvis oppgave over foretatt lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard «senest en måned etter utløpet av terminen». Hver termin omfatter seks kalendermåneder og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli, jf. § 5-2 femte ledd annet punktum.

Det er Skatt nord som er skattekontor og skatteoppkrever for Svalbard, jf. § 2 i forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard og departementets delegeringsvedtak inntatt i skattebetalingsforskriften § 2-3.

10-12 § 10-12. Artistskatt

Artistskatt for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatteplikten. Tidspunktet for innlevering av oppgave følger av lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. § 11.

10-12.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.4.1.4 og kap. 27 s. 182 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.

10-12.2 Forfall for artistskatt

Artistskatteloven gjelder beregning og oppgjør av skatt på bruttoinntekter til utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket, på norsk registrert fartøy eller på norsk kontinentalsokkel, jf. lovens § 1. Den som utbetaler bruttoinntekten, skal av eget tiltak sørge for at forskuddstrekk foretas og innbetales, jf. artistskatteloven § 7 første ledd.

Etter skattebetalingsloven § 10-12 er forfallstidspunktet for artistskatt «samme dag som det skal leveres oppgave over skatteplikten», det vil si senest syv dager etter at trekk er foretatt, jf. artistskatteloven § 11 annet ledd slik denne lyder etter endringene i forbindelse med ny skattebetalingslov. Tidligere var fristen for innlevering av oppgave over artistskatt senest første virkedag etter at trekket var foretatt. Denne fristen fremgikk av § 4-1 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

10-20 § 10-20. Forskuddsskatt

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter. Bli forskuddsskatten utskrevet så sent at en eller flere terminer er passert, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(2) Skatteoppkreverne kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte. Det samme gjelder når skattyter i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt av inntekt opptjent i utlandet, og inntekten er gjenstand for forskuddstrekk etter interne regler.

(3) Forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(4) Bli en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om forfall når det skjer endringer i utskrivningen av forskuddsskatt.

(6) Stortinget kan gi regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, eller overlate til departementet å gi slike regler.

10-20.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 182–183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.5.

Forskrifter

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

10-20.2 Generelt om forfall for forskuddsskatt

Skattebetalingsloven § 10-20 gir bestemmelser om forfall for forskuddsskatt, både for personlige og upersonlige skattytere. Nærmere bestemmelser om grunnlaget for og utskrivningen av forskuddsskatt er gitt i skattebetalingsloven kap. 6 og forskriftsbestemmelsene til kapittelet.

10-20.3 § 10-20 første ledd – Forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-20 første ledd første punktum bestemmer at forskuddsskatten forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. mai,

15. september og 15. november i inntektsåret. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 1 første punktum.

Første ledd annet punktum bestemmer at forskuddsskatt under 2 000 kroner skal betales i en termin 15. mai. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 1 annet punktum, men beløpsgrensen er økt fra 1 000 kroner til 2 000 kroner.

Første ledd tredje punktum bestemmer at betaling ikke kan kreves før det er gått tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt den skattepliktige. Formålet med bestemmelsen er å unngå at forskuddsskatten forfaller før skattyter har mottatt meldingen. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 2 første punktum.

Første ledd fjerde, femte og sjette punktum regulerer forfallstidspunktet for forskuddsskatt når utskrivningen skjer så sent at en eller flere av de fastsatte forfallsterminer er passert. Skjer dette fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Denne beløpsgrensen er justert på samme måte som i første ledd annet punktum. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter. Dette er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 2 annet og tredje punktum og § 20 nr. 3.

10-20.4 § 10-20 annet ledd – Fastsetting av forfallsterminene

Annet ledd første punktum bestemmer at skatteoppkreveren kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte. Denne bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 5.

Etter annet ledd annet punktum kan skatteoppkreveren også fastsette forfallsterminene for skattytere som får utskrevet forskuddsskatt av inntekt som normalt er gjenstand for forskuddstrekk. Bestemmelsen er ny og har sin bakgrunn i en problemstilling for skattytere som er bosatt i Norge, men som har sin inntekt fra arbeidsgivere i Finland eller Sverige og derfor betaler forskuddsskatt. For disse såkalte grensegjengerne gjelder særlige regler i henhold til den nordiske skatteavtalen. En nærmere redegjørelse for hvem som er å anse som grensegjenger er gitt i Lignings-ABC 2009/10 s. 596 flg. Som en konsekvens av at disse skattyterne betaler forskuddsskatt, skal de etter de gjeldende regler betale en halvpart av skatten innen 15. mai i inntektsåret.

For dem som mottar månedlige lønnsutbetalinger, kan betalingsreglene for forskuddsskatt gi uheldige utslag. Dette gjelder særlig dem som får utbetalt månedslønnen etter den femtende i måneden. Slike skattytere vil bare ha mottatt fire tolvtedeler av forventet årsinntekt fram til forfall for andre termin av forskuddsskatten. Etter annen termin skal halvparten av skatten være betalt. Det vil si at en forholdsvis høy andel av skatten skal være betalt uten at skattyter har mottatt en tilsvarende høy andel av inntekten. Det samme gjør seg i noen grad gjeldende for siste termin, da hele skatten skal betales, mens bare ti tolvtedeler av inntekten er mottatt. I tilfeller som nevnt gis skatteoppkreveren adgang til å utsette forfallstidspunktene for forskuddsskatten. Se nærmere om bakgrunnen for regelen i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) pkt. 14.5.2.

10-20.5 § 10-20 tredje ledd – Forskuddsskatt for upersonlige skattytere

§ 10-20 tredje ledd regulerer forfall for forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Forskuddsskatt for disse forfaller til betaling i to like store terminer

15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Dette er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 27 nr. 2. Etter annet punktum forfaller forskuddsskatten for upersonlige skattytere tidligst tre uker fra den dag da melding om skatten ble sendt den skattepliktige. Formålet er å unngå at forskuddsskatten forfaller før den skattepliktige er underrettet om kravet. Dette er en videreføring av skattebetalingsloven 1952 § 27 nr. 10 annet ledd.

Begrepet forhåndsskatt som ble brukt i skattebetalingsloven av 1952 er nå erstattet med begrepet forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Samtidig har en også gått bort fra begrepet etterskuddspliktige. Se nærmere om bakgrunnen for dette i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) pkt. 6.1.1 og 6.1.3. Nærmere omtale av begrunnelsen for endring av det tidligere begrepet forhåndsskatt for selskaper og andre upersonlige skattytere er gitt i kommentarene til kap. 6 foran. Tilsvarende gjelder endringen av det tidligere begrepet resterende skatt for etterskuddspliktige til restskatt for upersonlige skattytere, se nærmere om restskatt nedenfor i kommentarene til § 10-21.

10-20.6 § 10-20 fjerde ledd – Fremskutt forfall ved betalingsmislighold

§ 10-20 fjerde ledd har en bestemmelse om fremskutt forfall for resterende terminer ved betalingsmislighold. Blir en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling. Dette gjelder både for personlige og upersonlige skattytere. Bestemmelsen er en videreføring av bestemmelsene i skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 4 og § 27 nr. 10 tredje ledd.

10-20.7 § 10-20 femte ledd – Avvikende forfall ved endringer i utskrivningen av forskuddsskatt

§ 10-20 femte ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivningen av forskuddsskatt. Slike regler er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 10-20-1 til 10-20-4. Disse bestemmelsene er en videreføring av de tidligere bestemmelsene i forskrift 11. mars 1957 nr. 9837 om forfall ved endring i forskuddsskatt og forskrift 26. februar 1975 nr. 9872 om forfall ved endring i forhåndsskatt.

10-20.7.1 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-1 gir en bestemmelse om forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir forhøyd, fordeles det beløp skatten er forhøyd med (tillegget) likt til betaling ved de fire ordinære terminene 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret, jf. § 10-20 første ledd. Dersom melding om forhøyelsen er sendt til skattyter senere enn tre uker før en eller flere av de ordinære forfallsterminene, forfaller tillegget til betaling med like store beløp ved hver av de gjenstående terminer. Dersom meldingen er sendt senere enn 24. oktober i inntektsåret, forfaller tillegget i sin helhet til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

I forskriften § 10-20-1 annet ledd bestemmes at dersom tillegget er på under kr 2 000 forfaller det til betaling 15. mai. Men når meldingen om forhøyelsen er sendt senere enn tre uker før 15. mai, forfaller tillegg under kr 2 000 i sin helhet til betaling 15. september. Er melding sendt senere

enn tre uker før 15. september, forfaller tillegget til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-1 tredje ledd.

Skattebetalingsforskriften § 10-20-1 viderefører forskrift 11. mars 1957 nr. 9837 om forfall ved endring i forskuddsskatt § 2.

10-20.7.2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-2 gir en bestemmelse om forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir forhøyd, forfaller det beløpet som skatten er forhøyd med (tillegget) til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret, jf. bestemmelsens første ledd. Dersom melding om forhøyelsen er sendt skattyter senere enn tre uker før 15. februar, forfaller tillegget i sin helhet til betaling 15. april. Dersom meldingen er sendt senere enn 24. mars i året etter inntektsåret, forfaller tillegget til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-2 annet ledd.

Skattebetalingsforskriften § 10-20-2 viderefører forskrift 26. februar 1975 nr. 9872 om forfall ved endring i forhåndsskatt § 2.

10-20.7.3 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-3 gir en bestemmelse om forfall ved nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir satt ned etter skattebetalingsloven § 6-3 fjerde eller femte ledd, skal hver termin av den utskrevne skatten reduseres med samme beløp, jf. § 10-20-3 første ledd. Dersom forskuddsskatten tidligere er forhøyet, skal likevel terminer av tillegget settes ned før terminer av den opprinnelig utskrevne skatten, og senere tillegg skal settes ned før tidligere tillegg.

Blir utskrevet forskuddsskatt som forfaller til betaling i mer enn to terminer, satt ned til mindre enn 2 000 kroner, forfaller den nedsatte skatten i sin helhet til betaling på forfallsdagen for siste termin av den tidligere utskrevne skatten, jf. bestemmelsens annet ledd.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. forskriften § 10-20-3 tredje ledd.

Skattebetalingsforskriften § 10-20-3 viderefører forskrift 11. mars 1957 nr. 9837 § 3 nr. 1-3.

10-20.7.4 Forfall ved nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-20-4 gir en bestemmelse om forfall av nedsatt forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Når utskrevet forskuddsskatt for slike skattytere blir satt ned, skal hver termin av den utskrevne skatten reduseres med samme beløp, jf. bestemmelsens første ledd. Dersom forskuddsskatten er forhøyet, skal likevel terminer av tillegget settes ned før terminer av den opprinnelig utskrevne skatten, og senere tillegg skal settes ned før tidligere tillegg.

Hvis en termin av tillegget ikke blir betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling, jf. bestemmelsens annet ledd.

Skattebetalingsforskriften § 10-20-4 viderefører forskrift 26. februar 1975 nr. 9872 § 3 nr. 1 og 2.

10-20.8 § 10-20 sjette ledd – Særregler om differensiering av terminer for forskuddsskatt

Etter § 10-20 sjette ledd kan Stortinget gi regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, eller overlate til departementet å gi slike regler. Dersom skattesatsene mv. skulle bli endret etter at forskuddsutskrivningen er gjennomført, vil det med grunnlag i nevnte bestemmelse være mulig å gi endringen virkning allerede på forskuddsstadiet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 annet ledd. Kompetansen til å gi slike særregler var tidligere delegert til Skattedirektoratet.

10-21 § 10-21. Restskatt

(1) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattematelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere.

(2) Blir første termin av restskatten ikke betalt ved forfall, forfaller annen termin til betaling samtidig med første termin.

(3) Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattematelisten er kunngjort.

10-21.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.5.

Forskrifter

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

10-21.2 Generelt om forfall for restskatt

Når utlignet skatt utgjør et større beløp enn det forskuddet som godskrives skattyteren ved avregningen, blir det manglende beløpet å innbetale som restskatt, jf. skattebetalingsloven § 7-2 annet ledd. Se nærmere om dette under kommentarene til lovens § 7-2. Skattebetalingsloven § 10-21 gir bestemmelser om forfall av restskatten for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

10-21.3 § 10-21 første og annet ledd – Forfall for restskatt for personlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-21 første ledd regulerer forfall for restskatt for personlige skattytere. For slike skattytere forfaller restskatten til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattematelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere. Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 23 nr. 3 og 4 om forfall for restskatt for personlige skattytere som oppstår ved den ordinære avregningen.

Blir første termin av restskatten ikke betalt ved forfall, forfaller annen termin til betaling samtidig med første termin, jf. § 10-21 annet ledd. Denne bestemmelsen erstatter skattebetalingsloven av 1952 § 20 nr. 4. Bestemmelsen er noe omformulert uten at det er tilsiktet materielle endringer.

10-21.4 § 10-21 tredje ledd – Forfall for restskatt for upersonlige skattytere

Skattebetalingsloven § 10-21 tredje ledd regulerer forfall for restskatt for upersonlige skattytere. Restskatt for slike skattytere forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort. Bestemmelsen viderefører § 27 nr. 6 i skattebetalingsloven av 1952.

Begrepet resterende skatt som ble brukt i skattebetalingsloven av 1952 er nå erstattet med restskatt for upersonlige skattytere. Samtidig har en også gått bort fra begrepet etterskuddspliktige. Se nærmere om bakgrunnen for dette i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) pkt. 6.1.1 og 6.1.3. Det vises også til omtale av begrepsendringen fra etterskuddspliktig i pkt. 10-20.5 og i pkt. 4-1.3.1.

10-21.5 Konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere

Skattebetalingsforskriften § 10-21-1 gir en bestemmelse om forfall for utliknet skatt for konkurs- og administrasjonsbo for upersonlige skattytere. For slike bo som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a, og som etter forskriften § 6-5-5 er unntatt fra plikten til å betale forskuddsskatt, forfaller utliknet skatt i sin helhet til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort. Er utliknet skatt for slike boer fastsatt ved forhåndsligning, gjelder bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav d.

Bestemmelsen viderefører i prinsippet forfallsbestemmelsen i Finansdepartementets bestemmelse av 14. november 1974 nr. 1 annet punktum om unntak fra reglene om forhåndsskatt. Videreføringen innebærer at slike boer fortsatt vil være undergitt en fullstendig etterskuddsordning for betaling av skatt.

10-22 § 10-22. Petroleumsskatt

(1) **Terminskatt forfaller til betaling 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i ligningsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om terminskatten ble sendt skattyter.**

(2) **Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattemeldingen er kunngjort.**

(3) **Departementet kan i forskrift gi avvikende regler om forfall når det skjer endringer i utskrivningen av terminskatt.**

10-22.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.5 og kap. 27 s. 183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.5.
- Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. kap. 5 og Innst. O. nr. 70 (2007–2008) kap. 5. (Endring av petroleumsskatteloven § 7.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3.6. (Endring av forfallsfristene i første ledd ihht. til ny petroleumsskattelov § 7.)

Forskrifter

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

10-22.2 § 10-22 første ledd – Terminskatt

Skattebetalingsloven § 10-22 første ledd, slik den opprinnelig lød, fastslo at terminskatt utskrevet i medhold av petroleumsskatteloven forfalt til betaling i to like store terminer, 1. oktober i inntektsåret og 1. april i ligningsåret. Bestemmelsen erstattet petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 annet ledd.

Ved lov 27. juni 2008 nr. 56 om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattekasting av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) ble forfallsfristene for terminskatter endret. Antallet betalingsterminer ble øket fra to til seks, med forfall jevnt utover året, 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret, og 1. februar, 1. april og 1. juni i ligningsåret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008. For en nærmere begrunnelse for endringen vises det til Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) kap. 5.

Beløpet som blir betalt inn skal være likt for de tre første terminene, og også likt, men eventuelt på et annet nivå for de tre siste terminene. Dette innebærer at det bare er mulig å endre størrelsen på utskrevet terminskatt frem til forfallstid for fjerde termin og da med virkning for de tre siste terminene, jf. § 7 nr. 3. Videre kan skattyter ved forfall for andre termin, med virkning for de tre første terminene (og ved femte termin med virkning for de tre siste terminene) betale inn tillegg til utskrevet terminskatt, dersom denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes utlignet, se § 7 nr. 4.

Som en følge av endringene i petroleumsskatteloven § 7 ble det i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) forelått nødvendige tilpasninger i § 10-22 første ledd og ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100 ble bestemmelsen endret i samsvar med de foretatte endringene i petroleumsskatteloven.

10-22.3 § 10-22 annet ledd – Restskatt

Annet ledd gir en bestemmelse om forfall for restskatt etter petroleumsskatteloven. Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort. Bestemmelsen er en videreføring av petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 tredje ledd. Begrepet resterende skatt er erstattet med begrepet restskatt i tråd med lovens terminologi for øvrig, se omtale av begrepsendringer under [pkt. 10-21.4](#) med henvisninger.

10-22.4 § 10-22 tredje ledd – Forskriftshjemmel

§ 10-22 tredje ledd gir departementet myndighet til i forskrift å fastsette avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivingen av terminskatt.

Skattebetalingsforskriften § 10-22-1 omhandler melding om og forfall for terminskatt. Det følger av bestemmelsen at endringer i utskrevet terminskatt forfaller til betaling sammen med eller kommer til fradrag ved betaling av 6. termin. Dersom meldingen er sendt senere enn tre uker før forfall for 6. termin, forfaller forhøyelsen til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt. Bestemmelsen er en videreføring av forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 2.

10-30 § 10-30. Innenlands merverdiavgift

(1) Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 15-8.

(2) Beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding etter merverdiavgiftsloven § 15-14 annet ledd.

10-30.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 14.6 og kap. 27 s. 183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 14.1.6.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 197 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) kap. 20. (Inntatt henvisning til merverdiavgiftsloven av 1966 § 31a.)
- Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift kap. 13 s. 85. (Endring av henvisningen i første ledd pga. ny merverdiavgiftslov. Nytt annet ledd.)

Forskrifter

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

10-30.2 § 10-30 første ledd – Forfall innenlands merverdiavgift

Skattebetalingsloven § 10-30 første ledd regulerer forfallstidspunktet for innenlands merverdiavgift. Fristen for innbetaling er sammenfallende med fristene for innlevering av omsetningsoppgaver (oppgavefristene), jf. merverdiavgiftsloven § 15-8. Forfallsregelen i § 10-30 første ledd er en videreføring den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven av 1969 § 34 første ledd.

Selv om en omsetningsoppgave (hovedoppgave) ikke innleveres innen oppgavefristen i merverdiavgiftsloven, må merverdiavgiftskravet likevel betales innen denne fristen for at betalingen skal skje til forfall. Betaling etter fristen medfører at det løper forsinkelsesrenter på kravet. § 10-30 kommer også til anvendelse for merverdiavgift fastsatt ved skjønn på grunn av manglende eller forsinket innlevering av omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav a. Fastsettelse ved skjønn benyttes når avgiftspliktige ikke har levert omsetningsoppgave innen oppgavefristen, men avgiftsmyndighetene finner at vedkommende skylder merverdiavgift for terminen. Med førstegangsskjønn menes fastsettelse som ikke innebærer endring i tidligere oppgave eller vedtak.

Selv om skjønnsvedtaket fattes etter utløpet av oppgavefristen, vil opprinnelig oppgavefrist være avgjørende for når det skjønnsfastsatte merverdiavgiftskravet anses forfalt til betaling. Det samme gjelder når oppgave kommer forsinket inn fra avgiftspliktige. I slike tilfeller vil det således løpe forsinkelsesrenter på kravet fra det som er ordinært forfallstidspunkt etter § 10-30. En presisering av forfallstidspunktet for merverdiavgiftskrav i slike tilfeller følger av skattebetalingsforskriften § 10-30-1.

Hovedoppgave

Merverdiavgift fastsatt ved skjønn

10-30.3 Generelt om oppgaveplikten

Omsetningsoppgave

Etter merverdiavgiftsloven § 15-1 skal avgiftssubjektet levere omsetningsoppgave som bl.a. skal vise samlet omsetning og uttak, og en avregning av utgående og inngående merverdiavgift. Omsetningsoppgave skal leveres for hver termin, selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-7 første ledd. Omsetningsoppgaven består av en oppgavedel og en betalingsdel. Oppgavedelen skal fylles ut og kan sendes inn på papir til sentralt oppgavemottak i Mo i Rana eller elektronisk til www.altinn.no innen utløpet av oppgavefristen.

Alminnelig oppgavetermin

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-2 at omsetningsoppgave som hovedregel skal leveres seks ganger i året. Alminnelig oppgavetermin er således to måneder. Første termin omfatter januar og februar, annen termin mars og april, tredje termin mai og juni osv.

Særlige oppgaveterminer

Merverdiavgiftsloven §§ 15-3, 15-4 og 15-6 har særregler om terminens lengde for bestemte grupper avgiftspliktige. Dette gjelder ved lav omsetning, primærnæringer, og mottakere av fjerntleverbare tjenester. § 15-3 bestemmer at skattekontoret kan samtykke i at oppgaveterminen ved lav omsetning er kalenderåret. I § 15-4 bestemmes det at avgiftssubjekt innen fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer skal levere omsetningsoppgave en gang i året. For mottakere av fjerntleverbare tjenester er oppgaveterminen 3 måneder og følger kvartalsvis.

Kortere oppgaveterminer

Skattekontoret kan i visse situasjoner samtykke til kortere oppgaveterminer enn hovedreglene tilsier, jf. merverdiavgiftsloven § 15-5. Etter § 15-5 første ledd kan det samtykkes til at omsetningsoppgaven skal leveres tolv ganger i året i tilfeller hvor inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 25 prosent. Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift med inntil 50 prosent, kan skattekontoret samtykke i kortere terminer enn månedlige oppgaveterminer. Innen primærnæringer kan skattekontoret samtykke i at de alminnelige to måneders oppgaveterminene skal følges, jf. § 15-5 tredje ledd.

Se nærmere om oppgaveplikten mv. i Merverdiavgiftshåndbokens 6. utgave 2010 kap. 15.

Når kalenderåret er oppgavetermin, er oppgavefristen to måneder og ti dager. Oppgavefristen er tre måneder og ti dager, jf. § 15-8 første ledd tredje punktum.

For mottakere av fjerntleverbare tjenester er oppgaveterminen 3 måneder og følger kvartalsvis. Fristen for innlevering og betaling er som for de som er registrert, det vil si en måned og 10 dager etter utløpet av terminen (her kvartalet). For eksempel vil innleverings- og betalingsfristen for 1. termin for disse oppgavene være 10. mai.

10-30.4 Oppgavefristene og forfallsfristene

Hovedregel

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd første punktum at oppgavefristen er en måned og ti dager etter utløpet av hver oppgavetermin eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør for avgiftssubjekter som omfattes av § 15-2. Dette medfører at oppgavefristen og forfallsfristen for 1. termin for avgiftssubjekt med alminnelige to måneders termin er 10. april. Fristen for 3. termin, mai og juni, er likevel 31. august, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd annet punktum. Denne bestemmelsen beror på en lovendring i gammel merverdiavgiftslov med virkning fra og med 2007, jf. endringslov 29. juni 2007 nr. 49. Fristutsettelsen er begrunnet med regnskapsførernes arbeidsbyrde rundt avviklingen av sommerferien og kontakt med kunder i denne perioden. Endringen medfører at

betalingsfristen for 3. termin forskyves tilsvarende, jf. skattebetalingsloven § 10-30.

Fristene for innberetning og innbetaling for vanlige to-måneders oppgaver er dermed 10. april, 10. juni, 31. august, 10. oktober, 10. desember og 10. februar, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og merverdiavgiftsloven § 33 første ledd. Før dette tidspunktet er det ikke adgang til å kreve betaling eller gjennomføre tvangsinnsfordringstiltak. Næringsdrivende i jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske skal som hovedregel levere årsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 15-4. Årsoppgaven skal sendes avgiftsmyndigheten innen tre måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, jf. § 15-8 første ledd tredje punktum, det vil si 10. april. Fristen for betaling blir i disse tilfellene 10. april, jf. skattebetalingsloven § 10-30. Se nærmere om dette i Merverdiavgiftshåndboken pkt. 15-4 og 15-8.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-3 at registreringspliktige næringsdrivende som har liten omsetning kan søke om å levere årsoppgave i stedet for terminoppgaver. Dersom en slik ordning godtas må årsoppgaven være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen 2 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, jf. § 15-8 første ledd fjerde punktum, det vil si 10. mars. Fristen for betaling blir i disse tilfellene 10. mars, jf. skattebetalingsloven § 10-30.

Med «liten omsetning» menes omsetning innenfor avgiftsområdet på under 1 million kroner eksklusiv avgift i løpet av et kalenderår. Det er tale om en «kan-regel», og det forutsettes at den næringsdrivende søker særskilt om å få nytte ordningen. Se nærmere om dette i Merverdiavgiftshåndboken pkt. 15-3.

For mottakere av fjernleverbare tjenester er oppgaveterminen 3 måneder og følger kvartalsvis, jf. merverdiavgiftsloven § 15-6 annet ledd. Fristen for innlevering og betaling er som for de som er registrert, det vil si en måned og 10 dager etter utløpet av terminen (her: kvartalet). For eksempel vil innleverings- og betalingsfristen for 1. termin for disse oppgavene være 10. mai.

**To-måneders
terminer**

**Årsoppgave –
Næringsdrivende
i jordbruk**

**Næringsdrivende
med liten
omsetning**

**Mottakere av
jernleverbare
tjenester**

10-30.5 § 10-30 annet ledd – Forfall for beløp nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4

§ 10-30 annet ledd kom inn ved ny merverdiavgiftslov og trådte i kraft 1. januar 2010.

Bestemmelsen fastsetter at beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift i salgsdokument av en som ikke er avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd, forfaller til betaling samtidig med fristen for levering av melding om dette. Fristen for å levere melding er ti dager etter utløpet av den månedens salgsdokumentasjonen ble utstedt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-14 annet ledd.

Situasjonen beskrevet i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd faller utenfor skattebetalingsloven § 10-30 første ledd, som bare gjelder merverdiavgift som avgiftssubjektet skal innberette gjennom omsetningsoppgave etter § 15-1.

10-31 § 10-31. Arveavgift

(1) Med de unntak som følger av annet til fjerde ledd, forfaller arveavgift til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådigheten over midlene i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver §§ 9 og 10 anses ervervet:

- a) tolv måneder når midlene utlegges ved privat skifte av dødsbo. Som dødsbo anses også bo etter en forsvunnet person, men ikke uskiftet bo så lenge gjenlevende ektefelle er i live,
- b) straks når midlene skiftes av tingretten,
- c) for øvrig tre måneder.

(2) Når avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 2 annet ledd, forfaller avgiften til betaling først tre måneder etter dødsfallet. Tar gavemottaker også arv etter giveren, forfaller avgift av slik gave samtidig med avgift av arven.

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

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

10-31.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.6 og kap. 27 s. 183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.6.

10-31.2 Generelt om § 10-31 – Forfall for arveavgift

I skattebetalingsloven § 10-31 gis regler om når krav på arveavgift forfaller til betaling. Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av de tidligere reglene om forfall i arveavgiftsloven §§ 20 og 21. Forfallstidspunktet er som hovedregel fastsatt med utgangspunkt i tidspunktet for mottakers rådighetserverv. Rådighetservervstidspunktene er nærmere regulert i arveavgiftsloven §§ 9 og 10. Forfallsreglene sonderer mellom privat skifte av dødsbo, offentlig skifte av dødsbo og andre tilfeller, herunder avgiftspliktige gaver.

Når en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at arveavgiftsberegningen kan foretas innen lovens forfallstidspunkt, angir arveavgiftsloven § 21 at avgiftsmyndigheten enten kan foreta en foreløpig avgiftsberegning, eller utsette avgiftsfastsettelsen. Avgiften kan i slike tilfeller ikke kreves innbetalt tidligere enn en måned etter at beregningen er meddelt den avgiftspliktige, jf. § 10-31 fjerde ledd. I forhold til denne bestemmelsen, legger Skattedirktoratet til grunn at et vedtak er «meddelt», når det er avsendt fra skattekontoret.

10-31.3 § 10-31 første ledd bokstav a – Privat skifte

Lovens § 10-31 første ledd er en videreføring av de tidligere reglene om forfall i arveavgiftsloven § 20 første ledd.

Arveavgift forfaller til betaling 12 måneder etter at rådigheten over midlene ble ervervet når midlene utlegges ved privat skifte av dødsbo, jf. bokstav a. Sammenholdt med arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a innebærer dette at fristen normalt løper ut 12 måneder etter dødsdagen. Har boet først vært under offentlig skiftebehandling, men er tilbakelevert arvingene, løper fristen normalt fra tilbakeleveringstidspunktet, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav b.

Overtar gjenlevende ektefelle midler i uskiftet bo, regnes ikke de øvrige arvingene å ha ervervet rådigheten over sin arv før midlene deles ut fra uskifteboet, eller ved lengstlevende ektefelles død, se arveavgiftsloven § 9 annet ledd.

Ved fastsettelsen av tiden for rådighetservervet sees det bort fra arvelaters eller givers bestemmelse om at midlene skal behandles som umyndiges midler eller være undergitt lignende rådighetsinnskrenkning, jf. arveavgiftsloven § 9 tredje ledd.

Uskiftebo

Rådighetsinn-
skrenkninger**10-31.4 § 10-31 første ledd bokstav b – Offentlig skifte**

Ved offentlig skifte, forfaller avgiften straks midlene erverves ved skifte, jf. bokstav b. Sammenholdt med arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav b innebærer dette at avgiften forfaller ved utlodningen. Dette gjelder uansett om dette er den endelige utlodning eller en forhåndsutlodning. Men hvis boet tilbakeleveres arvingene til privat skifte, reguleres forfallstidspunktet av bokstav a. For utsatt rådighetserverv og inntektsnytelser gjelder det samme som ved privat skifte. Forfall ved privat skifte ved testamentsfullbyrder etter skifteloven § 87 a reguleres også av bokstav a.

10-31.5 § 10-31 første ledd bokstav c – Gaver m.m.

I andre tilfeller enn privat eller offentlig skifte av dødsbo forfaller avgiften tre måneder etter at midlene ble ervervet, jf. § 10-31 bokstav c. Bestemmelsen gjelder først og fremst for gaver og innebærer, sammenholdt med arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d, at avgiften forfaller tre måneder etter at gaven ble gitt (dvs. rådigheten ervervet).

Bestemmelsen gjelder også ved utsatt rådighetserverv. Hvor rådighetservervet er betinget av en begivenhet som først inntreffer etter at et privat eller offentlig skifte er avsluttet (utsatt rådighetserverv), må avgiften antas å forfalle tre måneder etter betingelsens inntreden, jf. § 10-31 første ledd bokstav c og arveavgiftsloven § 10.

Hvor gjenlevende ektefelle sitter i uskiftet bo, gjelder bestemmelsen både for utdelinger fra uskifteboet og ved fullstendig skifte av uskifteboet før lengstlevende er død, jf. bokstav a annet punktum. Men hvis slikt bo skal skiftes offentlig, antas bokstav b å regulere forfallstidspunktet.

Utsatt rådighets-
erverv

Uskiftebo

10-31.6 § 10-31 annet ledd – Avgiftsplikt for gaver som først kan fastslås ved giverens død

§ 10-31 annet ledd regulerer tilfeller hvor avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død. I slike tilfeller forfaller avgiften til betaling tre måneder etter dødsfallet. Bestemmelsen gjelder de tilfellene der tidspunktet for arvelaters død avgjør om gaven blir avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 annet ledd. Tar gavemottakeren også arv etter giveren, forfaller avgift

av slik gave samtidig med avgift av arven. § 10-31 annet ledd viderefører arveavgiftsloven § 20 annet ledd.

10-31.7 § 10-31 tredje ledd – Inntektsnytelser

Avgift av kapitalverdien av en inntektsnyttelse forfaller vanligvis til betaling etter reglene i § 10-31 første ledd. Rådigheten over inntektsnyttelser anses i sin helhet da å være ervervet ved første termins forfall eller bruksrettens inntreden. Dette var tidligere bestemt i arveavgiftsloven § 21 første ledd. For inntektsnyttelser som inngår i privat skifte, forfaller dermed i alminnelighet avgiften 12 måneder etter første termins forfall eller bruksrettens inntreden.

Særskilt forfallstid

Skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd gir en bestemmelse om særskilt forfallstid ved inntektsnyttelse. Overstiger arveavgift av kapitalverdien av en inntektsnyttelse halvparten av det inntektsnyttelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med betaling av det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnyttelsens årlige beløp inntil avgiften er betalt. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnyttelsen opphører. Bestemmelsen viderefører arveavgiftsloven § 21 annet punktum.

Fremskutt forfall

§ 10-20 fjerde ledd gjelder tilsvarende. Bli en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling.

Foreløpig beregning/utsatt fastsettelse

Arveavgiftsloven § 21 får tilsvarende anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan avgiftsmyndigheten enten foreta en foreløpig beregning eller utsette avgiftsfastsettelsen, hvis en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at endelig avgiftsfastsettelse kan foretas innen den forfallstid som følger av skattebetalingsloven § 10-31.

10-31.8 § 10-31 fjerde ledd – Minstevilkår for forfall

Etter § 10-31 fjerde ledd kan avgiftsbeløpet, med unntak av når midlene skiftes av skifteretten, ikke kreves innbetalt tidligere enn en måned etter at foreløpig eller endelig avgiftsfastsettelse er meddelt den avgiftspliktige. Dette gjelder også når det skyldes den avgiftspliktiges eget forhold at avgiftsmyndigheten ikke har kunnet foreta noen avgiftsberegning innen den vanlige tid. Bestemmelsen viderefører arveavgiftsloven § 20 tredje ledd annet punktum.

10-32 § 10-32. Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil tolv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 10-31. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn tolv år kan denne senere utvides til inntil tolv år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer (som definert i arveavgiftsloven § 47 A) umiddelbart før overdragelsen direkte eller indirekte eier minst 25 pst. av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A legges verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdiene som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdiene beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de mottatte vederlagsaksjer eller -andeler. Overføres enkelt-

personforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6) Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

10-32.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 22 og Innst. O. nr. 1 (2005–2006) kap. 22. (Innføring av bestemmelsen i arveavgiftsloven.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 5.5. (Utvidelse av avdragsperioden i annet ledd fra syv til tolv år.)

10-32.2 Generelt om avdragsordningen

Skattebetalingsloven § 10-32 er en videreføring av arveavgiftsloven § 20 A. Arveavgiftsloven § 20 A ble tilføyet ved lov av 9. desember 2005 nr. 107 som trådte i kraft 1. januar 2006. Bestemmelsen ble overført fra arveavgiftsloven til skattebetalingsloven ved endringslov av 9. desember 2005 nr. 115.

Bestemmelsen, slik den lød ved vedtagelsen av loven, medførte at en arving eller en gavemottaker, som mottok et foretak eller andeler i et foretak, kunne betale arveavgiften i avdrag over syv år rentefritt. Ved en endringslov til skattebetalingsloven, lov 12. desember 2008 nr. 100, ble den rentefrie avdragsperioden utvidet fra syv til tolv år. Endringen gjelder for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- og gavemottaker 1. januar 2009 eller senere.

Formålet med bestemmelsen er å lette avgiftsbelastningen ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter. En rentefri avdragsordning innebærer at arveavgiften målt i nåverdi blir redusert. Videre letter avdragsordning de likviditetsproblemer betaling av arveavgift ved arv eller gave av foretak eller foretaksandeler medfører for arvingen eller mottakeren. Se nærmere om bakgrunnen for bestemmelsen i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kap. 22.

Alle foretaksformer omfattes som utgangspunkt av avdragsordningen, også virksomhet hvor arvelater eller giver ikke driver virksomheten. Bestemmelsen, slik den opprinnelig ble vedtatt omfattet kun «små foretak», noe som blant annet utelukket børsnoterte aksjeselskaper. Ved endringslov til skattebetalingsloven av 12. desember 2008 nr. 100 ble størrelsesbegrensningen knyttet til små foretak fjernet. Børsnoterte aksjeselskaper er fortsatt utelukket, jf. § 10-32 første ledd første punktum.

10-32.3 Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen

Ved arv og gave av enkeltpersonforetak skal avdragsordningen kun gjelde de *nettoverdier* som knytter seg til virksomheten i foretaket. Dette følger av § 10-32 tredje ledd første punktum. Bestemmelsen er begrunnet i formålet om å sikre videre drift i den overdratte virksomheten. Arveavgift knyttet til andre verdier forfaller etter den alminnelige regelen for arveavgift i § 10-31. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-

Enkelpersonforetak

listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak, jf. § 10-32 tredje ledd annet punktum.

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A skal omfattes av ordningen, med den verdi som legges til grunn etter arveavgiftsloven § 11 A, altså 60 eller 100 prosent av aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven). Dette følger av skattebetalingsloven § 10-32 tredje ledd. En skal følgelig ikke skille privateiendeler fra næringsiendeler i selskapet. Dette gjøres kun i tilfeller hvor det er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Hvis en skulle skille ut privateiendeler ut over dette i selskaper som skal omfattes av avdragsordningen, ville det innebære en skjerping av avgiftsplikten og en forskjellsbehandling med henhold til verdsettelse innenfor og utenfor virkeområdet for avdragsordningen.

Foruten selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, er det bare enkeltpersonforetak som er omfattet av ordningen. Dette følger av skattebetalingsloven § 13-32 første ledd. Se [pkt. 10-32.6](#) om skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonforetak.

Ikke-børsnoterte aksjer

10-32.4 Krav til virksomhet i foretaket

For enkeltpersonforetak gis det bare avdragsordning for arveavgift av verdier knyttet til virksomhet, jf. § 10-32 tredje ledd første punktum. Dette innebærer at det stilles et krav til virksomhet i foretaket for at det skal omfattes av ordningen. For enkeltpersonforetak er det derfor nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomheten og andre verdier. Det foreligger ikke et formelt skille mellom eieren og enkeltpersonforetakets eiendeler. Det er ikke bedriften som sådan som verdsettes for arveavgiftsformål, men de enkelte eiendeler og rettigheter som overføres. Kun dersom de aktuelle eiendeler eller rettigheter er knyttet til arvelaters eller givers virksomhet, og virksomheten drives videre på mottakers hånd, har mottaker rett til avdragsordning. Det kreves imidlertid ikke at alle eiendeler som er knyttet til arvelaters/givers virksomhet overføres, det avgjørende er at tilstrekkelig med eiendeler og rettigheter overføres til at virksomheten kan drives videre.

Ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter § 11 A, jf. § 10-32 tredje ledd tredje punktum. Det stilles ikke krav om at det drives virksomhet i selskapet for at arveavgiftsloven § 11 A skal komme til anvendelse. Også rene holdingselskaper eller investeringsselskaper omfattes av de gunstige verdsettelsesreglene. Et eksempel er at giver eier 100 % av aksjene i et holdingselskap som så eier 100 % av aksjene i et driftselskap hvor virksomheten drives. Dersom det hadde vært et krav til virksomhet for aksjeselskaper, ville overdragelsen av aksjene i holdingselskapet normalt ikke gitt rett til avdragsordning. Etter § 10-32 stilles det ikke opp et krav om virksomhet i foretak da verdien etter arveavgiftsloven § 11 A legges til grunn, uten at det skilles ut eiendeler som ikke er knyttet til virksomhet. Ved denne løsningen er det ikke nødvendig med regler om tilknytningen mellom holding- og driftselskaper og konsekvenser av konsernbrudd. Avgiftsmyndighetene slipper dessuten å ta stilling til skjønsmessige grensdragninger mellom virksomhet og passiv kapitalplassering.

Enkeltpersonforetak

AS, ANS m.m.

10-32.5 § 10-32 tredje ledd – Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak

For enkeltpersonforetak vil det som nevnt være nødvendig å skille de avgiftspliktige midler som knytter seg til virksomheten, fra andre avgiftspliktige midler. Ellers ville mottaker kunne oppnå avgiftslettelser også for privateiendeler. For slike foretak er det derfor kun verdier knyttet til virksomheten i foretaket som skal omfattes av avdragsordningen, jf. § 10-32 tredje ledd første punktum. Når arvingen eller gavemottakeren også mottar arv eller gave som ikke faller inn under reglene, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de verdier som faller inn under ordningen. Drives flere virksomheter må det som også nevnt i [pkt. 10-32.8](#) skilles mellom verdier knyttet til de forskjellige virksomheter.

Tilknytning til virksomhet

Hva som ligger i kravet til tilknytning til virksomhet vil i en del tilfeller innebære skjønnsmessige vurderinger. Det må tas utgangspunkt i den virksomhet som drives. Den inntektsskatterettslige behandlingen etter skatteloven kan gi veiledning ved grensedragningen og det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrep legges til grunn.

Eiendeler som både bidrar til virksomhetsinntekten, men også brukes privat skaper særlige problemer. F.eks. kan en bil anses å bidra til virksomhetsinntekten, men vil også kunne brukes privat av eieren. Inntektsskatterettlig løses dette ved at det foretas en fordeling av hvilke kostnader ved bilen som er fradragsberettigede i virksomheten og hvilke som er privatutgifter. Ved fastsettelsen av grunnlaget for avdrag, kan en ikke bygge på kostnadsfordelingen, men må fordele bilens arveavgiftsverdi på en virksomhetsdel og en privatdel. En slik fordeling må gjøres etter et konkret skjønn over hvordan bruken av gjenstanden fordeler seg på virksomheten og privatøkonomien. Den forholdsmessige fordelingen av fradrag i inntektsskatten kan gi veiledning ved skjønn.

Jordbrukseieendom bør regnes å være virksomhet under ett med bygninger og rettigheter som tilhører eiendommen. Våningshuset regnes imidlertid ikke å være knyttet til virksomhet, slik at verdien av dette holdes utenfor, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) s. 94–95.

Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen og derivater, vil som regel ikke oppfylle kravet til virksomhetstilknytning. Det gis derfor ikke avdragsordning ved arv og gave av slike verdier, jf. § 10-32 tredje ledd annet punktum. Aksjer og andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap, vil som hovedregel heller ikke være knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Eier arvelater eller giver mindre enn 25 prosent av slike foretak er det liten grunn til å anta at aksjene eller andelen er knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket, jf. § 10-32 annet ledd. Hvis arvelater eller giver eier 25 prosent eller mer av slike selskaper vil mottaker kunne få avdragsordning på grunnlag av disse aksjenes og andelens verdi, på selvstendig grunnlag. Det vil si at aksjenes eller andelenes verdi holdes utenfor verdsettelsen av enkeltpersonforetaket, men slik at det blir gitt en egen avdragsordning for overføringen av aksjene eller andelene, beregnet ut fra verdien etter arveavgiftsloven § 11 A.

For finansielle eiendeler (kontanter, andre likvide papirer og fordringer) vil grensen være skjønnsmessig. Det må kreves at de finansielle eiendelene må ha tilknytning til og være nødvendige i virksomheten. Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater, samt aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, regnes som nevnt

ikke med som virksomhetseiendeler. Dermed skal disse typer eiendeler heller ikke regnes med som en del av finanskapitalen.

Goodwill knyttet til enkeltpersonsforetak er arveavgiftspliktig og er knyttet til næringsvirksomhet. Avgift på goodwill vil derfor kunne omfattes av avdragsordningen.

Eiendeler knyttet til en passiv kapitalplassering som ikke fyller kravene til virksomhet (som definert i inntektsskatteretten) vil bli regnet som privat-eiendeler etter de prinsipper som er skissert over. Utleie av fast eiendom kan gå over fra en passiv kapitalplassering til å være virksomhet. Tidspunktet vil bero på en skjønnsmessig vurdering. Utleie av fast eiendom vurderes ut fra virksomhetsbegrepet i skatteloven, og arveavgift av eiendom knyttet til virksomhet omfattes av avdragsordningen for arveavgift i § 10-32.

10-32.6 Krav til givers eller arvelaters eierandel

Det er et krav at overdrager eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 prosent av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Ved vurderingen av om 25-prosentregelen er oppfylt skal en også regne med eventuelle indirekte eierandeler.

25-prosentgrensen

Eksempel: Giver eier 100 prosent av aksjene i et selskap A som i sin tur eier 12,5 prosent av selskap B. Giver eier også direkte 12,5 prosent av aksjene i selskap B. Giveren gir så sine direkte eide aksjer i B AS til sin datter. Fordi giver direkte og indirekte eier 25 prosent av selskapet ved overdragelsen vil datteren omfattes av avdragsordningen. Hvis eksemplet endres slik at giver bare eier 50 prosent av aksjene i A vil gaven til datteren ikke omfattes av avdragsordningen, fordi summen av givers direkte og indirekte eie ikke blir 25 prosent.

Eieren av et selskap anses arveavgiftsmessig å være giver hvis selskapet han eier gir en gave, jf. arveavgiftsloven § 2 sjette ledd annet punktum. Et eksempel: En far eier 100 prosent av selskap A AS. A AS eier 25 prosent av selskap B AS. Hvis A AS gir sine aksjer i B AS til eierens datter vil det foreligge arveavgiftsplikt som om gaven hadde vært gitt direkte fra faren. I dette eksemplet vil også kravet til 25 prosent eierskap være oppfylt.

Suksessiv overdragelse

Også foretaksandeler som er eid av overdragers ektefelle og samboer og arvinger som nevnt i arveloven §§ 1-3, når disse tidligere er eid av arvelateren eller giveren, skal regnes med ved fastsettelsen av 25-prosentgrensen, jf. § 10-32 annet ledd annet punktum. På den måten sikres at senior kan overdra foretaket i flere omganger. Det holder at en person tilhører den personkrets som omfattes av lovens arvegangsregler, arveretten behøver ikke være aktuell. Arvinger etter loven vil være givers eller arvelaters livsarvinger (barn, barnebarn osv.), foreldre, søsken, søskens livsarvinger og besteforeldre og deres livsarvinger så nær som arvelater eller givers kusiner og fettere.

Hvis en tenker seg at en giver eier 50 prosent av aksjene i et selskap og han overdrar 30 prosent av aksjene til datteren ved en transaksjon og 20 prosent senere, ville i utgangspunktet den første, men ikke den andre transaksjonen være omfattet av 25-prosentkravet. Bestemmelsen i § 10-32 annet ledd annet punktum medfører likevel at begge disse transaksjonene kan bli gjenstand for avdragsordning.

10-32.7 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift

Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene, i den grad avdragsordningen

fortsatt pågår, jf. § 10-32 femte ledd første punktum. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. jf. femte ledd annet punktum, se nedenfor.

Avdragsordningen er begrunnet i hensynet til at virksomheten skal kunne drives videre. Lettelser til arvingen eller mottakeren er et middel for å unngå at foretakets økonomi svekkes, ved at eieren må ta ut penger av foretaket for å betale arveavgift straks. Dette hensynet gjøres kun gjeldende dersom mottaker beholder en vesentlig del av den overdratte eierandelen i virksomheten.

Hvis en person eksempelvis arver 50 prosent av aksjene i et selskap og får innvilget en avdragsordning, og senere selger over halvparten av de arvede aksjene (mer en 25 prosent av selskapet som helhet) forfaller resterende arveavgift i sin helhet. Med andre ord bortfaller avdragsordningen. Det er imidlertid bare den fremtidige kreditten som faller bort. Hvis arvingen selger mer en 50 prosent av de mottatte foretaksandelene etter tre år, vil han beholde fordelen han har hatt av den rentefrie kreditten fram til salgstidspunktet, men mister retten til de neste ni årene med kreditt.

Den maksimale kredittiden etter ordningen er satt til tolv år, jf. § 10-32 første ledd. Dette innebærer at kravet til at arvingen eller mottakeren beholder minst 50 prosent av de mottatte foretaksandeler vil gi bindinger på arvingen eller mottakerens handlefrihet i tolv år. Fordi arvingen eller mottakeren bare mister den fremtidige kreditten, vil den økonomiske ulempen ved realisasjon av andelene reduseres i løpet av tolvårsperioden.

Flere foretak

50-prosentgrensen må vurderes ut fra de mottatte aksjer og andeler i hvert selskap vurdert for seg, jf. [pkt. 10-32.8](#). Derfor kan en mottaker overdra inntil halvparten av de til enhver tid mottatte aksjene eller andelene i det enkelte selskap uten at avgiften forfaller. Dessuten må forfallet bare gjelde den arveavgift som knytter seg til det selskapet overdragelsen gjelder. Hvis en avgiftspliktig har arvet to selskaper og det ene realiseres, eksempelvis ved en konkurs eller en frivillig nedleggelse, forfaller ikke avgiften knyttet til det andre selskapet. Med andre ord vil den etablerte avdragsordningen fortsette for det selskapet som ikke realiseres.

Suksessiv overdragelse

Det er summen av de aksjer eller andeler den avgiftspliktige har mottatt, fra samme giver eller arvelater og dennes ektefelle eller samboer, som skal legges til grunn ved vurderingen.

Alle typer overdragelse av aksjer eller andeler til andre, enten ved arv, gave eller realisasjon slik realisasjonsbegrepet brukes i skatteloven, må omfattes av reglen om at avdragsordningen og kreditten bortfaller. Hvis aksjene gis bort, har ikke giveren lenger innflytelse i foretaket, som kan brukes til å ta ut ekstra utbytte slik at hensynet til selskapets videre drift ikke lenger taler for fortsatt kreditt. At giver ikke får vederlag kan ikke medføre fortsatt kreditt i slike tilfeller. Vederlagsfriheten er frivillig og hensynene bak ordningen slår ikke lenger til når foretaket er gitt bort. En etablert avdragsordning faller ikke bort når en realisasjon av aksjene eller andelene i bytte med andre aksjer eller andeler, er ledd i en omorganisering av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kap. 11 med forskrifter. Vurderingen av om en har solgt mer enn 50 prosent av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Hvis alle aksjene i et selskap overføres i fire omganger med 25 prosent hver gang, kan mottaker etter den første overføringen selge 12,5 prosent av aksjene i selskapet (50 prosent av det til da mottatte), etter den andre overføringen har han til sammen mottatt 50 prosent av aksjene og kan derfor selge ytterligere 12,5 prosent slik at han til sammen har solgt 25 prosent (halvparten av det til da mottatte).

Kreditten skal ikke falle bort når realisasjonen av aksjene eller andelene

Omdanning av selskap

i bytte med andre aksjer eller andeler, er ledd i en fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kap. 11 med forskrifter, jf. § 10-32 femte ledd tredje punktum. Vurderingen av om en har solgt mer en 50 prosent av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Ved dødsfall må en eventuell avdragsordning for arvingen vurderes etter dennes forhold. Hensynet til foretaket taler for at mottakers død ikke bør medføre bortfall av avdragsordningen i disse tilfellene, dersom dødsfallet skjer mindre enn syv år etter at avdøde selv overtok foretaket. Kreditten faller derfor ikke bort hvis foretaket overtas av en eller flere arvinger, eller gjenlevende ektefelle, som påtar seg ansvaret for avdødes avgiftsgjeld på samme vilkår som avdøde hadde etter avdragsordningen, jf. § 10-32 femte ledd fjerde punktum.

Etter bestemmelsen må arvingene selv oppfylle vilkårene til å få avdragsordning for arveavgiften på egen arv. Hensynet til å sikre videre drift i foretaket slår ikke til hvis den nye eieren selv ikke fyller kravet til avdragsordning.

Eksempel: Hvis A i sin tid arvet 25 prosent av aksjene i et selskap og oppnådde avdragsordning og så selger seg ned til 20 prosent før han dør, vil ikke arvingene eller ektefellen kunne overta As kreditt, fordi de selv ikke har rett til avdragsordning, fordi A ikke eide 25 prosent av foretaket før dødsfallet.

Ektefeller er ikke avgiftspliktige uansett om de overtar boet som arving eller i uskifte, slik at det avgjørende vil være om gjenlevende ville vært omfattet av avdragsordningen hvis vedkommende hadde vært avgiftspliktig.

For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved mottakerens død. jf. § 10-32 femte ledd annet punktum, og selv om mottaker dør, vil mottakerens arvinger kunne overta avdragsordningen etter § 10-32 femte ledd fjerde punktum, jf. rett ovenfor. En regel om bortfall av kreditt ved realisasjon av deler av enkeltpersonforetak ville vært lite praktisk og vanskelig å håndheve. Realisasjon av enkeltpersonforetak skjer ikke ved realisasjon av andeler, men ved direkte realisasjon av hele eller deler av foretakets eiendeler og rettigheter. Det ville derfor være meget vanskelig å gi regler for når mer enn halvparten av foretaket skal anses realisert. Mottakeren av enkeltmannsforetaket står derfor fritt til å selge eiendeler tilknyttet virksomheten og å investere pengene i virksomheten i nye eiendeler. I stedet er det gitt en regel om at den rentefrie kreditten skal falle bort hvis virksomheten på arvingen eller mottakerens hånd *i det vesentlige opphører*, jf. § 10-32 femte ledd femte punktum. Avdragsordningen gis for å sikre videre drift i foretaket. Hvis driften opphører er det derfor ikke lenger behov for kreditt. Et eventuelt salg av hele eller deler av foretakets eiendeler for å finansiere arveavgiften, vil etter driftsopphør ikke være mer byrdefullt for arvingen eller mottakeren enn i andre sammenhenger hvor arveavgiften må finansieres ved salg av den mottatte gjenstand. Vurderingen av når virksomheten i det vesentlige har opphørt beror på et skjønn. Ved vurderingen må det legges vekt på at foretakets ledelse må kunne redusere eller legge om driften uten at det medfører forfall. En symbolsk virksomhet av mindre karakter er imidlertid ikke nok til å kunne opprettholde avdragsordningen. Det er virksomhetsbegrepet i skatteloven som skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger virksomhet.

Kravet om videre drift av foretaket gjelder bare overføring av enkeltpersonforetak. Det stilles ikke krav om videre drift ved overdragelse av foretak som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A, jf. pkt. 10-32.5.

Den som har fått innvilget en avdragsordning etter reglene i § 10-32

**To generasjons-
skifter**

**Enkeltperson-
foretak**

**Opplysningsplikt
for avgiftspliktige**

plikter innen tre måneder å melde fra til avgiftsmyndigheten hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 10-32 femte ledd. Dette følger av arveavgiftsloven § 27 fjerde ledd.

10-32.8 § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum – Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag

For å komme fram til netto avgiftsgrunnlag for eiendeler som faller inn under avdragsordningen og andre eiendeler, må det gjøres fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16. Det er den aktuelle arving eller mottakers andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15 og § 16 som skal fordeles.

Fradragsposter som klart knytter seg til en eller flere eiendeler skal trekkes fra i bruttoverdien knyttet til denne eiendelen. Fradragsposter som ikke klart knytter seg til den ene eller andre kategori eiendeler skal trekkes fra forholdsmessig etter de fastsatte bruttoverdier. Det vises til § 10-32 fjerde ledd første til tredje punktum.

10-32.9 § 10-32 fjerde ledd fjerde og femte punktum – Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og i enkeltpersonforetak for hver virksomhet

Avdragsordning gjelder særskilt for hvert foretak eller virksomhet i enkeltpersonforetak som overføres til arvingen eller mottakeren, jf. ordlyden i § 10-32 fjerde ledd fjerde punktum. Ved overføring av aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene, jf. femte punktum. Dette innebærer at det etableres adskilte avdragsordninger. Å skille mellom flere avdragsordninger har særlig betydning for kravet om fortsatt eierskap og videre drift.

Eksempelvis kan en tenke seg at arvingen mottar aksjer i X AS og Y AS. Hvis arvingen etter to år selger alle aksjene i X AS, men beholder aksjene i Y AS, bør ikke hele arveavgiften forfalle, men kun den del som knytter seg til aksjene i det solgte selskapet.

En person kan drive flere atskilte virksomheter i samme enkeltpersonforetak. Hvis senior har drevet to atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket er det følgelig mulig å overføre virksomhetene til to personer. Enten virksomhetene overføres til samme person eller fordeles på flere personer tilsier formålet bak ordningen at avdragsordningen knytter seg til arveavgiften av hver virksomhet. Hvis én av virksomhetene opphører er det bare kreditten for arveavgiften som knytter seg til denne virksomheten som skal falle bort. Når arveavgiftsvedtaket fattes og avdragsordningen fastsettes må det derfor vurderes om det foreligger to eller flere atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket. Hvis det foreligger flere virksomheter, må det skilles mellom verdier knyttet til de enkelte virksomheter og eierens privateiendeler.

Hvorvidt det foreligger en eller flere virksomheter i et enkeltpersonforetak vil ikke alltid være klart. Hvis virksomhetene drives på forskjellige geografiske steder eller i forskjellige bransjer vil en normalt komme til at det foreligger forskjellige virksomheter.

10-32.10 Nærmere om avdragsordningen

Det første avdraget skal etter § 10-32 første ledd forfalle etter de alminnelige regler for forfall i § 10-31. Deretter skal være forfall en gang i året. Den avgiftspliktige kan selv bestemme om avgiften skal betales over kortere tid enn tolv år. Har den avgiftspliktige valgt innbetaling over kortere tid kan vedkommende senere be om at avdragstiden utvides.

Den avgiftspliktige kan når som helst innfri hele eller deler av gjelden. Hvis den samlede avgiftsgjelden er 130 000 kroner vil de årlige avdragene være 10 000 kroner. Det første avdraget forfaller idet tolvårsperioden begynner å løpe og det siste forfaller på tolvårsperiodens siste dag.

Avgiftsmyndighetene kan kreve sikkerhet for den til enhver tid utestående avgift, jf. § 10-32 sjette ledd. Ved vurderingen av om det skal kreves sikkerhet må det gjøres en avveining mellom behovet for sikkerhet og kostnadene for den avgiftspliktige ved sikkerhetsstillelsen.

Reglene i arveavgiftsloven § 32 første til tredje ledd om ansvar for arveavgift (solidaransvar ved privat skifte, giver av arveavgiftspliktig gave mv.) gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32, jf. skattebetalingsloven § 16-31 fjerde ledd.

Arveavgiftsloven § 32 første ledd bestemmer at ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift. Dette gjelder likevel ikke når forfallstiden er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd eller § 10-32. Dette innebærer at tingretten ikke har plikt til å holde tilbake midler for å dekke fremtidige avdrag når arvingen har krav på en avdragsordning.

Etter skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd er foreldelsesfristen for arveavgift ti år. Etter § 12-1 tredje ledd annet punktum, løper foreldelsesfristen fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10-31 og § 10-32 i skattebetalingsloven. Se nærmere om dette under kap. 12.

Krav om sikkerhetsstillelse

Ansvar

Foreldelse

10-40 § 10-40. Innenlands særavgifter

(1) Innenlands særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Dette gjelder likevel ikke:

- a) årsavgift for kjøretøyer som 1. januar er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling 20. mars
- b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 1. januar eller 1. juni er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august
- c) engangsavgiften for registrerte virksomheter, som forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstod
- d) avgift ved urettmessig bruk av merket olje etter særavgiftsloven § 4, som forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos tollregionene, forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om forfallstidspunktene for krav som omhandlet i første ledd.

10-40.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.7 og kap. 27 s. 183 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.7.
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer pkt. 29.3.7 og 29.3.8. (Presisering av dato for registrering i første ledd bokstav a og ny bokstav d.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 10-40-1 til 10-40-3.
- Forskrift 2. juli 1986 nr 1430 om omregistreringsavgift.
- Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter.
- Forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn.
- Forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift.
- Forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner.

10-40.2 Generelt om § 10-40

Skattebetalingsloven § 10-40 regulerer forfallstidspunktet for innenlands særavgifter. Hovedregelen fremgår av første ledd første punktum. Innenlandske særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. I første ledd bokstav a til og med d, samt i skattebetalingsforskriften er det gjort unntak fra hovedregelen. I annet ledd er det videre gjort unntak for innenlands særavgifter i de tilfeller virksomheten er registrert som særavgiftspliktig virksomhet. De mange unntak fra hovedregelen, avgrenser anvendelsesområdet i første ledd til i hovedsak å omfatte omregistreringsavgift og engangsavgift som ikke inngår i en kredittordning. Se dog omtale under [pkt. 10-40.3](#). Forfallsbestemmelsen er en videreføring av bestemmelsene som tidligere fantes i særavgiftsregelverket.

§ 10-40 må avgrenses mot særavgifter som oppstår ved innførsel, og forfaller etter § 10-41.

10-40.3 § 10-40 første ledd – Innenlands særavgift

Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd første punktum regulerer forfallstidspunktet for innenlands særavgifter. Fristen for innbetaling er sammenfallende med når avgiftsplikten oppstår. Som nevnt er det i utgangspunktet kun omregistreringsavgift samt engangsavgift som ikke inngår i en kredittordning som omfattes. I tillegg vil første ledd første punktum regulere forfall for to typetilfeller som er nevnt i særavgiftsforskriften § 2-1. Ved uttak av avgiftspliktige varer for konkursbo eller panthaver, oppstår avgiftsplikten ved uttak dersom det ikke tidligere er beregnet avgift for disse, jf. særavgiftsforskriften § 2-1 tredje ledd og for bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, oppstår avgiftsplikten også dersom vilkårene for fritak likevel ikke oppfylles, jf. særavgiftsforskriften § 2-1 femte ledd. Når avgiftsplikten ellers oppstår, reguleres av særavgiftsregelverket.

For omregistreringsavgiften er det gitt egne regler i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift. Avgiftsplikten oppstår ved omregistrering av motorvogner og tilhengere på ny eier eller når avregistrert motorvogn påregistreres, jf. omregistreringsavgiftsforskriften § 1.

Engangsavgift oppstår ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Tilsvarende gjelder når betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt, når motorvognens avgiftsmessige status eller avgiftsmessige grunnlag endres etter første gangs registrering, eller når oppbygget motorvogn tas i bruk før ny registrering, jf. forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 1-2.

10-40.4 § 10-40 første ledd – Unntak for årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift for registrerte virksomheter og for urettmessig bruk av merket mineralolje

For motorvognavgiftene årsavgift, vektårsavgift og engangsavgift for registrerte virksomheter, er det gitt unntak fra hovedregelen i § 10-40 første ledd bokstav a til og med c. I tillegg er det i bokstav d gitt unntak for bestemmelsens hovedregel når det ilegges avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje til fremdrift av motorvogn.

Av § 10-40 første ledd bokstav a fremgår det at årsavgift for kjøretøy som 1. januar står registrert i motorvognregisteret, forfaller til betaling 20. mars. For kjøretøy som registreres etter 1. januar og for årsprøvekjennermerke som tildeles etter samme dato, oppstår avgiftsplikten ved registreringen eller tildelingen, jf. forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn § 3. Det samme gjelder for kjøretøy som i løpet av året går over fra avgiftsfritt til avgiftspliktig kjøretøy. Disse kravene forfaller da til betaling tre uker etter at kravet er utskrevet og melding om kravet er sendt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-40-2. Kravet forfaller på samme måte når toll- og avgiftsetaten foretar etterskuddsvis beregning og utskriving av avgift for et avgiftspliktig kjøretøy som i løpet av året endrer avgiftsgruppe til en gruppe med høyere avgiftssats.

Vektårsavgiften for motorvogner som er registrert i motorvognregisteret forfaller til betaling i to like store terminer, henholdsvis 20. februar for kjøretøy registrert pr. 1. januar og 20. august der kjøretøyet er registrert pr. 1. juli, jf. § 10-40 første ledd bokstav b. Nærmere bestemmelser

om beregning og utskriving er gitt i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift. Etter skattebetalingsforskriften § 10-40-1 skal avgiften for korttidsbruk av tilhenger være betalt før kjøring finner sted. Tollregionen kan ved søknad gjøre unntak fra kravet om forskuddsbetaling.

For engangsavgiften for registrerte virksomheter forfaller avgiften til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstår, jf. § 10-40 første ledd bokstav c. For ikke registrerte virksomheter forfaller engangsavgiften etter hovedregelen i første ledd, dvs. at avgiften må være betalt før registrering i motorvognregisteret kan skje. Nærmere regler om når avgiftsplikten oppstår, er gitt i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 1-2.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift som beregnes etter nærmere regler fastsatt av Finansdepartementet, jf. særavgiftsloven § 4. Avgiften forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-40 første ledd bokstav d. Særskilte bestemmelser om avgift på mineralolje til fremdrift av motorvogn er gitt i særavgiftsforskriften kap. 3-11.

10-40.5 § 10-40 annet ledd – Registrerte særavgiftspliktige

§ 10-40 annet ledd regulerer forfall for virksomheter som er registrert som avgiftspliktige hos tollregionene. For registrerte virksomheter oppstår avgiftsplikten ved uttak fra virksomhetens godkjente lager eller ved opphør av registrering, jf. særavgiftsforskriften § 2-1 første ledd. Slike virksomheter er pålagt oppgaveplikt, og forfall er satt til samme tidspunktet som for levering av avgiftsoppgaven.

Regler om hvilke virksomheter som skal eller kan registreres er regulert i særavgiftsforskriften. For enkelte særavgiftspliktige virksomheter foreligger en registreringsplikt, jf. særavgiftsforskriften § 5-1 og for andre foreligger en registreringsadgang, jf. § 5-2. Nærmere om hvilke virksomheter som har plikt og hvilke som har adgang til å registrere seg, er beskrevet i kommentarene til skattebetalingsloven § 14-21.

Regler om tidspunkt for pliktig oppgavelevering er gitt i særavgiftsforskriften § 6-1. Etter § 6-1 første ledd skal registrerte virksomheter for hver måned sende avgiftsoppgave til tollregionen innen den 18. i påfølgende måned (oppgavefristen). Virksomheten er pliktig å sende oppgave selv om det ikke skal oppkreves avgift for perioden (0-oppgave).

Dersom en registrert avgiftspliktig leverer en særavgiftsoppgave, men hvor denne er forsinket innlevert i forhold til oppgavefristen, reguleres forfall av skattebetalingsforskriften § 10-40-3. I henhold til § 10-40-3 skal hovedregelen om forfall i skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd da gjelde tilsvarende. I slike tilfeller vil det således løpe forsinkelsesrenter på kravet fra det ordinære forfallstidspunkt.

Det er i særavgiftsforskriften § 6-1 annet og tredje ledd gitt egne regler for registrerte virksomheter med avgift på elektrisk kraft og registrerte virksomheter med avgift på utslipp av NO_x. For avgift på elektrisk kraft skal oppgave leveres innen 1 måned og 18 dager etter utløpet av det kvartal faktura er sendt eller levering/uttak uten faktura er foretatt. For avgift på utslipp av NO_x er oppgavefristen den 18. i måneden etter utløpet av det kvartal utslippet fant sted.

Tollregionen kan etter § 6-1 fjerde ledd fastsette en kortere oppgavefrist dersom det foreligger opplysninger om virksomhetens forhold som gjør det sannsynlig at avgiftsbetalingen ikke vil skje rettidig.

Avgiftsoppgaven gis på skjema fastsatt av direktoratet og skal være undertegnet av den avgiftspliktige eller en som kan forplikte vedkommende.

Registrerte virksomheter som produserer teknisk etanol med alkohol-

styrke over 2,5 volumprosent, eller som utelukkende produserer teknisk etanol med godkjent denaturering, er ikke oppgavepliktige, jf. § 6-1 femte ledd.

For avgift på teknisk etanol, forbruksavgift på elektrisk kraft, avgift på sluttbehandling av avfall og avgift på utslipp av NO_x, er det gitt en særbestemmelse i særavgiftsforskriften § 2-1 fjerde ledd.

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

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

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

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

10-41.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.7 og kap. 27 s. 184 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.7.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.8 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) pkt. 23.1.8. (Presisering av forfallstidspunktet i første ledd og nytt tredje ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-41-1.

10-41.2 Generelt om § 10-41

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

Det oppstilles unntak der tollkreditt og dagsoppgjøringsordning benyttes. For disse ordningene er det gitt egne bestemmelser om forfall i annet og tredje ledd.

§ 10-41 regulerer forfall kun for avgifter som oppstår ved innførsel, og må således avgrenses mot forfallsbestemmelsene for innenlandsk merverdiavgift i § 10-30 og innenlandsk særavgift i § 10-40.

10-41.3 § 10-41 første ledd – Toll og avgifter som oppstår ved innførsel

Begrepet tollplikt

Begrepet tollplikt er ikke nærmere definert i loven eller forarbeidene. Tollplikt skal imidlertid forstås på samme måte som tollskyld. Tollskyld er en forpliktelse til å svare toll, jf. tolloven § 2-1 første ledd. Når tollskyld oppstår er nærmere regulert i tolloven § 2-1 annet til fjerde ledd.

Av Stortingets årlige vedtak om toll § 1, skal det svares toll ved inn-

Begrepet innførsel

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

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

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

Nærmere redegjørelse for tollovens bestemmelser er gitt i Toll-ABC'en som er tilgjengelig på www.toll.no.

10-41.4 § 10-41 annet ledd – Tollkredittordningen

Annet ledd gir egne regler for de krav som belastes tollkreditten. Nærmere omtale av tollkredittordningen, er gitt i kommentarene til skattebetalingsloven § 14-20. § 10-41 annet ledd viderefører reglene om forfall som tidligere fulgte av den nå opphevede tollovforskriften pkt. 5.5.4.

Krav som er belastet tollkreditten en måned, forfaller til betaling den 18. i neste måned. Dersom kravet f.eks. belastes kreditten den 31. januar, forfaller det til betaling 18. februar. Et krav som er belastet 1. februar, forfaller til betaling 18. mars.

10-41.5 § 10-41 tredje ledd – Dagsoppgjørsordningen

Etter tredje ledd forfaller krav som er belastet dagsoppgjørsordningen til betaling første virkedag etter fortolling. I tillatelse til dagsoppgjør, kan tollregionen fastsette et nærmere spesifikt tidspunkt for når betaling på forfallsdagen må være gjennomført. Der tillatelsen innebærer kontant betaling ved oppmøte, vil dette være knyttet til ekspedisjonstidene på det angjeldende tollsted. Nærmere regler for betalingsmåte er gitt i skattebetalingsloven § 9-1 annet ledd.

10-50 § 10-50. Utleggstrekk

For utleggstrekk gjelder, med unntak for tilfeller som omhandlet i § 14-5 annet ledd, reglene om forfall i tvangsfullbyrdsloven § 7-22 første ledd.

10-50.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.1 og kap. 27 s. 185 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.8.

10-50.2 Forfall for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne

Skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd bestemmer at utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren skal settes på skattetrekkskontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette. Bestemmelsen gjelder kun for skatteoppkreverne og er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 3 annet punktum. Det trukne beløpet skal betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune, noe som kan være tilfellet der skyldneren har flyttet. Se nærmere om dette under [pkt. 14-5.5](#).

I disse tilfellene gjelder altså de samme reglene for betaling av utleggstrekk som for betaling av forskuddstrekk. Arbeidsgiver skal derfor hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november sende beløp som er trukket som utleggstrekk de foregående 2 måneder til skatteoppkreveren som har nedlagt trekket. Tidligere var dette uttrykkelig sagt i forskrift 22.12.1998 nr. 1263 § 15 første ledd. Sistnevnte forskriftsbestemmelse er ikke videreført, da forfallsdatoene følger indirekte av lovteksten.

Ordningen med avsetning av trekkbeløpet på skattetrekkskonto er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk og som er pliktige til å ha en skattetrekkskonto. Dersom skatteoppkreverne beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, kan det være tilfeller der oppdragsgiveren ikke har skattetrekkskonto. I disse tilfellene er bestemmelsen i § 14-5 annet ledd første punktum ikke aktuell, og oppgjør skal skje etter skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-22, se [pkt. 10-50.3](#).

10-50.3 Forfall for utleggstrekk nedlagt av skattekontorene

Utleggstrekk nedlagt av skattekontorene følger regelen i § 10-50 som igjen henviser til tvangsfullbyrdsloven § 7-22 første ledd. Det følger av sistnevnte bestemmelse at trukket beløp skal utbetales til skattekontoret når ikke annet er fastsatt. Forfaller ytelsene oftere enn en gang i måneden, kan trekk utbetales månedsvis dersom det ikke er bestemt at de skal utbetales straks. Det vanlige er at oppgjør av trukne midler skjer en gang hver måned.

10-51 § 10-51. Andre skatte- og avgiftskrav

Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt:

- a) **tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6**
- b) **ansvarskrav etter ligningsloven § 10-7**
- c) **forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 og gebyr etter ligningsloven § 10-8**
- d) **skatt fastsatt ved forhåndslikning etter ligningsloven § 8-10**
- e) **krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8**
- f) **tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 til 10-5, tilleggsavgift etter folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, merverdiavgiftsloven § 21-3, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 3, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 3, og tilleggstoll etter tolloven § 16-10.**
- g) **tvangsmulkt etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 21-1.**

10-51.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.2, 14.8.3 og kap. 27 s. 184 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.8.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.2 og 23.9 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) pkt. 23.1.9. (Tatt inn henvisninger til særavgiftsloven § 3, merverdiavgiftsloven av 1969 § 64 og motorvognavgiftsloven § 3 i bokstav f. Ny bokstav g regulerer forfall for tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven av 1969.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 144–145. (Forsinkelsesavgift etter ligningsloven inntatt i bokstav c. I bokstav f ble det tatt inn henvisning til folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, samt tatt ut en henvisning til særavgiftsloven § 4.)
- Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) Om lov om toll og vareførsel, kap. 11 s. 109. (Endringer som følge av ny tollov. Henvisningen til folketrygdloven § 24-4 ble ikke tatt med og heller ikke ble henvisningen til særavgiftsloven § 4 tatt ut.)
- Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 11.3. (Henvisning i bokstav f til folketrygdloven § 24-4 tatt inn igjen, og henvisning til særavgiftsloven § 4 ble tatt ut.)
- Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift kap. 13 s. 85. (Endringer som følge av ny merverdiavgiftslov. I bokstav f ble henvisningen til folketrygdloven § 24-4 tredje ledd ble ikke opprettholdt og henvisningen til særavgiftsloven § 4 ble heller ikke tatt ut.)
- Ot.prp.nr. 82 (2008–2009). Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt) kap. 14. (Henvisningen til ligningsloven § 10-2 endret til §§ 10-2 til 10-5.)
- Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv., pkt. 11.3.2. (Tatt inn henvisning til folketrygdloven 24-4 tredje ledd i bokstav f, samt tatt ut henvisningen til særavgiftsloven § 4.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-51-1.

10-51.2 Forfall for «andre skatte- og avgiftskrav»

Alle kravene som listes opp i § 10-51 forfaller tre uker etter at melding om kravet er sendt.

Mulkt/gebyr

§ 10-51 bokstav a bestemmer at løpende mulkt etter ligningsloven § 10-6 forfaller til betaling tre uker etter at krav om betaling er sendt den som er pliktig til å avgi opplysninger. Tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 kan ilegges ved brudd på plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse mv. etter ligningsloven kap. 6. Treukersfristen gjelder også for ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7, jf. § 10-51 bokstav b. Ligningsloven § 10-7 gjelder oppdragsgivere som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10. I disse tilfellene kan oppdragsgiver pålegges ansvar for forfalt, men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk når det må antas at den manglende betalingen skyldes at opplysningen ikke ble gitt i rett tid. Videre gjelder det også en tre-ukers frist for forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 samt for gebyr ilagt ved for sent eller ikke innleverte oppgaver etter ligningsloven § 10-8, jf. skattebetalingsloven § 10-51 bokstav c. Skattebetalingsloven § 10-51 bokstav a til c er en videreføring av § 28 nr. 2 i skattebetalingsloven av 1952.

Det gjelder også en tre-ukers frist for betaling av tvangsmulkt ilagt etter merverdiavgiftsloven § 21-1, jf. skattebetalingsloven § 10-51 bokstav g.

Forhåndslikning

§ 10-51 bokstav d regulerer forfall for skatt som fastsettes ved forhåndslikning etter ligningsloven § 8-10. Også for slike krav er forfall tre uker etter at melding om kravet er sendt. Dette er en videreføring av § 28 nr. 1 i skattebetalingsloven av 1952.

Forhåndslikning skal foretas for skattytere som skal flytte til utlandet, før et bo sluttet og før selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 7 og 8. Forhåndslikning er nærmere regulert i ligningsloven § 8-10.

Summarisk fellesoppgjør

Også krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8 forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. § 10-51 bokstav e. Dette er en videreføring av § 11 nr. 2 i forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør.

Summarisk fellesoppgjør er hjemlet i ligningsloven § 9-5 nr. 8 og i forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden. Summarisk fellesoppgjør innebærer at dersom det avdekkes feil ved arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekkt og arbeidsgiveravgiften, gjennomføres endringen i forhold til arbeidsgiveren uten at ligningen for den enkelte skattyter endres.

Tilleggsskatt/ tilleggssavgift/ tilleggstoll

Etter § 10-51 bokstav f forfaller også krav på tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll til betaling tre uker etter at melding er sendt. Reglene om tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll følger av henholdsvis ligningsloven §§ 10-2 til 10-5, folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, merverdiavgiftsloven § 21-3, arveavgiftsloven § 44, særavgiftsloven § 3, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 og tollloven § 16-10. For tilleggsavgift på merverdiavgiftsområdet erstatter bestemmelsen merverdiavgiftsloven av 1969 § 34 annet ledd. For de øvrige kravene på tilleggsskatt eller tilleggsavgift har det ikke tidligere vært fastsatt særskilte forfallsregler.

Det er tre lovendringer av 19. juni 2009 som alle endrer § 10-51 bokstav f, og som alle trer i kraft 1. januar 2010. De enkelte lovendringene tar imidlertid ikke hensyn til hverandre, slik at endringsloven med høyest nummer, lov 19. juni 2009 nr. 58, ikke inneholder de endringer som følger

av de øvrige lovendringene. Det synes imidlertid ikke å være tvilsomt at lovens ordlyd er ment å være slik den er angitt ovenfor.

Den ene endringsloven, lov 19. juni 2009 nr. 55 skulle rette opp feilen som kom inn etter ny tollov, hvor henvisningen til folketrygdeloven falt ut, og henvisningen til særavgiftsloven § 4 uriktig ble tatt inn. Endringsloven av 19. juni 2009 nr. 49 utvidet henvisningen til ligningsloven §§ 10-2 til 10-5 i henhold til de nye reglene for tilleggsskatt. Endringen trådte i kraft 1. januar 2010 med virkning for saker som er tatt opp ved varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009. Se Ot.prp.nr. 82 (2008–2009) kap. 14 for nærmere beskrivelse av lovendringen. Endringslov av 19. juni 2009 nr. 58 skulle oppdatere henvisningen til merverdiavgiftsloven av 2009. Ingen av de to sistnevnte lover tok hensyn til hverandre eller endringslov nr. 55.

Forfall for forsinkelsesavgift etter merverdiavgiftsloven § 54, tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16 og arveavgiftsloven § 43 er regulert i skattebetalingsforskriften § 10-51-1. Også for disse kravstypene er forfall fastsatt til tre uker etter at melding om kravet er sendt.

**Skattebetalings-
forskriften
§ 10-51-1**

10-52 § 10-52. Ansvarskrav

Ansvarskrav etter kapittel 16, ansvarskrav etter § 4-1 annet ledd og ansvarskrav etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. § 8 fjerde ledd skal betales senest to uker etter at melding om kravet er sendt, jf. tvangsfullbyrdesloven § 4-18.

10-52.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.4 og kap. 27 s. 184–185 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.8.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.10 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) pkt. 23.1.10. (Tatt inn henvisning til § 4-1 annet ledd slik at betalingsfristen for ansvar for arbeidsgiveravgift blir den samme som for trekkansvar.)

10-52.2 Forfall for ansvarskrav

Skattebetalingsloven § 10-52 setter en betalingsfrist på to uker for nærmere angitte ansvarskrav. Bestemmelsen gjelder for det første ansvar for skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven kap. 16. Bestemmelsen gjelder også for ansvar for artistskatt etter artistskatteloven. Lovteksten henviser til artistskatteloven § 8 fjerde ledd. Hvem som er ansvarlig for skattetrekket fremgår imidlertid av § 7. Videre gjelder bestemmelsen for solidaransvar ved arbeidsutleie, jf. § 4-1 annet ledd. Solidaransvaret etter § 4-1 omfatter både ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk og ansvar for arbeidsgiveravgift. At bestemmelsen også gjelder for arbeidsgiveravgift følger av henvisningen i folketrygdloven § 24-3 tredje ledd.

Reguleringen av en særskilt betalingsfrist for ansvarskrav i § 10-52 må ikke forveksles med de ordinære forfallsfristene for de underliggende krav som ansvar gjøres gjeldende for. For disse gjelder fortsatt det opprinnelige forfall. Det er oversittelsen av dette som utløser de alminnelige misligholdsvirkninger, f.eks. krav på forsinkelsesrenter. Disse vil også gjøres gjeldende overfor den som gjøres ansvarlig for kravet, jf. § 11-1 første ledd fjerde punktum hvor det fremgår at forsinkelsesrenter for krav etter § 10-52 løper «fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke», frem til betaling skjer.

Tidligere har det ikke vært gitt egen betalingsfrist for slike ansvarskrav. Betalingsfristen på to uker anses som en varslingsregel, og er som sådan ny i spesiallovgivningen. Fristen er imidlertid samsvarende med den fristen tvangsfullbyrdesloven § 4-18 oppstiller som varslingsregel før tvangsfullbyrdelse kan innledes. Betalingsfristen for ansvarskrav i § 10-52 er ikke ment å komme i tillegg til fristen i tvangsfullbyrdesloven § 4-18, jf. henvisningen til denne bestemmelsen i § 10-52. Hensikten med bestemmelsen er å gi anvisning på at den ansvar gjøres gjeldende mot, gis beskjed om dette samtidig med en rimelig frist til å oppfylle sitt ansvar.

I enkelte tilfeller kan for øvrig varsel etter tvangsfullbyrdesloven § 4-18 unnlates. Dette gjelder dersom saksøkte verken har kjent oppholdssted eller dersom namsmyndighetene godtar unntak fra varslingsplikten fordi fullbyrdelsen ellers ville bli vesentlig vanskeliggjort, jf. tvangsfullbyrdesloven § 4-18 annet ledd. Tidligere kunne tvangsfullbyrdelse for ansvarskrav derfor settes i verk samtidig som utsendelsen av kravet dersom § 4-18 annet ledd kom til anvendelse. Etter skattebetalingsloven § 10-52

kan tvangsfullbyrdelse nå ikke foretas før betalingsfristen på to uker er utløpt.

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

(1) Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling kommer senere enn det ordinære forfallstidspunkt for kravet. Skyldes økningen at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer 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.

10-53.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.8.5 og kap. 27 s. 185 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.8.
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.1.1 og Innst. O. nr. 1 (2007–2008) kap. 33 s. 130. (Presisert at bestemmelsen også gjelder ved egenretting.)

10-53.2 Generelt om § 10-53

Skattebetalingsloven § 10-53 første ledd gir regler om betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav når kravet oppstår som følge av vedtak om endring mv. eller som følge av egenretting fra den skatte- eller avgiftspliktige. For endringsvedtak etter ligningsloven kap. 9 er det gitt en særregel i annet ledd.

Bestemmelsen erstatter blant annet tidligere regel i merverdiavgiftsloven av 1969 § 34 annet ledd som bestemte at forfall for skjønnsfastsatte krav etter §§ 55 eller 56, var den tiende dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket ble postlagt. Skattebetalingsloven § 10-53 erstatter videre artistskatteloven § 8 fjerde ledd som bestemte at Sentralskattekontoret for utenlandssaker skulle fastsette forfallstidspunktet. Bestemmelsen erstatter også folketrygdloven § 24-4 fjerde ledd som fastsatte en treukersfrist når det ble truffet endringsvedtak etter § 24-4 tredje ledd. Skattebetalingsloven § 10-53 vil også omfatte de tilfeller hvor fastsetting skjer i medhold av folketrygdloven § 24-4 annet ledd, selv om det tidligere ikke var gitt regler om forfall i slike tilfeller. Det var tidligere heller ikke gitt egne forfallsbestemmelser for endringskrav på toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter. Forfall var knyttet til opprinnelig krav. I forbindelse med vedtak om endring mv. ble det gitt en betalingsfrist på tre uker fra vedtaket ble truffet.

10-53.3 § 10-53 første ledd – Hovedregel om forfall for krav ved vedtak om endring mv. eller egenretting

Det kan av ulike grunner foreligge feil ved den ordinære fastsettelsen av kravet, eventuelt ved en godkjent egendeklarasjon. Endringer i omfanget av skatte- og avgiftsforpliktelsen som først har vært fastsatt ved vedtak eller ved egendeklarasjon, skjer normalt ved et endringsvedtak. Krav som bygger på egendeklarasjon kan imidlertid også endres ved at den skatte- eller avgiftspliktige endrer den tidligere innleverte oppgaven som ble lagt til grunn ved det ordinære oppgjøret. Sistnevnte kan særlig være aktuelt for endringsoppgaver på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift.

Forfall for økningen i skatt eller avgift som fastsettes ved endringsvedtak er tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige. Betalingsfristen gjelder også for renter etter § 11-2 som fastsettes ved endringen, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forfallsfristen gjelder ved endringsvedtak av arbeidsgiveravgift, artistskatt, merverdiavgift, arveavgift, innenlands særavgifter og toll, merverdiavgift og særavgifter oppstått ved innførsel, jf. henvisningene til §§ 10-10 til 10-12, §§ 10-21, 10-22 annet ledd og §§ 10-30 til 10-41. Hovedregelen om forfall for økning etter endringsvedtak i medhold av ligningsloven kap. 9 må suppleres med bestemmelsen i annet ledd, se [pkt. 10-53.4](#). Dette vil være tilfelle for økt restskatt.

Forfallsregelen i § 10-53 gjelder ikke når arbeidsgiver innberetter en økning i forskuddstrekket. Dette er ingen endring av det trekket som er foretatt, men en retting av innberetningen (deklarasjonen). Det er en økning i hva som innberettes som trukket forskuddstrekk, men er ikke en økning av trukket forskuddstrekk. Verken § 10-53 eller § 11-2 vil dermed kunne få anvendelse når arbeidsgiver korrigerer feil innberettet forskuddstrekk. Forsinkelsesrenter løper derfor fra opprinnelig terminforfall også på forskuddstrekk som fremkommer på en korrigert terminoppgave. Et krav på forskuddstrekk er ikke noe som oppstår som følge av en deklarasjon, deklarasjonen er i første rekke en oppgave som tjener til å dokumentere hva arbeidsgiver faktisk har gjort. Og viser det seg at arbeidsgiver har trukket for lite, vil det løpe forsinkelsesrenter på trekkansvarskravet fra det opprinnelige forfallstidspunktet etter § 10-10. Tilsvarende regler gjelder for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren. Kommer derfor arbeidsgiver med en ny oppgjørliste for utleggstrekk som viser et høyere utleggstrekk enn opprinnelig oppgjørliste, vil ikke den nye oppgaven påvirke tidspunktet for når forsinkelsesrenter begynner å løpe på noen del av utleggstrekket.

Første ledd annet punktum innebærer et unntak fra ny tre-ukers frist for de tilfeller hvor endringsvedtaket treffes så tidlig at det ordinære forfallstidspunktet for kravet ikke er inntrådt. I slike tilfeller vil ikke økningen forfalle tidligere enn det ordinære forfallstidspunktet.

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

Når den skatte- eller avgiftspliktige selv foretar retting, følger det av § 10-53 første ledd tredje punktum at tre-ukers fristen løper fra melding om rettingen er kommet frem til skatte- og avgiftsmyndighetene. Bestemmelsen vil bare være aktuell for krav som bygger på egendeklarasjon, og

Endringsvedtak

Særlig om forskuddstrekk og utleggstrekk nedlagt av skatteoppkrever

Unntak – ordinært forfallstidspunkt ikke inntrådt

Egenretting

hvor egenrettingen ikke forutsettes fulgt opp av et nytt særskilt endringsvedtak fra skatte- eller avgiftsmyndighetens side. Egenrettingsalternativet er aktuelt for endringsoppgaver (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave) innsendt for innenlands merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift.

Dersom en merverdiavgiftspliktig sender en endringsoppgave som medfører økt avgift for 1. termin 2009, og denne kommer frem til skattekontoret 20. mai 2009, forfaller den økte avgiften til betaling tre uker etter 20. mai 2009. Det skal beregnes renter på økningen etter § 11-2 og disse rentene forfaller også til betaling tre uker etter 20. mai 2009.

En oppgave som innebærer en endring i forhold til den først leverte oppgave og som kommer frem til skatte- og avgiftsmyndighetene før den ordinære oppgavefristen for terminen er utløpt er ikke å anse som en egenretting etter § 10-53. Forfall vil i disse tilfellene reguleres av hovedreglene om forfall i §§ 10-10, 10-30 og 10-40 annet ledd for hhv. arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og innenlands særavgift.

10-53.4 § 10-53 annet ledd – Endringsvedtak etter ligningsloven kapittel 9

§ 10-53 annet ledd første punktum gjør unntak fra hovedregelen om forfall for krav som oppstår etter vedtak i medhold av ligningsloven kap. 9 om endring av skattekrav. Forfallsfristen på tre uker skal i slike tilfeller regnes fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 25 og § 27 nr. 10 fjerde ledd, jf. også § 31 nr. 4 siste punktum.

Annet ledd annet punktum bestemmer videre at økning av restskatt for *personlige skattytere* tidligst forfaller til betaling sammen med andre termin. Dette er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 25 nr. 1 tredje punktum. Skatteoppgjøret for lønnstakere og pensjonister med enkle skatteforhold er normalt ferdig i slutten av juni. I enkelte saker kan vedtak om endring treffes raskt og før forfallstidspunktet for restskatt for personlige skattytere etter § 10-21 første ledd. Etter denne bestemmelsen forfaller første termin restskatt tidligst 20. august i ligningsåret og andre termin forfaller fem uker senere, altså tidligst 24. september. At endringssaken avsluttes så tidlig, innebærer at fristen for betaling av økningen som følge av første ledd ville blitt før forfallstidspunktet som følger av § 10-21 første ledd. I slike tilfeller forfaller økningen i restskatt for personlige skattytere tidligst sammen med andre termin av restskatten.

10-60 § 10-60. Tilgodebeløp

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift og når det ellers oppstår tilgodebeløp, skal beløpet og renter etter § 11-4 utbetales til den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet, når ikke annet er bestemt i lov eller forskrift. Utbetalingen skal også omfatte renter som er betalt av refusjonsbeløpet. Renter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller.

(2) For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert oppgave regnes fristen fra skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

(3) For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes fristen fra skatteoppjøret er ferdig eller utlegging av skattelister 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.

10-60.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 14.9 og kap. 27 s. 185 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 14.1.9.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.11 og Innst. O. nr. 10 (2006–2007) pkt. 23.1.11. (Ordlyden endret fra forsinkelsesrenter til renter i første ledd annet og tredje punktum, slik at også renter etter §§ 11-2 og 11-5 omfattes.)
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.1 og 33.7.2 og Innst. O. nr. 1 (2007–2008) kap. 33 s. 130. (Nytt annet ledd med presisering av forfall ved egenretting, samt begrepsendring fra tilbakebetalt til utbetalt.)
- Ot. prp nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven) kap. 22 s. 85. (Endret henvisning i fjerde ledd til ny merverdiavgiftslov.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 10-60-1.

10-60.2 Generelt om forfall for tilgodebeløp

§ 10-60 regulerer forfall for utbetaling av skatte- og avgiftskrav som skatte- eller avgiftspliktige har til gode. Bestemmelsen gir som utgangspunkt like forfallsregler for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven, men har særregler for tilgodebeløp på skatt som oppstår etter ordinær avregning og krav på refusjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5.

For merverdiavgift erstatter § 10-60 tredje ledd merverdiavgiftsloven av 1969 § 24 tredje ledd som bestemte at refusjonskrav skulle tilbakebetales avgiftspliktige innen tre uker etter at omsetningsoppgaven ble mottatt. For petroleumsskatt erstatter § 10-60 første ledd regelen i forskrift til petroleumsskatteloven av 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt § 7 annet ledd annet punktum. For tilgodebeløp

på andre skatte- og avgiftskrav har det tidligere ikke vært noen tilsvarende forfallsregel. For slike krav har det likevel vært forutsatt at skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler tilgodebeløpet så raskt som mulig etter at det er slått fast at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på tilbakebetaling. I enkelte tilfeller fulgte dette forutsetningsvis av at den skatte- eller avgiftspliktige har hatt krav på ekstra rentegodtgjørelse dersom det har tatt for langt tid å foreta utbetalingen.

Forfallstidspunktet i § 10-60 er også avgjørende i forhold til at det er den dato renter etter § 11-4 beregnes frem til ved tilbakebetaling etter vedtak om endring. Det er videre dette forfallstidspunktet som er utgangspunktet for beregning av eventuelle forsinkelsesrenter etter § 11-3 dersom det offentlige er forsinket med utbetalingen.

10-60.3 § 10-60 første ledd – Tilgodebeløp ved for mye betalt skatt eller avgift, blant annet pga. endringsvedtak

Vedtak om endring

Ved vedtak om endring som medfører nedsettelse av beregnet skatt eller avgift, skal tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt og avgift utbetales så snart som mulig og senest innen tre uker etter at vedtak om endring ble fattet. Bestemmelsen kommer til anvendelse når kompetent myndighet har truffet et vedtak som innebærer at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på tilbakebetaling av skatt eller avgift. At det må foreligge et vedtak følger av at forfallsfristen beregnes fra vedtakstidspunktet. Dersom det oppstår spørsmål om et vedtak direkte gir krav på tilbakebetaling, må dette løses ut fra en konkret fortolkning av vedtaket.

I tilfeller der en merverdiavgiftspliktig har krav på refundert merverdiavgift i henhold til omsetningsoppgave som viser avgift til gode, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5, foreligger det ikke et «vedtak om endring». Forfallstidspunktet reguleres i disse tilfellene av særregelen i fjerde ledd, hvor det fremgår at fristen skal regnes fra omsetningsoppgaven er «mottatt av avgiftsmyndigheten», se [pkt. 10-60.6](#).

Beregnete og innbetalte renter

Tilbakebetalingen skal også omfatte tidligere beregnede og betalte renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 av tilgodebeløpet, jf. annet punktum. Renter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller. Skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 3 bestemte at skattyter skulle ha tilbakebetalt forsinkelsesrenter som måtte være påløpt og innbetalt på det beløpet som skulle betales tilbake. Etter § 10-60 vil dette gjelde generelt for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven. At tilbakebetalingen både skal omfatte tidligere beregnede renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 fremgår av begrepet «renter» i § 10-60 første ledd og Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 23.11. Ved endringslov av 15. desember 2006 nr. 85, ble begrepet «forsinkelsesrenter» erstattet med «renter». Det er presisert at formålet med endringen er å angi klart at bestemmelsen også skal omfatte renter etter §§ 11-2 og 11-5.

Påløpte, men ikke betalte renter

Renter som har påløpt på skatte- eller avgiftskravet, men som ikke har blitt innbetalt, bortfaller når det senere viser seg at de ikke skal innbetales fordi kravet blir nedsatt og det oppstår et tilgodebeløp.

10-60.4 § 10-60 annet ledd – Tilgodebeløp oppstått ved egenretting

Ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110 ble det inntatt et nytt annet ledd i § 10-60 som regulerer forfallsfristen for tilgodebeløp i de tilfeller skatte- eller avgiftspliktig selv endrer en tidligere levert (og godkjent) oppgave. Det vises til forarbeidene til endringen i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.1. I slike tilfeller skal tilgodebeløpet utbetales så snart som mulig, og senest tre uker etter at skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent

beløpet til utbetaling. Med begrepet «fristen» i annet ledd henvises det til fristen for å utbetale tilgodebeløp etter første ledd, dvs. så snart som mulig, og senest innen tre uker.

Dette alternativet er særlig aktuelt for merverdiavgiftspliktige som ved endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave) reduserer skyldig merverdiavgift for en termin i forhold til det som tidligere måtte være lagt til grunn i henhold til tidligere omsetningsoppgave. Ved at forfallsfristen er senest tre uker etter at skatte- eller avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, vil skatte og avgiftsmyndighetene ha tid til å kontrollere endringsoppgaven som medfører tilgodekravet. Etter en kontroll av endringsoppgaven skal tilgodebeløpet snarlig godkjennes for utbetaling dersom oppgaven blir lagt til grunn. Etter dette tidspunktet må skatte- og avgiftsmyndighetene utbetale tilgodebeløpet så snart som mulig og senest innen tre uker, for at det ikke skal påløpe renter etter § 11-3 på tilgodekravet.

10-60.5 § 10-60 tredje ledd – Tilbakebetaling som følge av avregning

§ 10-60 tredje ledd regulerer utgangspunktet for fristberegningen for skattekrav som oppstår ved avregningen, jf. skattebetalingsloven kap. 7. Tidligere var det ikke uttrykkelig bestemmelse om forfall ved tilbakebetaling av tilgodebeløp etter skatteavregningen. Tilbakebetaling skulle skje så raskt som mulig, og dersom det tok lenger tid enn seks uker hadde skattyter i medhold av forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. krav på ytterligere rentegodtgjørelse regnet tilbake fra skatteoppgjørstidspunktet. Etter § 10-60 tredje ledd gis nå frist på tre uker for utbetaling av tilgodebeløp etter skatteavregningen.

Bestemmelsen i tredje ledd gir for det første en forfallsregel for tilgodebeløp på skatt som oppstår ved den ordinære avregningen etter § 7-1 og ved ny avregning etter § 7-2. I tillegg vil bestemmelsen få anvendelse for såkalt «forhåndsavregning» som følger av skattebetalingsforskriften § 7-4-1. Bestemmelsen viderefører dessuten en bestemmelse som tidligere gjaldt for petroleumsskatt i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 6 annet ledd.

For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes treukersfristen fra skatteoppgjøret er kunngjort ferdig (vår) eller fra utlegging av skattematrisene er kunngjort (høst). For de andre avregningstilfellene regnes treukersfristen fra det tidspunktet avregningen faktisk ble foretatt.

10-60.6 § 10-60 fjerde ledd – Tilgode merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5

§ 10-60 fjerde ledd bestemmer at et refusjonskrav på merverdiavgift som fremkommer av omsetningsoppgaven – hovedoppgaven, skal utbetales så snart som mulig og senest tre uker etter at omsetningsoppgaven ble mottatt av avgiftsmyndigheten. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven av 1969 § 24 tredje ledd.

Det er således en forskjell mellom de tilfeller der avgiftsmyndigheten mottar en hovedoppgave som viser avgift til gode og de tilfeller hvor avgiftspliktige i henhold til en endringsoppgave får krav på et tilgodebeløp på merverdiavgift. Sistnevnte tilfelle reguleres av annet ledd, og forfallsfristen på tre uker beregnes der i forhold til når beløpet har blitt godkjent til utbetaling. At treukersfristen for utbetaling av tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5 regnes fra det tidspunktet da omsetningsoppgaven ble mottatt av avgiftsmyndigheten, innebærer at den kontroll skattekon-

**Reduksjon av
tilgodebeløp
etter kontroll**

toret vil gjennomføre av omsetningsoppgaven må skje raskt. Dersom treukersfristen for utbetaling oversittes, vil i tilfelle avgiftsmyndigheten måtte betale forsinkelsesrenter til avgiftspliktig etter skattebetalingsloven § 11-3.

I de tilfeller et tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 11-5 reduseres som følge av kontroll før utbetaling, regnes omsetningsoppgaven (hovedoppgaven) som mottatt først når skatte- eller avgiftsmyndigheten har godkjent beløpet til utbetaling, jf. skattebetalingsforskriften § 10-60-1. I disse tilfellene har kontrollen avslørt at refusjonskravet som fremkommer av tilgodeoppgaven ikke er korrekt, men skulle vært lavere. Denne presiseringen i forskriften medfører at starttidspunktet for treukersfristen for forfall utsettes til det tidspunkt kontrollen er gjennomført og tilgodebeløpet er godkjent til utbetaling. Dette får også betydning for tidspunktet for avgiftspliktiges krav på forsinkelsesrenter ved for sen utbetaling etter skattebetalingsloven § 11-3.

Kapittel 11. Renter

11-1 § 11-1. Renter ved forsinket betaling

(1) Det skal beregnes rente av skatte- og avgiftskrav som ikke betales innen forfallstidspunktet etter kapittel 10. Renten beregnes på grunnlag av kravet tillagt eventuell rente etter §§ 11-2 eller 11-5. Renten løper fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer. For krav etter § 10-52 løper renten fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, fram til betaling skjer.

(2) Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

(3) Reglene om fremskyndet forfall i § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd er uten betydning for renteberegningen etter første ledd.

11-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.3 og kap. 27 s. 185–186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 15.
- Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161. (Innføring av nytt annet ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til gjennomføring og utfylling mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-1-1 til 11-1-6.

11-1.2 Generelt om § 11-1

Bestemmelsen hjemler skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å ilegge forsinkelsesrenter der skatte- eller avgiftskravet ikke blir betalt innen forfallstidspunktene som følger av lovens kap. 10. Forsinkelsesrenter beregnes av innkrevingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsen viderefører blant annet skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 1 første punktum og § 49 nr. 3 tredje punktum, merverdiavgiftsloven av 1969 § 36 første ledd og forskrift 12. desember 1975 nr. 2 fastsatt i medhold av merverdiavgiftsloven av 1969, arveavgiftsloven § 22 første ledd, særavgiftsforskriften § 6-4 og reglene om rente ved forsinket betaling gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 og 6. Ved ny skattebetalingslov var det et ønske om å samordne rentereguleringen for de ulike skatte- og avgiftskravene. På grunn av ulikheter ved de forskjellige kravene har det imidlertid vært behov for en del særregler for noen av kravstypene. Dette har igjen medført at rentereguleringen i loven og forskriften har blitt forholdsvis omfattende, og til dels vanskelig tilgjengelig.

Rentesatsen er regulert i § 11-6. For forsinkelsesrenter skal ratesatsen tilsvare ratesatsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum. Ratesatsen er nærmere beskrevet i pkt. 11-6.

Rentesats

Fra og til dato

Forsinkelsesrenter beregnes fra og med dagen etter forfallsdato til og med den dagen betaling skjer.

11-1.3 § 11-1 første ledd – Renteperiode, beregningsgrunnlag mv.

Renteperiode

Bestemmelsen gir regler om forsinkelsesrente for alle kravene som omfattes av loven. Skattebetalingsforskriften § 11-1-1 gjør imidlertid unntak fra dette for årsavgift på motorvogn, hvor kravet i stedet forhøyes med et tillegg fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak. Avgjørende for om det skal beregnes forsinkelsesrente er forfallstidspunktet for det enkelte skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven kap. 10. Forsinkelsesrenter løper fra forfallstidspunktet og frem til betaling skjer. Rentene beregnes fra og med dagen etter forfallsdato til og med den dag innbetalingen foretas. Sluttidspunktet for renteberegningen kan bero på en frivillig betaling av kravet eller at kravet dekkes opp ved motregning eller tvangsinnfordring. Når et skatte- eller avgiftskrav nedsettes (minkes), fratregges forsinkelsesrenten for den delen av kravet som er nedsatt. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 11-1-6 første ledd som bestemmer at det skal foretas ny forsinkelsesrenteberegning på grunnlag av den endrede skatt eller avgift ved nedsettelse (minkinger). De forsinkelsesrentene som er beregnet for den delen av skatte- og avgiftskravet som er bortfalt, skal altså fratregges. I tilfeller der et skatte- eller avgiftskrav blir avskrevet, f.eks. som følge av en delvis ettergivelse av kravet, vil påløpte forsinkelsesrenter knyttet til den delen av kravet som er avskrevet, også måtte fratregges.

Dersom kravet har vært endret flere ganger, vil renteberegningen foretas på grunnlag av det til enhver tid gjeldende krav, men slik at grunnlaget likevel ikke kan være høyere enn det endelige kravet. For den del av kravet som har eksistert i hele perioden fra opprinnelig forfallsdag og frem til forfallsdag for det endelige kravet, vil det løpe renter fra opprinnelige forfallsdag og inntil betaling skjer. Det skal bare beregnes renter for perioder hvor det har foreligget en betalingsplikt.

I skattebetalingsforskriften § 11-1-3 er det en særregel når det gjelder starttidspunktet for påløp av forsinkelsesrente ved for sen betaling fra privat arbeidsgiver, samt veldedig eller allmenntilleglig organisasjon eller institusjon, når disse gir oppgjør for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift etter skattebetalingsforskriften § 10-10-3 tredje ledd. Forsinkelsesrente skal da først beregnes fra det ordinære forfallstidspunktet som følger av skattebetalingsloven § 10-10, jf. § 5-11.

Beregningsgrunnlag

Renten beregnes på grunnlag av kravet, tillagt eventuell rente etter §§ 11-2 og 11-5. Dersom f.eks. et ubetalt skatte- eller avgiftskrav har vært endret og det ble beregnet renter etter § 11-2 på økningen, vil det løpe forsinkelsesrenter både på hovedstolen og på renten etter § 11-2 fram til kravene betales. Det vil også løpe renter etter § 11-1 på eventuell ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstill på kravet som ikke er betalt til forfall. Se mer om dette i pkt. 11-1.3.8. Ved beregning av forsinkelsesrenter skal beløpet avrundes ned til nærmeste hele krone. Se mer om avrunding i pkt. 10-4.6.

11-1.3.1 Forsinkelsesrenter på innenlands merverdiavgiftskrav

For innenlands merverdiavgift er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av §§ 10-30 og 10-53. Forfallstidspunktet i § 10-30 er knyttet til plikten til å levere omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene. Oppgaveplikten er regulert i merverdiavgiftsloven kap. 15.

Merverdiavgiftsoppgaver gis terminvis og som en hovedregel omfatter en termin to kalendermåneder. 1. termin omfatter januar og februar, 2. termin omfatter mars og april, 3. termin omfatter mai og juni, 4. termin juli og august, 5. termin september og oktober og 6. termin omfatter november og desember. Omsetningsoppgaver skal være kommet frem til avgiftsmyndighetene innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av hver termin, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8. Dette medfører f.eks. at forfall for 1. termin vil være 10. april. Fristen for 3. termin er likevel 31. august (jf. lov 29. juni 2007 nr. 49 om endringer i den tidligere merverdiavgiftsloven og Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.) I noen tilfeller skal det leveres årsterminer. Dette er tilfellet for næringsdrivende i jordbruk med binæringer og skogbruk, samt visse registrerte næringsdrivende med liten omsetning. For førstnevnte gruppe forfaller kravet til betaling 3 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si 10. april. Merverdiavgift for årsoppgavepliktige med liten omsetning forfaller til betaling 2 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si 10. mars.

Når en avgiftspliktig ikke leverer omsetningsoppgave i henhold til ovennevnte frister, kan avgiftsmyndighetene fastsette et merverdiavgiftskrav ved skjønn, jf. merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav a (som viderefører tidligere merverdiavgiftslovs § 55 første ledd nr. 1). Før ny skattebetalingslov var forfall for slike skjønnsfastsatte krav 10 dager etter utløpet av den måned da melding om vedtaket ble postlagt. Denne regelen er ikke videreført i ny lov. Hvor det ikke er levert omsetningsoppgave og det fattes et førstegangsvedtak er det gitt en egen forfallsbestemmelse i skattebetalingsforskriften § 10-30-1. Ifølge denne bestemmelsen vil hovedregelen om forfall i § 10-30 komme til anvendelse i disse tilfellene. Dette innebærer at forsinkelsesrenter etter § 11-1 vil løpe på avgiftskravet fra den dag det skulle vært levert omsetningsoppgave for terminen og kravet skulle vært betalt i henhold til oppgaven. Skjønnsvedtaket kan inneholde tilleggsavgift som også skal renteberegnes etter § 11-1. Se [pkt. 11-1.3.6](#) om dette.

Skjønn pga. manglende omsetningsoppgave

Hvor skattekontoret treffer et endringsvedtak som medfører økning av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. I tilfeller der avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave) i forhold til en tidligere levert oppgave, regnes forfallsfristen fra tre uker etter at melding om endringen er kommet fram til avgiftsmyndighetene, dvs. skattekontoret. Det vil påløpe forsinkelsesrenter dersom den avgiftspliktige ikke innbetaler økningen innen forfall.

Vedtak om økning og egenretting

11-1.3.2 Forsinkelsesrenter på skattekrav

For skattekravene er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av §§ 10-10 til 10-22. Forsinkelsesrentene løper frem til betaling skjer. Ved for sent innbetalt forskuddsskatt kan skatteoppreveren utsette renteberegningen til etter skatteavregningen. Dette har sammenheng med at forsinkelsesrenter på forskuddsskatt som anses som overskytende etter skatteavregningen (forskuddsskatt som ikke er nødvendig til å dekke opp utliknet skatt), skal frafalles og tilbakebetales skattyter dersom beløpet har vært innbetalt.

Når skattemyndighetene treffer et endringsvedtak som medfører økning av skatten, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker

Vedtak om økning

etter at melding om den nye skatteavregningen er sendt, jf. § 10-53 annet ledd. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter at melding om ny skatteavregning er sendt skattyter. Dette gjelder bare dersom denne forfallsfristen er senere enn det ordinære forfallstidspunktet for kravet. Ved økning i restskatt for personlige skattytere forfaller økningen tidligst sammen med forfallsfristen for annen termin. For eksempel vil en restskatt på kr 10 000 for en personlig skattyter som er omfattet av juniavregningen ha følgende ordinære forfall: kr 5 000 forfaller 20. august og kr 5 000 forfaller 24. september. Den 10. juli foretas en endringsavregning som øker restskatten med kr 20 000. Økningen i restskatt på kr 20 000, sammen med kr 5 000 av ordinær restskatt, forfaller til betaling 24. september.

Retting av avregningsoppgjør

Hvor skatteoppkrever reduserer forskudd på skatt som skal komme med i avregningen uten at skatten endres, forfaller økningen på tilsvarende måte som nevnt over. Økningen vil i et slikt tilfelle enten komme til uttrykk ved at restskatten økes eller at tilgodeskatten reduseres. Dersom man i sistnevnte tilfelle har utbetalt tilgodeskatten til skattyter, vil økningen presenteres som et tilbakesøkningskrav på for mye utbetalt tilgodeskatt, jf. § 1-3 første ledd. Forfallsregelen i § 10-53 gjelder ikke når arbeidsgiver innberetter en økning i forskuddstrekket. Dette er ingen endring av det trekket som er foretatt, men en retting av innberetningen (deklarasjonen). Det er en økning i hva som innberettes som trukket forskuddstrekk, men er ikke en økning av trukket forskuddstrekk. Verken § 10-53 eller § 11-2 vil dermed kunne få anvendelse når arbeidsgiver korrigerer feil innberettet forskuddstrekk. Forsinkelsesrenter løper derfor fra opprinnelig terminforfall også på forskuddstrekk som fremkommer på en korrigert terminoppgave. Et krav på forskuddstrekk er ikke noe som oppstår som følge av en deklarasjon, deklarasjonen er i så måte kun et bevis på hva som arbeidsgiver faktisk har gjort. Og viser det seg at arbeidsgiver har trukket for lite, vil det løpe forsinkelsesrenter på trekkansvarskravet fra det opprinnelige forfallstidspunktet etter § 10-10. Tilsvarende regler gjelder for utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren. Kommer derfor arbeidsgiver med en ny oppgjørliste for utleggstrekk som viser et høyere utleggstrekk enn opprinnelig oppgjørliste, vil ikke den nye oppgaven påvirke tidspunktet for når forsinkelsesrenter begynner å løpe på noen del av utleggstrekket.

Arbeidsgiver korrigerer forskuddstrekket med ny terminoppgave

Forenklet oppgjørsordning

I skattebetalingsforskriften § 11-1-3 er det bestemt at når en privat arbeidsgiver, veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon eller institusjon benytter den forenklete oppgjørsordningen med innbetaling av forskuddstrekket senest første virkedag etter lønnsutbetalingen, skal det ikke løpe forsinkelsesrenter før det ordinære terminforfall etter § 10-10.

11-1.3.3 Forsinkelsesrenter på arbeidsgiveravgiftskrav

Utgangspunktet for renteberegningen er forfallstidspunktet i § 10-10, og rentene løper frem til betaling skjer. Forfallstidspunktet i § 10-10 er knyttet til plikten til å levere terminoppgave til skatteoppkrever, og oppgaveplikten er regulert i folketrygdloven § 24-3. Dette gjelder også dersom den avgiftspliktige ikke leverer terminoppgave slik at arbeidsgiveravgiften må fastsettes (førstegangsfastsettelse), jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-5.

Vedtak om økning og egenretting

Hvor skattekontoret treffer et endringsvedtak som medfører økning av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. I tilfeller der avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en endringsoppgave i forhold til en tidligere levert oppgave, regnes forfallsfristen fra tre uker etter at melding om endringen er kommet fram til skatteoppkrever.

11-1.3.4 *Forsinkelsesrenter på arveavgiftskrav*

For arveavgift er utgangspunktet for renteberegningen forfallstidspunktene som følger av §§ 10-31. Forsinkelsesrentene løper frem til betaling skjer. Grunnlaget for renteberegningen er det fastsatte arveavgiftskravet.

Hvor arveavgiftsmyndighetene treffer et endringsvedtak som medfører økning av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes altså i disse tilfeller fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. Grunnlaget for renteberegningen er det fastsatte arveavgiftskravet tillagt renter etter § 11-2.

Vedtak om økning

11-1.3.5 *Forsinkelsesrenter på innenlands særavgifter*

Forfallstidspunktet for innenlands særavgifter følger av § 10-40. I henhold til første ledd første punktum forfaller innenlands særavgifter til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. I første ledd bokstav a til og med d, samt i skattebetalingsforskriften er det gjort unntak fra hovedregelen. I annet ledd er det videre gjort unntak for innenlands særavgifter i de tilfeller virksomheten er registrert som særavgiftspliktig virksomhet. Det er gjort nærmere rede for forfallsbestemmelsen i pkt. 10-40.

Når en registrert avgiftspliktig leverer en særavgiftsoppgave, men hvor denne er forsinket innlevert i forhold til oppgavefristen, reguleres forfall av skattebetalingsforskriften § 10-40-3. I henhold til § 10-40-3 skal hovedregelen om forfall i skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd da gjelde tilsvarende. Dette innebærer at forsinkelsesrenter etter § 11-1 vil løpe på avgiftskravet fra den dag det skulle vært levert særavgiftsoppgave, også der oppgaven leveres etter oppgavefristen. Regler om tidspunkt for pliktig oppgavelevering er gitt i særavgiftsforskriften § 6-1, og er kommentert nærmere i [pkt. 10-40.5](#).

Ikke levert særavgiftsoppgave innen fristen

Hvor tollregionen treffer et endringsvedtak som medfører økning av avgiften, forfaller økningen samt renter etter § 11-2 til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Forsinkelsesrenter regnes fra tre uker etter vedtaket om økning blir truffet og melding om dette sendes avgiftspliktige. I tilfeller der avgiftspliktige selv øker skyldig avgiftsbeløp ved en endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave), regnes forfallsfristen fra tre uker etter at melding om endringen er kommet fram til tollregionen, jf. § 10-53 første ledd tredje punktum. Det vil påløpe forsinkelsesrenter dersom den avgiftspliktige ikke innbetaler økningen innen tre uker etter at meldingen om endringen kommer fram til tollregionen.

Vedtak om økning og egenretting

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

For krav på toll, merverdiavgift og særavgifter er utgangspunktet for renteberegning forfallstidspunktet i § 10-41 første ledd. Renter løper frem til betaling skjer.

Når tollregionen treffer et endringsvedtak som medfører økning av toll- og avgiftskravet, forfaller økningen samt renter etter § 11-2, til betaling tre uker etter at vedtaket om økning ble truffet og melding om dette er sendt avgiftspliktige, jf. § 10-53 første ledd.

11-1.3.7 Forsinkelsesrenter på ansvarskrav

Etter § 11-1 første ledd fjerde punktum skal renter av ansvarskrav som omhandlet i § 10-52 beregnes fra opprinnelig forfall for skatte- eller avgiftskravet. Dette har sammenheng med at det for disse kravene ikke treffes noe særskilt vedtak, men man gjør i stedet kravet gjeldende mot den ansvarlige som et ansvarskrav. Den omstendighet at man retter kravet mot ansvarssubjektet vil ikke endre kravets størrelse. Forsinkelsesrenten løper frem til betaling skjer.

11-1.3.8 Forsinkelsesrenter på tilleggs-skatt, tilleggsavgift, tilleggstoll, tvangsmulkt m.m.

Skattebetalingsloven § 10-51 gir regler om forfallsfrist for «Andre skatte- og avgiftskrav». Denne regelen omfatter blant annet tilleggsavgift og tilleggs-skatt etter ligningsloven §§ 10-1 og 10-2, men får ikke selvstendig betydning for disse kravene fordi disse kravene vil være en del av restskatten og dermed følge forfallsbestemmelsene for restskatt. Videre omfatter bestemmelsen tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd, arveavgiftsloven § 44, særavgiftsloven § 3, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3, tilleggstoll etter tolloven § 16-10 samt daglig løpende tvangsmulkt på merverdiavgift for å etterkomme plikten til å gi opplysninger eller kontrolloppgaver etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd. Dersom disse særlige skatte- og avgiftskravene ikke betales til forfall, løper det forsinkelsesrenter etter § 11-1 på kravene fra de forfaller og fram til kravet blir betalt. I henhold til § 10-51 forfaller disse typer skatte- og avgiftskrav til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

I skattebetalingsforskriften § 10-51-1 er det bestemt at forhøyet utgående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21-2 første ledd og tvangsmulkt etter arveavgiftsloven § 43 og skattebetalingsloven § 5-16 forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.

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

I henhold til annet ledd gjelder forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd tilsvarende ved forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven. Forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd bestemmer at det ikke skal svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side. Dersom f.eks. skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har oppgitt korrekt kontonummer eller KID-nummer slik at skyldner dermed ikke får innbetalt kravet rettidig, skal det ikke kreves renter etter § 11-1 på grunn av denne forsinkelsen, da feilen skyldes et forhold som skatte- og avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. § 11-1 annet ledd har en direkte henvisning til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd for at det skal komme tydelig fram at innholdet i reglene er det samme.

Bestemmelsen kom inn i loven ved lov 12. september 2005 nr. 115 om endringer i skattebetalingsloven. Bestemmelsen har sitt motstykke i § 11-3 annet ledd som gir uttrykk for en tilsvarende regel der forsinkelse av tilbakebetaling skyldes forhold på skatte- eller avgiftspliktiges side.

11-1.5 § 11-1 tredje ledd – Fremskyndet forfall

Tredje ledd bestemmer at reglene om fremskyndet forfall i § 10-20 fjerde ledd og § 10-21 annet ledd er uten betydning for perioden det skal beregnes forsinkelsesrenter. Regelen viderefører tidligere praksis. Fremskyndet for-

fall omfatter de tilfeller der en termin av forskuddsskatt eller restskatt ikke blir betalt ved forfall, slik at gjenstående terminer anses forfalt til betaling samtidig. § 11-1 tredje ledd innebærer at forsinkelsesrenter i slike tilfeller likevel først skal beregnes fra den enkelte termins ordinære forfallstid.

11-2 § 11-2. Renter ved vedtak om endring, egenretting, arveavgift betalt etter forfall mv.

(1) Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. eller som skyldes at den skatte- og avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert 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 økningen 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.

11-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.4 og kap. 27 s. 186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.4.
- Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161. (Innføring av nytt annet ledd.)
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.12. (Nytt sjette ledd.)
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7 og s. 233–234. (Presisering ang. egenretting.)
- Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift kap. 22 s. 85. (Endring i femte ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-2-1 til 11-2-6.

11-2.2 Generelt om § 11-2

Bestemmelsen hjemler skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å beregne renter av skatte- og avgiftskrav som oppstår ved vedtak om endring, egenret-

ting mv. Regelen medfører en samordning av beregningsmåten for renter ved vedtak om endring og egenretting av oppgave for de ulike skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Renter ved egenretting er aktuelt der avgiftspliktige selv endrer tidligere levert oppgave etter forfall og oppgavefristens utløp. Dette er særlig aktuelt for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift for registrerte avgiftspliktige, hvor egenretting kan skje ved en endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave) fra den avgiftspliktige.

Renter etter § 11-2 er ment å kompensere for den likviditetsfordel skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at det ikke er innbetalt en korrekt og tilstrekkelig stor skatt eller avgift til opprinnelig forfall. Sagt på en annen måte skal renten dekke det avsnvstapet skatte- og avgiftsmyndighetene har lidt ved at korrekt skatte- eller avgiftsbeløp ikke ble innberettet innen fristen og betalt innen forfall.

Før ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven var det forskjellige renteregler ved økning av ulike skatte- og avgiftskrav. Som eksempel kan nevnes ligningsloven § 9-10 som hjemlet renteberegning av økning i inntekts- og formuesskatt i de tilfeller det ble ilagt tilleggsskatt. Rentesaften var sju prosent av økningen per hele kalenderår fra utløpet av ligningsåret til det år da vedtaket om økning ble fattet. Denne regelen gjaldt tilsvarende for arbeidsgiveravgift ved endringsvedtak med hjemmel i folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, jf. henvisningen i folketrygdloven § 24-4 tredje ledd. For arveavgift bestemte arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum at det skulle svares rente dersom forsinket fastsettelse av kravet medførte at fastsettelsen skjedde etter ordinær forfallstid. Tilsvarende skulle det beregnes renter etter den samme regelen der avgiften ble fastsatt ved skjønn etter arveavgiftsloven § 30A fordi det ikke var innkommet melding eller meldingen var mangelfull. Dette forutsatte at den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen hadde forsømt sin opplysningsplikt etter arveavgiftsloven kap. VI. Renten etter arveavgiftsloven skulle beregnes med den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Etter den tidligere merverdiavgiftsloven § 37 første ledd skulle et vedtak om forhøyelse (økning) i medhold av bestemmelsene i kap. XIII og XIV inkludere renter av økningen i avgift fra den tid økningen skulle vært betalt etter de ordinære forfallsfrister og fram til 10. dag etter utløpet av den måned melding om vedtaket ble postlagt. Dersom innbetalingen er skjedd før vedtak er truffet, beregnes renter frem til 10. dag etter utløpet av innbetalingsmåneden. Renteberegningen for merverdiavgift etter denne bestemmelsen ble foretatt av fylkesskattekontoret. Rentesaften var tre prosentpoeng over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Satsen var altså lik for forsinkelsesrenter og renter ved forhøyelser. Tilsvarende gjaldt i praksis ved etterberegning av særavgifter der rente ved om- eller etterberegning løp med samme sats fra tidspunktet for ordinært forfall og frem til betaling. Ved vedtak om økning av krav på toll og merverdiavgift ved innførsel, fantes det ikke tidligere hjemmel for å ilegge renter på økningen.

Skattebetalingsloven § 11-2 gir en objektiv regel om renter ved vedtak om endring av skatte- og avgiftsplikten. I forarbeidene til skattebetalingsloven ble det drøftet om det burde opprettes en objektiv eller subjektiv renteregulering ved vedtak om økning i skatt eller avgift. Administrative hensyn talte for en objektiv renteregulering ved endringsvedtak, slik at renter også beregnes når den skatte- eller avgiftspliktige ikke kan bebreides. Det kan som følge av denne omleggingen forekomme tilfeller av feilaktig innberetning i spekulativ øyemed med kun renter etter § 11-2 som kostnad ved senere korrekt fastsettelse. Først når det blir foretatt korrekt fastsettelse, og det forhøyede kravet ikke betales ved det nye forfallet, vil den høyere rentesaften som

**Reglene for
ikrafttreddelsen
av ny lov**

Objektiv regel

gjelder ved forsinket betaling komme til anvendelse. Som bakgrunn for valget av den lavere rentesats for renter etter § 11-2 ligger det imidlertid en forutsetning om at tilfeller med spekulasjonsmotiv vil være få. Risikoen for at slike tilfeller vil kunne avdekkes og behandles særskilt vil dessuten være forholdsvis stor. Oppdages slike tilfeller, vil den skatte- eller avgiftspliktige kunne bli ilagt tilleggsatt, tilleggavgift eller tilleggstoll. I de mest alvorlige tilfellene vil vedkommende også risikere straffesanksjoner. Riktig og rettidig deklarerer fra den skatte- eller avgiftspliktiges side ivaretas derfor gjennom disse sanksjonsreglene og ikke gjennom rentereguleringen.

Unntak: Når det gjelder førstegangsfastsettelse av arveavgift etter ordinært forfall i skattebetalingsloven § 10-31 er ikke § 11-2 en objektiv regel, da det ikke skal betales rente i disse tilfellene i den utstrekning forsinket innbetaling skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side, jf. skattebetalingsforskriften § 11-2-5.

Forfallstidspunktet for rentekravet følger av § 10-53 første ledd.

Eksempel: Et eksempel på en renteberegning etter § 11-2 er at en merverdiavgiftspliktig leverer en omsetningsoppgave (hovedoppgave) med kr 50 000 å betale i merverdiavgift. Senere oppdager avgiftsmyndighetene at det var innberettet for lite avgiftspliktig omsetning på omsetningsoppgaven, og det fattes vedtak om at skyldig merverdiavgift skal økes med kr 20 000. I et slikt tilfelle skal det beregnes renter etter § 11-2 for økningen.

Rentesatsen er regulert i § 11-6 annet ledd. Rentesatsen for rente etter § 11-2 tilsvarer den pengepolitiske styringsrenten fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng. Rentesatser er nærmere omtalt i pkt. 11-6.

For arveavgift er renter etter § 11-2 aktuelt i to ulike situasjoner. For det første kommer bestemmelsen til anvendelse på førstegangsfastsettelse etter ordinært forfall i § 10-31. Denne situasjonen er regulert nærmere i sjette ledd og blir kommentert under denne bestemmelsen. For det andre kommer bestemmelsen til anvendelse på endringsvedtak som medfører økning i arveavgift. Dette reguleres under første ledd og gjelder tilsvarende som for de andre skatte- og avgiftskravene.

11-2.3 § 11-2 første ledd – Rente ved vedtak om endring, egenretting mv.

Bestemmelsen hjemler adgangen til å renteberegne økning i skatt og avgift som fremkommer ved endringsvedtak fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Tilsvarende renteberegning kan skje der skatte- eller avgiftspliktige selv retter tidligere innlevert oppgave som medfører en økning av skatten eller avgiften. Sistnevnte er særlig aktuelt for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og innenlands særavgift for registrerte avgiftspliktige, hvor avgiftspliktige selv kan rette en tidligere innlevert omsetningsoppgave ved endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave). Generelt omfatter bestemmelsen også tilfeller der det skjer en økning i skatte- og avgiftsforpliktelsen uten at det er et vilkår at det tidligere er fastsatt et krav. Eksempler på dette vil bli gitt nedenfor.

Når det treffes «vedtak om endring mv.» som innebærer en økning i skatte- eller avgiftsforpliktelsen, gjøres kravet normalt gjeldende overfor den skatte- eller avgiftspliktige på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt eller deklart korrekt på ordinær måte i henhold til de ordinære frister. Forfall for økningen av skatte- eller avgiftskravet forskyves til et senere tidspunkt ved et endringsvedtak, jf. § 10-53.

Renter etter § 11-2 er ment å kompensere for den likviditetsfordel («kreditt») som skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at tilstrekkelig skatt eller avgift ikke er betalt innen de ordinære frister, og skal således dekke det

avsavnstapet skatte- og avgiftsmyndighetene har hatt i den mellomliggende perioden.

Beregningsgrunnlaget for renter etter § 11-2 er økningen i beregnet skatt eller avgift. Økningen kan f.eks. skje ved ny egendeclarering, nytt fastsetningsvedtak eller ny skatteavregning sammenholdt med det sist foregående vedtak gjennom egendeclarering, vedtak (førstegangsvedtak) eller sist foretatte skatteavregning. Ordlyden begrenser imidlertid ikke beregningsgrunnlagene til kun de som er nevnt, jf. ovenfor.

For merverdiavgift og arbeidsgiveravgift fremkommer i prinsippet avgiftsforpliktelsen først og fremst gjennom egendeclarering fra den avgiftspliktige. Økningen kan enten ha grunnlag i at den avgiftspliktige tidligere har deklart på denne måten eller det første grunnlaget kan bero på et såkalt førstegangsvedtak fra vedkommende myndighetsorgan. Det kan ha vært flere forutgående endringer gjennom endret egendeclarering eller ved tidligere endringsvedtak. Beregningsgrunnlaget for aktuell renteberegning vil da forholde seg til det sist foregående grunnlaget.

For skattekrav vil grunnlaget normalt være knyttet til en skatteavregning. Det skal beregnes rente etter § 11-2 av økning i skatt fremkommet gjennom ny avregning etter § 7-2. Renter etter tidligere ligningsloven § 9-10 og rentetillegg etter § 11-5 skal ikke være med i grunnlaget.

Ved ny avregning uten endring i utlignet skatt, jf. skattebetalingsforskriften § 7-2-1, skal det ikke kreves rente etter § 11-2.

Eksempel: Ved ordinær avregning høst 2009 utgjør utliknet skatt kr 100 000 og godskrevet forskudd på skatt utgjør kr 120 000. Overskytende forskudd på skatt kr 20 000 ble utbetalt skattyter. Et halvt år senere viser det seg at skattyter egentlig bare skulle vært godskrevet kr 90 000 i forskudd. Det foretas en ny avregning som resulterer i at skattyter får en restskatt før § 11-5 renter på kr 10 000. I tillegg skal man tilbakesøke kr 20 000 i for mye utbetalt forskudd på skatt. Det skjer altså en økning av hovedstol skattekrav på kr 30 000, men det skal ikke beregnes § 11-2 renter på denne økningen.

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

Oppstår således tollskyld ved smuglingen av varen i strid med tolloven § 3-1, og blir tollskyldner tatt i en kontroll, skal det beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall (smuglingen) etter § 10-41 og frem til endringsvedtak fattes.

Bestemmelsen i § 11-2 første ledd annet punktum om at økt skatt som følge av summarisk endring etter ligningsloven § 9-9, anses overflødig. Dette fordi slik summarisk endring tas med ved ordinær ligning, og dermed ikke anses som økt skatt etter endring.

I skattebetalingsforskriften § 11-2-1 er det bestemt at tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og forsinkelsesavgift samt for mye utbetalt rettegning etter skattebetalingsloven §§ 11-3 og 11-4 ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget. Skattebetalingsforskriften § 11-2-6 gjør dessuten unntak for rente på årsavgift på motorvogn.

Skattebetalingsforskriften §§ 10-10-5 og 10-30-1 oppstiller en særregel om forfall for arbeidsgiveravgift og merverdiavgift i tilfeller der avgiftspliktige ikke har levert oppgave innen de ordinære oppgavefristene eller der avgift må fastsettes av skattekontoret ved såkalt førstegangsvedtak (skjønn) for terminen på grunn av at pliktig oppgave mangler. I disse tilfellene kommer forfallsbestemmelsene i §§ 10-10 og 10-30 til anvendelse. Det innebærer at det vil løpe forsinkelsesrenter etter § 11-1 fra den dag det skulle vært levert oppgave og kravet skulle vært betalt i henhold til opp-

Beregningsgrunnlaget

Beregningsgrunnlaget for toll- og avgiftskrav ved manglende eller for sen deklarerer m.m.

Unntak for økt skatt ved summarisk endring

Særregulering

gaven. For registrerte særavgiftspliktige hvor den særavgiftspliktige leverer særavgiftsoppgave, men forsinket i forhold til oppgavefristen, fremgår det av skattebetalingsforskriften § 10-40-3 at det skal beregnes § 11-1 rente fra oppgavefristen.

11-2.4 § 11-2 annet ledd – Hovedregel om renteperioden

Renteperioden

Rente beregnes i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter reglene i kap. 10 – §§ 10-1 til 10-41 – og frem til endringsvedtak fattes. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling av økningen kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet for kravet, jf. § 10-53 første ledd annet punktum. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd. Renteperioden ved økning av skatt etter ny avregning er særskilt regulert i § 11-2 tredje ledd, se nedenfor.

Renten skal beregnes frem til det treffes vedtak om endring. Der en egenretting fra skatte- eller avgiftspliktige legges til grunn uten at det treffes et vedtak, f.eks. en endringsoppgave som medfører økt merverdiavgift, beregnes renten frem til den nye endrede oppgaven kom frem til skatte- eller avgiftsmyndighetene. Det gjelder imidlertid visse unntak fra disse hovedreglene. Unntakene følger av tredje til syvende ledd i § 11-2 og kommenteres nedenfor.

Merverdiavgift

For merverdiavgift beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-30 og frem til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes renten kun frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd.

Eksempel ved endringsvedtak: Omsetningsoppgave for merverdiavgift 1. termin 2010 leveres innen oppgavefristen og betales innen forfallsfristen 10. april 2010. 1. august 2010 treffer avgiftsmyndighetene et endringsvedtak som medfører økt skyldig merverdiavgift. Renter av økningen beregnes fra opprinnelig forfall 10. april 2010 og frem til endringsvedtaket fattes. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum.

Eksempel ved egenretting: Omsetningsoppgave for merverdiavgift 1. termin 2010 leveres innen oppgavefristen og betales innen forfallsfristen 10. april 2010. Avgiftspliktig blir senere klar over at det er innrapportert for lite omsetning og skyldig merverdiavgift, og sender inn endringsoppgave 1. august. Renter av økningen beregnes fra opprinnelig forfall 10. april 2010 og frem til melding om avgiftspliktiges egenretting (dvs. endringsoppgaven) kom frem til avgiftsmyndighetene. Økningen i merverdiavgift forfaller til betaling tre uker etter at melding om egenrettingen kom frem til avgiftsmyndighetene, jf. § 10-53 første ledd siste punktum.

Arveavgift

For arveavgift beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-31 og frem til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd.

Eksempel: Avgiftspliktig gave ytes 1. januar 2010. Avgift forfaller til betaling 1. april 2010, og blir betalt innen forfall. Den 15. september 2010 fattes det et endringsvedtak der arveavgiften økes. Rente av økningen beregnes fra opprinnelig forfall, altså 1. april 2010 og frem til endringsvedtaket fattes. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum.

Innenlands særavgifter

For innenlands særavgifter beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-40 og frem til endringsvedtak fattes. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd. For endringsvedtak og egen-

rettinger av særavgiftsoppgaver, gjelder tilsvarende system som er skissert i eksemplene om merverdiavgiftsoppgaver ovenfor.

For toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel beregnes rente etter § 11-2 i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-41 og frem til endringsvedtak fattes. Økningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt, jf. § 10-53 første ledd første punktum. Er det foretatt innbetalinger før endringsvedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd.

Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

11-2.5 § 11-2 tredje ledd – Særregel ved økning av skatt etter ny avregning

Tredje ledd regulerer starttidspunktet for renteberegningen etter § 11-2 for økning i skatt etter ny avregning. Ved økning i skatt etter ny avregning skal renter beregnes fra 1. januar i året etter ligningsåret. Bestemmelsen er en delvis videreføring av ligningsloven § 9-10.

11-2.6 Spesielt om renter ved flere etterfølgende endringsvedtak for skatt eller avgift knyttet til en termin eller et år

11-2.6.1 Flere etterfølgende endringer – økninger

Utgangspunktet ved flere endringer av ett skatte- eller avgiftskrav, enten som endringsvedtak eller egenrettinger, er at renter som følge av den siste endringen skal beregnes ut fra sist foregående endring. Sagt på annen måte skal renteberegningen etter § 11-2, ved en økning i forhold til foregående oppgave, egenretting eller vedtak, skje på grunnlag av økningen. Dette fremkommer av § 11-2-3 første ledd i skattebetalingsforskriften. Det skal således ikke skje noen gjenoppvekking av tidligere renteberegninger som er bortfalt.

Eksempel: En merverdiavgiftspliktig leverer en omsetningsoppgave med kr 100 000 å betale for 2. termin 2010 innen oppgavefristen. Oppgaven blir tatt til følge. Den 1. august sender avgiftspliktige inn en endringsoppgave for 2. termin som medfører økt avgift. Total avgift å betale er nå kr 150 000. Også denne oppgaven blir tatt til følge. Renter etter § 11-2 av økningen på kr 50 000 beregnes fra forfallstidspunktet for 2. termin, 10. juni 2010 og frem til melding om egenretting kom frem til skattekontoret 1. august 2010. 1. november 2010 treffer skattekontoret et endringsvedtak med bakgrunn i et avholdt bokettersyn, hvor skyldig merverdiavgift økes med kr 40 000. Renter etter § 11-2 av økningen på kr 40 000 beregnes fra forfall for terminen, 10. juni 2010, og frem til endringsvedtaket treffes, det vil si 1. november 2010.

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

Ved nedsettelse (minking) av skatt eller avgift fratelles tidligere beregnede renter etter §§ 11-1 og 11-2 på det beløpet som nedsettes. Er slike renter innbetalt, skal de tilbakebetales. Dersom skatte- eller avgiftskravet har vært innbetalt, vil det i tillegg ved tilbakebetaling av den skatt eller avgift som er betalt for mye, beregnes en rentegodtgjørelse til skatte- eller avgiftspliktige etter § 11-4 fra betaling fant sted og frem til forfallstidspunktet for tilgodebeløpet i § 10-60, dvs. tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet. Dersom den for mye innbetalte skatten eller avgiften utbetales etter fristen i § 10-60, vil det i

tillegg bli beregnet en rentegodtgjørelse for forsinket tilbakebetaling etter § 11-3.

Ved en senere økning kunne det vært et alternativ at det tidligere skatte- eller avgiftskravet, med påløpte renter, ble gjenoppvekket. Dette gjøres ikke etter ny lov. I stedet skal det beregnes renter etter § 11-2 for hele perioden. Skatte- eller avgiftspliktige blir således ikke belastet med forsinkelsesrente etter § 11-1 (på økningen) i en periode hvor vedkommende ikke hadde innbetalt tilstrekkelig skatt eller avgift. Forsinkelsesrente etter § 11-1 vil først bli beregnet fra tre uker etter at melding om økningsvedtaket er sendt dersom kravet ikke er betalt innen dette tidspunktet.

Tidligere utbetalte rentegodtgjørelser etter §§ 11-3 og 11-4 skal heller ikke kreves tilbakebetalt av skatte- eller avgiftsmyndighetene. Som nevnt blir det imidlertid beregnet rente etter § 11-2 i denne perioden. En særregel for tilfellet med etterfølgende økning etter en nedsettelse er regulert i skattebetalingsforskriften § 11-2-3 annet ledd. Bestemmelsen sier at skatte- og avgiftskrav som tidligere har vært innbetalt en periode, og som det er ytt rente for etter skattebetalingsloven § 11-4 ved en minking, skal renteberegnes etter § 11-2 med samme sats som etter § 11-4 for den perioden kravet har vært innbetalt. Regelen er ment å gi en kompensasjon til skatte- eller avgiftspliktige på ett prosentpoeng da rentesatsen etter § 11-2 er ett prosentpoeng høyere enn rentesatsen etter § 11-4. Skatte- eller avgiftspliktige skal således ikke måtte betale en høyere rentesats enn satsen etter § 11-4 i den perioden beløpet har vært innbetalt og hvor skatte- eller avgiftspliktige har mottatt rentegodtgjørelse etter § 11-4.

Eksempel: En merverdiavgiftspliktig leverer en omsetningsoppgave med kr 100 000 å betale for 2. termin 2010 innen oppgavefristen. Avgiften betales til forfall 10. juni, og oppgaven blir tatt til følge av avgiftsmyndighetene. Den 1. august sender avgiftspliktige inn en endringsoppgave for 2. termin som reduserer merverdiavgiftskravet med kr 50 000. Også denne oppgaven blir godkjent av avgiftsmyndighetene. Skattekontoret skal da utbetale kr 50 000 med tillegg av rentegodtgjørelse etter § 11-4 så snart som mulig og senest tre uker etter at skattekontoret har godkjent tilgodebeløpet til utbetaling, jf. § 10-60 annet ledd. Beløpet utbetales 20. august 2010. Ved et bokettersyn blir det senere oppdaget at korrekt merverdiavgiftskrav for 2. termin 2010 er kr 120 000. 1. november 2010 treffes det således et økningsvedtak på kr 70 000. Økningen i avgift samt renter etter § 11-2 forfaller til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den avgiftspliktige, jf. § 10-53. Skattekontoret beregner renter etter § 11-2 fra forfallstidspunktet for 2. termin, 10. juni 2010 og fram til 1. november 2010 når vedtaket om økning ble truffet. I henhold til særregelen for renteberegning ved flere endringer i samme termin i skattebetalingsforskriften § 11-2-3, skal rentesatsen for renter etter § 11-2 tilsvare satsen for renter etter § 11-4 i den perioden et skatte- eller avgiftskrav har vært innbetalt. I perioden fra 10. juni 2010 og til 20. august skal således rentene etter § 11-2 for økningen i merverdiavgift renteberegnes med samme sats som etter § 11-4.

11-2.7 § 11-2 fjerde ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning

Fjerde ledd regulerer utgangspunktet for renteberegning av petroleumsskatt etter ny avregning. Renter etter § 11-2 skal i slike tilfeller beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret. Til sammenligning skal renteberegningen ved økning av annen skatt etter ny avregning beregnes fra 1. januar i året etter ligningsåret, se [pkt. 11-2.6](#).

Bestemmelsen avløser de særlige regler om renteberegningen som tid-

ligere fulgte av petroleumsskatteloven § 7 nr. 5, med tilhørende forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 7 nr. 2.

11-2.8 § 11-2 femte ledd – Særregel om for mye utbetalt merverdiavgift til gode

Merverdiavgift til gode som er utbetalt i henhold til en hovedoppgave etter merverdiavgiftsloven § 11-5 (også kalt restitusjonsoppgave), kan ved senere undersøkelser hos avgiftspliktige vise seg å gi uttrykk for at tilgodekravet var for høyt. Årsaken kan enten være at utgående avgift er oppgitt for lavt, eller at inngående avgift er oppgitt for høyt. Når det treffes et endringsvedtak som medfører krav om tilbakebetaling fra avgiftspliktige av deler av det tidligere utbetalte beløpet, skal det beregnes renter etter § 11-2 på økningen av merverdiavgiftskravet. Renter beregnes fra utbetalingstidspunktet og fram til tidspunktet for økningsvedtaket. Dersom økningen i merverdiavgift beror på en egenretting fra avgiftspliktige, som godkjennes av avgiftsmyndighetene, løper rentene etter § 11-2 fra beløpet ble utbetalt og frem til melding om egenretting av tidligere levert oppgave kom frem til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

Skattebetalingsloven § 11-2 femte ledd avløser den tidligere regelen i merverdiavgiftsloven av 1969 § 37 annet ledd. Etter denne bestemmelsen var imidlertid renteperioden fra utløpet av oppgavefristen for terminen og frem til 10. dag etter at melding om vedtaket postlegges. Dersom det for mye utbetalte ble tilbakebetalt til avgiftsmyndighetene innen den opprinnelige oppgavefristen for terminen, skulle renter beregnes fra utbetalingsdagen og frem til 10. dag etter utløpet av tilbakebetalingsmåneden.

Eksempel på anvendelse av særregelen i § 11-2 femte ledd: Skattekontoret utbetaler merverdiavgift til gode med kr 30 000 til avgiftspliktige i henhold til rettidig innlevert omsetningsoppgave for 1. termin 2010 som viser merverdiavgift til gode med kr 30 000. To måneder etter utbetalingen treffer skattekontoret et endringsvedtak som medfører en økning av avgiften med kr 10 000. I henhold til dette vedtaket skulle det bare vært utbetalt kr 20 000 til avgiftspliktige for 1. termin 2010, og økningen i avgift på kr 10 000 skal renteberegnes etter § 11-2. Økningen på kr 10 000 som er blitt utbetalt vil i tillegg bli krevd tilbakebetalt fra avgiftspliktige.

Merverdiavgiftsloven § 10-1, som er en videreføring av merverdiavgiftsloven av 1969 § 26 a, har regler om refusjon av merverdiavgift for utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert i Norge. Merverdiavgiftsloven av 1969 § 26 a fjerde ledd hadde før ikrafttredelsen av skattebetalingsloven regler om renter og motregning for tilbakebetalingskrav på refusjon. Tilbakesøking av for mye utbetalt refusjon reguleres nå av skattebetalingsloven. I § 11-2 femte ledd presiseres det at regelen for renteberegning av for mye utbetalt merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-5, gjelder tilsvarende når tidligere utbetalt refusjon av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 10-1 kreves tilbake. Dette innebærer at rente skal beregnes fra refusjonsbeløpet som kreves tilbake ble utbetalt til den avgiftspliktige. Denne presiseringen av § 11-2 femte ledd er beskrevet i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.4.

Refusjon for utenlandske næringsdrivende

11-2.9 Særregel om endring av merverdiavgift til gode før utbetaling etter en restitusjonskontroll

Skattebetalingsforskriften § 11-2-4 regulerer et særtilfelle for beregning av renter på merverdiavgift etter § 11-2. Bestemmelsen omfatter de tilfeller der merverdiavgiftspliktige innleverer en hovedoppgave til avgiftsmynd-

dighetene som viser avgift til gode, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5. Før tilgodebeløpet utbetales, gjennomfører avgiftsmyndighetene en restituskontroll hvor det kontrolleres at det fremsatte tilgodekravet er korrekt. I tilfeller der kontrollen viser at tilgodebeløpet på omsetningsoppgaven er for høyt, treffes det et vedtak om økning av merverdiavgift. Økningsvedtaket kan enten resultere i at tilgodekravet på merverdiavgift reduseres eller at avgiftspliktige faktisk blir skyldig et merverdiavgiftskrav for terminen. Et eksempel på sistnevnte er at avgiftspliktige innleverer en hovedoppgave med et tilgodekrav på kr 20 000. Tilgodeoppgaven tas ut til restituskontroll av skattekontoret. Kontrollen viser at vedkommende ikke har krav på tilgodebeløpet, men skulle betale kr 20 000 i merverdiavgift for terminen. Det treffes dermed et økningsvedtak på kr 40 000. Bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 11-2-4 medfører at det bare skal beregnes renter etter § 11-2 på det merverdiavgiftskravet som skal betales i henhold til fastsettelsesvedtaket. I henhold til eksempelet skal det således beregnes renter etter § 11-2 av kr 20 000 og ikke av kr 40 000. Regelen er begrunnet i at tilgodekravet som fulgte av omsetningsoppgaven aldri er blitt utbetalt til avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene har således ikke lidt et likviditetstap. Merverdiavgiftskravet som gjenstår å betale fra avgiftspliktige skal imidlertid rentebelastes etter § 11-2.

11-2.10 § 11-2 sjette ledd – Særregel for arveavgift ved førstegangsvedtak etter ordinært forfall i § 10-31

Dersom avgiftspliktige ikke overholder meldeplikten i arveavgiftsloven eller førstegangsfastsettelsen av arveavgiftskravet av ulike grunner ikke kan skje, slik at forfallstidspunktene i § 10-31 første ledd ikke kan overholdes, kan det beregnes rente etter § 11-2 fra opprinnelig (ordinært) forfall og frem til avgiftsvedtak fattes. I skattebetalingsforskriften § 11-2-5 er det imidlertid bestemt at det ikke skal beregnes § 11-2 rente i disse tilfellene når dette skyldes forhold på avgiftsmyndighetens side.

Rente beregnes i tidsperioden fra opprinnelig forfall etter § 10-31 og frem til vedtak fattes. Hva som er opprinnelig forfall avhenger av om det foreligger en avgiftspliktig gave eller arv. Er det foretatt innbetalinger før vedtaket fattes, beregnes rente frem til betalingstidspunktet, jf. § 11-2 syvende ledd. Grunnlaget for renteberegningen er fastsatt arveavgift.

Eksempel: Gave ytes 1. januar 2009 og arveavgift forfaller til betaling 1. april 2009, dvs. tre måneder etter at gaven ble gitt. Avgiftsmyndighetene mottar gavemelding 1. oktober 2009 og arveavgiftsvedtak fattes og meddeles den avgiftspliktige 1. februar 2010. Avgiftsmyndigheten har vurdert at perioden 1. oktober 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. oktober 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. mars 2010, jf. § 10-31 fjerde ledd. Dersom betaling ikke skjer innen dette tidspunktet vil det løpe forsinkelsesrenter etter § 11-1 på kravet.

Denne regelen er spesiell for arveavgift, og en konsekvens av regelen i § 10-31 fjerde ledd om utsatt betalingsfrist. Regelen presiserer at det kan bli tale om renter etter § 11-2 ikke bare ved endringsvedtak, men også ved et førstegangsvedtak.

11-2.11 § 11-2 syvende ledd – Innbetalinger foretatt før endringsvedtak blir truffet

Syvende ledd begrenser perioden det skal beregnes § 11-2 renter for, når økningen i skatt eller avgift som følger av endringsvedtaket eller egenrettingen betales før endringsvedtaket treffes, eller før melding om egenretting er kommet frem til skatte- eller avgiftsmyndighetene. I slike tilfeller skal renten kun beregnes frem til betalingstidspunktet. Slik betaling kan f.eks. skje som en følge av et varsel om økt skatt eller avgift i en bokettersynsrapport.

11-3 § 11-3. Rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling

(1) Ved utbetaling av skatt eller avgift senere enn forfallstidspunktet i § 10-60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet fram til utbetaling skjer.

(2) Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

11-3.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.5
- Ot.prp.nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer kap. 24 og kap. 30 s. 161. (Endring i annet ledd.)
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7.2 og s. 234.(Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til gjennomføring og utfylling mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-3-1–11-3-4.

11-3.2 Generelt om § 11-3

Hvor skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler et tilgodebeløp til den skatte- og avgiftspliktige, men hvor tilgodebeløpet utbetales senere enn den frist som er angitt i § 10-60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet til utbetalingen finner sted. Slik hjemmel for rentegodtgjørelse er inntatt i § 11-3.

I forhold til tidligere rett innebærer § 11-3 en utvidelse av retten til å kreve renter ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift for flere kravstyper som omfattes av loven. Retten til rentegodtgjørelse ble tidligere regulert i den enkelte særlov, og både rentesatsen og beregningsmåten varierte mellom ulike typer krav. På enkelte områder var det ikke gitt regler om rentegodtgjørelse. På arveavgiftsområdet avløser § 11-3 arveavgiftsloven § 22 annet ledd som hjemlet rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling med 0,5 % per måned eller del av måned. På merverdiavgiftsområdet har § 11-3 avløst tidligere merverdiavgiftslov § 36 annet ledd. I medhold av denne bestemmelsen hadde avgiftspliktige krav på rentegodtgjørelse når tilbakebetaling av overskytende inngående avgift (tilgodebeløp i henhold til omsetningsoppgaven) skjedde etter en tre ukers frist, dersom forsinkelsen ikke skyldtes forhold på avgiftspliktiges side. Rentesatsen var 0,5 % per måned eller del av måned.

Skatte- og avgiftsmyndighetenes tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift skal som det klare utgangspunkt alltid finne sted innen forfallsfristen. Det antas derfor at det bare i et fåtall saker vil bli aktuelt med rentegodtgjørelse etter § 11-3.

Skattebetalingsloven §§ 11-3, 11-4 og 11-5 med tilhørende forskriftsbestemmelser utgjør til sammen en uttømmende regulering av skatte- og avgiftskreditorenes renteplikt ved tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav.

§§ 10-60 og 11-3 benytter begrepet «utbetaling» av skatt eller avgift.

Begrepet erstattet begrepet «tilbakebetaling» som opprinnelig ble brukt, og kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110. Endringen ble gjort for å presisere at bestemmelsen gjelder for alle utbetalinger også der utbetalingen ikke er en tilbakebetaling fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.2. «Utbetaling» skal således dekke de rene utbetalingstilfellene og utbetalinger som også er en tilbakebetaling. Utbetaling vil også omfatte motregning. Det må imidlertid trekkes en grense mot tilfeller der det som utbetales ikke er utbetaling av skatt eller avgift. Rene feilinnbetalinger som senere utbetales av skatte- og avgiftsmyndighetene vil f.eks. ikke anses som skatt eller avgift, og skattebetalingslovens renteregler vil ikke komme til anvendelse.

11-3.3 § 11-3 første ledd – Hovedregelen om rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling

Bestemmelsen regulerer retten til forsinkelsesrente ved for sen tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, og gjelder for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Rentegodtgjørelsen skal beregnes fra forfallstidspunktet beskrevet i § 10-60 for tilgodebeløp. Hovedregelen for forfall er at for mye betalt skatt eller avgift skal tilbakebetales så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet. Avvik fra dette kan være bestemt i lov eller forskrift, slik som f.eks. skattebetalingsforskriften § 11-3-2. Rentene løper frem til utbetaling skjer.

Ved beregning av renter etter § 11-3 skal tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll, forsinkelsesavgift og renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-4 og 11-5 inngå i beregningsgrunnlaget, i tillegg til selve skatte- eller avgiftskravet, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-1 første ledd. Forutsetningen for at renter etter §§ 11-1 og 11-2 skal inngå i beregningsgrunnlaget er at de tidligere er blitt innbetalt til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

Der en utbetaling omfatter flere ulike tidligere innbetalinger, skal det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Ved beregning av renter skal tilgodebeløp som nyttes til motregning anses tilbakebetalt samme dag som motregningen foretas. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 11-3-1 annet ledd.

Det skal ikke beregnes renter for årsavgiftskrav på motorvogn, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-4.

Tilgodekrav for merverdiavgift og arbeidsgiveravgift følger forfallstidspunktet i § 10-60. Det vil si at tilgodekravene forfaller snarest mulig og senest innen tre uker etter at vedtaket som medførte utbetaling ble truffet. Dersom et tilgodebeløp skal utbetales i henhold til en endringsoppgave (tilleggsoppgave eller korreksjonsoppgave) levert av avgiftspliktige, skal tilgodekravet utbetales så snart som mulig og senest innen tre uker etter at avgiftsmyndighetene (skattekontoret eller skatteoppkrever) har godkjent beløpet til utbetaling.

Når det gjelder krav på utbetaling av merverdiavgift i henhold til en hovedoppgave til gode (restitusjonsoppgave), er det gitt en særregel om forfallstidspunktet for restitusjonskravet i § 10-60 fjerde ledd. Etter denne bestemmelsen forfaller tilgodebeløpet til utbetaling senest tre uker etter at hovedoppgaven er mottatt av avgiftsmyndighetene. Dersom restitusjonsoppgaven blir gjenstand for kontroll og det blir truffet vedtak om økning av merverdiavgiften, det vil si at det blir mindre til utbetaling enn det som følger av oppgaven, skal tilgodebeløpet utbetales så snart som mulig og senest tre uker etter at avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, jf. skattebetalingsforskriften § 10-60-1. Det vises til pkt. 10-60 for ytterligere kommentarer til denne bestemmelsen.

Beregningsgrunnlag

Merverdiavgift og arbeidsgiveravgift

Skatt

Tilgodekrav etter skatteavregning forfaller etter § 10-60. Det vil si at skattyternes tilgodekrav på skatt etter avregning skal utbetales så snart som mulig etter at kravet er brakt på det rene gjennom avregningen. Utbetaling etter ordinær skatteavregning må foretas senest tre uker etter kunngjøringen av at skatteoppgjøret er ferdig (junioppgjøret) eller etter at skattemønstret er lagt ut (ved skatteoppgjøret om høsten), jf. § 10-60 tredje ledd første punktum. Dersom krav på til gode skatt oppstår etter ny avregning beregnes tre ukers fristen fra den nye avregningen blir foretatt, jf. § 10-60 tredje ledd annet punktum. Det vises for så vidt til pkt. 10-60 for ytterligere kommentarer til denne bestemmelsen.

Krav som godskrives tollkreditten eller kredittordningen for engangsavgift

For krav som godskrives tollkreditten eller kredittordningen for engangsavgift er det gitt egen bestemmelse om tidspunkt for renteberegningen, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-2. Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen i § 10-60. Dersom krav som er belastet konto for tollkreditten eller kredittordningen for engangsavgift skal tilbakebetales, skjer det ingen utbetaling. Utbetalingsbeløpet godskrives i stedet kredittkontoen. Det skal beregnes rente etter § 11-3 på utbetalingen fra den første i måneden etter forfalltidspunktet som følger av skattebetalingsloven § 10-60, og frem til den første i den måned beløpet godskrives den løpende kreditt.

Eksempel: Dersom en utbetaling forfaller 10. juni og godskrives konto 13. juli, beregnes det ikke rente etter § 11-3. Godskrives beløpet 10. august, regnes renter fra 1. juli til 1. august.

11-3.4 § 11-3 annet ledd – Unntak der forsinkelsen skyldes forhold på fordringshaverens side

Annet ledd bestemmer at forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd gjelder tilsvarende. I forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd bestemmes det at det ikke skal svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side. I dette ligger det at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke plikter å yte rentegodtgjørelse i tilfeller der utbetalingen av skatte- eller avgiftskravet ikke har skjedd innen forfallsfristen på grunn av forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han må være nærmest til å bære ansvaret for.

For tilbakebetaling av merverdiavgift ytes det derimot i disse tilfellene renter for kreditormoraperioden etter reglene i § 11-4, jf. skattebetalingsforskriften § 11-3-3.

11-4 § 11-4. Rentegodtgjørelse ved utbetaling etter vedtak om endring mv. og egenretting

(1) Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert 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 skatteminuset 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.

(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.

11-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.5.
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 33.7 og s. 233–234. (Presisering ang. egenretting. Begrepsendring fra tilbakebetaling til utbetaling. Nytt tredje ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-4-1 og 11-4-8.

11-4.2 Generelt om § 11-4

Formålet med rentegodtgjørelse etter § 11-4 er at det offentlige skal yte en rentekompensasjon til den skatte- eller avgiftspliktige når denne har betalt for mye skatt eller avgift, som det offentlige i en periode har disponert. Godtgjøring av rente etter § 11-4 skal dekke likviditetstapet for skatte- eller avgiftspliktige i perioden fra skatten eller avgiften ble betalt og frem til tilbakebetaling skjer. Rente etter § 11-4 erstatter i hovedsak den løpende rentegodtgjørelsen som på skatteområdet ble kalt «venterente» etter de tidligere regler. Bestemmelsen omfatter ikke rentegodtgjørelse og rentetillegg ved skatteavregningen, da dette er særskilt regulert i skattebetalingsloven § 11-5.

Bestemmelsen erstatter blant annet tidligere § 31 nr. 2 i skattebetalingsloven av 1952, jf. forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. (§§ 1 e), 2 annet ledd, 3 og 4 og forskrift 23. desember 1997 nr. 1434 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og trekkbeløp (trekkansvar), tidligere merverdiavgiftslov

§ 38, arveavgiftsloven § 22 annet ledd og petroleumsskatteloven § 7 nr. 5. For utbetalinger av skatte- og avgiftskrav innenfor toll- og avgiftsetatens område fantes det tidligere ikke rentehjemmel.

§ 11-4 benytter begrepet «utbetaling» av skatt eller avgift. Begrepet erstattet begrepet «tilbakebetaling» som opprinnelig ble brukt, og kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110. Endringen ble gjort for å presisere at bestemmelsen gjelder for alle utbetalinger, også der utbetalingen ikke er en tilbakebetaling fra skatte- eller avgiftsmyndighetene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.2. «Utbetaling» skal således dekke de rene utbetalingstilfellene og utbetalinger som også er en tilbakebetaling. Utbetaling vil også omfatte motregning. Det må imidlertid trekkes en grense mot tilfeller der det som utbetales ikke er utbetaling av skatt eller avgift. Rene feilinnbetalinger som senere utbetales av skatte- og avgiftsmyndighetene vil f.eks. ikke anses som skatt eller avgift, og skattebetalingslovens renteregler vil ikke komme til anvendelse.

Det ytes ikke renter ved tilbakebetaling av årsavgift, herunder tilleggsavgift ved forsinket betaling, jf. skattebetalingsforskriften § 11-4-6.

11-4.3 § 11-4 første ledd – Hovedregelen

Skattebetalingsloven § 11-4 gir regler om rentegodtgjørelse til skatte- eller avgiftspliktige ved utbetaling av skatt eller avgift etter vedtak om endring eller egenretting, som medfører nedsettelse («minking»). Rentegodtgjørelse skal altså ytes i de tilfeller der utbetaling skyldes at det etter de materielle reglene for fastsetting av skatt eller avgift er innbetalt for mye skatt eller avgift. I noen tilfeller kan f.eks. årsaken til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift være at skatte- og avgiftsmyndighetene har anvendt regelverket uriktig. I andre tilfeller kan det skyldes at skatte- eller avgiftspliktige har gjort feil ved innrapporteringen, f.eks. at en merverdiavgiftspliktig har tatt med for mye avgiftspliktig omsetning eller ikke har tatt med alt som gir grunnlag for fradrag av inngående merverdiavgift på hovedoppgaven. Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd gir ikke grunnlag for å yte rentegodtgjørelse etter § 11-4 i de tilfeller utbetalingen har et annet grunnlag enn endringsvedtak eller egenretting, f.eks. fritak, nedsettelse, lemping eller refusjon. I slike tilfeller er det ikke betalt for mye skatt eller avgift etter de ordinære materielle skatte- og avgiftsreglene, men myndighetene har på bakgrunn av etterfølgende omstendigheter eller etter en skjønnsmessig vurdering avgjort at tilbakebetaling skal finne sted. Det er gitt egne regler om renter ved særskilt refusjon av særavgifter. Dette omtales i pkt. 11-6.

Renteperiode

Renten beregnes i tidsperioden fra betaling (av det nedsatte beløp) fant sted og frem til fristen for tilbakebetaling etter § 10-60. For tilbakebetaling av overskytende forskudd på skatt etter skatteavregning vises til § 11-4 annet ledd når det gjelder regulering av utgangspunktet for renteperioden, se nedenfor. Første ledd regulerer fullt ut renteperioden ved tilbakbetaling av restskatt.

For tilgodebeløp som følge av endringsvedtak er forfallstidspunktet så snart som mulig og senest tre uker etter at vedtaket som medførte utbetaling ble truffet. Forfallsfristen for tilgodebeløp som følge av at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere levert oppgave er tre uker etter at skatte- og avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, men tilgodebeløpet skal utbetales så snart som mulig. Selv om skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler beløpet før tre ukersfristen, skal renter beregnes frem til tre uker etter vedtaket ble truffet eller endringsoppgaven ble godkjent.

Beregningsgrunnlag

Grunnlaget for renteberegning etter § 11-4 er differansen mellom bereg-

net skatt eller avgift i endringsvedtaket og i sist foregående vedtak (enten dette er et førstegangsvedtak eller et annet endringsvedtak). I tillegg skal det ytes rentegodtgjørelse på tidligere beregnede og innbetalte renter etter §§ 11-1, 11-2 og 11-5 på det nedsatte beløp, samt nedsatt andel av innbetalt tilleggsskatt, tilleggssavgift, tilleggsgstoll og forsinkelsesavgift. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 11-4-1 første ledd. I henhold til annet ledd i samme bestemmelse skal det senest innbetalte beløpet regnes som tilbakebetalt først. Videre skal utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren regnes som innbetalt første dag i den oppgjørsperiode trekket skjer.

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

Der en skatte- eller avgiftspliktig innbetaler et beløp, men det ikke er registrert et skatte- eller avgiftskrav på vedkommende, f.eks. at det er skjedd en ren feilinnbetaling, vil rentespørsmålet måtte vurderes opp mot forsinkelsesrenteloven. Slike innbetalinger vil ikke ha en motpost i skatte- eller avgiftsregnskapet og innbetalingen anses ikke å være innbetaling av skatt eller avgift. Se nærmere omtale av feilinnbetalinger i [pkt. 11-4.2](#).

Eksempel merverdiavgift ved egenretting: Oppgavefrist og forfall for merverdiavgift 1. termin 2010 er 10. april 2010. Avgiftspliktige leverer omsetningsoppgave og betaler skyldig avgift i henhold til oppgaven innen forfallsfristen. Den 15. september 2010 innleverer avgiftspliktige en endringsoppgave hvor skyldig merverdiavgift for 1. termin reduseres. Oppgaven godkjennes av avgiftsmyndighetene. Det nedsatte beløp med tillegg av renter etter § 11-4 skal utbetales avgiftspliktige. Rente etter § 11-4 av nedsettelsen beregnes fra innbetaling og frem til tre uker etter at avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

Dersom merverdiavgift for 1. termin ikke var blitt innbetalt til forfall i henhold til opprinnelig omsetningsoppgave, ville det ha påløpt forsinkelsesrenter etter § 11-1 på kravet. Forutsatt at påløpte forsinkelsesrenter betales før en senere nedsettelse (minking) av merverdiavgiftskravet, ville avgiftspliktige ha et krav på tilbakebetaling av innbetalte forsinkelsesrenter knyttet til den nedsatte avgiften. I tillegg ville avgiftspliktige ha krav på renter etter § 11-4 av innbetalte forsinkelsesrenter knyttet til nedsatt avgift.

Eksempel arveavgift: Gave ytes 1. januar 2010. Arveavgift forfaller til betaling, og blir betalt inn 1. april 2010. Den 15. september 2010 fattes det et endringsvedtak der avgiften nedsettes. Rente etter § 11-4 av nedsettelsen beregnes fra innbetaling og frem til tre uker etter endringsvedtaket.

Eksempel arveavgift ved manglende gavemelding: Gave ytes 1. januar 2009 og avgift forfaller til betaling 1. april 2009. Gaven innberettes ikke til avgiftsmyndighetene og skattekontoret blir først klar over gaven på et senere tidspunkt. Førstegangsvedtak fattes først 1. september 2009, og det beregnes rente etter § 11-2 av avgiftsbeløpet fra ordinært forfall til endelig avgiftsfastsettelse skjer, jf. § 11-2 sjette ledd. Arveavgift og renter etter § 11-2 samt påløpte forsinkelsesrenter etter § 11-1 blir innbetalt 1. november 2009. Avgiftspliktige klager på fastsettelsen og 1. april 2010 fattes et endringsvedtak der avgiften settes ned. Renter etter § 11-4 skal beregnes på det nedsatte beløpet, samt på for mye innbetalte renter etter §§ 11-1 og 11-2. Renter etter § 11-4 beregnes fra 1. november 2009 (innbetalingsdato) og fram til tre uker etter at endringsvedtaket ble tatt, det vil si tre uker etter 1. april 2010.

Innbetaling uten motpost

11-4.4 Spesielt om renteberegning ved flere endringer i samme termin eller år

Utgangspunktet ved flere endringer av et skatte- eller avgiftskrav, enten som endringsvedtak eller etter egenrettinger, er at renter som følge av

den siste endringen skal beregnes ut fra sist foregående endring. Sagt på annen måte skal renteberegningen etter § 11-4, ved en nedsettelse i forhold til foregående oppgave, egenretting eller vedtak, skje på grunnlag av nedsettelsen. Dette fremkommer av § 11-4-4 første ledd i skattebetalingsforskriften. Tidligere beregnede renter etter § 11-1 og 11-2 bortfaller i den utstrekning kravet ikke fastholdes, jf. annet ledd.

Eksempel: En merverdiavgiftspliktig leverer en omsetningsoppgave med kr 100 000 å betale for 2. termin 2010 innen oppgavefristen. Oppgaven blir tatt til følge. Den 1. august sender avgiftspliktige inn en endringsoppgave for 2. termin som medfører nedsatt avgift. Total avgift å betale er nå kr 80 000. Også denne oppgaven blir tatt til følge. Renter etter § 11-4 av nedsettelsen på kr 20 000 beregnes fra forfalltidspunktet for 2. termin, 10. juni 2010, og frem til melding om egenretting kom frem til skattekontoret 1. august 2010. 1. november 2010 sender avgiftspliktige ytterligere en endringsoppgave som viser nedsatt avgift med kr 30 000. Oppgaven blir godtatt av skattekontoret. Renter etter § 11-4 av nedsettelsen beregnes fra forfall for terminen, 10. juni 2010, og frem til melding om egenretting kom frem, det vil si 1. november 2010.

11-4.5 Unntak ved tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før ordinær skatteavregning

Av skattebetalingsforskriften § 11-4-7 fremgår at tilbakebetaling til skattyter av forskuddstrekk og forskuddsskatt før den ordinære skatteavregningen ikke gir skattyter rett til renter på de beløp som skattyter på denne måten får tilbakebetalt. Det er en forutsetning at slike forskuddsbeløp bare i rene unntakstilfeller skal kunne bli tilbakebetalt før avregning. Forskriften § 11-4-7 viser til lovens §§ 5-3 og 6-3 som i visse tilfeller gir adgang til å foreta slik tilbakebetaling. En grunnleggende forutsetning er bl.a. at de krediterte forskuddsbeløpene klart utgjør mer enn det som trengs for å dekke den skatt som vedkommende skattyter kan forvente utlignet ved ligningen samt at det foreligger oppfylt visse vilkår knyttet til skattyters situasjon. Det skal i disse tilfeller gjøres kjent for skattyter at slik tilbakebetaling ikke gir rett til rentegodtgjørelse etter § 11-4. Det vises ellers til omtalen av §§ 5-3 og 6-3 som er gitt i pkt. 5-3 og 6-3.

11-4.6 § 11-4 annet ledd – Tilbakebetaling etter ny skatteavregning

Bestemmelsen i § 11-4 annet ledd regulerer kun tilbakebetaling av overskytende forskudd på skatt; ikke tilbakebetaling av restskatt, som følger hovedregelen i første ledd. Det er den reelle avsningsperioden som skal rentegodtgjøres. For restskatt vil det være fra innbetalingen fant sted i tråd med ordlyden i første ledd. Det trenges dermed ingen særskilt regulering av dette for restskatt utover det som fremgår av første ledd.

Renter etter § 11-4 annet ledd erstatter de tilgoderenter som etter skattebetalingsloven av 1952 § 31 nr. 2 med forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. ble kalt «venterenter». Nærværende § 11-4 annet ledd med forskrift erstatter i første rekke § 2 annet ledd og § 4 i 1999-forskriften. Overgang til ny lov med forskrift på skatteområdet fra 1. januar 2009 innebærer at tidligere rente beregnet med en sats pr påbegynt måned nå er erstattet av løpende pro anno rente. I eldre saker hvor rente skal beregnes både etter tidligere forskrift og etter ny, beregnes gammel rente frem til utløpet av 2008 og deretter rente etter det nye regelverket.

Reglene i § 11-4 annet ledd gjelder kun skattekrav som oppstår i forbindelse med ny skatteavregning for personlige eller upersonlige skattytere. Det forutsettes dermed at det fra tidligere foreligger ordinært skatteoppgjør for vedkommende inntektsår. Ny skatteavregning vil vanligvis ha sitt grunnlag i endringsvedtak på ligningssiden, men kan også skyldes endringer i de forskuddsbeløp som bringes i avregning mot utlignet skatt.

Frem til ordinært skatteoppgjør vil skattyter ha fått eller blitt belastet renter etter de faste avregningsrentesatsene i medhold av bestemmelsen om renter ved skatteavregningen i § 11-5 med forskrift, se nærmere omtale under denne bestemmelsen nedenfor. Avregningsrenter etter § 11-5 er kun ment å godtgjøre renter for perioden fra inntektsåret og frem til den ordinære skatteavregningen.

Anvendelse av § 11-4 annet ledd forutsetter at skattyter har fått nedsatt sin skatteforpliktelse og at dette medfører en ny avregning hvor skattyter får penger til gode som skal rentegodtgjøres utover de renter som følger av § 11-5. Endringer med ny avregning kan oppstå i flere omganger og rentegodtgjøring kan etter omstendighetene dekke lange tidsperioder etter at ordinært skatteoppgjør ble gitt for vedkommende inntektsår. Ved hver ny avregning vil så vel grunnlaget for renter etter § 11-5 som etter enten § 11-2 tredje ledd eller § 11-4 annet ledd bli endret.

Rente etter § 11-4 annet ledd er i likhet med rente etter § 11-2 en løpende pro anno rente som i prinsippet skal dekke en avsningsperiode som oppstår i tidsrommet mellom det ordinære skatteoppgjøret i det opprinnelige ligningsåret og den endelige skatteavregningen med skatteoppgjør.

Det er ulikt utgangspunkt for renteperioden etter § 11-4 annet ledd sammenlignet med renter etter § 11-2 tredje ledd. Etter § 11-4 annet ledd beregnes renten med utgangspunkt i tidspunktet for det ordinære skatteoppgjøret, eventuelt fra kunngjøringen av den utlagte skattelisten om høsten, i ligningsåret.

Dersom hele eller deler av det beløpet som står til utbetaling etter ny avregning, og med krav om rentegodtgjøring etter § 11-4, tidligere har vært innbetalt som restskatt inklusive rentetillegg etter § 11-5, skal renter av denne delen godtgjøres etter § 11-4 første ledd. Det innebærer at renter etter § 11-4 skal beregnes fra innbetalingstidspunktet for restskatten. Tilsvarende gjelder for de øvrige kravstyper som står til utbetaling, men som ikke har vært kreditert som forskuddsbeløp for vedkommende inntektsår. Det vises til kravstypene nevnt i skattebetalingsforskriften § 11-4-1.

Renter etter § 11-4 skal generelt beregnes frem til forfallstidspunktet for utbetalingen etter § 10-60, jf. § 11-4 første ledd. Det fremgår av § 10-60 tredje ledd annet punktum at beregning av forfallstidspunktet foretas med utgangspunkt i tidspunktet for den nye avregningen.

Ny avregning

Beregningsgrunnlaget

Løpende rente

Utgangspunkt for renteperioden

Avslutning av renteperioden

11-4.7 § 11-4 tredje ledd – Særregel om renter ved utbetaling av merverdiavgift som tidligere ikke er innbetalt

Tredje ledd er en særregel for innenlands merverdiavgift som sier noe om hvilket tidspunkt renter etter § 11-4 skal beregnes fra for merverdiavgift som skal utbetales etter et endringsvedtak eller en egenretting i de tilfeller det tidligere ikke har vært innbetalt et avgiftsbeløp for terminen. Regelen kom inn ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110 og er kommentert i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 33.7.1.2. Dette er aktuelt når det f.eks. treffes et vedtak som minker merverdiavgiften slik at det blir et tilgodebeløp, eksempelvis at en nulloppgave endres til kr 20 000 til gode. Det skal da ytes renter etter § 11-4 på det beløpet som skal utbetales i henhold til endringsvedtaket, eller egenrettingen. Rentegodtgjørelsen skal ytes fra tre

uker etter oppgavefristen for terminen. Da hovedregelen for rente etter § 11-4 første ledd bestemmer at starttidspunktet for renteberegningen er tidspunktet da betaling fant sted, har det vært behov for en særregel for de tilfellene hvor det ikke tidligere er innbetalt et avgiftsbeløp for terminen. Tredje ledd har ingen særregler for sluttidspunktet for renteberegningen, så her vil hovedregelen i første ledd komme til anvendelse. Det innebærer at renten skal løpe til forfallstidspunktet for tilgodebeløpet i § 10-60.

Per 1. april 2010 henvises det i § 11-4 tredje ledd til merverdiavgiftsloven av 1969 i forhold til når rentegodtgjørelsen skal ytes fra. Feilhenvisningen må bero på en inkurie. Oppgavefristene reguleres av ny merverdiavgiftslov. Se pkt. 10-30.3 og 10-30.4 for beskrivelse av oppgavefristene.

11-4.8 § 11-4 fjerde ledd – Rentegodtgjørelse i andre tilfeller

Innkrevingsmyndigheten kan yte en rentegodtgjørelse til skatte- eller avgiftspliktige i andre særlige tilfeller enn det som følger av hovedregelen for venterenter i § 11-4 første ledd. Det åpnes altså for en rentegodtgjørelse i tilfeller der tilbakebetalingskravet ikke har sitt grunnlag i et endringsvedtak eller egenretting. For eksempel kan det være aktuelt å yte en rentegodtgjørelse ved utbetaling etter refusjon, fritak, nedsettelse eller lempning av kravet. Dette fordrer imidlertid en konkret vurdering. Vurderingstemaet vil være om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for.

§ 11-4 fjerde ledd annet punktum gir en forskriftshjemmel for departementet til å bestemme at det skal ytes rentegodtgjørelse også i andre tilfeller selv om det ikke foreligger særlige forhold. Forskriftshjemmelen er ikke benyttet per 1. april 2010 for krav som innkreves av skatteoppkreveren, skattekontoret eller tollregionene.

11-4.9 § 11-4 femte ledd – Særregel om petroleumsskatt etter ny avregning

Femte ledd regulerer rentegodtgjørelse ved utbetaling av petroleumsskatt etter ny avregning. Renter etter § 11-4 skal i slike tilfeller beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret frem til forfallstidspunktet i skattebetalingsloven § 10-60.

Bestemmelsen avløser de særlige regler om renteberegningen som tidligere fulgte av petroleumsskatteloven § 7 nr. 5, med tilhørende forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 7 nr. 2.

11-5 § 11-5. Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt etter § 7-1 annet ledd tillegges rentetillegg. For skattytere som får skatten begrenset etter skatteloven § 17-1, skal det ikke beregnes rentetillegg av restskatten.

(2) Skattytere som får tilbakebetalt skatt etter § 7-1 tredje ledd, har krav på rentegodtgjørelse.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

11-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.2 og kap. 27 s. 187 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.6.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 197. (Henvielse til restskatt etter § 7-1 i første ledd. Annet ledd opphevet.)

Forskrifter

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

11-5.2 Generelt om § 11-5

Reglene i § 11-5 om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen gjelder krav på skatteområdet som fremkommer ved avregning. Dette omfatter også krav på petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. I likhet med loven for øvrig trådte også § 11-5 i kraft fra 1. januar 2009 for skatteområdet. Den får virkning første gang ved avregning i 2009 for inntektsåret 2008. For alle tidligere inntektsår gjelder fortsatt det tidligere regelverket. Bestemmelsen i § 11-5 gjelder generelt bare de skattekrav som er undergitt avregning. Med skattekrav menes her krav som oppstår i forbindelse med den direkte beskatning av personlige og upersonlige skattytere etter skattelovens bestemmelser samt krav som fremkommer ved beskatning etter petroleumsskatteloven. Rentereguleringen etter § 11-5 hviler fullt ut på de noe ulike skattebetalingsordningene som gjelder for de kravene som er omfattet av bestemmelsen.

Generelt oppstår kravene ved at en gjennom ligning fastsetter utlignet skatt, og at utlignet skatt gjennom avregning blir sammenholdt (avregnet) mot skatt som er betalt/utskrevet forut for ligningen. Lovreguleringen av selve avregningssituasjonen og hvilke beløp/krav som inngår i denne fremgår av skattebetalingsloven kap. 7 med tilhørende forskriftsregulering. Det vises til omtale av avregning i kap. 7.

Til grunn for den særskilte rentereguleringen av krav som oppstår ved skatteavregning ligger lovens forutsetninger om at skatten helt eller delvis skal være betalt (utskrevet) før ligning. Den nærmere regulering av forutsetningene knyttet til slikt forskuddsvist oppgjør er forskjellige for personlige skattytere, upersonlige skattytere samt skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatteloven.

Den såkalte forskuddsordningen for personlige skattytere forutsetter

i utgangspunktet at skatt skal betales etter hvert som inntekt opptjenes gjennom inntektsåret. For upersonlige skattytere har skattebetalingsordningen over tid nærmet seg forskuddsordningen for de personlige skattyterne. I prinsippet skal skatten for disse skattyterne nå i sin helhet betales før ligning, men likevel etter utgangen av inntektsåret. For disse gruppene reguleres forskuddsbetaling av skatt gjennom skattekort eller ved utskrivning av forskuddsskatt. Det vises til regulering av dette i skattebetalingslovens kap. 5 og 6 med forskriftsregulering. Det er ellers særregulering for tilfeller undergitt såkalt forhåndsligning med forhåndsavregning.

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

Etter skattebetalingsloven § 11-5 har vi to rentetyper – rentetillegg og rentegodtgjørelse. Disse benyttes henholdsvis der skattyter har betalt for lite i forskudd i forhold til utlignet skatt og der skattyter har betalt for mye forskudd i forhold til utlignet skatt. Ved avregningen gir dette seg uttrykk ved at det oppstår restskatt å betale for skattyter eller ved at skattyter får et krav til gode mot skattekreditorene. Rentetillegget tilkommer derfor alltid de offentlige skattekreditorene som et tillegg til restskatt, mens rentegodtgjørelse forteller at skattyter skal ha godtgjort renter på et tilgodebeløp ved avregningen.

Renter ved avregningen etter § 11-5 er i likhet med renter etter § 11-2 og § 11-4 å anse som såkalte avsavsrenter. Generelt skal også anvendelsen av renter ved skatteavregningen kompensere for den kreditt som oppstår på skattyters eller skattekreditorenes hånd ved at skatten betales til annen tid enn forutsatt under de skattebetalingsordningene som gjelder for hver enkelt av de skattytergruppene som er omfattet av bestemmelsen i § 11-5. Disse forutsetningene er da også styrende for hvilke beregningsgrunnlag, renteperioder og rentesatser som benyttes ved beregning og oppgjør av renter etter § 11-5. Forhold vedrørende grunnlag, perioder og satser omtales nærmere nedenfor under omtale av de aktuelle rentetyperne – rentetillegg og rentegodtgjørelse – og de ulike avregningssituasjoner hvor disse rentene i forskjellig grad kommer til anvendelse.

11-5.3 § 11-5 første ledd – Rentetillegg

Det følger av § 11-5 første ledd at restskatt som fremkommer ved avregning etter skattebetalingsloven § 7-1 annet ledd skal tillegges rentetillegg. Bestemmelsen gjelder både personlige og upersonlige skattytere. Bestemmelsen i § 11-5 første ledd viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 23 nr. 2 og § 27 nr. 7.

Restskatt ved avregning oppstår uten videre som følge av at krediterte forskudd utgjør mindre enn det skattyter har fått som utlignet skatt. Som utgangspunkt utgjør denne restskatten beregningsgrunnlaget for rentetillegget etter § 11-5. Til grunn for utlignet skatt kan det imidlertid ligge grunnlag som det ikke er naturlig å ta med i beregningsgrunnlaget for rentetillegg. Skattebetalingsforskriften § 11-5-6 regulerer nærmere hva som ikke skal tas med i grunnlaget for rentetillegg. Det fremgår at forsinkelsesavgift, tilleggsskatt samt renter etter lovens §§ 11-2 og 11-4 ikke skal tas med i beregningsgrunnlaget for rentetillegget. Både forsinkelsesavgiften og tilleggsskatten vil ligge som deler av den utlignede skatt slik den kommer fastsatt og beregnet fra ligningsmyndigheten. Ved beregningen av rentetillegget skal disse da tas ut av grunnlaget for beregningen av rentetillegg.

Det kan bemerkes at den rettslige forståelse av og praksis vedrørende

**Beregnings-
grunnlaget for
rentetillegg**

korrekt beregningsgrunnlag for avregningsrenter ble lagt om etter en dom i Gulating lagmannsretts 19. september 2003. Retten opphevet da renteberegningen i tre tilfeller hvor tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 var tatt med i beregningsgrunnlaget for rentetillegg. Med hensyn til gjennomføringen av ny praksis hvor en ikke lenger skulle ta med verken tilleggsskatt eller forsinkelsesavgift i beregningsgrunnlaget for avregningsrenter, herunder med hensyn til virkning for tidligere saker, vises det til uttalelse fra Skattedirektoratet av 18. februar 2004. Til den nye skattebetalingsloven er altså dette nå regulert direkte i nevnte § 11-5-6 i skattebetalingsforskriften.

I gjeldende regelverk beregnes renter ved avregningen fortsatt ved hjelp av faste rentesatser, i motsetning til den øvrige rentemodell som er innført ved den nye loven, se nærmere om rentesatser nedenfor. Til grunn for de faste satsene ligger en antatt renteberegningsperiode, som er basert på at enten skattyter eller skattekreditorene skal kompenseres ut fra en avsavn betraktning. Avsavsperioden og dermed renteperioden bygger på den skattebetalingsordning som gjelder for de enkelte skattytergrupper sammenholdt med den kravstype som inngår ved beregningen.

Ved avregningen for de personlige skattyterne er renteperioden basert på at endelig utlignet skatt skulle vært betalt etter hvert som skattyter opp tjente sin inntekt gjennom inntektsåret. Det er dette som ligger til grunn for den forskuddsordning for betaling av skatt som gjelder for personlige skattytere. Inntekt kan for mange skattytere svinge gjennom inntektsåret, men de faste avregningsrentesatsene som benyttes for det enkelte inntektsår er basert på at inntekten anses jevnt opptjent gjennom inntektsåret. Det legges dermed til grunn at avregningsrenten kan anses å løpe fra midt i inntektsåret, dvs. fra 1. juli. Renteperioden bringes til avslutning gjennom avregningen og skatteoppgjøret for skattyter. I ligningsåret vil det da for de personlige skattyterne måtte forholdes til at vi i dag har to skatteoppgjør – ett i juni og ett i oktober. Dette innebærer ulike rentesatser avhengig av hvilket skatteoppgjør en kommer med på.

Rentesatsene for rentetillegget fremgår av skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd for de personlige skattyterne og av § 11-5-5 første ledd for de upersonlige skattyterne.

For skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatteloven skal rentetillegget i medhold av skattebetalingsforskriften § 11-5-8 beregnes rentesatsen i § 11-6 annet ledd første punktum.

Om renteperioden

Rentesatser for rentetillegget

11-5.4 Unntakstilfeller – rentetillegg

11-5.4.1 Unntak for rentetillegg med henvisning til skatteloven § 17-1

Det fremgår av § 11-5 første ledd annet punktum at rentetillegg ikke skal tillegges restskatt for skattytere som har fått skattebegrensning etter skatteloven § 17-1. Slik begrensning er bare aktuelt for personlige skattytere. Begrensningen gjelder i hovedsak skattytere med lav alminnelig inntekt og/eller lav skatteevne. Det vil fremgå av opplysninger fra ligningsmyndigheten om skatteloven § 17-1 har fått anvendelse ved ligningen av vedkommende skattyter.

11-5.4.2 Unntak for rentetillegg etter skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd, jf. § 11-5-5 annet og tredje ledd

Det er i skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd gitt ytterligere begrensninger med hensyn til å belaste personlige skattytere med rentetillegg. Foruten at denne forskriftsbestemmelsen gjentar unntaket for skattebegrensningstilfellene etter skatteloven § 17-1, oppstilles ytterligere begrensninger i annet ledd bokstavene b til d. For situasjoner som nevnt i bokstavene c og d er det gitt tilsvarende unntak for upersonlige skattytere i forskriften § 11-5-5 annet og tredje ledd.

11-5.4.3 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav b

I tilfeller som nevnt i bokstav b skal restskatt for skattyter ikke tillegges rentetillegg, når arbeidsgiver er å bebreide for at korrekt forskuddstrekk ikke har blitt foretatt i forbindelse med lønnsutbetalinger, samtidig som forholdet «ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra skattyterens side». Etter sin ordlyd vil aktuelle tilfeller kunne variere fra at arbeidsgiver helt har unnlatt å gjennomføre trekk til at det i varierende omfang har blitt trukket for lite i forhold til skattekort mv., og at det som følge herav oppstår restskatt for skattyter. Skattedirektoratet vil anta at dette er en bestemmelse som meget sjelden kan tenkes å komme til anvendelse ved siden av det øvrige regelverket som anviser rettigheter og ansvar i forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker (skattyter) med hensyn til gjennomføringen av forskuddstrekk. Bestemmelsen synes overflødig ved siden av de rettigheter skattyter er gitt med hensyn til å få godskrevet forskuddstrekk etter skattebetalingsforskriften § 7-1-2 og den etablerte praksis en har i forbindelse med spørsmål om godskriving. Utover nevnte regulering i forbindelse med godskriving av forskuddstrekk, synes det vanskelig å tenke seg at vilkåret om aktsomhet hos skattyter etter § 11-5-4 annet ledd bokstav b vil være oppfylt på slik måte at det vil være aktuelt å benytte dette unntaket for beregning av rentetillegg i tilfeller hvor skattyter mer eller mindre har fått utbetalt bruttolønn, og av den grunn har fått restskatt ved avregningen.

11-5.4.4 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav c og § 11-5-5 annet ledd

Etter § 11-5-4 annet ledd bokstav c og § 11-5-5 annet ledd fremgår det videre at restskatt ikke skal tillegges rentetillegg når den er fremkommet ved forhåndsavregning etter forhåndsligning, og slik avregning er foretatt forut for de fristene som er satt for skattyter til å foreta innbetaling av tilleggsforskudd etter skattebetalingsloven § 4-7. Ordningen med tilleggsforskudd er nettopp et tilbud til skattyterne om å supplere de ordinære forskudd (forskuddstrekk og forskuddsskatt) for å unngå restskatt med tillegg av rentetillegg ved avregningen. Unntaket har dermed sin naturlige begrunnelse i at skattyter fortsatt ville hatt tid til å betale tilleggsforskudd, og derved kunne unngått den restskatten som oppstod ved forhåndsavregningen.

11-5.4.5 Skattebetalingsforskriften § 11-5-4 annet ledd bokstav d og § 11-5-5 tredje ledd

Dersom det ved ligningen av skattyter er tatt med beløp til beskatning etter bestemmelsen om summarisk endring i ligningsloven § 9-9, skal den del av utlignet skatt som skyldes summarisk endring ikke tas i betraktning

som del av beregningsgrunnlaget for rentetillegget. Begrunnelsen for dette er at slik summarisk endring er en særordning for å ta opp til beskatning skattegrunnlag, som med hensyn til periodisering skulle være henført til ett eller flere tidligere inntektsår, men som det av forenklingshensyn er gitt åpning for å behandle under ett ved ligningen for et senere inntektsår. Ordningen innebærer en forenklet håndtering av endringsaker med forholdsvis små endringer i skattegrunnlag, ved at en kan unngå å gå inn og gjennomføre endring av ligningen for hvert enkelt av det eller de tidligere inntektsårene beskatningen egentlig gjelder. Forenklingen, som ikke minst er begrunnet i lettelse for ligningsmyndigheten, bør da heller ikke ha større innvirkning på skattegrunnlaget, avregningen og skatteoppgjøret for det aktuelle inntektsåret enn det forenklete formålet tilsier. Det anses da rimelig at utlignet skatt fremkommet som følge av summarisk endring ikke skal tas i betraktning som del av beregningsgrunnlaget for rentetillegg, uavhengig av hvilken betydning den summariske endring ellers (alternativt) ville fått ved en ny avregning etter ordinær endrings sak for vedkommende tidligere inntektsår. Sistnevnte er for øvrig alltid et alternativ til summarisk endring, som ikke minst skattyter kan påvirke. Bestemmelsen gjelder både personlige og upersonlige skattytere.

11-5.5 § 11-5 annet ledd – Rentegodtgjørelse

Etter § 11-5 annet ledd har skattytere som får tilbakebetalt skatt etter § 7-1 tredje ledd krav på rentegodtgjørelse. Bestemmelsen i § 11-5 annet ledd gjelder både personlige og upersonlige skattytere, og viderefører den tidligere skattebetalingsloven § 23 nr. 2 for de personlige skattyterne og § 27 nr. 9 for upersonlige skattytere. I skattebetalingsforskriften §§ 11-5-1 til 11-5-3 er det gitt nærmere regulering for anvendelsen av rentegodtgjørelse etter § 11-5 annet ledd.

Etter § 7-1 tredje ledd vil slik tilbakebetaling som nevnt i § 11-5 annet ledd omfatte de beløpene av krediterte forskudd som ved avregningen overstiger den skatt som er utlignet for skattyter, og som av den grunn blir å frafalle. Beregningsgrunnlaget for rentegodtgjørelse etter § 11-5 vil da kunne omfatte ulike kravstyper som inngår i den forskuddsordningen som gjelder for personlige skattytere og tilsvarende for de typer forskudd som inngår i betalingsordningen for de upersonlige skattyterne. For personlige skattytere vil slike forskudd kunne være forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt samt tilleggsforskudd etter § 4-7. For de upersonlige skattyterne vil det være tale om utskrevet forskuddsskatt eller tilleggsforskudd. Selv om det er utskrevet forskuddsskatt som inngår i avregningen både for personlige og upersonlige skattytere, vil det ved overskytende forskudd kun være den del av utskrevet forskuddsskatt som faktisk er innbetalt før utløpet av tilleggsforskuddsfristen, som vil være gjenstand for godtgjøring av renter.

Som for rentetillegget, se foran, er også renteperioden for rentegodtgjørelse basert på når de forskudd som har inngått i avregningen anses innbetalt i forhold til det tidspunktet avregningen gjennomføres på. Dette vil stille seg forskjellig avhengig av om en er personlig eller upersonlig skattyter fordi betalingsordningen for disse gruppene er forskjellig. Renteperioden for rentegodtgjørelse ved forhåndsavregning etter forhåndslikning er i tillegg særskilt regulert, se [pkt. 11-5.6](#).

Renteperioden for personlige skattytere er basert på at ordinære forskudd gjennom forskuddstrekk og utskrevet forskuddsskatt i inntektsåret gjennomsnittlig har kommet inn om lag midt i året. Ved gjennomføring av renteberegningen for den avsavnsperiode som ligger til grunn ved ordinær avregning benyttes faste rentesatser som anvendes direkte på grunnlaget i

Beregningsgrunnlaget for rentegodtgjørelse

Generelt om renteperioden

Renteperioden for personlige skattytere

motsetning til en beregning basert på løpende rente ved angitt pro anno sats og faktisk tidsforløp. For de ordinære forskuddene er beregningen av renter basert på at rentegodtgjørelsen grovt sett skal dekke avsvnet fra midt i inntektsåret og frem til avregningen foretas.

Renteperioden for upersonlige skattytere

Renteperioden for de upersonlige skattyterne (aksjeselskaper mv.) er basert på at selve betalingsordningen forutsetter en senere betaling av skatt enn for de personlige skattyterne. Historisk har betalingsordningen for selskapene mv. gått fra at all skatt først skulle innbetales etter at ligning ble foretatt, dernest ble ordningen at det skulle betales forskudd med en halvpart av forventet utlignet skatt før ligningen og en halvpart etter, så ble det 2/3 før ligning og 1/3 etter. Fra og med for inntektsåret 2006 skal hele den forventede skatteforpliktelsen også for de upersonlige skattyterne i prinsippet betales før ligning foretas. Den skal imidlertid fortsatt først innbetales etter utløpet av inntektsåret. Dette innebærer at det for upersonlige skattytere vil oppstå kortere avsvnsperioder i forhold til forutsetningen for betalingsordningen enn tilfellet er for de personlige skattyterne. Renteperioden anses å gå fra et tidspunkt mellom de to ordinære terminforfallene som gjelder for utskrevet forskuddsskatt for upersonlige skattytere – 15. februar og 15. april i ligningsåret – og frem til avregningen for denne skattytergruppen om høsten. Også de upersonlige skattyterne har i tillegg til ordinært utskrevne forskudd anledning til å supplere forskuddsskatten med tilleggsforskudd etter § 4-7. Frist for betaling av slikt tillegg er 31. mai.

Renteperioden for tilleggsforskudd

Tilleggsforskudd vil da anses å ha en kortere avsvnsperiode, og beregning av rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av tilleggsforskudd er basert på den frivillige innbetalingen skattyter her må foreta innen den frist loven setter. Tilleggsforskudd anses da å ha stått inne fra utløpet av tilleggsforskuddsfristen etter skattebetalingsloven § 4-7.

Rekkefølgen ved tilbakebetaling av forskudd

Av skattebetalingsforskriften § 11-5-1 annet ledd fremgår at tilbakebetaling av innbetalte forskudd skal skje i en nærmere anvist rekkefølge og hvor de senest innbetalte beløp innenfor hver kategori skal tilbakebetales først. Det innebærer at der det foreligger innbetalt tilleggsforskudd er det dette som først blir tilbakebetalt når avregningen viser et overskytende forskudd. Dernest følger utskrevet (og innbetalt) forskuddsskatt og forskuddstrekk.

11-5.6 Regulering av renter ved forhåndsavregning og deponering

Forhåndsavregning foretas i tilfelle etter at det er foretatt forhåndsligning etter ligningsloven. Avregningen vil i tilfeller med forhåndsavregning etter forhåndsligning komme i tid før ordinær avregning, og den periode det skal beregnes rente for vil normalt være kortere enn den periode som ligger til grunn for den ordinære avregningen.

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

11-5.7 Regulering av renter ved kildeskatt på utbytte

For kildeskatt på utbytte er avregning regulert særskilt i skattebetalingsforskriften § 7-1-5. Skatteberegningen og skatteoppjøret skjer i disse tilfellene overfor aksjonærene som gruppe, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-5 første

ledd. Skatteoppgjøret skal sendes til det utbetalende selskapet, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-5 tredje ledd. Avhengig av avregningsresultatet vil det oppstå krav på rentegodtgjørelse eller rentetillegg i medhold av skattebetalingsloven § 11-5.

Ved renteberegningen av rentegodtgjørelse/rentetillegg for kildeskatt på utbytte skal aksjonærene behandles som personlige skattytere. Dette må ses i sammenheng med at kildeskatten er en del av forskuddstrekkordningen, jf. § 5-6 bokstav d. Med mindre en vet noe annet skal det videre legges til grunn at aksjonærene ikke har vært omfattet av skatteoppgjøret i juni. Dette innebærer at det skal foretas renteberegning basert på reglene for skatteoppgjøret om høsten. Dette er en videreføring av tidligere praksis som er uttrykt i brev fra Skattedirektoratet av 22. september 2006. I nevnte brev fremgår det at aksjonærene skal gis rentegodtgjørelse, evt. rentetillegg etter forskrift 26. februar 1999 nr. 272, og dette vil fortsatt gjelde for renteperioder før 1. januar 2009.

11-5.8 Rentesatser ved skatteavregningen

Rentesatsene ved skatteavregningen fremgår ikke av lovens spesialregulering av rentesatser i § 11-6. Den fremgår i stedet i skattebetalingsforskriften til lovens § 11-5 om renter ved skatteavregningen.

Rentesatsene for rentetillegget ved avregningen fremgår av skattebetalingsforskriften § 11-5-4 første ledd for de personlige skattyterne og av § 11-5-5 første ledd for de upersonlige skattyterne.

Rentesatsen for rentetillegg for skattytere undergitt beskatning etter petroleumsskatteloven fremgår av skattebetalingsforskriften § 11-5-8, se [pkt. 11-5.10](#).

Rentesatsene for rentegodtgjørelsen ved avregningen fremgår av skattebetalingsforskriften § 11-5-1 første ledd for de personlige skattyterne og av § 11-5-3 for de upersonlige skattyterne.

Ved beregning av avregningsrenter etter forhåndsavregning og i deponeringstilfeller etter § 8-4 fremgår det av skattebetalingsforskriften 11-5-2 hvilke satser en skal benytte i forhold til de avvikende tidsforløp en her skal renteberegne for sammenlignet ved ordinær avregning.

Rentetillegg

Rentegodtgjørelse

Forhåndsavregning og deponering

11-5.9 Forholdet mellom renter etter § 11-5 ved ordinær skatteavregning og nytt renteoppgjør ved ny avregning etter endring

Dersom det gjøres endringer i utlignet skatt eller det skjer endringer av de beløpene som skal gå til fradrag i utlignet skatt, skal det foretas ny avregning, jf. § 7-2 og skattebetalingsforskriften § 7-2-1. Ved den nye avregningen beregnes renter etter § 11-5 på ny. Ved det nye skatteoppgjøret hensyntas det oppgjøret som fant sted etter den ordinære avregningen. Avhengig av om endringen medfører økt eller nedsatt skatt, vil det i tillegg til renter etter § 11-5 kunne påløpe ytterligere renter etter § 11-2 eller § 11-4.

11-5.10 Om renter ved avregning av petroleumsskatt

Ved ikrafttredelsen av den nye skattebetalingsloven for skatteområdet fra 1. januar 2009, ble det samtidig iverksatt endringer i petroleumsskatteloven § 7. Renter ved avregning av petroleumsskatt var tidligere regulert i nevnte § 7 nr. 5. Fra 1. januar 2009 er også renter ved avregning av petroleumsskatt regulert i medhold av skattebetalingsloven § 11-5. Petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 annet ledd annet punktum gir nå anvisning på at skattebetalingsloven § 7-1 annet og tredje ledd og § 7-2 første ledd

Renteperioden	<p>gjelder tilsvarende ved avregning av terminskatt i utlignet skatt etter petroleumsskatteloven. Petroleumsskatt er dermed omfattet av bestemmelsen om renter ved skatteavregningen i skattebetalingsloven § 11-5.</p>
Rentesatser	<p>I skattebetalingsforskriften er det i § 11-5-8 og § 11-5-9 gitt regulering for henholdsvis rentetillegg og rentegodtgjørelse ved ordinær avregning etter petroleumsskatteloven. Etter de nevnte bestemmelsene er det for petroleumsskatt fullt samsvar mellom renteperiodene ved henholdsvis for lite eller for mye innbetalt terminskatt.</p> <p>For så vel rentetillegg som for rentegodtgjørelse starter renteperioden fra 1. januar i året etter inntektsåret, dvs. ved inngangen til det året ligningen foretas. For begge rentetyper skal rente beregnes frem til forfallstidspunktet for betaling av restskatt etter § 10-22 annet ledd eller for utbetaling av tilgodebeløp etter § 10-60 tredje ledd, jf. skattebetalingsforskriften §§ 11-5-8 og 11-5-9, begges første ledd.</p>
Renter ved ny avregning etter vedtak om endring	<p>Etter forskriften § 11-5-8 annet ledd skal det på restskatt benyttes rentesats som anvist i § 11-6 annet ledd annet punktum. Ved tilgodebeløp skal i henhold til forskriften § 11-5-9 annet ledd satsen etter § 11-6 annet ledd første punktum benyttes.</p> <p>Ved vedtak om endring som innebærer økning av petroleumsskatt skal renter ved den nye avregningen beregnes av økningen etter bestemmelsen i § 11-2 fjerde ledd. Renten blir å beregne av økningen fra 1. januar i året etter inntektsåret og frem til vedtakstidspunktet.</p> <p>Ved endring som innebærer nedsettelse av petroleumsskatt skal utbetaling av for mye betalt overskytende terminskatt etter ny avregning rentegodtgjøres etter skattebetalingsforskriften § 11-4-8 fra 1. januar i året etter inntektsåret og frem til forfallstidspunktet for utbetalingen etter § 10-60. Ved tilbakebetaling av for mye innbetalt restskatt petroleum, skal det rentegodtgjøres i samsvar med § 11-4 første ledd fra innbetalingstidspunktet.</p>

11-5.11 § 11-5 tredje ledd – Forskrifter

Tredje ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette nærmere regler om renter ved skatteavregningen, bl.a. om grunnlaget for renteberegningen, rentesatser og om unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

I skattebetalingsforskriften § 11-5-1 til § 11-5-9 er det gitt nærmere regulering for anvendelsen av renter i medhold av § 11-5 ved skatteavregningen.

11-6 § 11-6. Rentesatser

(1) Rentesatsen for rente etter §§ 11-1 og 11-3 skal tilsvare satsen fastsatt i medhold av lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd første punktum. Er det innvilget betalingsordning for arveavgift fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet, skal renten være halvparten av satsen etter første punktum.

(2) Rentesatsen for rente etter § 11-2 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng. Rentesatsen for rente etter § 11-4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året.

(3) Endring i rentens størrelse får virkning fra tidspunktet endringen trer i kraft, også for skatte- og avgiftskrav hvor det løper rente før ikrafttreddelsen.

11-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.5.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 11-6-1.

11-6.2 Generelt om § 11-6

Før ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven var rentesatsene for de ulike skatte- og avgiftskravene spredt i de ulike særlovene. Rentesatsene var også forskjellige for de ulike kravene. Ved ny skattebetalingslov gjennomføres det like rentesatser for de ulike skatte- og avgiftskravene for hver av rentetyperne. Det gjelder imidlertid visse særregler for noen av skatte- og avgiftskravene, blant annet særregelen for rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen i § 11-5. Rentesatsene ved skatteavregningen fremgår av skattebetalingsforskriften § 11-5-1 flg.

11-6.3 § 11-6 første ledd – Sats for forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling

I § 11-6 første ledd gis det en generell sats for forsinkelsesrenter etter § 11-1 og renter ved forsinket tilbakebetaling etter § 11-3 for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Rentesatsen tilsvarende den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven. Dette innebærer at rentesatsen ved forsinket betaling og tilbakebetaling endres i takt med endringer i den generelle satsen i forsinkelsesrenteloven. Rentesatsen for forsinkelsesrenten i forsinkelsesrenteloven fastsettes hvert halvår, med virkning fra 1. januar og fra 1. juli. Myndigheten til å fastsette forsinkelsesrenten er lagt til Finansdepartementet, mens Justisdepartementet har ansvaret for regelverket om forsinkelsesrenter, bl.a. forsinkelsesrenteloven. Forsinkelsesrentesatsen fastsettes i forskrift. Forsinkelsesrentesatsen skal være Norges Banks styringsrente, tillagt minst 7 prosentpoeng. Norge følger med dette opp EU-direktivet 2000/35/EF av 29. juni 2000 om bekjempelse

av forsinket betaling ved handelstransaksjoner. Finansdepartementet har laget retningslinjer for fastsettelse av rentesats for forsinkelsesrente etter forsinkelsesloven. Disse er tilgjengelige på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Renter>. I retningslinjene fremkommer det blant annet at det ikke nødvendigvis er slik at rentens nivå endres hvert halvår, selv om forsinkelsesrenten nå skal fastsettes hvert halvår. I dette ligger kun en plikt til å fatte nytt vedtak hvert halvår. Departementet vil således fastsette ny forskrift (endringsforskrift) hvert halvår, også dersom det ikke skjer noen endring av rentesatsen. Forsinkelsesrenten etter forsinkelsesrenteloven og skattebetalingsloven § 11-6 første ledd er tilgjengelig på Lovdata, finansdepartementets hjemmeside (www.regjeringen.no) og på www.skatteetaten.no og www.toll.no.

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

11-6.4 § 11-6 første ledd annet punktum – Særregel om rentesats ved avdragsordning for arveavgift knyttet til næringsvirksomhet

Bestemmelsen åpner for en redusert rentesats i avdragsordninger for arveavgift der arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet og mottakeren skal drive næringsvirksomheten videre. Regelen er en videreføring av forskrift av 18. juni 1997 nr. 608 (billighetsforskriften) § 3 annet ledd som bestemte at Skattedirektoratet etter søknad, kunne treffe avgjørelse om betalingsordning for arveavgift når arven eller gaven vesentlig omfattet næringsvirksomhet som mottakeren skulle drive videre. Der vilkårene for en slik avdragsordning var oppfylt, skulle det i avdragsperioden svares renter som tilsvarte en og en halv ganger normalrentesatsen for rimelige lån i arbeidsforhold fastsatt i Stortingets årlige skattevedtak.

Regelen i § 11-6 første ledd annet punktum om lav rentesats må holdes adskilt fra særregelen om rentefri avdragsordning for arv og gave av næringsvirksomhet, jf. § 10-32. Denne regelen ble innført i arveavgiftsloven § 20A med virkning fra 2006 for å lette overdragelse av virksomhet, særlig ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter. Ved lov 12. desember 2008 nr. 100 ble avdragsperioden utvidet fra syv til tolv år. I de tilfeller hvor vilkårene for rentefri avdragsordning i § 10-32 ikke er oppfylt, men de generelle vilkårene for en betalingsordning likevel er tilstede, kan bestemmelsen om redusert rentesats i § 11-6 komme til anvendelse.

11-6.5 § 11-6 annet ledd første punktum – Rentesats for rente etter § 11-2

Rentesatsen for rente etter § 11-2 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten per 1. januar i det aktuelle året pluss ett prosentpoeng. Rentesatsens størrelse er ment å kompensere for den kreditt skatte- eller avgiftspliktige har hatt ved at skatte- eller avgiftskravet ikke er betalt etter opprinnelig forfall. Fordelen for skatte- eller avgiftspliktige korresponderer med det likviditetstapet staten har hatt som følge av at skatten eller avgiften ikke ble korrekt fastsatt ved opprinnelig forfall.

Den pengepolitiske styringsrenten i Norge er renten på bankenes innskudd i Norges Bank (foliorenten). Hovedstyret i Norges Bank fastsetter styringsrenten normalt hver sjettede uke. Den pengepolitiske styringsrenten gir således uttrykk for renten i pengemarkedet. I forarbeidene er det frem-

Forholdet til § 10-32

hevet at rentesatsen bør ligge noe over foliorenten og rentesatsen etter § 11-2 er derfor tillagt ett prosentpoeng. Det er styringsrenten per 1. januar i det aktuelle året som er avgjørende for rentesatsen. Av systemtekniske og beregningsmessige årsaker er det ikke ansett hensiktsmessig at rentesatsen ved endringsvedtak endres like ofte som foliorenten.

11-6.6 § 11-6 annet ledd annet punktum – Rentesats for rente etter § 11-4

Rentesatsen for rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift etter vedtak om endring skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten per 1. januar i det aktuelle året. Det er således et likt utgangspunkt som satsen for rente etter § 11-2, men rentesatsen etter § 11-4 er ett prosentpoeng lavere enn rentesatsen etter § 11-2. Denne forskjellen i rentesatsen er blant annet begrunnet i forskjellen i risikoen for å få dekket kravet der det er staten i motsetning til den skatte- eller avgiftspliktige som skal utbetale et beløp. Videre bør satsen for renten etter § 11-4 ikke være så høy at skatte- og avgiftskreditorene blir ansett som et økonomisk gunstig alternativ for kortsiktige pengeplasseringer. Skatte- og avgiftspliktige bør også få tilstrekkelig oppfordring til å fremlegge den informasjonen som etterspørres av skatte- og avgiftskreditorene før en utbetaling etter et endringsvedtak kan gjennomføres. Så lenge rentesatsen kun dekker skatte- og avgiftspliktiges avsnitap, vil oppfordringen til å få gjennomført utbetalingen være langt større enn om det anses lønnsomt om utbetalingen kommer senere.

Som for rentesatsen etter § 11-2 er det styringsrenten per 1. januar i det aktuelle året som er avgjørende for rentesatsen etter § 11-4. Det anses hensiktsmessig ut fra systemtekniske og beregningsmessige årsaker å ikke endre rentesatsen like hyppig som foliorenten.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 11-6-1 at renter ved refusjon av avgift etter § 11-4-5 beregnes med en fast presentsats av refusjonsbeløpet.

Det fremgår av § 11-4-5 at det skal ytes renter etter § 11-4 ved refusjon av avgift etter § 4-1-1, § 4-2-1 og § 4-3-1 i særavgiftsforskriften. De bestemmelsene det er vist til i særavgiftsforskriften gjelder forbruksavgift på elektrisk kraft, CO₂-avgift på mineralolje, grunnavgift på fyringsolje mv., svovelavgift og avgift på smøreolje mv. på avgiftsbelagte produkter som leveres til bruk i driften av verneverdige fartøy, museumsjernbaner, tekniske og industrielle kulturminner og tekniske anlegg på museumssektoren i formidlingsøyemed. Videre så vises det til CO₂-avgift på mineralolje og grunnavgift på fyringsolje mv. for avgiftsbelagte produkter levert til bruk om bord i fiske- og fangstfartøy som er innført i Registeret over merkepiktige norske fiskefarkoster. Det vises også til innbetalt grunnavgift på fyringsolje mv. på avgiftsbelagte produkter levert til bruk om bord i fartøy som i næringsøyemed driver godstransport i innenriks sjøfart.

Bestemmelsen i § 11-6-1 er en videreføring av § 6-5 annet punktum i særavgiftsforskriften.

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

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

Eksempel: Et merverdiavgiftskrav forfaller til betaling 10. april 2010. Kravet betales først 31. desember 2010. Det løper i dette tilfellet forsinkel-

sesrenter etter § 11-1 fra 10. april 2010 til 31. desember 2010. Rentesatsen vil være en sats i perioden fra 10. april 2010 til og med 30. juni 2010 og en annen sats fra 1. juli 2010 til 31. desember 2010 (med mindre satsen ikke ble endret per 1. juli 2010).

11-7 § 11-7. Forskrifter

(1) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om at renter av skatte- og avgiftskrav som fastsettes på grunnlag av domstolsavgjørelse, skal svares fra forfallstidspunktet for det opprinnelige skatte- og avgiftskravet.

(2) Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 11-1 til 11-4, herunder nærmere regler om grunnlaget for renteberegningen og unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette regler om renter når det på grunn av endringer i utskrevet terminskatt eller innbetalinger etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 7 nr. 4, er forskjell på innbetalingene av de tre første og de tre siste terminene.

11-7.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 15.5 og kap. 27 s. 186 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 15.1.5.
- Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) Om lov og endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. pkt. 11.3.4. (Nytt tredje ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 11-1-1 til 11-7-3.

11-7.2 § 11-7 første ledd

Både første og annet ledd er forskriftshjemler. Første ledd viderefører tidligere forskriftshjemler for skatt. En bestemmelse med tilsvarende innhold fantes i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 7. § 11-7 første ledd gjelder imidlertid for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-3 er gitt med hjemmel i § 11-7 første ledd. Forskriftsbestemmelsen gjelder renteberegning ved endring etter domstolsavgjørelse. For skatte- og avgiftskrav som fastholdes etter ny fastsettelse som følge av domstolsavgjørelse, skal det svares renter etter skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-2 fra forfallstiden for det opprinnelige skatte- og avgiftskravet.

11-7.3 § 11-7 annet ledd

Annet ledd gir departementet en forskriftshjemmel til å gi regler til utfylling og gjennomføring av de ulike rentereglene i §§ 11-1 til 11-4. Bestemmelsen presiserer at det er adgang til å forskriftsfeste unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse, samt til nærmere å regulere grunnlaget for renteberegning. Forskriftshjemmelen er benyttet og det vises til forskriftsbestemmelsene til kap. 11, §§ 11-1-1 til og med 11-7-2.

Skattebetalingsforskriften § 11-7-1 bestemmer at rentebeløp avrundes nedover til nærmeste hele krone. Avrundingsregelen må ses i sammenheng med forskriftsbestemmelser gitt i medhold av skattebetalingsloven § 10-4 om beløpsgrenser og bortfall av bestemte skatte- og avgiftskrav.

I henhold til § 11-7-2 kan Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirekto-

ratet bestemme at beregning av renter etter skattebetalingsloven §§ 11-1, 11-2 og 11-5 i enkelte tilfeller skal utsettes eller bortfalle. En tilsvarende regel for rentetillegg ved restskatt og resterende skatt fulgte etter tidligere rett av forskrift 26. februar 1999 nr. 272 § 10 til skattebetalingsloven av 1952. Skattebetalingsforskriften § 11-7-2 gjelder imidlertid for alle skatte- og avgiftskravene som omfattes av den nye skattebetalingsloven.

11-7.4 § 11-7 tredje ledd

Tredje ledd i bestemmelsen kom i inn i loven ved endringslov 19. juni 2009 nr. 55 og regulerer spørsmålet om renter ved endring i utskrevet terminskatt.

Bestemmelsen gir departementet en forskriftshjemmel til å gi regler om renter når det på grunn av endringer i utskrevet terminskatt eller innbetalinger etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 7 nr. 4, er forskjell på innbetalingene av de tre første og de tre siste terminene. Slike forskriftsbestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften § 19-2-3.

Kapittel 12. Foreldelse

12-1 § 12-1. Foreldelse

(1) Foreldelsesloven gjelder med de unntak som følger av annet til femte ledd.

(2) For skatte- og avgiftskrav løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling.

(3) For forskuddsskatt løper foreldelsesfristen først fra utgangen av det kalenderåret da ligningen ble foretatt. For krav på arveavgift løper foreldelsesfristen fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10-31 og 10-32. For krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo begynner fristen likevel ikke i noe tilfelle å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd.

(4) For arveavgift er foreldelsesfristens lengde ti år.

(5) Er foreldelsen avbrutt etter lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer § 17, foreldes ikke senere forfalte forsinkelsesrenter av skatte- eller avgiftskravet før hovedstolen foreldes.

12-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 16 og kap. 27 s. 187–188 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 31 og 32.
- Ot.prp. nr. 38 (1977–78) Om lov om forelding av fordringer s. 42–44 og s. 75–76.

12-1.2 Generelt om § 12-1

Bestemmelsen regulerer foreldelse av skatte- og avgiftskrav og erstatter skattebetalingsloven av 1952 § 48 a, merverdiavgiftsloven av 1969 § 59 a, og arveavgiftsloven § 33 a. Bestemmelsen er i store trekk en videreføring av tidligere rett på skatteetatens område. For krav under toll- og avgiftsetatens ansvarsområde fantes ingen særregel om foreldelse under innkrevingen. For innenlands merverdiavgift var det heller ingen særregler utover § 59 a. De alminnelige foreldelsesregler i foreldelsesloven ble således lagt til grunn.

Nytt ved skattebetalingsloven av 2005 er blant annet at den tidligere særregelen i skattebetalingsloven av 1952 § 48 a første ledd om fristutgangspunktet for skattekrav, nå er utvidet til å gjelde samtlige skatte- og avgiftskrav som er omfattet av loven. Dette innebærer en endring i forhold til tidligere rett for innenlands merverdiavgift og for krav under toll- og avgiftsetatens ansvarsområde hvor foreldelsesfristen tidligere startet å løpe fra det enkelte forfallstidspunkt, og ikke først ved utgangen av kalenderåret.

Det fremgår av bestemmelsens første ledd at foreldelsesloven gjelder for skatte- og avgiftskrav med de unntak som følger av bestemmelsens annet til femte ledd.

Unntakene gjelder foreldelsesfristens utgangspunkt og lengde, samt for-

eldelse av renter. Disse særlige reglene går foran de alminnelige reglene i foreldelsesloven.

Begrepet foreldelse

At et pengekrav foreldes, vil si at kravet faller bort på grunn av alder, selv om det ikke er betalt. Det medfører at kreditor ikke lenger har rett til å kreve betaling. Hvis en skyldner *av eget tiltak* betaler et foreldet krav er imidlertid hovedregelen at skyldneren ikke har krav på å få beløpet tilbakebetalt.

Hensyn bak foreldelse

Det er en rekke hensyn som begrunner reglene om foreldelse av fordringer. Dels er reglene begrunnet i at de skal stimulere til at fordringer gjøres opp. Dels er de begrunnet i retts tekniske hensyn, siden det etter hvert som tiden går vil bli stadig vanskeligere for skyldneren å bevise at kravet er betalt. Reglene skal også ta hensyn til at debitor skal kunne ta kreditors manglende pågang som et tegn på at kravet er frafalt, og kunne innrette seg på at kravet ikke lenger eksisterer der vedkommende ikke har hatt noen pågang fra kreditor.

Passivitet

I de tilfellene hvor foreldelsesloven eller særlovgivningen regulerer et forhold rundt foreldelse, vil anførsler om ulovfestede regler om passivitet som utfyllende eller alternative til de standpunktene som lovgiver har tatt, normalt ikke føre frem. Dette er tilfellet f.eks. ved tilleggsfrist for foreldelse etter avholdt utleggsforretning. Så lenge lovgiver har bestemt at tilleggsfristen er ti år, vil passivitet i denne perioden ikke føre til at kravet bortfaller og kreditor vil som hovedregel kunne forholde seg passiv gjennom hele perioden uten at kravet faller bort før det er gått ti år.

Foreldelsesbestemmelsenes formål og begrunnelse er viktige tolkningsmomenter dersom det oppstår tvil om hvordan foreldelsesreglene er å forstå.

I det følgende vil de særlige reglene som finnes i skattebetalingsloven § 12-1 annet til femte ledd kommenteres. Deretter omtales de generelle bestemmelsene i foreldelsesloven, med fokus på problemstillinger som oppstår i forhold til skatte- og avgiftskrav.

12-1.3 § 12-1 første ledd – Foreldelseslovens betydning

Bestemmelsens første ledd angir at foreldelsesloven gjelder for skatte- og avgiftskrav, med de unntak som er oppramset i øvrige ledd i bestemmelsen. Dette er i utgangspunktet en unødvendig presisering ettersom foreldelsesloven gjelder med mindre annet er bestemt, jf. foreldelsesloven §§ 1 og 30. Presiseringen er imidlertid inntatt av informasjonshensyn.

Hovedregel 3 år

Den alminnelige foreldelsesfrist er tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Denne fristen gjelder for alle skatte- og avgiftskravene etter skattebetalingsloven, med unntak av arveavgift og ansvarsbeløp etter § 16-20 fjerde ledd. Arveavgift foreldes etter ti år, jf. § 12-1 fjerde ledd. Se mer om dette i [pkt. 12-1.6](#). Ansvarsbeløp som er oppstått som følge av manglende innbetaling av forskuddstrekk eller utleggstrekk, jf. § 16-20, foreldes etter regelen i foreldelsesloven § 9 jf. skattebetalingsloven § 16-20 fjerde ledd. Bestemmelsen innebærer at ansvarskravet for forskuddstrekk eller utleggstrekk som hovedregel foreldes etter tre år fra tidspunktet da skatteoppkreveren eller skattekontoret som skadelidt ble kjent med eller burde blitt kjent med kravets eksistens og den trekkansvarlige. Kravet vil uansett foreldes etter 20 år, jf. foreldelsesloven § 9 annet ledd. Se nærmere om utgangspunktet for fristene i [pkt. 12-1.4](#).

Den opprinnelige fristen kan avbrytes gjennom en fristavbrytende handling, slik at en ny frist starter å løpe. Videre kan det løpe tilleggsfrister i de tilfeller der kreditor ikke har mulighet til å benytte seg av de fristavbrytende tiltak etter foreldelsesloven §§ 14-19 Der det har oppstått en ny frist fordi det er gjennomført en fristavbrytende handling eller det løper en

tilleggsfrist, vil ikke kravet foreldes før den nye fristen er utløpt, selv om kravet ville vært foreldet etter den alminnelige foreldelsesfristen.

Reglene om fristavbrytende tiltak og tilleggsfrister gjelder for alle skatte- og avgiftskravene, uavhengig av den opprinnelige fristen, og vil bli nærmere behandlet under [pkt. 12-1.8](#) og [12-1.9](#). For tilbakesøkningskrav gjelder samme regler som for skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 1-3. I [pkt. 12-1.10](#) kommenteres kort noen spesielle forhold for knyttet til foreldelse og utlandet.

12-1.4 § 12-1 annet ledd – Friststart for skatte- og avgiftskrav

Vanligvis begynner foreldelsesfristen å løpe fra det tidspunktet da kreditor tidligst kan kreve å få oppfyllelse av kravet, jf. foreldelsesloven § 3. Skattebetalingsloven § 12-1 annet ledd gjør imidlertid et unntak fra denne regelen for skatte- og avgiftskrav, slik at fristen for slike krav først starter å løpe ved utgangen av «det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling.» Bestemmelsen gjelder alle skatte- og avgiftskrav (med unntak av de tilfellene som reguleres av tredje ledd) og er begrunnet i de praktiske hensyn som gjør seg gjeldende i masseinnkrevningen av skatte- og avgiftskravene. Bestemmelsen gjør det lettere for både kreditor og debitor å holde oversikt over når foreldelsesfristen begynner å løpe.

**Hovedregel
for skatte- og
avgiftskrav**

Regelen innebærer en endring fra tidligere rett når det gjelder innenlands merverdiavgift ettersom friststart for merverdiavgift fulgte den alminnelige bestemmelsen i foreldelsesloven § 3. Denne regelen medførte at foreldelsesfristen startet å løpe fra forfallstidspunktet for den enkelte termin.

Etter ny lov vil merverdiavgift omfattes av regelen i § 12-1 annet ledd som bestemmer at «for skatte- og avgiftskrav løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderår da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling». Den nærmere fastlegging av fristens utgangspunkt for merverdiavgift avhenger av hvorvidt hver termin blir å anse som et selvstendig krav, eller om man skal anse merverdiavgiften som ett krav som forfaller til betaling i flere terminer i løpet av året. I førstnevnte tilfelle vil foreldelsesfristen begynne å løpe fra utgangen av det aktuelle året for 1. til 5. termin, mens den vil starte å løpe først ett år senere for 6. termin. Dette som en følge av at 6. termin forfaller 10. februar i det etterfølgende året.

Skattedirektoratet antar at sistnevnte forståelse må legges til grunn for innenlands merverdiavgift. Dette under henvisning til at bestemmelsen er en videreføring av § 48 a første ledd i skattebetalingsloven av 1952, som var begrunnet i praktiske hensyn, se Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 107. Regelen medfører at innenlands merverdiavgift som gjelder samme år får et felles fristutgangspunkt i forhold til foreldelse. Direktoratet legger videre vekt på at tilsvarende forståelse har vært lagt til grunn i forhold til krav på arbeidsgiveravgift, hvor også siste termin forfaller i det påfølgende år. Foreldelsesfristen for 1. til 6. termin merverdiavgift starter således å løpe fra utgangen av det aktuelle året 6. termin forfaller til betaling.

For innenlands særavgifter som forfaller til betaling etter § 10-40 annet ledd samt toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter belastet tollkreditt eller dagsoppgjør, har Finansdepartementet imidlertid lagt førstnevnte forståelse til grunn. Krav som forfaller dag for dag (dagsoppgjør) eller den 18. i påfølgende måned (de øvrige omtalte krav), er alle å anse som et selvstendig krav i tilknytning til forståelsen av § 12-1 annet ledd.

Unntak

Det foreligger avvikende regler om foreldelsesfristens utgangspunkt for forskuddsskatt og arveavgift, se nærmere om dette i [pkt. 12-1.5](#). Videre er foreldelsesfristens utgangspunkt et annet for ansvarskrav etter § 16-20 (ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk), da slike krav foreldes etter reglene i foreldelsesloven § 9, se § 16-20 fjerde ledd. Bestemmelsen i foreldelsesloven § 9 oppstiller to alternative frister med ulike fristutgangspunkt. Fristen på tre år løper fra det tidspunktet «da skadelidte fikk eller burde ha skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige». Det er skatteoppkreveren som i slike situasjoner anses å være den skadelidte, og foreldelsesfristen vil derfor begynne å løpe fra det tidspunktet skatteoppkreveren har eller burde ha skaffet seg den nødvendige kunnskapen som nevnt i § 9. Slik kunnskap vil skatteoppkreveren eksempelvis få ved at det avdekkes at arbeidsgiver ikke innbetaler forskuddstrekket. Alternativet «burde ha skaffet seg kunnskap» kan være aktuelt dersom skatteoppkreveren overser opplysninger i en bokettersynsrapport eller i en boinnberetning om at trekkplikten er misligholdt. Den absolutte fristen på 20 år, starter å løpe fra det tidspunktet da arbeidsgiver skulle ha gjennomført trekket. Dette innebærer at et ansvarskrav vil foreldes senest 20 år etter det tidspunktet trekket skulle blitt gjennomført.

**Ulike forfalls-
tidspunkt**

Det er viktig å finne frem til forfallstidspunktet for kravet slik at det blir klart hvilket kalenderår som er utgangspunktet for foreldelsesfristen. Forfallstidspunktet for de forskjellige kravene er varierende og behandles derfor kort nedenfor. Reglene om forfall står i skattebetalingsloven kap. 10, og er nærmere beskrevet i håndbokens kap. 10. Nedenfor er det gjort rede for forfallstidspunktet og friststarten for noen sentrale skatte- og avgiftskrav.

**Restskatt for
personlige
skattytere**

Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter kunngjøring av skatteoppgjøret eller utlegging av skattelisten, men tidligst 20. august i ligningsåret, jf. skattebetalingsloven § 10-21. Foreldelsesfristen for restskatt med renter for eksempelvis inntektsåret 2009 begynner å løpe 31. desember 2010, uansett når i 2010 kravet eller terminen forfalt til betaling. Skulle terminforfall for henholdsvis 1. og 2. termin av restskatten komme på hver sin side av årsskiftet, beregnes foreldelsesfristen fra utgangen av det året da siste termin forfalt til betaling.

**Restskatt for
upersonlige
skattytere
Arbeidsgiveravgift**

Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, jf. skattebetalingsloven § 10-22 tredje ledd.

Arbeidsgiveravgift forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten, jf. skattebetalingsloven § 10-10. Etter folketrykkeloven § 24-3 jf. skattebetalingsloven § 5-11, skal arbeidsgiver sende seks terminoppgaver for det enkelte inntektsår. Foreldelsesfristen begynner å løpe fra det samme tidspunktet for samtlige seks terminer, altså fra utgangen av det kalenderåret da siste termin forfalt til betaling. Da siste termin for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2009 forfaller til betaling 15. januar 2010, vil foreldelsesfristen begynne å løpe 31. desember 2010 for samtlige arbeidsgiveravgiftsterminer i 2009.

Merverdiavgift

Ifølge skattebetalingsloven § 10-30 forfaller innenlands merverdiavgift til betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 15-8. De ulike oppgavefristen og forfall for betaling er nærmere beskrevet i [pkt. 10-30.4](#). Merverdiavgift forfaller i terminer i løpet av året og for samtlige terminer starter foreldelsesfristen å løpe ved utgangen av det kalenderåret da siste termin forfalt til betaling, jf. beskrivelsen ovenfor.

Renter

Renter etter skattebetalingsloven kap. 11 omfattes som utgangspunkt av begrepet skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd. Rentene vil dermed være omfattet av bestemmelsen om fristens utgangspunkt i § 12-1, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 109. Det fremgår her at

departementet anså det som overflødig med en særlig regel om at utgangspunktet for beregning av foreldelsesfristen for renter skal være den samme som for hovedkravet. Foreldelsesfristen for renter er 3 år, jf. foreldelsesloven § 3. Dersom hovedkravet foreldes, vil imidlertid også rentene foreldes, jf. foreldelsesloven § 24. Det foreligger en særskilt regel om foreldelse av senere forfalte renter ved avholdelse av utleggsforretning for hovedkravet. Se nærmere om dette i [pkt. 12-1.7](#).

Ved økning av et skatte- eller avgiftskrav som følge av vedtak om endring eller egenretting, vil foreldelsesfristen for økningen starte å løpe ved utgangen av det kalenderår økningen forfaller til betaling. Dersom eksempelvis skatten blir forhøyet i form av endring av ligningen, blir foreldelsesfristen for økningen beregnet fra utgangen av det kalenderåret da økningen forfalt til betaling, det vil normalt si tre uker etter at melding om vedtaket er sendt, jf. skattebetalingsloven § 10-53. Hvis en økning for inntektsåret 2009 f.eks. forfaller til betaling 1. april 2011 vil fristens utgangspunkt for denne del av kravet regnes fra utgangen av 2011. Forfallsfristen for økning av skatt og avgift etter vedtak om endring mv. og egenretting er nærmere beskrevet i [pkt. 10-53](#).

For andre skatte- og avgiftskrav som følger av § 10-51, eksempelvis, tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll, forfaller kravet til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt. Foreldelsesfristen starter da å løpe fra utgangen av kalenderåret da kravet forfalt til betaling.

Endring av skatte- og avgiftskrav

Andre skatte- og avgiftskrav etter § 10-51

12-1.5 § 12-1 tredje ledd – Friststart for forskuddsskatt og arveavgift

Bestemmelsen gir særlige regler for når foreldelsesfristen starter å løpe for forskuddsskatt og arveavgiftskrav og er en videreføring av tidligere rett.

For forskuddsskatt begynner foreldelsesfristen først å løpe fra utgangen av det kalenderår da ligningen ble foretatt. Regelen er begrunnet i praktiske hensyn, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977–78) Om lov om foreldning av fordringer s. 42–44.

I henhold til skattebetalingsloven § 10-20 forfaller forskuddsskatten for personlige skattytere i fire like store terminer. Som eksempel vil forskuddsskatt for 2010 forfalle til betaling 15. mars 2010, 15. mai 2010, 15. september 2010 og 15. november 2010. Etter hovedregelen skulle foreldelsesfristen startet å løpe 31. desember 2010. Unntaket i § 12-1 tredje ledd medfører at fristen først begynner å løpe ved utgangen av det året ligningen ble foretatt, det vil si 31. desember 2011. Dette fører til at man får samme utgangspunkt for foreldelsesfristen for forskuddsskatt og restskatt som gjelder det samme inntektsåret.

I henhold til skattebetalingsloven § 10-20 tredje ledd skal forskuddsskatt for upersonlige skattytere betales i to terminer som forfaller året etter inntektsåret. Forskuddsskatt for eksempelvis inntektsåret 2010 forfaller til betaling henholdsvis 15. februar og 15. april 2011. Foreldelsesfristen vil dermed løpe fra 31. desember 2011 ettersom ligningen foretas samme året som forskuddsskatten betales.

Foreldelsesfristen for arveavgift regnes fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling, likevel slik at fristen for avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo uansett ikke starter å løpe før avgiftsmyndigheten har mottatt melding i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd. Regelen er en videreføring av tidligere § 33 a annet ledd i arveavgiftsloven. Forfallstidspunktet for arveavgift reguleres i skattebetalingsloven § 10-31 og ifølge bestemmelsen forfaller arveavgiften til betaling etter forskjellige frister, avhengig av når rådigheten over midlene anses å være ervervet, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10. Dersom arven er utlagt ved privat skifte, anses rådigheten

Forskuddsskatt for personlige skattytere

Forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Arveavgift

Privat skifte

Offentlig skifte

over midlene å være ervervet ved arvelaters død, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav a. Arveavgiften forfaller så til betaling tolv måneder etter dette ervervstidspunktet, jf. skattebetalingsloven § 10-31 første ledd bokstav a. Dersom arven skiftes ved offentlig skifte, anses rådigheten over midlene å være ervervet ved utlodningen, jf. skattebetalingsloven § 10-31 første ledd bokstav b. Arveavgiften forfaller til betaling straks etter dette ervervstidspunktet og foreldelsesfristen løper altså fra dette tidspunktet, jf. arveavgiftsloven § 20 første ledd bokstav b. Dersom arven ikke erverves ved offentlig eller privat skifte, forfaller arveavgiften til betaling tre måneder etter at rådigheten anses ervervet, jf. arveavgiftsloven § 20 første ledd bokstav c. Dette vil typisk gjelde forskudd på arv eller annen arveavgiftspliktig gave, jf. arveavgiftsloven § 2, som anses ervervet når gaven ytes, jf. arveavgiftsloven § 9 første ledd bokstav d. Det er i arveavgiftsloven § 20 annet og tredje ledd gjort noen unntak og presiseringer fra ovennevnte regler. Unntak er blant annet gjort dersom saken ved arveavgiftsberegningen etter første ledd ikke er godt nok opplyst. Disse bestemmelser behandles ikke nærmere her.

Unntak ved senere fastsatt avgiftsbeløp

Etter skattebetalingsloven § 10-31 fjerde ledd forfaller arveavgiften først til betaling en måned etter at foreløpig eller endelig arveavgiftsfastsettelse er meddelt den avgiftspliktige. Dette medfører at forfallstidspunktet i forhold til fristene i bestemmelsens første ledd bokstav a og c utsettes dersom arveavgiften på dette tidspunktet ikke er fastsatt av skattekontoret. Dersom boet er skiftet av tingretten forfaller arveavgiften uansett ved utlodning av midlene.

12-1.6 § 12-1 fjerde ledd – Foreldelsesfristens lengde for arveavgift

Skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd oppstiller en foreldelsesfrist på 10 år for arveavgift. Bestemmelsen medfører et unntak fra den alminnelige foreldelsesfristen på tre år etter foreldelsesloven § 2. Regelen er en videreføring av tidligere § 33 a i arveavgiftsloven. Noe av bakgrunnen for etableringen av denne bestemmelsen er at gaver, arv og forskudd på arv ikke alltid meldes til arveavgiftsmyndighetene. Det er derfor behov for en lang foreldelsesfrist for å unngå at avgiftskravene er foreldet når forholdet senere kommer for dagen.

Ifølge skattebetalingsloven § 11-1 plikter den arveavgiftspliktige å svare forsinkelsesrenter dersom avgiften ikke betales rettidig. Rentene foreldes sammen med avgiftskravet, jf. foreldelsesloven § 24 annet ledd.

12-1.7 § 12-1 femte ledd – Foreldelsesfristen for forsinkelsesrenter etter begjæring om tvangsfullbyrdelse som fristavbrytende tiltak

Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen i foreldelsesloven om foreldelse av renter. Den er i store trekk en videreføring av de særlige bestemmelser om foreldelse av renter knyttet til skatte- og avgiftskrav som tidligere fantes i arveavgiftsloven § 33 a tredje ledd, merverdiavgiftsloven av 1969 § 59 a og skattebetalingsloven av 1952 § 48 a annet ledd. For krav på toll- og avgiftsetatens område er bestemmelsen ny.

Etter foreldelsesloven kan rentekrav foreldes på to måter, aksessorisk eller selvstendig. Ved aksessorisk foreldelse vil rentekravet foreldes samtidig med hovedkravet, jf. foreldelsesloven § 24. Dette innebærer at hovedregelen for renter er at de foreldes samtidig med hovedstolen. Rentekravet kan også foreldes på selvstendig grunnlag, blant annet etter foreldelsesloven §§ 2 og 3, selv om hovedkravet ikke er foreldet. Dette gjelder eksempelvis i

Foreldelseslovens regler om regler

tilfeller der foreldelse for hovedstolen er avbrutt, men det fristavbrytende tiltaket ikke omfatter rentekravet. I slike tilfeller vil rentekravet foreldes før hovedstolen.

I de tilfeller der det foreligger en begjæring om utlegg vil foreldelsesfristen for kravet avbrytes, jf. foreldelsesloven § 17. Det vil da løpe en ny foreldelsesfrist på ti år for den delen av kravet som ikke ble dekket av utleggsforretningen, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 3. Bestemmelsen er tolket slik at den nye ti års fristen ikke omfatter renter som påløper etter begjæringstidspunktet, kun de allerede påløpte rentene som er nevnt i begjæringen. Selve kravet foreldes dermed etter ti år, mens de senere forfalte rentene foreldes etter kun tre år. Skattebetalingsloven § 12-1 femte ledd er en særbestemmelse om foreldelse av renter i de tilfeller der foreldelsen av hovedkravet (og eventuelle påløpte renter på begjæringstidspunktet) er avbrutt ved begjæring om tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17. Av bestemmelsen fremgår det at slike fristavbrytende tiltak fører til at senere forfalte renter av skatte- og avgiftskravet ikke foreldes før kravet selv foreldes. Formålet med særregelen er å effektivisere og forenkle innkrevingen ved at innkreivingsmyndighetene unngår å måtte avholde utleggsforretninger som bare har til hensikt å avbryte foreldelse av renter. Tidligere medførte slike utleggsforretninger et betydelig merarbeid for innkreivingsmyndighetene, i tillegg til å påføre skyldneren ekstra kostnader i form av gebyrer knyttet til utleggsforretningene.

Eksempel: Et krav forfaller til betaling 10. oktober 2009 og betales ikke ved forfall. Utlegg tas for kravet 10. oktober 2010 og det oppnås ny foreldelsesfrist på ti år. Den nye foreldelsesfristen vil omfatte hovedstolen, påløpte renter som er tatt med i utleggsforretningen og senere påløpte renter.

Som det fremkommer av lovteksten er det kun «senere forfalte forsinkelsesrenter» som omfattes av bestemmelsen og som ikke foreldes før hovedkravet selv foreldes. Forsinkelsesrenter som allerede var forfalt ved fristavbruddstidspunktet er således ikke omfattet av den nye foreldelsesfristen. Forfalte renter må derfor tas med i utleggsbegjæringen og eventuelt utleggsforretningen dersom de skal omfattes av den nye foreldelsesfristen. I motsatt fall vil disse foreldes etter tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Det er ikke oppstilt et strengt krav til spesifisering av rentekravet, og både teori og rettspraksis har fastslått at det er tilstrekkelig i en utleggsbegjæring eller et trekkpålegg å vise til at kravet er rentebærende. Se f.eks. Eidsivating lagmannsretts kjennelse av 19. november 1996 der retten kom til at «Det er da ikke nødvendig at det fremgår uttrykkelig av den enkelte utleggsforretning hvilket beløp tillegget gjelder for at også renter og omkostninger frem til utleggsforretningen skal være omfattet av den avbrytelse av foreldelsesfristen som inntreffer ved utlegget, jf. foreldelsesloven § 17 nr. 1. Den nye tiårsfristen gjelder for det krav som var grunnlaget for tvangsforretningen, herunder et rentekrav, selv om dette i begjæringen ikke er tillagt kapitalbeløpet, jf. Kjønsstad/Tjomsland: Foreldelsesloven s. 64. Se også Borgarting lagmannsretts kjennelse av 27. november 2003.

Der hovedstolen innbetales i løpet av tiårsfristen får dette ingen betydning for den tiårsfristen som rentene i sin tid fikk gjennom denne bestemmelsen. Dersom hovedstolen f.eks. innbetales tre år etter tvangsforretningens slutning, vil de senere påløpte rentene først foreldes ved utløpet av tiårsfristen.

**Særregelen
i femte ledd**

**Spesifiserings-
kravet**

**Hovedstolen
betales i løpet
av tiårsfristen**

12-1.8 Fristavbrudd

Hva som er å regne som fristavbrytende handlinger følger av foreldelsesloven §§ 14-19. Bestemmelsene omfatter ulike typer tiltak som fører til avbrytelse av foreldelsesfristen. På området innkreving av skatte- og avgiftskrav er skyldnerens erkjennelse og tvangsfullbyrdelse de mest aktuelle typetilfellene av fristavbrytende handlinger, men også rettslige skritt og administrativ avgjørelse samt konkurs, gjeldsforhandling og skifte kan være aktuelle alternativer.

Foreldelseslovens regler om fristavbrudd er uttømmende, det vil si at kreditor ikke kan avbryte foreldelsesfristen på annet vis enn det loven foreskriver. Dette gjelder selv om skyldneren er klar over foreldelsesreglene, men bevisst unnlater å gjøre kreditor oppmerksom på dette inntil fristen er ute.

12-1.8.1 Erkjennelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Vilkår for avbrudd

Foreldelsesfristen avbrytes dersom en skyldner erkjenner sin forpliktelse overfor kreditor, jf. foreldelsesloven § 14. Erkjennelsen kan enten være uttrykkelig eller den kan fremgå indirekte av skyldnerens handlemåte, såkalt konkludent atferd. En erkjennelse innebærer at skyldneren innrømmer å skylde penger, men trenger ikke å innebære noe betalingsløfte. Erkjennelsen må skje av skyldneren selv eller noen som kan forplikte skyldneren, og den må være avgitt overfor kreditor eller den som representerer denne. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig at skyldneren overfor en tredjemann erkjenner å skylde kreditor penger. Uttrykkelig erkjennelse fra skyldneren, f.eks. ved at han avgir et løfte om betaling, medfører sjelden noen problemer med hensyn til spørsmålet om foreldelse. Det er i disse tilfellene klart at foreldelsesfristen er avbrutt.

Mer usikkert er det ved spørsmål om skyldneren «ved sin handlemåte» har erkjent kravet. Man kan her tenke seg flere alternativer, og opplystingen nedenfor er ikke ment å være uttømmende:

Betaling av renter: Dersom man betaler renter, innebærer dette samtidig en erkjennelse av å skylde hovedkravet som står i forhold til den betalte renten. Dette fremgår uttrykkelig av foreldelsesloven § 14.

Løfte om betaling: Dersom en skyldner lover å betale kravet, er også dette en erkjennelse, jf. foreldelsesloven 14. Dersom løftet gjelder betaling av deler av kravet, må dette antakelig anses som en delvis erkjennelse, som bare avbryter foreldelse for den delen av kravet som betalingsløftet gjelder for.

Delvis betaling: Hvorvidt en delbetaling fra en skyldner også er å anse som en erkjennelse av det resterende kravet, må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Det antas imidlertid at en delbetaling vil anses som en erkjennelse av restbeløpet i de tilfeller der skyldneren har omtalt delbetaling som et avdrag og restgjeldens størrelse er på det rene.

Søknad om lempning: En søknad om lempning anses som en erkjennelse, med mindre skyldneren uttrykkelig tar forbehold om kravets eksistens. Se nærmere i kjennelse inntatt i Rt. 1997 s. 920, der Høyesteretts kjøremålsutvalg slo fast: «I vanlige gjeldsforhold vil en anmodning om utsettelse av betalingstidspunktet normalt bli fortolket som en erkjennelse av betalingsplikt, jf Kjønsstad/Tjomsland, Foreldelsesloven (1983) side 107, og dermed medføre en ny foreldelsesfrist, jf foreldelsesloven § 20 [...] Dersom skatten ikke betales, og det blir spørsmål om tvangsinn drivelse, må de samme prinsipper gjelde: Begjæring om utsettelse med inn drivelsen vil i hvert fall i forbindelse med innbetaling av skatt, normalt anses som en erkjennelse

av at beløpet skulle vært betalt.» Videre fant retten at en erkjennelse gjelder hele kravet, med mindre det fremgår at skyldner er uenig kravets størrelse.

Skyldneren oppgir kravet i selvangivelsen: At en skyldner oppgir kravet i selvangivelsen, vil ikke anses som en erkjennelse. Selvangivelsen avgis til ligningsmyndighetene. Erkjennelsen må skje overfor kreditor, det vil si overfor innkreivingsmyndighetene. Det anses ikke å foreligge noen identifikasjon mellom disse, men det kan være et sterkt bevismoment.

Skyldneren ber om en oversikt over restansene: Det at en skyldner tar kontakt med skatte- og avgiftsmyndighetene og ber om en oversikt over sine restanser, er ikke å anse som en erkjennelse.

Dersom foreldelsen er avbrutt gjennom erkjennelse, følger det av foreldelsesloven § 20 at det løper en ny foreldelsesfrist etter reglene i foreldelsesloven. Den nye foreldelsesfristen vil dermed som hovedregel være på tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Dette er tilfellet for blant annet merverdiavgiftskrav og skattekrav. Unntak fra dette gjelder der foreldelsesloven har særskilte foreldelsesfrister, f.eks. der det er utstedt et gjeldsbrev for kravet. I slike tilfeller er den opprinnelige foreldelsesfristen på ti år, jf. foreldelsesloven § 5, og den nye fristen vil også være på ti år. Et annet unntak gjelder i tilfeller der særlovgivningen har særskilte regler om foreldelsesfristens lengde og regler om virkningen av avbrudd ved erkjennelse. Forholdet til særlovgivningen er regulert i foreldelsesloven § 30. Bestemmelsen sier at når det i annen lovgivning er fastsatt særlige foreldelsesfrister eller andre særlige bestemmelser om foreldelse for bestemte fordringer, gjelder reglene i foreldelsesloven i den utstrekning ikke annet følger av den annen lov eller forholdets egenart. Når det gjelder arveavgiftskrav har disse en foreldelsesfrist på ti år, jf. skattebetalingsloven § 12-1 fjerde ledd, men bestemmelsen sier ingenting om erkjennelse og ny frist. Erkjennelse og virkningen av dette reguleres derfor av de alminnelige reglene i foreldelsesloven. Dette innebærer at en erkjennelse av arveavgiftskrav vil medføre en ny foreldelsesfrist på tre år, jf. foreldelsesloven § 20 jf. § 2.

Virkning av avbrudd

12-1.8.2 Rettslige skritt m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

I henhold til foreldelsesloven § 15 avbrytes foreldelsesfristen dersom kreditor foretar en av flere former for rettslige skritt. Det nevnes her kun at bestemmelsen viser til de tilfellene hvor kreditor tar rettslige skritt for å få dom, skjønn, voldgiftsavgjørelse eller tilsvarende avgjørelse for sitt krav. Eksempel på dette vil være der skatteoppkrever fremmer erstatningssøksmål for unnlatt innbetaling av forskuddstrekk og tar ut forliksklage. Begjæring etter skifteloven 21. februar 1930 § 11 annet ledd annet punktum er også presisert å omfattes av bestemmelsen. Også skyldneren kan avbryte foreldelse ved å ta rettslige skritt mot kreditor for å få fastsettelsesdom for kravet. Dette vil f.eks. være aktuelt der skyldner mener at kravet er uriktig.

Vilkår for avbrudd

Virkningen av fristavbrudd ved rettslige skritt m.m. følger av reglene i foreldelsesloven § 21 og § 22. Ifølge § 21 nr. 1 inntreer ikke foreldelse så lenge forfølgelsen pågår. Dersom fordringens eksistens fastslås som følge av forfølgelsen, løper det derimot en ny tiårsfrist regnet fra den dagen da slik avgjørelse ble truffet, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 2. Dersom forfølgningen ikke fører til forlik eller realitetsavgjørelse, løper det kun en tilleggsfrist på ett år regnet fra det tidspunktet saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Tilleggsfristen forutsetter at avvisningen eller det manglende forliket ikke skyldes forsettlig forhold på kreditors side.

Virkning av avbrudd

12-1.8.3 *Administrativ avgjørelse m.m. – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd*

Vilkår for avbrudd

Foreldelsesloven § 16 nr. 1 bestemmer at foreldelse avbrytes når tvist om kravet bringes inn til avgjørelse ved et forvaltningsorgan som har særskilt myndighet til å avgjøre slik tvist. Hva som ligger i «særskilt myndighet» anses fortsatt noe uklart. I teorien er det antatt at det ikke er tilstrekkelig at man har å gjøre med alminnelig forvaltningsrettslig klagebehandling. Foreldelse avbrytes selv om vedtaket kan overprøves av andre organer eller bringes inn for domstolene. Dersom saken blir forberedt av et annet organ, er det tilstrekkelig at kravet er brakt inn til dette organ for å få det avgjort. Regelen er begrunnet i hensynet til fordringshaveren. Når det er opprettet en særskilt ordning for å avgjøre tvist om en type krav, bør det være tilstrekkelig for å avbryte foreldelsen at ordningen benyttes.

Forarbeidene til foreldelsesloven (Ot.prp. nr. 38 (1977–1978)) nevner Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven av 1969 § 57 (som i all hovedsak er videreført i § 19-1 i merverdiavgiftsloven av 2009 og i merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 flg.), som eksempel på et slikt forvaltningsorgan med særskilt avgjørelsesmyndighet. En klage til Klagenemnda for merverdiavgift er således fristavbrytende i henhold til foreldelsesloven § 16 nr. 1.

Virking av avbrudd

Virkingen av fristavbrudd ved administrativ klageavgjørelse, følger som ved rettslige skritt m.m. av reglene i foreldelsesloven § 21 og § 22. Ifølge § 21 nr. 1 inntreffer ikke foreldelse så lenge forfølgelsen pågår, det vil si mens klagen er til behandling hos forvaltningsorganet. Dersom fordringens eksistens fastslås som følge av den administrative avgjørelsen, løper det derimot en ny tiårsfrist regnet fra den dagen da avgjørelsen ble truffet, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 2. Dersom forfølgningen ikke fører til forlik eller realitetsavgjørelse, løper det kun en tilleggsfrist på ett år regnet fra det tidspunktet saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Tilleggsfristen forutsetter at avvisningen eller det manglende forliket ikke skyldes forsettlig forhold på kreditors side.

12-1.8.4 *Tvangsfullbyrdelse – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd*

Vilkår for avbrudd

Foreldelsesloven § 17 nr. 1 og nr. 2 omhandler avbrudd av foreldelse ved tvangsfullbyrdelse. Av § 17 nr. 1 fremgår det at dersom kreditor har tvangsgrunnlag for sin fordring, avbrytes foreldelsesfristen ved «begjæring om tvangsfullbyrdelse (utlegg eller dekning)».

Ved at skattekontoret eller skatteoppkreveren som har tvangsgrunnlag for sitt krav, begjærer tvangsfullbyrdelse, avbrytes foreldelsesfristen. Bestemmelsen henviser til «utlegg eller dekning», og kommer som utgangspunkt til anvendelse ved alle former for fordringsinndrivelse som nevnt i tvangsfullbyrdsloven kap. 7 til og med 13. Fristavbruddet finner sted «ved begjæring» uten at tidspunktet er nærmere presisert i loven. Sett i sammenheng med foreldelsesloven § 29 nr. 3 vil fristavbruddet ha skjedd når begjæringen er kommet frem til eller (mest praktisk) er postlagt til rette namsmyndighet.

Hvorvidt utleggsforretningen medfører dekning eller ikke, har ingen betydning for begjæringens fristavbrytende virkning. Det samme gjelder dersom utleggsforretningen er avholdt av en namsmann som ikke er stedlig kompetent, se Rt. 2002 s. 1095. I dommen uttaler Høyesterett at «så lenge forretningen ikke har blitt opphevet eller endret – f.eks. etter klage – må forretningen få denne virkning selv om den er holdt av en namsmann som ikke er stedlig kompetent.» Videre uttaler Høyesterett at det ikke kan være

«noe vilkår for at en utleggsforretning skal tillegges fristfornyende virkning etter foreldelsesloven § 21 nr. 3, at saksøkte er blitt lovlig varslet eller på annen måte har fått vite om forretningen.»

Foreldelsesloven § 17 nr. 2 regulerer fristavbrytelsen når kreditor selv har myndighet til å avholde utleggsforretning, gjennom særnamskompetanse. Foreldelse avbrytes i slike tilfeller når vedkommende myndighet «innen fristen berammer forretning for utleggspant eller gir pålegg om trekk til den trekkpliktige». Dersom utleggsforretningen avholdes uten forutgående berømmelse, følger det av forarbeidene til foreldelsesloven at det avgjørende tidspunktet er da forretningen ble avholdt. Ved utleggstrekk vil foreldelsesfristen avbrytes på det tidspunktet det gis «pålegg om utleggstrekk til den trekkpliktige», jf. foreldelsesloven § 17 nr. 2. Slikt pålegg må på bakgrunn av foreldelsesloven § 29 nr. 3 anses være gitt i det pålegget er kommet frem til den trekkpliktige eller når det er postlagt. Det er ikke noen forutsetning at skyldneren er varslet om trekket. Dersom trekkpålegget returneres fordi det ikke er rom for trekk, vil pålegget likevel anses å være fristavbrytende. I de tilfeller der trekkpålegget ikke returneres og det heller ikke innbetales trekk, vil det avgjørende for om trekket er fristavbrytende, være om det kan sannsynliggjøres at trekket er mottatt av arbeidsgiver.

I forbindelse med bistandsordningen for utleggsforretninger, som nå er lovregulert i skattebetalingsloven § 14-3 annet ledd, har det vært reist spørsmål om hvorvidt en begjæring om bistand til innkreving vil være fristavbrytende etter § 17 nr. 1, eller om det i slike tilfeller først skjer et avbrudd av foreldelse når den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som skal avholde utleggsforretningen berammer denne, jf. foreldelsesloven § 17 nr. 2. Dette spørsmålet har fått sin avklaring i en kjennelse fra Hålogaland lagmannsrett av 8. desember 1999. Lagmannsretten kom her til at en begjæring om bistand er å anse som en begjæring om tvangsfullbyrdelse som avbryter foreldelsesfristen etter foreldelsesloven § 17 nr. 1.

Reglene om hvilken virkning fristavbrudd ved tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17 får, følger av foreldelsesloven §§ 21 og 22. Det følger av § 21 nr. 1 at kravet ikke foreldes så lenge «forfølgningen pågår eller pålagt trekk hos den trekkpliktige oppretholdes». Dette medfører ikke at foreldelsesfristen slutter å løpe, men kun at foreldelse ikke finner sted når slik forfølgelse pågår.

Den videre virkningen av avbruddet er avhengig av hvilket resultat tvangsfullbyrdelsen fikk, om tvangsfullbyrdelsen ble fremmet eller ikke. Dersom en begjæring om tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17 fremmes uten at kreditor får full dekning for sin fordring, følger det av § 21 nr. 3 at det løper en ny frist på ti år, regnet fra tvangsforretningens slutning. I de tilfeller hvor namsmannen har avholdt utleggsforretning, men saken avsluttes uten at det blir tatt utlegg, er tvangsforretningens slutning det tidspunktet da namsmannen avslutter saken i henhold til tvangsfullbyrdelsesloven § 7-25. I de tilfeller hvor forretningen for utleggspant har medført at det er tatt utlegg, reguleres hva som er tvangsforretningens slutning og friststart i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-20. Ved utleggstrekk må fristen antas å løpe fra det tidspunktet trekket opphørte. Dersom det ikke er mottatt innbetalinger iht. trekkpålegget antas trekket i denne sammenheng å opphøre ved utløpet av trekkperioden som er angitt i pålegget om trekk.

Eksempler på situasjoner der en etter § 21 nr. 3 oppnår en ny foreldelsesfrist på ti år:

- når det tas utlegg i et objekt som ikke dekker kravet fullt ut
- ved avholdt utleggsforretning med resultat «intet til utlegg»
- når det er nedlagt utleggstrekk for kravet
- ved fremmet tvangssalg uten at det ble full dekning av kravet

**Virkning av
avbrudd**

Dersom begjæring om tvangfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17 ikke fremmes og dette ikke skyldes «forsettlig forhold fra fordringshaverens side», følger det av foreldelsesloven § 22 nr. 1 at det løper en tilleggsfrist på ett år etter at saken er avsluttet. Det følger av forarbeidene til foreldelsesloven (Ot.prp. nr. 38 (1977–1978) s. 75–76) at denne bestemmelsen er tenkt anvendt på de tilfellene der begjæring om tvangfullbyrdelse av «formelle grunner» ikke fører frem. Det antas at det her er snakk om tilfeller der de rettslige vilkårene eller forutsetningene for å fremme tvangfullbyrdelse ikke er oppfylt. Et typisk eksempel er dersom en utleggsbegjæring blir avvist fordi den er fremsatt for feil namsmann eller dersom et pålegg om trekk ikke blir gjennomført fordi trekkpålegget er sendt til en arbeidsgiver som skyldneren ikke lenger arbeider hos. Se f.eks. Rt. 2002 s. 1095, som er omtalt nærmere ovenfor i beskrivelsen av vilkårene for avbrudd ved tvangfullbyrdelse.

Dersom utleggsforretning holdes overfor et ansvarlig selskap (ANS), er utleggsforretningen også fristavbrytende for deltakerne i selskapet, jf. Rt. 1997 s. 1202.

12-1.8.5 Konkurs, gjeldsforhandling og skifte – vilkår for og virkning av foreldelsesavbrudd

Vilkår for avbrudd

Foreldelsesfristen avbrytes dersom kreditor begjærer skyldneren konkurs eller det begjæres offentlig skifte, jf. foreldelsesloven § 18 nr. 1. Begjæringen medfører at foreldelsesfristen avbrytes for alle de kravene kreditor har på skyldneren, ikke bare de kravene som benyttes som grunnlag for begjæringen. Begjæringen virker imidlertid ikke fristavbrytende for andre kreditorer som har et krav mot skyldneren. Ved oppbudsbegjæring fra skyldneren eller konkursbegjæring fra andre kreditorer vil dette altså ikke virke fristavbrytende for skattekontorets, skatteoppkreverens eller tollregionenes krav. Begjæring om gjeldsforhandling omfattes ikke av bestemmelsen, da gjeldsforhandling bare kan begjæres av skyldneren selv. I henhold til foreldelsesloven § 29 nr. 3 avbrytes foreldelsesfristen når begjæringen er postlagt til rette vedkommende eller når den er kommet frem.

Fordringsanmeldelse i skyldnerens bo avbryter også foreldelse, jf. foreldelsesloven § 18 nr. 2. Bestemmelsen regulerer den situasjonen at gjeldsforfølgning er innledet av andre enn den kreditoren hvis krav er i ferd med å foreldes. Denne kreditoren kan da oppnå fristavbrudd ved å anmelde sitt krav i boet. Kravsanmeldelse er med andre ord en særskilt fristavbrytende handling. Foreldelsesloven § 18 nr. 2 er ikke bare begrenset til konkurs og offentlig skifte, den gjelder også ved gjeldsforhandlinger etter konkursloven og gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Kravsanmeldelse i forbindelse med gjeldsordning etter både konkursloven og gjeldsordningsloven avbryter foreldelse.

Fristen avbrytes formelt sett når kravet anmeldes, men i henhold til foreldelsesloven § 18 nr. 2 annet punktum avbrytes fristen på et tidligere tidspunkt dersom kravet anmeldes innen utløpet av anmeldelsesfristen. I så fall skjer fristavbruddet allerede den dagen da det ble åpnet konkurs, gjeldsforhandling etter konkursloven eller gjeldsordningsloven eller offentlig skifte. Dette innebærer at et krav som foreldes i tiden mellom åpningsdagen og fordringsanmeldelse vil vekkes til live igjen ved fordringsanmeldelsen, slik at den likevel ikke anses som foreldet. Dette gjelder imidlertid ikke dersom kravet allerede på boåpningstidspunktet var foreldet.

Virkning av avbrudd

Reglene om hvilken virkning fristavbrudd ved konkurs, gjeldsforhandling og skifte etter foreldelsesloven § 18 får, følger av foreldelsesloven §§ 21 og 22. Så lenge «forfølgningen pågår», skjer det ingen foreldelse, jf. foreldelsesloven § 21 nr. 1. Dersom fordringen anerkjennes i boet, løper

det i tillegg ny ti års frist for foreldelse fra bobehandlingens slutning, jf. § 21 nr. 3 annet punktum. For gjeldsordning etter gjeldsordningsloven fremgår det av foreldelsesloven § 21 nr. 3 fjerde punktum at dersom fordringen blir omfattet av en gjeldsordning, blir det regnet en ny ti års frist fra den dagen da fristen for å ta stilling til frivillig gjeldsordning løp ut, eller fra den dagen da tvungen gjeldsordning ble stadfestet. Dersom en begjæring om konkurs eller offentlig skifte ikke blir tatt til følge, eller en rettidig anmeldt fordring ikke blir anerkjent eller prøvet i boet, løper det kun en ett års frist for foreldelse, regnet fra det tidspunktet slik avgjørelse blir tatt, jf. foreldelsesloven § 22 nr. 2 og 3. Dette medfører at de kravene som er avvist eller ikke anerkjent i boet ikke foreldes før ett år etter at slik avgjørelse er tatt. Det er her viktig å være klar over at bestemmelsen i foreldelsesloven § 22 ifølge rettspraksis ikke medfører at foreldelsesfristen stopper å løpe i egentlig forstand, men at det kun er gitt hjemmel for at den utsatte foreldelsen som følger av foreldelsesloven § 21 nr. 1 forlenges med ett år. En må altså ikke tolke bestemmelsen dit hen at den opprinnelige foreldelsesfristen er utvidet. Se her bl.a. Rt. 1995 s. 568. Dersom avgjørelse om avvisning eller ikke anerkjennelse bringes inn for en høyere instans, blir denne instansens avgjørelse utgangspunktet for beregningen av når ett års fristen begynner å løpe, jf. foreldelsesloven § 22 nr. 2. For gjeldsordning etter gjeldsordningsloven følger det av foreldelsesloven § 22 nr. 2 tredje punktum at dersom gjeldsordning ikke kommer i stand, så varer virkningen av avbruddet i ett år etter at det ble truffet avgjørelse om å nekte stadfestelse av tvungen gjeldsordning, eller alternativt i ett år etter at fristen for å ta stilling til frivillig gjeldsordning løp ut.

12-1.9 Tilleggsfrister

En kreditor vil som utgangspunkt kunne unngå at krav foreldes dersom vedkommende foretar visse rettslige disposisjoner, jf. reglene om fristavbrudd behandlet i avsnittet ovenfor. I tillegg til reglene om fristavbrudd er det i foreldelsesloven §§ 10-13 gitt tilleggsfrister som er ment å komme til anvendelse i de tilfellene hvor kreditor er avskåret fra å avbryte foreldelsesfristen etter foreldelsesloven §§ 15-18. Tilleggsfristene medfører at kravet ikke foreldes før tilleggsfristen er oversett, til tross for at kravet ville vært foreldet etter den alminnelige foreldelsesfristen. Tilleggsfristen vil i slike tilfeller erstatte den alminnelige foreldelsesfristen. Dersom foreldelse etter den opprinnelige foreldelsesfristen inntreer senere enn hva som er tilfellet for tilleggsfristen, vil likevel ikke tilleggsfristen være avgjørende. I slike tilfeller vil tilleggsfristen kun være supplerende slik at den opprinnelige foreldelsesfristen legges til grunn. Dette vil typisk være tilfelle dersom det etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 løper tilleggsfrist på ett år, mens kravet etter foreldelsesloven § 2 først foreldes etter 3 år.

Dersom kreditor mangler nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren og av denne grunnen ikke har kunnet gjøre fordringen gjeldende, løper det etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 en tilleggsfrist på ett år, regnet fra det tidspunktet kreditor fikk eller burde skaffet seg slik nødvendig kunnskap. Manglende kunnskap om fordringen kan typisk være at kreditor ikke vet at fordringen eksisterer. I forarbeidene til foreldelsesloven er det presisert at bestemmelsen også omfatter uvitenhet om skyldnerens oppholdssted, dersom denne uvitenheten hindrer kreditor fra å gjøre fordringen gjeldende på en formålstjenlig måte. Etter bestemmelsen løper i ovennevnte tilfeller ny ett års frist fra det tidspunktet kreditor «fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap». Loven gir ikke anvisning på hvordan dette skjæringstidspunktet skal tolkes, utover at det vises til en aktsomhetsnorm. Av forarbeidene fremgår det derimot at kreditor er pålagt en viss under-

Situasjoner hvor foreldelsesfristen ikke kan avbrytes

Manglende «nødvendig kunnskap»

søkelsesplikt av et rimelig omfang. Videre er undersøkelsesplikten belyst blant annet i Rt. 1993 s. 911 hvor det vises til at: « Foreldelsesloven § 10 nr. 1 forutsetter en helhetsvurdering av innkrevings situasjonen hvor arten og hyppigheten av de undersøkelser som bør foretas må vurderes i forhold til kostnader, muligheten for positivt resultat med videre». Omfanget av kreditors undersøkelsesplikt er også tema i en kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg som er gjengitt i Rt. 1998 s. 1659. Etter foreldelsesloven § 10 nr. 4 kan foreldelsesfristen ikke forlenges med mer enn til sammen ti år, regnet fra utløpet av den opprinnelige fristen.

«Uovervinnelig hindring»

I henhold til foreldelsesloven § 10 nr. 2 gis kreditor en tilleggsfrist for foreldelse dersom foreldelse ikke kan avbrytes på grunn av norsk eller fremmed lov, eller annen uovervinnelig hindring, som ikke skyldes forhold på kreditors side. Dersom det oppstår en slik hindring, foreldes ikke kravet før tidligst ett år etter at hindringen er opphørt. Lovens ordlyd er ikke uttømmende med hensyn til hva som anses å være uovervinnelig hindring og viser kun til norsk eller fremmed lov som eksempler. Forarbeidene gir inntrykk av at bestemmelsen kun kommer til anvendelse i de tilfellene hvor fristavbrudd etter de alminnelige reglene er umuliggjort, grunnet forhold som kreditor ikke kunne forutse eller avverge. I forarbeidene vises det likevel også til at begrepet «uovervinnelig» ikke må tas bokstavelig. Avgjørende i henhold til forarbeidene er at hindringen ikke må skyldes forhold på kreditors side. Det vises videre til at hensynet bak bestemmelsen er at kreditor i visse situasjoner ikke vil ha praktisk mulighet til å avbryte foreldelsesfristen og at det da er rimelig å gi en tilleggsfrist. Bestemmelsen er således ikke ment å avhjelpe de situasjonene hvor foreldelse kan avverges på annen måte. Vurderingen av hvorvidt vilkåret «uovervinnelig hindring» er oppfylt må derfor vurderes ut i fra den praktiske muligheten man har til å avbryte foreldelsesfristen i det konkrete tilfellet.

Det antas at bestemmelsen må tolkes forholdsvis strengt. Se også [pkt. 12-1.10](#) om foreldelse og utland.

Maksimalt 10 års forlengelse

Også ved tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 2 kan det maksimalt oppnås en forlengelse med ti år, jf. § 10 nr. 4.

12-1.10 Foreldelse og utland

Friststart

For foreldelsesfristens utgangspunkt er det uvesentlig om skyldner oppholder seg i Norge eller i utlandet. De alminnelige reglene om friststart for skatte- og avgiftskrav beskrevet i [pkt. 12-1.4](#), og særregelen for forskuddsskatt og arveavgift i [pkt. 12-1.5](#) får anvendelse uavhengig av om skyldner oppholder seg i Norge eller utlandet.

Fristforlengelse etter foreldelsesloven § 10 nr. 1

Etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 kan foreldelsesfristen forlenges dersom fordringshaveren mangler nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren. Dette vil være aktuelt når innfordringsmyndighetene (dvs. skatteoppkreveren, skattekontoret eller tollregionen) ikke vet hvor skyldner befinner seg. Foreldelse inntreffer da tidligst ett år etter den dagen innkrevingsmyndighetene fikk, eller burde skaffet seg, slik kunnskap. For at denne bestemmelsen skal komme til anvendelse, må fordringshaver i rimelig omfang foreta undersøkelser for å bringe skyldnerens oppholdssted på det rene, jf. Rt. 1993 s. 911 og Rt. 1998 s. 1659. I henhold til kjennelse fra Frostating lagmannsrett 18. august 2004 er det normalt tilstrekkelig for å oppfylle undersøkelsesplikten at fordringshaveren foretar årlige søk i folkeregisteret og andre tilgjengelige registre. Den enkelte sak kan foranledige andre undersøkelser, men dette må vurderes i forhold til kostnader og mulighet for et positivt resultat. Har fordringshaver opplysninger, eller begrunnet mistanke, om at skyldner befinner seg i en stat som har inngått avtale med Norge om utveksling av opplysninger, må det sendes en adres-

seforespørsel til denne staten. Av hensyn til utenlandske myndigheter skal det ikke sendes adresseforespørsler flere ganger vedrørende samme skyldner for å oppfylle undersøkelsesplikten etter foreldelsesloven § 10 nr. 1. Har det imidlertid gått 5 år fra første adresseforespørsel ble sendt kan det sendes ny forespørsel på samme skyldner. Ved negativt resultat av slike undersøkelser er vilkåret for fristforlengelse etter § 10 nr. 1 oppfylt. Foreldelsesfristen kan forlenges med inntil 10 år etter denne bestemmelsen. Foreldelsesfristen begynner igjen å løpe når fordringshaver har fått eller burde fått kunnskap om debitors adresse.

Etter foreldelsesloven § 10 nr. 2 kan foreldelsesfristen forlenges dersom norsk eller fremmed lov eller annen uovervinnelig hindring gjør at foreldelsesfristen ikke kan avbrytes. Vilklårene for forlengelse etter denne bestemmelsen er oppfylt når skyldneren oppholder seg på et kjent sted i et land Norge ikke har bistandsavtale med. Foreldelse inntreer da tidligst ett år etter at denne hindringen opphørte, dvs. når skyldner flytter tilbake til Norge eller til et land det kan sendes bistandsanmodning til. Foreldelsesfristen kan forlenges med inntil 10 år etter denne bestemmelsen, jf. § 10 nr. 4.

Dersom skyldneren oppholder seg i land Norge har bistandsavtale med, men kravet mot skyldneren er mindre enn den beløpsmessige minimumsgrensen for bistandsanmodninger, kan det ikke sendes bistandsanmodning. Foreldelsesloven § 10 nr. 2 kan da ikke hjemle fristforlengelse, i det en avtalt beløpsgrense ikke kan anses å være en uovervinnelig hindring. Derimot kan fordringshaveren påberope seg fristforlengelse med hjemmel i foreldelsesloven § 10 nr. 3. Foreldelse inntreer da tidligst ett år etter at kravet øker slik at bistandsanmodning kan sendes, eller når skyldner vender tilbake til Norge, og fordringshaver har fått eller burde fått kunnskap om dette. Foreldelsesfristen kan forlenges med inntil 10 år etter denne bestemmelsen, jf. § 10 nr. 4.

Foreldelse avbrytes etter norsk rett ved de tiltak som er beskrevet i foreldelsesloven §§ 14–21. Overfor skyldnere i utlandet vil det imidlertid normalt ikke være mulig å avbryte foreldelse ved utleggsforretning fordi skyldner verken har adresse, oppholdssted eller formuesgoder i Norge, og derfor heller ikke har verneting i Norge.

For krav som kan gjøres til gjenstand for en bistandsanmodning til utlandet, avbrytes foreldelsesfristen ved at det settes fram bistandsanmodning, jf. foreldelsesloven § 17 nr. 3. Ny frist begynner å løpe når bistandsanmodningen sendes. Dato for fristavbrytelse er den dagen bistandsanmodningen er datert. En anmodning om bistand rettet til en norsk utenriksstasjon er ikke å regne som en bistandsanmodning, og vil ikke avbryte foreldelsesfristen.

I henhold til foreldelsesloven § 21 nr. 1 skjer ingen foreldelse så lenge kravet er til innfordring i bistandsstaten. Fremmes tvangsfullbyrdelse i bistandsstaten, eller foretas det andre tiltak som virker fristavbrytende i bistandsstaten, vil det bli regnet ny frist på 10 år fra tiltakets slutning, jf. § 21 nr. 3. Formålet med den endringen av foreldelsesloven § 17 nr. 3 som ble foretatt ved lov 25. juni 2004 nr. 51 var å gjøre det lettere å avbryte foreldelsesfristen når skyldner befinner seg i utlandet. Man må derfor i denne sammenheng legge til grunn at ethvert tiltak som er ledd i tvangsfullbyrdelse etter bistandsstatens rett vil gi denne virkningen, selv om tiltaket ikke tilsvarende tvangsfullbyrdelse etter foreldelsesloven § 17. Ny frist på 10 år vil også gjelde om fordringen anerkjennes under konkurs eller offentlig skifte i bistandsstaten, og dersom den blir omfattet av en gjeldsordning etter bistandsstatens rett, jf. § 21 nr. 3.

Dersom en bistandsanmodning ikke fører til at tvangsfullbyrdelse fremmes, varer virkningen av avbruddet i ett år etter at saken er avsluttet, jf. § 22 nr. 1. Dette vil gjelde i de tilfeller bistandsstaten ikke finner vedkomm-

Fristforlengelse etter foreldelsesloven § 10 nr. 2

Fristforlengelse etter foreldelsesloven § 10 nr. 3

Fristavbrudd og utland generelt

Fristavbrudd overfor skyldner som oppholder seg i land med bistandsavtale

ende eller av andre grunner ikke har påbegynt tvangsinnfordring. Den datoen bistandsstaten avslutter saken og returnerer den til innkrevingsmyndigheten i Norge regnes som tidspunktet saken er avsluttet, uansett om bistandsstaten har beholdt saken i lang tid uten å foreta seg noe. For skattekrav skal bistandsstaten returnere saken til skattekontoret (Skatt vest). Får ikke Skatt vest opplysning om annet, regnes dato for brevet som avslutter saken fra bistandsstatens side som utgangspunktet for ett års fristen.

Selv om en bistandsanmodning fører til avbrytelse av foreldelsesfristen, skal det ikke sendes bistandsanmodninger som bare har til formål å avbryte foreldelsesfristen. Av hensyn til det andre landets arbeidsbyrde skal det bare sendes bistandsanmodninger når fordringshaver reelt ønsker bistand til innfordring eller sikring av kravet.

Overfor skyldnere som oppholder seg i land uten bistandsavtale, og hvor adressen er kjent, vil fordringshaver ikke kunne avbryte foreldelsesfristen. I slike tilfeller vil imidlertid foreldelsesloven § 10 nr. 2 gi inntil ti års fristforlengelse. Dette vil altså gi en maksimal foreldelsesfrist på 13 år for slike krav.

Tar skyldneren kontakt fra utlandet og erkjenner kravet, vil foreldelsesfristen avbrytes på tilsvarende måte som ved erkjennelse fra en skyldner med opphold i Norge. Ny foreldelsesfrist på tre år vil da løpe fra erkjennelsen, jf. foreldelsesloven § 20. En gjeldsordning inngått i utlandet etter utenlandske regler, blir ansett som en erkjennelse av de norske kravene som er omfattet av gjeldsordningen. Ny frist anses å løpe fra det tidspunktet gjeldsordningen ble stadfestet i utlandet.

**Fristavbrudd
overfor skyld-
nere med kjent
adresse i land uten
bistandsavtale**

**Fristavbrudd
ved erkjennelse**

Del IV.
Særlige oppgjørsbestemmelser

Kapittel 13. Motregning

13-1 § 13-1. Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav

(1) Skatte- og avgiftskrav kan motregnes i ethvert annet tilgodebøp på skatt og avgift skyldneren har.

(2) Formues- og inntektsskatt og trygdeavgift kan uoppdelt motregnes i andre krav enn skatt og avgift skyldneren har på staten, fylkeskommunen eller kommunen. Motregningsadgangen i konkurs er da begrenset til den andel som etter fordelingsreglene i kapittel 8 faller på den av skattekreditorene som konkursboets krav er rettet mot.

(3) Annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kapittel 8.

13-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.1 og 17.1.2.

13-1.2 Generelt om den alminnelige motregningsrett

Motregning er en oppgjørs- og dekningsmåte av stor praktisk betydning. Motregning innebærer at to krav avregnes mot hverandre så langt de dekker hverandre. Motregning kan skje frivillig eller gjennomføres uten motpartens samtykke (tvungen motregning). Den alminnelige motregningsretten er forankret i sedvanerett, og reguleres i utgangspunktet av ulovfestede regler. Motregningsretten kan innskrenkes, presiseres eller utvides ved avtale. Det er også gitt særregler om motregning i lovgivningen. Skattebetalingsloven kap. 13 har slike særregler.

Den av partene som erklærer motregning har det som kalles et *motkrav*. Motkravet blir således inndrevet ved motregningen. Den annen part (motparten) har hovedkravet. Hovedkravet innfris helt eller delvis ved motregningen.

Motkrav og hovedkrav

Motregning skjer ved at den part som ønsker å motregne erklærer dette overfor den annen part. Motregningen anses gjennomført når erklæringen er kommet frem til motparten. I tilfeller hvor gjennomføringen er avhengig av tredjemanns medvirkning (f.eks. når denne forestår utbetalingen), må tredjemann pålegges å overføre pengene til den som krever motregning.

Motregning er ikke betinget av at det foreligger tvangsgrunnlag for kravet, og utelukkes ikke av at kravet er omtvistet. Sedvaneretten oppstiller imidlertid tre kumulative vilkår for motregning. At vilkårene er kumulative vil si at alle vilkårene må være oppfylt for at motregning skal kunne skje. Vilråene må foreligge på det tidspunktet motregningserklæringen fremsettes. Dersom motregningserklæringen avgis før betingelsene for motregning er oppfylt, får den i så fall ikke rettsvirkning før disse på et senere tidspunkt oppfylles. Det første vilkåret er *komputabilitetsvilkåret*, som innebærer at

Vilkår for motregning

Komputabilitet

Gjensidighet	<p>hovedkrav og motkrav må være likartet, f.eks. penger mot penger. Vilkåret om komputabilitet medfører imidlertid sjelden problemer for skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid. Et krav som består i utenlandsk valuta vil kunne motregnes dersom det kan utbetales i norske kroner, jf. gjeldsbrevloven § 7. Videre kan de fleste krav på naturalia ved mislighold eller ved konkurs omgjøres til pengekrav slik at kravene likevel fremstår som likeartet. Det andre vilkåret er <i>gjensidighetsvilkåret</i>, som innebærer at krav og motkrav må bestå mellom de samme parter/rettssubjekter. Her kan det oppstå spørsmål om hva som er ett rettssubjekt.</p> <p>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. Dette er behandlet nedenfor. Det tredje vilkåret er at det såkalte <i>oppgjørsmodenhetsvilkåret</i>, jf. tvangsfullbyrdsloven § 4-4 er oppfylt. Dette vilkåret innebærer for det første at motkravet er forfalt. Det følger av gjeldsbrevloven § 5 første ledd at kravet forfaller ved påkrav dersom annet ikke er avtalt. For skatte- og avgiftskrav vil forfall være fastsatt på forhånd i lov eller forskrift. For det andre innebærer vilkåret om oppgjørsmodne krav at frigjøringstiden for hovedkravet må ha kommet. Uttrykket frigjøringstid angir når debitor for kravet har rett til å betale. Er det ikke fastsatt noe om frigjøringstiden følger det av gjeldsbrevloven § 5 første ledd at debitor har rett til å innfri når som helst.</p> <p>Vilkåret om at motkravet må være forfalt er bare et krav ved tvungen motregning. Den som krever motregning kan med andre ord ikke forlange oppgjør før hans eget krav (motkravet) er forfalt til betaling. Videre kan han ikke kreve oppgjør før hovedkravets frigjøringstidspunkt (normalt forfallstidspunktet) er kommet. I praksis forekommer disse vurderingene svært sjelden.</p> <p>De alminnelige vilkårene for motregning gjelder også for skatte- og avgiftskrav, hvis ikke annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov.</p> <p>Den alminnelige motregningsrett kan utover dette være begrenset på grunn av avtale, lov, prinsipper i sedvanerett eller ved at en av partene har satt seg i motregningsposisjon ved rettsstridig handling. Et eksempel på rettsstridig handling er hvis en oppkrever har nedlagt et for høyt utleggstrekk hos skyldner til dekning av forfalte skatte- eller avgiftskrav. Den delen av trekket som overstiger det tillatte etter dekningsloven § 2-7 er et ulovlig beslag som pliktes utbetalt skyldneren. Beløpet kan da ikke nyttes til motregning.</p> <p><i>Avtaler</i> kan være et selvstendig rettslig grunnlag for at motregning ikke tillates. Når avtalen ikke direkte gir uttrykk for avkall på retten til å motregne, må spørsmålet avgjøres på grunnlag av en tolkning av avtalen. Har en av partene en rimelig forventning om kontant oppgjør ut fra en samlet vurdering av rettsforholdets natur, er den annen part avskåret fra motregning. På skatte- og avgiftsområdet er avtaler som uttrykkelig avskjærer eller reduserer innkrevingsmyndighetenes motregningsrett, mindre aktuelt. Ved innvilgelse av betalingsordninger skal det forutsettes at motregningsadgangen opprettholdes. Dersom slikt forbehold er uteglemt må motregningsadgangen vurderes konkret.</p> <p><i>Lov</i> kan begrense motregningsadgangen gjennom direkte forbud eller klare føringer for motregningsrettens omfang. Arbeidsmiljøloven § 14-15 annet ledd er et eksempel på en regel begrunnet i sosiale hensyn og konstanthensynet. 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.</p>
Oppgjørsmodne krav	
Begrensninger i motregningsadgangen	

Regelen skal sikre likviditet hos kreditor, og det er følgelig kontanthensynet eller retten til isolert oppgjør som er motiverende, ikke sosiale hensyn.

Generelle hensyn og prinsipper nedfelt i sedvaneretten kan også utelukke eller begrense motregningsretten. Disse kan være vanskelige å praktisere. I mangel av en lovhjemmel, som på generelt grunnlag kodifiserer prinsippet om kontant oppgjør eller isolert oppgjør, er det i juridisk teori hevdet at dekningslovens beslagsregler får analogisk anvendelse på motregning etter de alminnelige regler. Dette er søkt begrunnet i at tilsvarende begrensninger i alle tilfeller vil følge av sedvaneretten, jf. kontanthensynet/retten til isolert oppgjør.

Konneksitet er et begrep som benyttes for de tilfeller hvor to fordringer springer ut av samme rettsforhold. Eksempelvis et husleieforhold, hvor utleier har krav på husleie og leietaker krav på tilbakebetaling av depositum. Det at de begge springer ut av leieforholdet (*samme rettsforhold*) gjør dem konnekse. Dette er ikke noe alminnelig vilkår for motregning, men motregningsretten vil av og til være noe videre dersom kravene er konnekse. Når hovedkrav og motkrav har slik nær tilknytning til hverandre, anses berettigelsen av tvungen motregning sterkere enn ellers. I slike tilfelle vil også hensynene for tvungen motregning styrkes, mens mothensynene svekkes. Årsaken er nok at konneksitetskravet i visse situasjoner skal bidra til å sikre en ønsket forutsigbarhet. Når det gjelder skatte- og avgiftskrav har skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, med støtte fra Finansdepartementet, lagt til grunn at konneksitet foreligger når motkrav og hovedkrav gjelder samme skatte- eller avgiftsart. Manglende konneksitet har derfor i praksis hatt liten begrensende betydning i forhold til skatte- og avgiftskreditorerne.

Konnekse krav

13-1.3 Generelt om § 13-1

§ 13-1 omhandler motregning av skatte- og avgiftskrav både i og utenfor konkurs. Bestemmelsens første ledd viderefører skattebetalingsloven 1952 § 32 nr. 2 første punktum og § 24 nr. 1 tredje punktum for formues- og inntektsskatt, og trygdeavgift som innkreves sammen med slike skattekrav. For innenlands merverdiavgift og arveavgift var det før iverksettelsen av ny skattebetalingslov, embedsverksloven § 5 tredje ledd første punktum som ga skattefogdkontoret adgang til å motregne skyldig merverdiavgift og arveavgift med hjemmel i skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 2. For arbeidsgiveravgift fulgte motregningsadgangen etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum av folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

Bestemmelsen er ny for krav under toll- og avgiftsetatens ansvarsområde, hvor motregningsadgangen tidligere var hjemlet i sedvaneretten, med unntak for ubetalt årsavgift for motorvogn og tilhørende tilleggsavgift som tidligere kunne motregnes i tilgode skatt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5a der kravet var overført Statens innkrevingssentral for innfordring. Toll- og avgiftsetaten hadde ut over dette kun mulighet til å motregne i andre statlige krav. Bestemmelsen innebærer således en utvidelse av motregningsretten for disse kravene.

I annet ledd er det gitt en særlig regel for kravene som hører under fellesinnkrevingen. Etter første punktum, som vil gjelde utenfor konkurs, kan slike krav motregnes i andre krav skyldneren har på staten, fylkeskommunen og kommunen. I og med at krav som hører under fellesinnkrevingen er et felleskrav mellom skattekreditorerne, innebærer bestemmelsen delvis unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven 1952 § 32 nr. 2 annet punktum.

I annet ledd annet punktum er det presisert at *i konkurs* kan motregning etter annet ledd første punktum kun skje for den andel som etter fordelings-

reglene i kap. 8 faller på den av skattekreditorene som skyldnerens (boets) krav er rettet mot. Bestemmelsen er ment å videreføre skattebetalingsloven 1952 § 32 nr. 3.

I tredje ledd er det presisert at annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8. Dette gjelder f.eks. renter og omkostninger, som knytter seg til innkrevingen av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift.

13-1.4 § 13-1 første ledd – Hovedregelen

Første ledd omhandler motregning både i og utenfor konkurs, og innebærer at alle skatte- og avgiftskrav etter loven kan motregnes i ethvert tilgodebeløp på skatt og avgift skyldneren har. Bestemmelsen innebærer unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler, både når felleskravet på skatt (formues- og inntektsskatt og trygdeavgift) er tilgodeløpet som det motregnes i (hovedkravet) og når det er kravet som dekkes ved motregning (motkravet). De øvrige skatte- og avgiftskrav vil være rent statlige krav, og kan motregnes også etter ulovfestede regler.

For skattekrav medfører bestemmelsen en utvidelse av motregningsadgangen i konkurs sammenlignet med tidligere, ved at begrensningen som lå i skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 3 annet punktum ikke er videreført. Overfor et krav på refusjon av merverdiavgift kunne skatteoppkreveren i henhold til denne bestemmelsen bare motregne med en så stor andel av et krav på restskatt som tilsvarte statens andel av restskatten.

Alle skatte- og avgiftskrav etter den nye loven kan således motregnes mot hverandre, fullt ut, både i og utenfor konkurs.

Rt. 2006 s. 343

Høyesteretts dom av 15. mars 2006 (Rt. 2006 s. 343 Marineprovidor ASA, dets konkursbo) omhandler motregning av skyldig arbeidsgiveravgift i et konkursbos krav på refusjon av merverdiavgift. Høyesterett kom her til at staten (skatteoppkreveren) ikke hadde adgang til å motregne skyldig arbeidsgiveravgift mot et konkursbos krav på refusjon av mva. Folketrygden ble ansett som en egen skattekreditor etter skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, og kravet om gjensidighet ble derfor ikke ansett oppfylt. § 13-1 første ledd gir nå hjemmel for motregning i et tilfelle som dette.

Med unntak for krav under fellesinnkrevingen (formues- og inntektsskatt og trygdeavgift) regulerer loven ikke motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav i *andre tilgodebeløp* enn skatt og avgift. Slik motregning må i tilfelle følge de ulovfestede regler. Dette innebærer eksempelvis at krav på merverdiavgift, arveavgift og enkelte særavgifter ikke lenger kan motregnes i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift som skyldneren måtte ha mot kommunen eller fylkeskommunen, slik som krav på betaling for vareleveranser, krav på ekspropriasjonsgodtgjørelse og lignende. Gjensidighetsvilkåret vil i disse tilfellene ikke være oppfylt.

13-1.5 § 13-1 annet ledd – Særregel for krav under fellesinnkrevingen

I annet ledd er det gitt en særlig regel for visse kravstyper, nemlig formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Dette er krav som hører under den såkalte fellesinnkrevingen. Etter første punktum, som vil gjelde *utenfor konkurs*, kan slike krav motregnes i andre krav enn skatte- og avgiftskrav som skyldneren har på staten, fylkeskommunen og kommunen. I og med at krav som hører under fellesinnkrevingen er et felleskrav mellom skattekreditorene, innebærer bestemmelsen delvis unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler. Et eksempel hvor

regelen kommer til anvendelse er motregning av krav under fellesinnkrevningen i direkte tilskudd (produksjonstilskudd i jordbruket og regionalt miljøprogram (RMP)), utbetalt av Statens landbruksforvaltning.

I annet punktum er det presisert at i *konkurs* kan motregning etter annet ledd første punktum kun skje for den andel som etter fordelingsreglene i kap. 8 faller på den av skattekreditorerne som konkursboets krav er rettet mot. Eksempelvis vil det bare kunne motregnes med et krav tilsvarende kommunens andel av restskatten dersom hovedkravet er en ren kommunal utbetaling.

13-1.6 § 13-1 tredje ledd – Andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8

I tredje ledd er det presisert at annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for fordeling etter lovens kap. 8. Dette gjelder f.eks. renter og omkostninger, som knytter seg til innkrevningen av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift.

13-1.7 Motregning av andre offentlige krav etter henvisning til skattebetalingslovens regler

Som et ledd i styrkingen av de offentlige kreditorinteressene har de tidligere reglene om innkreving av skatt i skattebetalingsloven av 1952 blitt gitt tilsvarende anvendelse for en rekke andre offentlige krav, både statlige og kommunale. Gjennom henvisninger til at kravene kunne innkreves «etter reglene i skattebetalingsloven for inndrivning av skatter», «etter reglene for innkreving av skatt» eller lignende formuleringer, ble det dermed etablert motregningsadgang for de aktuelle kravene i tilgode skatt m.m. Dette gjaldt bl.a. statlige krav som merverdiavgift, arveavgift og kommunale krav som eiendomsskatt, avfallsgebyr og parkeringsgebyr.

Arveavgift, merverdiavgift og særavgifter inngår i dag i virkeområdet til ny skattebetalingslov direkte, med regulering av motregningsadgangen i §§ 13-1 flg. For de øvrige offentlige kravene videreføres motregningsadgangen som tidligere gjennom at det fortsatt henvises til skattebetalingsloven. Dette gjelder for:

- Eiendomsskatt – hvor det av eiendomsskatteloven (lov 6. juni 1975 nr. 29) § 27 fremgår at eiendomsskatt kan innkreves «etter reglane for innkrevjing av skatt».
- Avfallsgebyr – hvor det av forurensingsloven (lov 13. mars 1981 nr. 6) § 34 femte ledd fremgår at reglene i eiendomsskatteloven § 27 gjelder tilsvarende
- Feieavgift – hvor det av brannvernloven (lov 14. juni 2002 nr. 20) § 28 siste ledd følger at krav på avgift og gebyr kan innkreves av skatteoppkreveren etter «reglene for innkreving av skatt».
- Vann- og kloakkavgift – hvor det av vass- og kloakkavgiftslova (lov 31. mai 1974 nr. 17) § 4 fremgår at avgiften kan «krevjast inn av kommunekasseraren etter reglane for innkrevjing av skatt.»
- Parkeringsgebyr og piggedekkgebyr – hvor det i veitrafikkloven (lov 18. juni 1965 nr. 4) § 38 fremgår at skatteoppkreveren for kommunen kan kreve inn tilleggsavgift og gebyrer etter «de regler som gjelder for skatt, jf. skattebetalingsloven kap. 13 og §§ 14-2 til 14-5».
- Skyldig underholdsbidrag – hvor det i bidragsinnkrevingsloven (lov 29. april 2005 nr. 20) § 14 fremgår at «Innkrevingssentralen kan motregne forfalt bidrag i overskytende skatteforskuddsbeløp etter skatteavregningen og i krav på tilbakebetaling av for meget innbetalt merverdiavgift eller andre offentlige avgifter.»

- Feilutbetalt stønad etter arbeidsmarkedsloven – hvor det av arbeidsmarkedsloven (lov 10. desember 2004 nr. 76) § 22 jf. folketrygdloven § 22-15 følger at krav på tilbakebetaling kan innkreves etter bestemmelsene i bidragsinnkrevingsloven. I bidragsinnkrevingsloven § 14 heter det at «Innkrevingssentralen kan motregne forfalt bidrag i overskytende skatteforskuddsbeløp etter skatteavregningen og i krav på tilbakebetaling av for meget innbetalt merverdiavgift eller andre offentlige avgifter.»

Det vil bero på en tolkning av den enkelte av disse henvisningsbestemmelsene hvor langt motregningsadgangen går for de ulike kravene. I forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven, Ot.prp. nr. 65 (1990–1991) er det på s. 59 uttalt at en bestemmelse om at innfordringen skjer «etter reglene for innfordring av skatt, innebærer at det blir de samme reglene som får anvendelse uansett arten av de krav som innfordres gjennom kommunekassereren».

13-2 § 13-2. Skyldners motregningsadgang

Skyldneren kan kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene i § 13-1 er til stede, jf. likevel begrensningene i kommuneloven § 53.

13-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.1 og 17.1.3

13-2.2 Generelt om § 13-2

For krav etter skattebetalingsloven viderefører ny lov gjeldende rett og er ikke ment å medføre noen endringer. Bestemmelsen innebærer imidlertid en utvidelse av skyldners motregningsadgang ved at bestemmelsen får anvendelse for alle kravene som kan motregnes etter den nye loven. § 13-2 medfører således en lovfestet adgang for skyldneren til å kreve motregning for merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Motregning er i utgangspunktet en rett som tilkommer både skyldner og kreditor, og bestemmelsen gir skatte- og avgiftspliktig en rett til å kreve motregning. Skyldners adgang til motregning forutsetter at vilkårene for motregning foreligger. Har skyldneren eksempelvis et forfalt krav på merverdiavgift og så får et tilgodebeløp ved skatteavregningen, kan skyldneren kreve at skattekontoret motregner kravet på merverdiavgift i tilgodebeløpet. Det ligger imidlertid en begrensning i motregningsadgangen ved henvisningen til kommuneloven § 53 som bestemmer at den som skylder skatt eller avgift til en kommune eller fylkeskommune, ikke kan gjøre opp dette ved motregning. Dette innebærer at det bare er når skyldneren er skyldig et skatte- eller avgiftskrav til staten at han kan kreve at innkrevingsmyndighetene gjennomfører motregning. Noe annet er at skatteoppkreverne og skattekontorene sjelden vil ha behov for eller interesse av å nekte å motregne i tilfeller hvor skyldneren er skyldig et skatte- eller avgiftskrav til kommunen eller fylkeskommunen. Motregning er en effektiv oppgjørsform, og vil derfor i de fleste tilfeller også være ønskelig fra det offentlige side.

Skyldner vil ofte kunne ønske å motregne flere motkrav i ett og samme hovedkrav, f.eks. motregning av skyldig merverdiavgift og arveavgift i til gode skatt. I slike tilfeller gir ikke bestemmelsen skyldneren noen valgmulighet med hensyn til hvilke motkrav som skal dekkes ved motregningen. Dersom en skyldner som har forfalte krav på skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og årsavgift for motorvogn, får tilgode skatt ved siste års avregning, kan han således ikke bestemme hvilke av de utestående kravene som skal dekkes først. Dette samsvarer med tidligere rett.

I ny skattebetalingslov er imidlertid departementet gitt mulighet til å regulere dekningsrekkefølgen i forskrift, jf. § 13-6. Slike regler er gitt for motregning i til gode skatt i skattebetalingsforskriften § 13-6-1, og i § 13-6-2 for motregning i andre krav etter skattebetalingsloven mot offentlige kreditorer. Se nærmere om dette i pkt. 13-6.

Merverdiavgiftsloven § 11-5 annet ledd fastslår at et ikke utbetalt restitusjonskrav (tilgodekrav) på merverdiavgift ikke kan benyttes som fradragspost i en senere omsetningsoppgave. Ny skattebetalingslov med-

Vilkår for motregning

Ikke valgmulighet av motkrav

Ikke utbetalt restitusjonskrav

fører ingen endringer i dette. Manglende utbetaling av restitusjonskrav vil regelmessig ha sin bakgrunn i at merverdiavgiftsoppgaver er gjenstand for kontroll og undersøkelser hos avgiftsmyndighetene på skattekontoret. Vilkårene for motregning vil følgelig ikke være tilstede.

13-3 § 13-3. Beslagsfrihet

Bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 gjelder ved motregning etter denne loven, med unntak for motregning mellom samme type krav, jf. § 1-1. Trygdeavgift regnes i denne sammenheng som samme type krav som skatt.

13-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 188 og 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.4.

13-3.2 Generelt om § 13-3

Regelen om beslagsfrihet i § 13-3 er i hovedsak en videreføring av tidligere rett. Utgangspunktet er at bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 skal gjelde ved motregning etter skattebetalingslovens kap. 13. Dette er naturlig ettersom den nye loven gjør flere unntak fra gjensidighetsvilkåret. I de tilfeller det er gjort unntak fra gjensidighetsvilkåret, er det ofte naturlig å sammenligne motregningen med tvangsinnfordring, hvor dekningslovens kap. 2 kommer til anvendelse. Ofte kommer spørsmålet om å tillate motregning som et alternativ til å ta utlegg i fordringen. Dette tilsier også at dekningslovens regler om fordringshavernes beslagsrett bør tillegges betydning ved vurderingen av motregningsrettens omfang.

I hovedsak vil det være dekningsloven § 2-5 som kan begrense adgangen til å motregne, ettersom bestemmelsen fastslår at det skal tas hensyn til om (hoved)kravet er nødvendig til underhold av skyldneren og husstanden. Også bestemmelsen i dekningsloven § 2-4 «om beslagsfrihet for stipendier, offentlige bidrag o.l.» kan tenkes å begrense motregningsadgangen. Begge disse bestemmelsene er kommentert i pkt. [13-3.3](#).

Også *unntaket* fra dekningslovens beslagsfrihetsregler som oppstilles i § 13-3 er i hovedsak en videreføring av tidligere rett. Tidligere var det nemlig antatt at de begrensninger som dekningsloven oppstiller ikke gjaldt ved motregning mellom konnekse krav. Videre fulgte det av § 32 nr. 4 tredje punktum i skattebetalingsloven av 1952 at begrensningen i dekningsloven § 2-5 ikke kom til anvendelse ved motregning med hjemmel i § 32 nr. 2 første punktum, det vil si der både motkrav og hovedkrav er skatt. I unntaksbestemmelsen i § 13-3 brukes ikke begrepet «konnekse krav». Unntaket fra dekningslovens beslagsfrihetsregler er gjort betinget av at det foreligger motregning mellom «samme type krav, jf. § 1-1». Bestemmelsen er nærmere kommentert i pkt. [13-3.4](#).

13-3.3 Nærmere om dekningslovens bestemmelser om beslagsfrihet

Skattebetalingsloven § 13-3 regulerer forholdet til dekningslovens bestemmelser om dekningsfrihet når det foretas motregning etter skattebetalingslovens kap. 13. Som nevnt foran i [pkt. 13-3.2](#) er bestemmelsen i hovedsak en videreføring av tidligere rett, som har vært regulert dels av skattebetalingsloven av 1952 og dels av ulovfestede regler.

I bestemmelsen slås det fast at reglene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 gjelder ved motregning etter skattebetalingsloven, med unntak for motregning mellom «samme type krav».

**Hovedregelen i
dekningsloven
§ 2-2**

I kap. 2 i dekningsloven er det gitt alminnelige regler om hva som er gjenstand for fordringshavernes dekningsrett.

Hovedregelen om beslagsretten er gitt i dekningsloven § 2-2. Etter denne bestemmelsen kan beslag i utgangspunktet tas i «ethvert formuesgode som tilhører skyldneren på beslagstiden, og som kan selges, utleies eller på annen måte omgjøres i penger». Annet kan imidlertid følge av lov eller annen gyldig bestemmelse. I de påfølgende bestemmelsene, §§ 2-3 til 2-7, er det gitt regler om beslagsfrihet for bestemte formuesgoder m.m. Det er i hovedsak § 2-4 om beslagsfrihet for stipendier, offentlige bidrag mv. og § 2-5 om beslagsfrihet for penger mm., som antas å være aktuelle i forbindelse med motregning. Videre innebærer reglene i dekningsloven § 2-6 at det i visse tilfeller og «i den utstrekning det finnes rimelig» vil kunne tas beslag i fordringer som ellers er unntatt fra beslag i medhold av §§ 2-3 til 2-5. Dekningsloven § 2-3 tredje ledd om beslagsfrihet for erstatning etter skadeforsikring vil også kunne ha betydning for motregningsretten, men antas imidlertid å ha mindre praktisk betydning og blir ikke ytterligere omtalt her.

**Dekningsloven
§ 2-4**

Dekningsloven § 2-4 bestemmer at en fordringshaver ikke har rett til dekning i «stipend eller lignende bidrag til fremme av kulturelt, vitenskapelig eller humanitært formål» (første ledd bokstav a) og heller ikke i «bidrag som et offentlig organ eller institusjon med allmennyttig formål har gitt skyldneren til fremme av et særskilt formål» (første ledd bokstav b). Beslagsfriheten gjelder ikke bidrag som har karakter av personlig lønn, jf. § 2-4 annet ledd.

Det unntak som er mest aktuelt 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. Overfor denne typen bidrag eller tilskudd vil det da ikke være adgang til å motregne. Eksempel på dette er tilskudd til avløsning ved sykdom, ferie og fritid (avløsertilskudd) som administreres av Statens landbruksforvaltning.

I andre tilfeller er midlene gitt ut fra generelle kriterier og slik at beløpet naturlig inngår som inntektsekvivalent hos mottaker. Eksempler på dette er mer generelle driftstilskudd i landbruket, tilskudd til dyrking av korn og poteter mv. Tilskudd/stønad som hører under denne kategorien, vil ikke omfattes av regelen om beslagsfrihet i § 2-4 første ledd bokstav b. Disse statlige tilskuddene er et vederlag til bonden for det arbeid han eller hun utfører, og er et tillegg til den faktiske betalingen bonden ellers får ved levering av varer.

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

- statlige og eventuelle kommunale tilskudd til drift av private barnehager, jf. RG 1994 s. 1172
- tilskudd til fastleger, jf. forskrift av 14. april 2000 nr. 328 om fastlegeordning i kommunene § 10
- skattefunnordningen. Tilgode skatt som følge av skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) er å anse som ordinært tilgodebeløp ved skatteavregningen og kan benyttes til motregning.
- tilskudd til bedrifter som tar inn lærlinger

**Dekningsloven
§ 2-5**

Dekningsloven § 2-5 er en annen bestemmelse som kan innebære en begrensning i motregningsadgangen. Her bestemmes det at utlegg ikke kan tas i skyldnerens «(...) fordringer(...) for så vidt de er nødvendige til underhold av skyldneren og husstanden inntil lønn eller annen inntekt neste gang forfaller, likevel ikke utover to måneder med mindre særlige hensyn tilsier

det». Den gir også anvisning på at det skal tas hensyn til underholdsplikt som påhviler skyldneren, f. eks. for borteboende barn. Dekningsloven § 2-5 supplerer reglene i § 2-7 om utlegg i lønnskrav idet den angir et generelt dekningsvern for likvide midler som ut fra sin karakter ofte er båndlagt til nødvendige utgifter i forbindelse med det daglige underholdet. Slike begrensninger vil normalt også følge av kontantprinsippet i sedvaneretten.

Dekningsloven § 2-6 første ledd bokstav c gir anvisning på at reglene i §§ 2-3 til 2-5 kan fravikes i «den utstrekning det finnes rimelig når utlegg søkes for (...) krav på skatt og offentlig avgift, samt ansvar for slike krav eller tilsvarende trekk». Dette innebærer at det for disse kravene i prinsippet er en noe videre adgang til å ta utleggspant enn for krav generelt, når dette finnes rimelig. I tillegg til skatter, offentlige avgifter og trekkansvar, gjelder denne særregelen for erstatnings- og oppreisningskrav voldt ved forsett eller grov uaktsomhet, samt for krav som grunner seg på lovbestemt forsørgelsesplikt.

I forbindelse med utlegg må namsmannen på skjønnsmessig grunnlag avgjøre om adgangen til å fravike reglene om utleggsfrihet i dekningsloven §§ 2-3 til 2-5 skal brukes. Det er vanskelig å angi i hvilke konkrete 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.

Direktoratene 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, f.eks. at saksøkte bevisst har opptrådt illojalt overfor skatte- eller avgiftskreditorer ved å begunstige andre kreditorer på utilbørlig måte. Til illustrasjon kan nevnes en avgjørelse fra Eidsivating lagmannsrett av 22. februar 1993 der det i forhold til den «gamle» bestemmelsen i dekningsloven § 2-8 sies at «Lagmannsretten finner imidlertid etter hans formuesstilling slik den er påvist å være, at det var adgang til å fravike bestemmelsen etter loven § 2-8 første ledd c.» Det var her snakk om utlegg i en konto hvor løpende pensjon (i utgangspunktet fritatt etter dekningsloven § 2-5) ble satt inn, men hvor skatteoppkreveren likevel hadde etablert utlegg på bakgrunn av ligningsopplysninger som viste positiv nettoformue og -inntekt.

Det er den innkrevingsmyndighet som gir pålegg om motregning som skal foreta de nødvendige vurderinger/undersøkelser med hensyn til å sikre at det ikke motregnes i større utstrekning enn dekningsloven kap. 2 tillater. Den som mottar pålegget skal utbetale uten nærmere vurderinger, jf. § 13-4. Forarbeidene gir ikke nærmere anvisning på hvilke undersøkelser som kreves i denne sammenheng. I Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) er det imidlertid på s. 114 vist til forarbeidene til skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 2, Ot.prp. nr. 32 (1960–61), hvor det på s. 21 fremgår at «kravene til undersøkelse av hvorvidt skyldneren har tilstrekkelig til livsopphold, er lempeligere ved motregning enn ved trekk i lønn etter skattebetalingsloven § 33.» Det antas at dette er ment videreført som gjeldende rett og at ny lov ikke medfører at det stilles strengere krav til undersøkelse enn tidligere.

13-3.4 Nærmere om unntaket fra reglene om beslagsfrihet – ved «motregning mellom samme type krav»

Ved motregning mellom «samme type krav» skal bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven ikke gjelde. I forhold til hva som skal anses som samme type krav henvises det i lovteksten til § 1-1 om lovens virkeområde. I nevnte bestemmelse er det i annet ledd bokstavene a til i foretatt en

Dekningsloven § 2-6

opplisting av ulike krav som inngår i betegnelsen skatte- og avgiftskrav og dermed i lovens virkeområde. Slik lovbestemmelsen er utformet, vil krav etter lovens § 1-2 falle utenfor unntaket fra reglene om beslagsfrihet.

Mens unntaket fra dekningslovens regler tidligere blant annet har vært knyttet opp til spørsmålet om hvorvidt det foreligger konneksitet mellom hovedkrav og motkrav, vil det avgjørende etter den nye loven være om motregningen skjer mellom samme type krav i henhold til opplistingen i de ulike bokstaver i § 1-1 annet ledd. Tidligere problemstillinger knyttet til anvendelsen av konneksitetsbegrepet i forhold til skatte- og avgiftskrav antas dermed ikke lenger å være relevante i denne sammenheng.

**Trygdeavgift
er samme type
krav som skatt**

I § 13-3 siste punktum er det presisert at trygdeavgift i denne sammenheng regnes «som samme type krav som skatt». I forarbeidene (Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 115) er det vist til at trygdeavgift behandles som en del av skatten med hensyn til betaling og innkreving og at «trygdeavgift og skatt på formue og inntekt derfor skal anses som samme kravstype i denne sammenhengen selv om de er behandlet under ulike bokstaver i lovutkastet § 1-1.» Denne presiseringen anses egentlig overflødig. Trygdeavgift har nå fått sin plassering under § 1-1 bokstav a, sammen med skatt på formue og inntekt etter skatteloven.

**Renter, omkost-
ninger m.m**

For renter, omkostninger, gebyr m.m. jf. opplistingen i § 1-1 tredje ledd bokstavene a til d, fremgår det at med mindre annet er særskilt bestemt så skal reglene om skatte- og avgiftskrav gjelde «tilsvarende så langt de passer». Bestemmelsen antas å skulle forstås slik at renter og omkostninger m.m. kan motregnes etter samme regler og i samme utstrekning som det krav de er knyttet til. Skyldig renter og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven vil eksempelvis kunne motregnes i til gode merverdiavgift, uten begrensning av dekningslovens beslagsfrihetsregler.

13-4 § 13-4. Gjennomføring av motregningen

Når innkrevingsmyndighetene sender pålegg om motregning til det organet som skal utbetale hovedkravet, plikter organet å overføre beløpet til innkrevingsmyndighetene. I de tilfeller det sendes pålegg om motregning, skal det samtidig sendes motregningserklæring til skyldneren.

13-4.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.5.

13-4.2 Generelt om § 13-4

Første punktum slår fast at den som mottar pålegg om motregning fra innkrevingsmyndighetene, plikter å overføre beløpet. Dette er en videreføring av tidligere rett, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 4 første punktum.

Det fremgår av forarbeidene (Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 115) at det anses som lite sannsynlig at et offentlig organ ikke vil overføre det aktuelle beløpet til innkrevingsmyndighetene etter å ha mottatt pålegg om motregning, men at man likevel har valgt å videreføre denne pliktregelen.

Skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 4 bestemte videre at innkrevingsmyndighetene samtidig med pålegget skulle underrette skyldneren, eventuelt konkursboet, om motregningen «i rekommandert brev eller på annen etterselig måte». Denne bestemmelsen var ansett for å være en ren ordensbestemmelse og er ikke videreført i skattebetalingsloven av 2005.

Derimot følger det nå av § 13-4 *annet punktum* at innkrevingsmyndighetene i de tilfeller de sender pålegg om motregning, samtidig skal sende *motregningserklæring* til skyldneren. Dette er i tråd med sedvanerett og forvaltningspraksis, men har tidligere ikke vært lovregulert. Krav om motregningserklæring knyttes altså i loven opp mot de tilfeller det sendes pålegg om motregning.

I forbindelse med skatteavregningen motregnes (oppdekkes) skatt for eldre år eller forskuddsskatt for det løpende inntektsår som den skattepliktige står til rest med, og annen skatt som den skattepliktige er ansvarlig for, i vedkommendes krav på tilgodebeløp. Denne motregningen skjer formløst, og uten at det sendes pålegg om motregning eller motregningserklæring. Når motregning skjer internt i skatteetaten eller internt i toll- og avgiftsetaten, sendes det heller ikke pålegg om motregning. Eksempler på slike tilfeller er at skyldig innenlands merverdiavgift motregnes i et krav på tilbakebetaling etter tilgodeoppgave eller at skyldig merverdiavgift på innførsel motregnes i krav på refusjon av årsavgift.

Det er således for annen motregning, enn ovennevnte motregning ved skatteavregningen og øvrig motregning som skjer internt i etatene, at det er krav om motregningserklæring til skyldneren. Begrunnelsen for å stille krav om utsendelse av en slik motregningserklæring er at skyldneren skal bli orientert om motregningen og kunne komme med innsigelser. Videre er klagefristen etter § 13-5 knyttet opp til mottagelsen av slik motregningserklæring. Loven oppstiller ikke noe nærmere vilkår for hvordan motregningserklæringen skal være utformet eller til innholdet i denne. Ut fra formålet med erklæringen, som er at skyldneren skal bli orientert om

Motregnings-
erklæring

motregningen og kunne komme med eventuelle innsigelser, er det naturlig at motregningserklæringen inneholder informasjon om adgangen til å påklage motregningen til tingretten etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16, informasjon om hvor klagen skal fremsettes samt opplyser om hvilken klagefrist som gjelder.

Samtidighetskravet som er oppstilt i annet punktum antas ikke å være en gyldighetsbetingelse for motregningsbeslutningen.

Loven oppstiller heller ikke noe nærmere vilkår til innholdet av motregningspålegget. Det legges derfor til grunn at påleggene kan utformes og inneholde samme informasjon som før. Det må blant annet fremkomme hvilke restanser motregningen gjelder og hvilke (hoved)krav det skal foretas motregning i. Videre må det oppgis hvor stor del av dette (hoved)kravet det skal foretas motregning i. Dette vil være nødvendig informasjon for utbetaleren, for at han skal kunne holde beløpet tilbake i samsvar med beslutningen (pålegget) og overføre pengene til den innkrevingsmyndighet som har begjært motregning.

13-5 § 13-5. Klageadgang

Motregning etter § 13-1 kan påklages etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16. Motregningserklæringen kan ikke påklages senere enn én måned etter at den ble mottatt.

13-5.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.6.

13-5.2 Generelt om § 13-5

Bestemmelsen innfører klageadgang etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 på all motregning etter skattebetalingsloven.

Dette er en endring for de kravene som tidligere har blitt motregnet etter de ulovfestede motregningsreglene, f.eks. når både hovedkrav og motkrav er merverdiavgift, eller ved motregning for skyldig arveavgift i tilgode merverdiavgift. Motregningen ble i disse tilfellene vurdert på samme måte når den ble utøvd av det offentlige som når den ble utøvd av en privat aktør. Beslutningen om motregning ble ikke ansett som et enkeltvedtak og det forelå således ikke klageadgang. Begrunnelsen for å gi større klageadgang i ny skattebetalingslov, var knyttet til den utvidelse av motregningsadgangen som fant sted, jf. Ot.prp. nr. 83 s. 117.

For krav som tidligere ble motregnet med hjemmel i skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 2 til 5, fastslo imidlertid skattebetalingsloven av 1952 § 40 a klageadgang etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. For motregning med hjemmel i skattebetalingsloven 1952 § 24 og § 32 nr. 2 første punktum var det frem til 2001 ikke ansett for å foreligge klageadgang. I en kjennelse av Høyesteretts kjæremålsutvalg av 13. september 2001 (inn tatt i Rt. 2001 s. 1103) ble det imidlertid fastslått at også motregning etter disse bestemmelsene kunne påklages etter skattebetalingsloven § 40 a. Ved motregning av skyldig skatt i tilgode skatt og ved motregning av skyldig merverdiavgift i tilgode skatt medfører således klageretten etter § 13-4 ikke noen endring i forhold til tidligere rett.

Ved motregning i forbindelse med skatte- og avgiftskrav vil motregningen som oftest være gjennomført når innsigelsene fra motparten kommer. Med klagerett tenker man derfor i disse tilfellene først og fremst på den adgangen skyldner har til å få prøvet gyldigheten av motregningen, ved at innkrevingsmyndigheten formelt plikter å behandle klagen i henhold til klagereglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Innkrevingsmyndigheten skal selv omgjøre en gjennomført motregning dersom dokumenterte opplysninger viser at motregningen bygger på feil rettslig eller faktisk grunnlag. Finner ikke innkrevingsmyndigheten grunnlag for å omgjøre, skal klagen, uten opphold, videresendes tingretten for behandling.

Innholdet i klageretten vil videre påvirkes av reglene om beslagsfrihet i § 13-3. Ved motregning mellom samme type krav kommer reglene om beslagsfrihet i dekningsloven kap. 2 ikke til anvendelse. I slike tilfeller må en klage rette seg mot forhold som f.eks. motkravets eksistens, størrelse eller forfallstidspunkt, og ikke det forhold at det er motregnet i større utstrekning enn det som er tillatt etter dekningsloven § 2-5.

Motregningen av et skattekrav vil være en type «forføyning» som vil gi adgang til å få prøvet en ligningsavgjørelse, selv om seks månedersfristen er utløpt, jf. § 17-1 femte ledd og ligningsloven § 11-1. Selv om seksmåne-

Innholdet i klageretten

Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter motregning

dersfristen er utløpt kan altså skattyter likevel få prøvet ligningen dersom skattekravet senere innfordres gjennom motregning. Dette skjer ved at skattyter klager til tingretten over motregningen og anfører som grunn at ligningsavgjørelsen er uriktig. Fristen er 3 måneder regnet fra motregningen ble gjennomført. Staten v/ skatteoppkreveren vil være part i saken og skal sende tilsvaret til tingretten. Skatteoppkreveren må i et slikt tilfelle ta kontakt med skattekontoret så snart en slik klage mottas, da det er skattekontoret som må utarbeide begrunnelsen for at ligningsavgjørelsen er gyldig.

Retten avgjør i disse sakene om motregningen skal opprettholdes eller ikke, men må i den forbindelse ta stilling til (prejudisielt) ligningsavgjørelsen. Saksbehandlingen for tingretten er i slike saker i hovedsak skriftlig, men retten kan beslutte muntlige forhandlinger med oppmøte og partsinnlegg av partene.

I medhold av tvangsfullbyrdsloven § 6-6 kan retten beslutte at klagen skal overføres til behandling ved allmennprosess. Dette innebærer at en av partene pålegges å reise søksmål for tingretten.

En mulighet er at påstanden i søksmålet er at motregningen oppheves med begrunnelse at ligningen er ugyldig/uriktig. I slike tilfeller skal tingretten på samme måte som beskrevet ovenfor, avgjøre om tvangsinnfordringstiltaket (her motregningen) skal oppheves eller ikke. I denne forbindelse må retten prejudisielt ta stilling til om ligningen er gyldig/riktig eller ikke, men dette spørsmålet blir altså ikke endelig avgjort. Ligningsavgjørelsen vil kun bli prøvet i forhold til spørsmålet om tvangsinnfordringstiltaket/motregningen skal opprettholdes. Også her er det Staten v/skatteoppkreveren som er part i saken.

En annen mulighet er at påstanden i søksmålet (eller en av påstandene) er at ligningen er ugyldig/uriktig. Retten skal da avgjøre det materielle forhold som klagen gjelder (om ligningen er gyldig/riktig eller ikke), jf. § 6-6 tredje ledd og den treffer da en judisiell avgjørelse. Retten avgjør altså ikke bare om tvangsinnfordringstiltaket/motregningen skal opprettholdes eller ikke, men også ligningens gyldighet/riktighet. I slike tilfeller skal skattekontoret utøve partsstillingen og saken må i disse tilfellene umiddelbart oversendes dem.

Annet punktum lovfester klagefristen til én måned etter mottak av motregningserklæringen. Dette er i samsvar med tidligere forvaltningspraksis. At erklæringen er mottatt betyr at den er kommet frem slik at parten har fått mulighet til å gjøre seg kjent med den og er ikke betinget av at han har faktisk kjennskap til erklæringen. Dette bygger på en alminnelige avtalerettslig forståelse.

I de tilfeller der det ikke sendes motregningserklæring til skyldneren, slik som f.eks. ved motregning i forbindelse med skatteavregningen og ved motregning av skyldig innenlands merverdiavgift i et krav på tilbakebetaling etter tilgodeoppgave, antas at klagefristen må begynne å løpe ved at skyldner underrettes om motregningen gjennom mottak av avregningsoppgjøret eller ved mottak av særskilt brev hvor det orienteres om gjennomført motregning.

Overføring til behandling ved allmennprosess

Prejudisiell avgjørelse av ligningsavgjørelsen

Judisiell avgjørelse av ligningsavgjørelsen

Klagefrist

13-6 § 13-6. Dekningsrekkefølge

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om dekningsrekkefølgen ved motregning av skatte- og avgiftskrav.

13-6.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 17.1 flg. og kap. 27 s. 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 17.1.7.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 13-6-1 og 13-6-2.

13-6.2 Generelt om § 13-6

Bestemmelsen gir adgang til å regulere i forskrift i hvilken rekkefølge krav skal gis dekning, når flere krav ønskes motregnet med krav etter skattebetalingsloven. Dette er særlig aktuelt ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen, hvor det ofte motregnes med flere forskjellige typer krav. Forskriftsfullmakten omfatter regler om rekkefølgen både når skatte- og avgiftskrav er motkrav og når de utgjør hovedkravet. Videre er regler om rekkefølgen i tilfeller hvor skatte- og avgiftskrav motregnes i andre hovedkrav ment å skulle omfattes av forskriftsfullmakten.

Gjennomføring av motregning/oppdekning i henhold til skattebetalingsloven 1952 § 24 var på skatteområdet forholdsvis detaljert regulert i særskilt bestemmelse om rekkefølge ved oppdekning av restanser i tilgodebeløp ved skatteavregningen i § 12 i avregningsforskriften av 7. oktober 2004 nr. 1317. For øvrige dekningsberettigede offentlige krav fra stat og/eller kommune har prioriteten vært bestemt ved prinsippet om «først i tid, best i rett» som har sedvanerettslig forankring.

Bakgrunnen for bestemmelsen i § 13-6 er at den tidligere ordningen hadde enkelte uheldige virkninger, særlig ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen. Den som hadde et motkrav ønsket ofte å sende sitt pålegg om motregning så tidlig som mulig. Dette medførte at motkrav ofte ble mottatt mange uker før det var aktuelt med utbetaling av hovedkravet. Motkravene kunne derfor være innfridd eller redusert på tidspunktet for utbetaling. Dette førte igjen til ordninger med oppdatering av motkrav kort tid før utbetaling/avregning. Oppdateringsordningene kompliserte imidlertid de maskinelle kjøringene i forbindelse med motregning og økte driftsutgiftene. Samtidig medførte de en økt fare for feil i motregningene.

13-6.3 Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 – Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt

Skattebetalingsforskriften § 13-6-1 bestemmer dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt. For skattekravene erstatter og viderefører i hovedsak bestemmelsen den tidligere reguleringen i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning § 12. For øvrige krav er forskriften ny og erstatter en dekningsrekkefølge som har vært basert på prinsippet «først i tid, best i rett», som har hatt sedvanerettslig forankring ved motregning.

Dekningsrekkefølgen mellom ulike kravstyper er i dag fullt ut regulert i

forskriften uavhengig av når motkrav måtte være meldt inn til dekning, så lenge det skjer tidsnok i forhold til det aktuelle motregningstilfellet. Dette samsvarer med det som gjaldt ved motregning «skatt mot skatt» før ny lov trådte i kraft. Et viktig hensyn bak å forskriftsregulere rekkefølgen for alle motkravene var å unngå at motkrav meldes inn unødige tidlig for å unngå dårlig prioritetsplassering ved gjennomføring av motregningen. Ved fastsatt rekkefølge forventes det at motregningserklæringer vil komme tettere i tid inn på aktuelt tidspunkt for effektivering av motregning, og vil dermed være basert på mer oppdaterte opplysninger om kravet. Med dette kan en unngå uheldige følger av eventuell svikt i manglende oppdateringer om endringer av motkravet før motregningstidspunktet. Motregningsrekkefølgen er i hovedsak basert på at krav knyttet til «det samme regnskap» som hovedkravet vil stå fremst i rekken og at krav deretter er plassert i henhold til grad av nærhet til hovedkrav/hovedkravsdebitor og/eller til grad av privilegier det enkelte motkrav måtte være gitt i henhold til særskilt lovgivning.

Dekningsrekkefølgen ved motregning i tilgode skatt er angitt slik i forskriften:

- a) utskrevet forskuddsskatt for det år avregningen gjelder og annen forfalt forskuddsskatt,
- b) restskatt,
- c) ordinært forfalte terminer av utskrevet forskuddsskatt for det løpende inntektsåret,
- d) terminer av utskrevet forskuddsskatt for det løpende inntektsår med fremskyndet forfall,
- e) forskuddstrekk, artistskatt og lønnstrekk etter svalbardskatteloven,
- f) utleggstrekk,
- g) arbeidsgiveravgift,
- h) forsinkelsesrente og omkostninger vedrørende skatte- og avgiftskrav som nevnt i bokstav a til g foran,
- i) underholdsbidrag etter ekteskapsloven og barneloven,
- j) merverdiavgift og arveavgift,
- k) øvrige skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven § 1-1,
- l) feilutbetalt trygdeytelse og feilutbetalt stønad,
- m) eiendomsskatt, avfallsgebyr, feieavgift, vann- og kloakkavgift, parkeringsgebyr og piggedekkgebyr,
- n) andre statlige krav etter skattebetalingsloven § 1-2,
- o) forsinkelsesrente og omkostninger vedrørende krav som nevnt i bokstav i til n foran dekkes sammen med det krav de er knyttet til før dekning av neste krav i rekkefølgen.

Som tidligere gjennomføres motregning for renter og omkostninger først etter at alle hovedstoler innenfor henholdsvis «interne» og «eksterne» krav er dekket, se første ledd hhv. bokstavene h og o.

Etter skattebetalingsforskriften § 13-6-1 annet ledd første punktum vil fortsatt eldre krav dekkes foran yngre innenfor samme prioritet. Bestemmelsen viderefører den tidligere regelen i § 12 annet ledd første punktum i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning.

Gjennom skattebetalingsloven § 13-6-1 annet ledd annet punktum endres tidligere anvisning på forholdsmessig dekning der likt berettigede motkrav kreves dekket fra to eller flere innkrevingsmyndigheter. For praktiske formål syntes slik forholdsmessig dekning tungvint, og det ble derfor lagt opp til at en først dekker det ene, bestemt ved at «det minste» søkes oppgjort i sin helhet først. Annet punktum erstatter og endrer dermed § 12 annet ledd annet punktum i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317.

13-6.4 Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 – Dekningsrekkefølgen ved særskilt hjemmel til motregning i andre krav mot offentlige kreditorer

Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 regulerer dekningsrekkefølgen ved motregning i andre krav mot det offentlige enn til gode skatt. Så langt hovedkrav og motkrav ligger hos samme innkrevingsmyndighet bestemmes det at motregning mellom disse skal foretas før andre krav kan kreves dekket. Bestemmelsen medfører f.eks. at et refusjonskrav (tilgodekrav) på innenlands merverdiavgift først kan benyttes til motregning av eventuelle krav på innenlands merverdiavgift staten har på den avgiftspliktige. Deretter kan resterende del av tilgodebeløpet benyttes til motregning av krav som tilligger en annen innkrevingsmyndighet, f.eks. skatt. Dette forutsetter selvfølgelig at vilkårene for motregning er oppfylt. Forskriftsbestemmelsen angir ett unntak fra at det må være samme innkrevingsmyndighet. Unntaket er innenlands merverdiavgift som innkreves av skattekontoret og merverdiavgift som oppstår ved innførsel som innkreves av tollregionene. Da begge kravene er merverdiavgift er det ansett som naturlig at eventuelle restanser av innførselsmerverdiavgift kan dekkes foran andre krav i eventuelle tilgodebeløp ved det ordinære merverdiavgiftsoppgjøret.

Reguleringen av dekningsrekkefølgen har som formål å gi en annen løsning enn prinsippet «først i tid, best i rett». Dette prinsippet medførte tidligere at motregningskrav ble sendt inn på et så tidlig tidspunkt at det medførte en del merarbeid ved at kravene forholdsvis ofte ble nedbetalt før motregningstidspunktet.

Skattebetalingsforskriften § 13-6-2 siste punktum bestemmer videre at reglene om dekningsrekkefølge i § 13-6-1 gjelder tilsvarende så langt de passer. For motregning av skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven, innebærer dette at rekkefølgen innbyrdes mellom disse kravene bestemmes av § 13-6-1.

13-6.5 Motregning etter ulovfestede regler

Bestemmelsene om motregning i lovens kap. 13 gir ikke en uttømmende regulering av motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav. Motregning etter de ulovfestede regler om motregning kan fortsatt foretas, dersom vilkårene for dette er oppfylt. Eksempelvis vil skyldig merverdiavgift kunne motregnes i krav den avgiftspliktige har på staten og som ikke er et skatte- eller avgiftskrav etter loven, blant annet direkte tilskudd, som består av produksjonstilskudd i jordbruket og regionalt miljøprogram (RMP), utbetalt av Statens landbruksforvaltning. Dersom motregning kan skje både etter loven og etter de ulovfestede regler bør imidlertid motregningen hjemles i, og gjennomføres etter lovens kap. 13.

For motregning som gjennomføres etter de ulovfestede regler vil ikke bestemmelsen i § 13-5 om klageadgang til tingretten etter reglene i tvangsfullbyrdsloven § 5-16 gjelde. § 13-5 regulerer kun motregning *etter* § 13-1. Gjennomføring av motregning på ulovfestet grunnlag anses ikke som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven. Motregningen kan dermed heller ikke påklages etter forvaltningslovens regler under henvisning til bestemmelsen i § 3-1 første ledd som bestemmer at «forvaltningsloven gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i denne loven.»

Ikke klageadgang

Kapittel 14.

Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse

Utlegg

14-1 § 14-1. Tvangsgrunnlag for utlegg

Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

14-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.1 og kap. 27 s. 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.1.

14-1.2 Generelt om § 14-1

Bestemmelsen er en videreføring av blant annet reglene i skattebetalingsloven av 1952 § 32 nr. 1, merverdiavgiftsloven av 1969 § 59 første ledd første punktum, tolloven av 1966 § 9 tredje ledd første punktum, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 femte ledd og særavgiftsloven § 5 første ledd. All tvangsfullbyrdelse av pengekrav må bygge på et tvangsgrunnlag. Det skilles i denne sammenheng mellom alminnelige og særlige tvangsgrunnlag. Blant de særskilte tvangsgrunnlag er krav som etter lov er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-2 bokstav e.

Skattebetalingsloven § 14-1 slår fast at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg. Innkreivingsmyndighetene er med dette gitt et særskilt tvangsgrunnlag, og er ikke avhengig av å få dom eller annet alminnelig tvangsgrunnlag for disse kravene før de kan gå til tvangsfullbyrdelse. Dette forenkler innkreivningen og er tids- og arbeidsbesparende.

Hvilke skatte- og avgiftskrav, samt renter, omkostninger og gebyrer mv. som omfattes av loven, og som dermed er særskilt tvangsgrunnlag, fremgår av § 1-1.

Utlegg er en tvangsmessig stiftelse av panterett i en skyldners formuesgoder (utleggspant) eller løpende ytelser som lønn mv. (utleggstrekk). Valg av utleggsform avhenger av formuesgodets art. De generelle regler for gjennomføring av en utleggsforretning står i tvangsfullbyrdsloven kap. 7. Utleggspant etableres ved at det stiftes panterett for et krav. Dette kalles sikringsstadiet. Utleggspant forutsetter at kreditor sender en begjæring om utlegg til namsmannen. Namsmannen søker så å sikre kravet gjennom en utleggsforretning. Utleggforretningen kan enten resultere i at namsmannen tar utlegg i skyldners eiendeler til sikring av kreditors krav, f.eks. i skattyters bolig, eller at namsmannen ikke finner noen tjenelige utleggsobjekter hos debitor. I sistnevnte tilfelle gir utleggsforretningen

Begrepet utlegg

Utleggspant

«intet til utlegg». I de tilfeller kravet blir sikret ved utleggspant, vil skatteoppkreveren, skattekontoret eller tollregionen kunne få oppgjør for kravet ved at utleggsobjektet omgjøres til penger gjennom tvangsrealisasjon (salg) av formuesgodet. Reglene om dette står i tvangsfullbyrdelsesloven kap. 8 til 13. Dette kalles dekningsstadiet.

Utleggstrekk

Med utleggstrekk menes at det tas utlegg ved pålegg om trekk i debitors lønnskrav eller andre pengekrav som nevnt i dekningsloven § 2-7. Innfordring ved utleggstrekk skjer ved at namsmannen sender pålegg til f.eks. skyldnerens arbeidsgiver om å trekke i skyldnerens lønn eller andre ytelser. Ved beslutning om utleggstrekk sikres og tvangsinnfordres kravet i samme handling.

**Ordinær
namsmyndighet**

Utlegg foretas normalt av de ordinære namsmyndighetene i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-18. De ordinære namsmyndighetene er namsmannen og tingretten (tidligere namsrett) jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 2-1. Skatteoppkreverne og skattekontorene er imidlertid gitt kompetanse til å operere som namsmann for egne krav, såkalt særnamsmyndighet. I medhold av skattebetalingsloven § 14-3 første ledd er skattekontorene gitt myndighet til å avholde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Skatteoppkreverne kan holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Det vises til [pkt. 14-3.3](#) for ytterligere beskrivelse av skattekontorets og skatteoppkrevers særnamsmyndighet.

Særnamsmyndighet

Skattekontorene og skatteoppkreverne er videre gitt myndighet til å nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for, jf. § 14-4 første ledd. Toll- og avgiftsetaten er ikke gitt særnamsmyndighet. I forarbeidene er dette blant annet begrunnet med at Toll- og avgiftsetaten ble ansett for å ha mindre behov for særnamsmyndighet for sine krav enn skatteoppkreverne og skattekontorene (tidligere skattefogdkontorene), samtidig som det ble ansett uheldig å spre namskompetansen på mange ulike organer.

Som nevnt ovenfor følger det av § 1-1 hvilke skatte- og avgiftskrav, samt renter, omkostninger og gebyrer mv., som omfattes av loven og som dermed er særskilt tvangsgrunnlag. Før ikrafttredelsen av den nye skattebetalingsloven fremgikk det av merverdiavgiftsloven av 1969 § 59 første ledd annet punktum at overskytende beløp etter merverdiavgiftsloven § 24 eller feilaktig eller for mye utbetalt refundert avgift til utenlandsk næringsdrivende etter § 26 a fjerde ledd, var tvangsgrunnlag for utlegg. I § 1-1 er det ikke inntatt noen tilsvarende presisering og spørsmålet er heller ikke drøftet i forarbeidene til loven. I og med at skattebetalingsloven § 14-1 er ment å være en videreføring av tidligere lov, legger Skattedirektoratet til grunn at slike krav fremdeles vil være tvangsgrunnlag for utlegg.

Etter tolloven av 1966 § 9 fjerde ledd hadde speditøren et regresskrav mot vareeier når han innfridde toll og avgifter på vegne av vareeier. Dette regresskravet var tvangsgrunnlag for utlegg tilsvarende det kravet Tollvesenet hadde mot vareeieren. Denne bestemmelsen er ikke videreført i ny skattebetalingslov. Lovgiver ønsket ikke noen særregulering av slike regresskrav, men henviste speditøren til å innfordre kravet på annen måte, f.eks. ved inkasso. Det ble også vist til at regresskrav etter bestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-1 tredje ledd ikke ble gitt en tilsvarende gunstig stilling.

14-2 § 14-2. Forholdet til tvangsfullbyrdsesloven

Tvangsfullbyrdsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Dette gjelder likevel ikke §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8.

14-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.2 og kap. 27 s. 189 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.2.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 23.13. (Fjernet henvisningen til tvangsfullbyrdsesloven kap. 3 i annet punktum.)

14-2.2 Generelt om § 14-2

Bestemmelsen regulerer forholdet mellom skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdsesloven ved gjennomføring av utleggsforretning og er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 40a.

Ifølge bestemmelsen gjelder tvangsfullbyrdsesloven tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger, det vil si ved skatteoppkrevers og skattekontorets avholdelse av utleggsforretning eller nedleggelse av utleggstrekk. Fra dette utgangspunkt er det så gjort noen unntak da ikke alle bestemmelser i tvangsfullbyrdsesloven passer like godt ved utøvelsen av særnamskompetansen, som for det ordinære namsapparatet. Dette gjelder i henhold til § 14-2 annet punktum tvangsfullbyrdsesloven §§ 5-1 til 5-5 og §§ 7-1 til 7-8 som ifølge forarbeidene til loven ikke er anvendelige ved utøvelsen av særnamsmyndigheten.

Tvangsfullbyrdsesloven §§ 5-1 til 5-5 inneholder alminnelige regler om saksbehandlingen i saker for namsmannen, blant annet regler om prosessdyktighet, hva en begjæring om tvangsfullbyrdelse skal inneholde og om foreløpig prøving av begjæringen.

Tvangsfullbyrdsesloven §§ 7-1 til 7-8 omhandler begjæring om utlegg. I forarbeidene vises det særlig til at det i forhold til § 7-3, som angir hvem som er kompetent namsmyndighet, vil kunne virke misvisende om kap. 7 ble gitt anvendelse i sin helhet. Reglene for gjennomføring av utleggsforretning i §§ 7-9 til 7-29 er derimot ikke unntatt og gjelder dermed tilsvarende så langt det passer for en skatteoppkrever eller et skattekontor som gjennomfører utleggstrekk eller avholder forretning for utleggspant.

Bestemmelsene i § 7-9 om stedet for utleggsforretningen og i § 7-10 om varsel om utleggsforretningen vurderes for å være bestemmelser som ikke «passer» ved skattekontorenes eller skatteoppkreverkontorenes nedleggelse av utleggstrekk og som dermed ikke kommer til anvendelse. Dette har sammenheng med at skattekontorenes og skatteoppkrevernes nedleggelse av trekk tradisjonelt ikke har vært ansett som en «forretning» i tvangsfullbyrdseslovens forstand.

Tvangsfullbyrdsesloven kap. 3 omhandler sakskostnader, erstatning og sikkerhetsstillelse. I forarbeidene til skattebetalingsloven ble det diskutert om kap. 3 skulle gis tilsvarende anvendelse ved tvangsinnfordring av krav etter skattebetalingsloven. På bakgrunn av Finansdepartementets høringsnotat til ny skattebetalingslov ble det fremsatt motforestillinger mot

Tvangsfullbyrdsesloven §§ 5-1 til 5-5

Tvangsfullbyrdsesloven §§ 7-1 til 7-8

Spesielt om tvangsfullbyrdsesloven kap. 3

å gi kap. 3 anvendelse, blant annet fordi dette kunne tolkes som at innkrevingsmyndighetene ble gitt hjemmel til å få dekket omkostninger som man tidligere ikke har tatt seg betalt for. Dette gjelder omkostningene tilsvarende ett rettsgebyr (R) som det ordinære namsapparatet tar ved skriving av utleggsbegjæringen, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 3-1, jf. § 2 første ledd nr. 2 i forskrift 4. desember 1992 nr. 898 om saksøktes sakskostnadsansvar ved tvangsfullbyrdelse.

I både Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) ble det deretter lagt til grunn at også tvangsfullbyrdelsesloven kap. 3 skulle unntas fra å gjelde tilsvarende ved særnamsmennenes gjennomføring av utleggsforretninger. Det ble blant annet vist til at kap. 3 ikke er av betydning for særnamsmennenes gjennomføring av utleggsforretninger, og at kapittelet derfor ikke gis anvendelse. Samtidig ble det presisert at bestemmelsene i kap. 3 får betydning når det gjelder *kreditors* rett til å få dekket sakskostnader. Med dette siktes det ikke til omkostningen ved skrivingen av en utleggsbegjæring, men andre omkostninger ved utleggsbegjæringen.

I Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) «Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer» ble spørsmålet om forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven kap. 3 igjen tatt opp og departementet viste til at unntaket i praksis innebærer at innkrevingsmyndighetene ved bruk av særnamskompetansen ikke vil kunne kreve dekket rettsgebyr og andre faktiske kostnader på den måten som følger av tvangsfullbyrdelsesloven. Dette var ingen tilsiktet virkning når kap. 3 ble unntatt. Departementet foreslo derfor en endring i § 14-2 slik at kap. 3 ikke lenger ble unntatt fra de regler som gis tilsvarende anvendelse. Det ble samtidig presisert at gjeldende praksis med at innkrevingsmyndigheten ikke krever dekning av sakskostnader ved skriving av utleggsbegjæringen skal videreføres. Endringen ble vedtatt ved lov 15. desember 2006 nr. 85.

Skatteoppkrevernes og skattekontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant og til å beslutte utleggstrekk er nærmere beskrevet i henholdsvis pkt. 14-3 og 14-4 til 14-5. Her er det også gitt en nærmere beskrivelse av særnamsmennenes gjennomføring av utleggspant og utleggstrekk, herunder reglene om varsling av tvangsfullbyrdelsen, og reglene for omgjøring og klage på namsmannens avgjørelser og handlemåte.

14-3 § 14-3. Forretning for utleggspant

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

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

14-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.3 og kap. 27 s. 190 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.3.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.1.3 og 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)

14-3.2 Generelt om § 14-3

Bestemmelsen samler reglene om skatteoppkrevernes og skattekontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant for kravene de har innkrevingsansvar for, jf. skattebetalingsloven §§ 2-1, 2-2 og 2-6. Bestemmelsens første ledd er i det vesentlige en videreføring av bestemmelsene i skattebetalingsloven av 1952 § 36 og embetsverksloven § 5 tredje ledd, mens annet ledd lovfester den såkalte bistandsordningen mellom skatteoppkreverne, samt utvider den til å gjelde for skattekontorene.

Formålet med at skatteoppkreverne og skattekontorene innehar kompetanse til å holde forretning for utleggspant er å begrense belastningen på det alminnelige namsmannsapparatet. Dessuten har praksis vist at det ofte fører til en raskere iverksettelse av innfordringen, noe som igjen øker sannsynligheten for positive resultater.

Toll- og avgiftsetaten er ikke gitt særnamskompetanse da det anses uheldig å spre namskompetansen på mange ulike organer. Toll- og avgiftsetaten anses dessuten å ha mindre behov for særnamskompetanse for sine krav.

14-3.3 § 14-3 første ledd – Myndighet til å beslutte utleggspant

Bestemmelsen fastsetter at skattekontorene og skatteoppkreverne har en særlig kompetanse til å holde forretning for utleggspant. Normalt er det kun den ordinære namsmannen som innehar denne kompetansen. Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av tidligere rett, men ordningen med at skatteoppkrevere måtte søke om særskilt bemyndigelse er ikke videreført. Dermed innehar både skattekontorene og skatteoppkreverne nå automatisk kompetanse til å avholde utleggsforretning i medhold av loven. Departementet kan i kraft av sin instruksjonsmyndighet inndra denne kompetansen i særlige tilfeller der det viser seg at et skattekontor eller en skatteoppkrever ikke har nødvendig faglig kompetanse. Skattekontorene og skatteoppkreverne har valgfrihet med hensyn til bruken av særnamskompetansen. Dersom det er hensiktsmessig kan de benytte det ordinære

namsapparatet. Bruken og omfanget av særnamskompetansen vil derfor kunne variere fra distrikt til distrikt. Av hensyn til de ordinære namsmyndighetenes planlegging og ressursbruk, bør imidlertid skattekontorene og skatteoppkreverne ha nokså faste rutiner for i hvilke områder de velger å benytte seg av særnamskompetansen og for i hvilke områder de sender begjæring om utlegg til det ordinære namsapparatet.

Sikringsstadiet

Kompetansen til å holde utleggsforretning omfatter alle de tiltak som en namsmann, med hjemmel i tvangsfullbyrdelsesloven, kan foreta i tilknytning til en utleggsforretning for å stifte og sikre rettsvern for pantet. Den videre dekningsfølgningen, f.eks. realisasjon av pantet, omfattes derimot ikke av kompetansen og kan kun skje gjennom en begjæring til de ordinære namsmyndighetene.

Reglene ved bruk av særnamskompetansen er i all hovedsak sammenfallende med de reglene som gjelder for de ordinære namsmennene, med de unntak som følger av § 14-2. Se mer om anvendelsen av tvangsfullbyrdelsesloven og unntakene i pkt. 14-2.2.

Kompetanse

Mens den ordinære namsmyndighetens kompetanse er knyttet til geografiske distrikter og dermed er stedlig begrenset, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3, er kompetansen til skatteoppkreverne og skattekontorenes som særnamsmenn helt eller delvis knyttet til ansvaret for innkrevningen av kravet.

Skattekontorets særnamsmyndighet

Bestemmelsens første punktum bestemmer at skattekontoret kan holde utleggsforretning for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Kompetansen er således ikke knyttet til skattekontorets distrikt, slik kompetansen er begrenset for skatteoppkreverne i bestemmelsens annet punktum. Denne forskjellen for skattekontorenes og skatteoppkreverkontorenes kompetanse ble etablert ved gjennomføringen av reorganiseringen av skatteetaten (ROS) som ble iverksatt 1. januar 2008 (se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 3.5.2). En av grunntankene bak ROS er at skattekontorene skal ha landsdekkende kompetanse. Konsekvensen av dette var at skattekontorenes kompetanse ikke kunne begrenses til «sitt distrikt». Dette hensynet slo ikke til for de kommunale skatteoppkreverne som ikke var en del av reorganiseringen. Kompetansebegrensningen knyttet til «sitt distrikt» er derfor opprettholdt for dem.

Særlig om skatte- og avgiftskrav fastsatt ved sentral ligning

Formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet fastsettes av sentralskattekontoret for utenlandssaker som er en del av Skatt vest. Ifølge skattebetalingsloven § 2-3 første ledd skal slik skatt betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer. Skattedirektoratet har i instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv mellom skattekontorene bestemt at innkrevningen av slik skatt skal skje ved Skatt vest, skatteoppkrever utland.

De organisatoriske reglene rundt fastsetting, betaling og innkreving av formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet er endret som følge av reorganisering av skatteetaten. I og med at innkrevingsmyndigheten for disse kravene er lagt til et skattekontor vil skattekontoret også ha kompetanse til å holde forretning for utleggspant i hele landet for disse kravene. Før forslaget om omorganisering av skatteetaten ble vedtatt, fremgikk det av skattebetalingsloven § 14-3 første ledd annet punktum at innkrevingsdistriktet var hele landet for skatte- og avgiftskrav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2-4 nr. 1 bokstav b. Bestemmelsen ble opphevet ved lov 15. desember 2006 nr. 85 om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav, fordi det ikke lenger ble ansett å være behov for å uttrykke dette spesielt etter reorganiseringen.

Skatteoppkrevers særnamsmyndighet

Ifølge bestemmelsens annet punktum kan skatteoppkreverne som særnamsmenn holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for de skatte- og

avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Dette er en videreføring av ordningen etter skattebetalingsloven av 1952 og innebærer som nevnt ovenfor et unntak fra ordningen etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 om stedlig kompetanse. Mens ordinær namsmanns kompetanse er knyttet til geografiske distrikter og dermed er stedlig begrenset, er skatteoppkrevers kompetanse knyttet til innkrevingsansvaret for det aktuelle kravet. Kompetansen påvirkes i utgangspunktet ikke av at skyldner flytter til et annet distrikt (kommune). En skyldner kan eksempelvis bli utsatt for tvangsinnfordring fra flere skatteoppkrevere for ulike inntektsår. I praksis vil likevel skyldnerens bosted ha betydning for hvorvidt skatteoppkrever kan avholde utleggsforretning. Dette fordi tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 om stedet for utleggsforretningen har som utgangspunkt at en utleggsforretning skal holdes på saksøktes bopel eller forretnings- eller driftssted.

Siden skatteoppkreverens kompetanse til å avholde utleggsforretning er begrenset til å gjelde til «i sitt distrikt», det vil si i den aktuelle kommunen eller i de kommunene som inngår i en ordning med felles skatteoppkrever, kan skatteoppkrever ikke avholde utleggsforretning utenfor sitt distrikt. Overfor skyldnere bosatt utenfor distriktet medfører denne begrensningen at skatteoppkreveren bare kan avholde utleggsforretning hvis skyldner har formuesgoder i distriktet eller vilkårene i § 7-9 for å avholde utleggsforretningen som kontorforretning er oppfylt. Se pkt. 14-3.6 for en nærmere omtale av § 7-9.

Når skatteoppkreveren eller skattekontoret avholder forretning for utleggs pant påløper det rettsgebyr for begjæringen først når utleggsforretningen berammes. I følge rettsgebyrloven § 4 inntreer gebyrplikten for tvangsfullbyrdelse når saken er ført inn i sakslisten hos namsmannen. Skatteoppkreverne og skattekontorene har i motsetning til de ordinære namsmyndighetene ingen «saksliste» i lovens forstand. Direktoratet har derfor tolket bestemmelsen slik at gebyr for begjæring om forretning for utleggs pant først skal påløpe ved berammelsen av utleggsforretningen. Først fra dette tidspunktet fremkommer det klart at skatteoppkreveren eller skattekontoret fungerer som namsmann og ikke kun som kreditor. Se mer om dette i pkt. 14-2.2.

Rettsgebyr

14-3.4 § 14-3 annet ledd – Bistandsordningen

Bestemmelsen lovfester bistandsordningen mellom skatteoppkreverne som før fremgikk av rundskriv fra Skattedirektoratet (Sk nr. 20/1983 og nr. 17/1984). Ordningen er nå utvidet til også å omfatte skattekontorene. Dette er nytt i forhold til tidligere praksis og innebærer at skatteoppkreverne og skattekontorene kan anmode hverandre om å avholde utleggsforretning dersom det anses nødvendig, i stedet for å bruke den ordinære namsmannen. Bistandsordningen ble etablert for å effektivisere innkrevingen der en skatteoppkrever ikke hadde kompetanse til å holde utleggsforretning i sitt eget distrikt, samtidig som det ville være mer hensiktsmessig å få bistand av en annen skatteoppkrever i stedet for å begjære utlegg overfor de ordinære namsmyndighetene. Utvidelsen av bistandsordningen til også å gjelde bistand fra et skattekontor, er ansett som en praktisk forenkling og samordning av innkrevingen.

Bestemmelsen sier uttrykkelig at en skatteoppkrever, på anmodning, kan holde forretning for utleggs pant for skatte- og avgiftskrav som en annen skatteoppkrever eller et skattekontor har innkrevingsansvaret for. På tilsvarende måte kan et skattekontor holde utleggsforretninger for skatteoppkrevere. Et skattekontor kan også holde forretning for utleggs pant for et annet skattekontor. Dette er ikke ansett nødvendig å presisere i loven da skattekontorene er gitt riksdekkende kompetanse som ledd i reorga-

niseringen av skatteetaten. Behovet for lokal kjennskap og tilstedeværelse begrunner regelen om at et skattekontor kan anmode et skatteoppkreverkontor om å avholde utleggsforretning, i stedet for et annet skattekontor.

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

Rettsgebyr

Skyldner skal alltid belastes med rettsgebyr dersom utleggsforretning er berammet. Bistandskontoret kan derimot kun kreve rekvirentkontoret for rettsgebyr dersom det faktisk avholdes utleggsforretning eller dersom skyldner frivillig betaler kravet og gebyret for begjæring om utleggsforretning.

14-3.5 Hva det kan tas utleggspant i

14-3.5.1 Hovedregelen

Det kan tas utlegg i ethvert formuesgode som tilhører skyldneren og som det kan tas beslag i, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-1 annet ledd. De nærmere vilkår for hvilke formuesgoder det kan tas beslag i følger av dekningsloven kap. 2. Hovedregelen er at en fordringshaver har rett til dekning i «ethvert formuesgode som tilhører skyldneren på beslagstiden, og som kan selges, utleies eller på annen måte omgjøres i penger», jf. dekningsloven § 2-2. I tillegg til ovennevnte begrensning er det gjort unntak for nærmere bestemte formuesgoder, se nærmere om dette nedenfor.

Dekningsloven § 2-2

Valg av utleggsgjenstand

Skyldneren skal ifølge tvangsfullbyrdelsesloven § 7-11 første ledd tredje punktum få uttale seg om valg av utleggsgjenstand. Skattekontoret og skatteoppkreveren er likevel ikke bundet av skyldnerens uttalelse. Det bør i størst mulig utstrekning søkes dekning i objekter som debitor ikke oppfatter som uunnværlige. I den grad det finnes andre egnede objekter som vil gi dekning, bør det heller ikke tas utlegg i omtvistede eller usikre fordringer. Det samme gjelder rettigheter i fysiske eller ideelle deler av et formuesgode eller formuesgoder det vil være vanskelig å søke dekning i, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-15 første ledd. Hensynet bak regelen er at gjennomføringen av en eventuell senere tvangsdekning bør medføre så lite problemer som mulig for alle involverte parter.

Skyldners bevisbyrde

Hvis skatteoppkreveren eller skattekontoret tar utlegg i en gjenstand som skyldneren hevder at han ikke eier, er det skyldneren som må ta initiativ til prøving av rettighetsforholdet gjennom klage til tingretten. Dersom skattekontoret eller skatteoppkreveren har opplysninger som tyder på at objektet tilhører skyldneren, kan de altså ta utlegg selv om skyldneren påstår at det tilhører en tredjemann. Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-13 og 7-14 har regler om hvordan tvisten skal håndteres.

Eiendeler ervervet i ekteskap o.l.

Dersom skyldneren er gift eller lever i ekteskapsliknende forhold, kan utlegg tas i en ideell halvdel av felles bolig ervervet under samlivet, hvis ikke et annet eierforhold blir sannsynliggjort, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd. Selv om det må legges til grunn at et ektepar har boligeiendommen i sameie, skal imidlertid ikke presumsjonsreglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd anvendes dersom det sannsynliggjøres at debitor ektefellens andel er mindre enn 50 prosent, jf. Rt. 1997 s. 704. Dersom skyldneren påberoper seg en særeieavtale, kan særnamsmannen få dokumentert disse opplysningene via Løsøreregisteret hvor dette skal være tinglyst på partenes navn og fødselsnummer. For fast eiendom vil særeieavtalen normalt også være tinglyst på eiendommens grunnboksblad.

Begrensning i presumsjonsregelen

Høyesterett har i Rt. 1999 s. 901 uttalt at presumsjonsregelen i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd ikke sier noe mer enn det som følger av prinsippet om fri bevisbedømmelse. På denne bakgrunnen kan namsman-

nen kun anvende presumsjonsbestemmelsen i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13 tredje ledd når spørsmålet rundt hvem som er eier ikke er nærmere belyst. I dommen legges det videre til grunn at en ektepakt er et svært sterkt bevismoment som vanskelig kan tilsidesettes ved presumsjonsregelen i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-13. Det gis videre uttrykk for at en formuesoverføring ved ektepakt ikke kan underkjennes med den begrunnelsen at det på vedkommende formuesgode hefter gjeld som mottakerektefellen ikke er i stand til å betjene med sine inntekter.

I tillegg til de vanlige utleggsobjekter som fast eiendom og bil, er bankkonti gode utleggsobjekter. I et brev til et skattefogdkontor av 29. april 2002 har Skattedirektoratet lagt til grunn at det er adgang til å ta utlegg i depositumskonto. Tilsvarende er lagt til grunn når det gjelder BSU-konto.

En annen type utlegg som kan gi god dekning er utlegg i næringsdriven-
deskredittkortkonti (hos f.eks. Diners og Europay). Det kan undersøkes om skyldneren har slike konti ved henvendelse til kredittkortselskapene. Den næringsdrivende er registrert på navn hos kortselskapet. Skattekontoret og skatteoppkreveren må først ta utlegg, gjennom kontorforretning, i skyldnerens tilgodehavende hos kortselskapet. Deretter sendes et sperreskriv til kortselskapet. Dette sperreskrivet sikrer rettsvernet for utlegget.

I et brev av 13. februar 2002 til Finansdepartementet vurderte Skattedirektoratet adgangen til å ta utlegg i midler i tilknytning til individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA). Direktoratet kom, under henvisning til at det gjaldt et pantsettelsesforbud for slike beløp, samt at midlene ikke kunne innløses før pensjonsalderen, til at det ikke kan være adgang til å ta utlegg i slike midler. Skattedirektoratet legger til grunn at tilsvarende gjelder for innskudd i forbindelse med ordningen med obligatorisk tjenstepensjon (OTP).

Kredittkortkonti

Pensjonsordninger

14-3.5.2 Unntak

Det gjelder unntak fra hovedregelen i dekningsloven § 2-2 om beslagsrett i skyldners eiendeler. Hvilke gjenstander det ikke kan tas utlegg i følger av de øvrige bestemmelsene i dekningsloven kap. 2. Nedenfor redegjøres det for de viktigste begrensningene.

Dersom skattekontoret og skatteoppkreveren skal ta dekning i lønn og likestilte inntekter, er de henvist til å bruke utleggstrekk, med de begrensninger som følger av skattebetalingsforskriften og dekningsloven § 2-7 første ledd. Se nærmere om utleggstrekk i pkt. 14-4 og 14-5.

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

Redskaper, transportmidler og liknende hjelpemidler som skyldneren eller noen av dennes husstand trenger for sitt yrke eller utdanning, og hvor samlet verdi ikke overstiger 2/3 av folketrygdens grunnbeløp (G), kan det heller ikke tas dekning i, jf. dekningsloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Videre kan skatteoppkreveren eller skattekontoret ikke ta utlegg i stipendier, offentlige bidrag og liknende, jf. dekningsloven § 2-4.

Det samme gjelder for penger, bankinnskudd og andre fordringer eller forråd av varer som er nødvendig til underhold av skyldneren og hans husstand inntil lønn eller annen inntekt neste gang forfaller, jf. dekningsloven § 2-5.

Etter dekningsloven § 2-6 kan reglene om utleggsfrihet fravikes for krav på blant annet skatt og avgift i den utstrekning det finnes rimelig.

Lønn og likestilte inntekter

Personlige eiendeler

Redskaper, transportmidler o.l.

Stipendier o.l.

Formuesgoder som er nødvendig til underhold

14-3.6 Gjennomføringen av forretning for utleggs pant

Reglene om gjennomføring av forretning for utleggs pant finnes i tvangsfullbyrdsesloven kap. 7, del II.

Varsel om tvangsfullbyrdelse

Før skatteoppkreveren eller skattekontoret kan avholde en utleggsforretning må skyldneren varsles om at tvangsinnfordring vil bli iverksatt dersom kravet ikke blir betalt, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 4-18. Dette er en særregel for krav som er særlig tvangsgrunnlag, slik som skatte- og avgiftskrav. Varslingsregelen etter tvangsfullbyrdsesloven § 4-18 gjelder også dersom skatteoppkreveren eller skattekontoret velger å fremme begjæringen for ordinær namsmann. Ifølge bestemmelsen kan varselet om tvangsfullbyrdelse tidligst fremsettes på kravets forfallstidspunkt og tvangsfullbyrdelse kan ikke iverksettes før det har gått to uker fra varselet, regnet fra påkravets avsendelsesdato.

Sted for utleggsforretning

Skatteoppkreveren eller skattekontoret er selv ansvarlig for at utleggsforretningen holdes på rett sted når særnammskompetansen benyttes. I de tilfeller en begjæring om utlegg er fremsatt for ordinær namsmann er det på tilsvarende måte namsmannens anliggende å avgjøre hvor utleggsforretningen skal avholdes. Hvor en utleggsforretning kan og skal avholdes, reguleres av tvangsfullbyrdsesloven § 7-9. Bestemmelsen kommer til anvendelse for innkrevingsmyndighetene så langt den passer, jf. § 14-2. Tvangsfullbyrdseslovens utgangspunkt er at utleggsforretning skal avholdes på debitors bopel eller forretnings- eller driftssted. Dette innebærer imidlertid ikke at utleggsforretningen *må* holdes her. Poenget med denne bestemmelsen er at egnede utleggsobjekter ofte vil finnes her, slik at namsmannen normalt bør holde forretningen her for å ivareta sine plikter etter loven mht. til å finne frem til egnede utleggsobjekter både sett fra saksøkers, saksøktes og saksøktes pårørendes synspunkt.

Tvangsfullbyrdsesloven § 7-9

Der det tas utlegg i løsøre som ikke er realregistrert eller i verdipapirer, skal utleggsforretningen avholdes der formuesgodet er. Dersom det tas utlegg i andre formuesgoder (enn løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer), kan utlegget tas som kontorforretning. Utover dette kan kontorforretning avholdes i tre tilfeller, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-9 annet ledd bokstav a til c. I henhold til bokstav a kan kontorforretning holdes for løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer når disse blir holdt skjult eller stadig flyttet, eller det allerede er tatt utleggs pant i det.

Kontorforretning

Videre kan det i henhold til bokstav b holdes kontorforretning med intet til utlegg der skattekontoret eller skatteoppkrever finner det overveiende sannsynlig at det ikke fins eiendeler å ta utlegg i. Dette innebærer at skattekontoret eller skatteoppkreveren må ha forholdsvis sikker informasjon om skyldners formuesforhold. Når det gjelder vilkåret i bokstav b om at «namsmannen i anledning saken har oppsøkt saksøktes bopel eller drifts- eller forretningssted» legges det til grunn at et slik vilkår ikke kan oppstilles for skattekontorene og skatteoppkreverne ved bruk av særnammskompetanse. Kravet har sin bakgrunn i namsmannens plikt til aktivt å søke etter utleggsobjekter og skal sikre saksøkerens interesser. Ved bruk av særnammskompetanse, hvor kreditorinteressen og den objektive namsmannskompetansen er forent på samme hånd, er det ikke naturlig å oppstille et slikt vilkår. Se også Sk-melding 9/1994 pkt. 4.5.4.3.

Endelig kan det i henhold til bokstav c avholdes kontorforretning når saksøkte ikke har bopel eller forretnings- eller driftssted i distriktet. Denne regelen er knyttet nært opp til ordinær namsmanns kompetanse som angitt i tvangsfullbyrdsesloven § 7-3 og vil være aktuell der det etter § 7-3 annet ledd er begjært utlegg i et distrikt hvor saksøkte verken har bopel eller forretnings- eller driftssted, samt for tilfeller der saksøkte har flyttet fra hjemdistriktet etter at utleggsforretning er begjært. Justisdepartementets

lovavdeling har i en uttalelse fra 28. april 1994 lagt til grunn at bestemmelsen også kommer til anvendelse i tilfeller hvor skyldner har ukjent bopel og ikke lenger bor på registrert adresse. Skattedirektoratet legger til grunn at skattekontorene og skatteoppkreverne som særnamsmenn må ha tilsvarende adgang til å holde kontorforretning i tilfeller hvor skyldner har ukjent bopel.

Før utleggsforretningen holdes skal skyldneren som hovedregel underrettes om tid og sted for utleggsforretningen, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-10. Varslet skal gis på den måten som skatteoppkreveren eller skattekontoret finner hensiktsmessig, jf. domstoloven § 186. Meddelelsen om tid og sted for forretningen kan således skje muntlig, f.eks. per telefon. Skattekontoret og skatteoppkreveren må kunne dokumentere at skyldneren er varslet, enten ved kopi av varselet eller ved at det noteres i saken når og hvordan skyldneren er varslet. Av notoritets hensyn bør varselet gis skriftlig. Det antas at det ikke er nødvendig at tidspunktet for utleggsforretningen angis helt eksakt. Med bakgrunn i rettspraksis vil trolig et intervall på to timer kunne aksepteres.

Unntak fra varslingsplikten om tid og sted fremgår av tvangsfullbyrdsesloven § 7-10 første ledd annet punktum. Dersom namsmannen finner debitor eller en myndig person i dennes husstand på stedet får unnlatt varsling ingen følger. Videre kan varsling unnlates hvis det vesentlig vil vanskeliggjøre fullbyrdelsen dersom tid og sted for forretning blir varslet på forhånd. Også dersom forretningen avholdes med intet til utlegg på namsmannens kontor etter tvangsfullbyrdsesloven § 7-9 annet ledd bokstav b, kan varsling unnlates. Om vilkårene for å unnlate å varsle er oppfylt, vil bero på en individuell vurdering av det enkelte tilfellet ut i fra de konkrete omstendighetene i saken. For at vilkårene for å unnlate varsling kan sies å være oppfylt grunnet hensynet til vesentlig vanskeliggjort fullbyrdelse, må det foreligge en *konkret* grunn til å tro at en gjenstand som er egnet for utlegg, vil bli fjernet eller holdt skjult dersom varsling gis. Når det gjelder utlegg i bankkonto har Skattedirektoratet tolket regelen slik at det ikke er tilstrekkelig å begrunne en unnlattelse med at det dreier seg om penger, at disse lett kan flyttes eller at de er lett realiserbare og omsettelige. Det må foretas en vurdering i den enkelte sak hvor de konkrete omstendighetene tas i betraktning. Debitor og dennes forhold er avgjørende i en slik vurdering, og aktuelle momenter er innkrevingsmyndighetenes tidligere erfaring med debitor, hans økonomiske forhold, hans atferd og betalingshistorikk. Det vises også til kjennelse av Tønsberg tingrett av 3. august 2004 angående spørsmålet om utlegg i bankkonto.

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

Etter at utlegg er tatt, skal namsmannen gjøre debitor kjent med utlegget og med at det er forbudt å forføy over det utlagte formuesgodet i strid med saksøkerens panterett, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-19. Videre skal det opplyses om at skattekontoret eller skatteoppkreveren har rett til å begjære tvangsdekning to uker etter at utleggsforretningen er holdt. Endelig skal saksøkte gis en utskrift av namsboken, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-19. I de tilfellene hvor det er tatt utlegg i ikke-realregistrerte formuesgoder og verdipapirer som er i tredjemanns besittelse jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-14 skal slik underretning og utskrift av namsboken også gis til vedkommende tredjemann.

Avslutningen av en utleggsforretning består i at namsmannen sikrer rettsvern for utlegget, jf. tvangsfullbyrdsesloven § 7-20. Rettsvern er helt

Ukjent bopel

Varsel om tid og sted for utleggsforretning

Unntak fra varslingsplikten

Vilkåret vesentlig vanskeliggjort

Spesielt om utlegg i bankkonto

Innledning av utleggsforretningen

Underretning om utleggs pant

Rettsvern

avgjørende for å sikre panthaver fortrinnsrett til dekning i utleggsobjektet i forhold til andre kreditorer. At rettsvernet er sikret er dessuten et vilkår for tvangsdekning, jf. f.eks. tvangsfullbyrdsloven § 8-2 første ledd bokstav b som angir som tvangsgrunnlag; «utlegg som har rettsvern etter panteloven kap. 5» og tvangsfullbyrdsloven § 11-2 første ledd bokstav b som angir tvangsgrunnlaget som «registrert utlegg». Rettsvern for utlegget sikres ved at utlegget tinglyses i et offentlig register (realregister, Løsøre-registeret eller Verdipapirsentralen), ved håndpant eller ved melding til tredjeperson, avhengig av formuesgodets art.

Retinglysning

For panterett som er stiftet ved utleggsforretning, faller virkningen av tinglysingen bort etter fem år, jf. tinglysningsloven § 30. Skattekontoret og skatteoppkreveren må derfor påse at utlegget retinglyses før utløpet av femårsfristen dersom pantesikkerheten skal opprettholdes. Virkningen av den opprinnelige tinglysingen, herunder pantets prioritet, består dersom panteretten blir tinglyst på nytt innen fristen, jf. tinglysningsloven § 30 annet ledd. Dersom utlegget unntaksvis ikke skulle bli retinglyst innen utløpet av femårsfristen, innebærer ikke det at utleggs pantet som sådan faller bort, men kun et bortfall av opprinnelig rettsvern og prioritet.

14-3.7 Angivelse av krav i utleggsforretningen

Panteloven § 1-4 angir hvilke krav som stilles til angivelsen av pantekravet for at det skal kunne gjøres gjeldende overfor tredjemann hvor rettsvern oppnås ved tinglysing eller registrering. Det er et vilkår at det kravet skattekontoret eller skatteoppkreveren har tatt utlegg i, angis med et eksakt beløp, jf. § 1-4 første ledd. Dette spesialitetsprinsippet er tradisjonelt blitt tolket slik at man må oppgi hovedkrav, renter påløpt inntil utleggsdato og eventuelt gebyr som er påløpt.

Hovedkrav

Spesialitetsprinsippet

Et annet spørsmål er om en kan oppnå rettsvern etter § 1-4 for renter som påløper etter utleggsforretningen. Etter en vurdering av lovens ordlyd, sammenholdt med forarbeidene og juridisk teori, er Skattedirektoratet av den oppfatning at det er tilstrekkelig å angi grunnlag, sats og tidsrom for renteberegningen som på en gitt dato leder frem til kun ett beløp. Dette betyr ikke at tidsrommet må være eksakt angitt. Det må være tilstrekkelig for å oppfylle spesialitetskravet i § 1-4 å ta med at det løper renter frem til et eventuelt tvangssalg/frivillig salg eller kravet ellers blir gjort opp. Et eksempel på dette er: «*Det blir beregnet forsinkelsesrenter i henhold til den til enhver tid gjeldende forskriften om renter ved forsinket betaling frem til kravet innfris eller tvangsrealisasjon gjennomføres.*» En slik angivelse av pantekravet vil etter direktoratets oppfatning være tilstrekkelig til å ivareta hensynet til notoriteten. Dette legger blant annet til rette for sekundærpantsettelse og hindrer kreditorsvik.

Tilleggskrav

Ifølge panteloven § 1-4 første ledd annet punktum er bestemmelsen likevel ikke til hinder for rettsvern for tilleggskrav som nevnt i panteloven § 1-5. Etter § 1-5 bokstav b vil renter som er opptjent senere enn to år før en panthaver begjærer tvangsdekning, automatisk ha rettsvern. Slike renter har dermed rettsvern selv om rentekravet ikke er angitt i stiftelsesgrunnlaget. Det forutsettes da at tvangsdekningen gjennomføres.

Eksempel: Det går fem år fra utlegget etableres og tinglyses til tvangsdekning begjæres. Det er ikke tatt utlegg for renter påløpt i denne femårsperioden. I et slikt tilfelle kommer regelen i § 1-5 til anvendelse, i det renter påløpt senere enn to år før begjæringsdatoen for tvangsdekningen omfattes av pantesikkerheten, selv om rentekravet ikke er spesifisert i angivelsen av pantekravet, jf. § 1-4. Man får altså samme dekningsrett og prioritet for disse rentene som for resten av det pantesikrede kravet.

Med unntak av renter som nevnt i § 1-5, vil renter som er påløpt eller

påløper etter det tidspunkt pantlover begjærer tvangsdekning, ikke ha rettsvern. Det presiseres at § 1-5 ikke er noen materiell skranke med tanke på hvilke rentekrav som kan omfattes av pantet. Bestemmelsen er således ikke til hinder for rentedekning utover renter som angitt i § 1-5 bokstav b. For at ytterligere renter skal oppnå rettsvern, må de imidlertid angis i stiftelsesgrunnlaget, det vil si i kravsangivelsen som føres inn i namsboken.

Spesialitetsprinsippet i § 1-4 gjelder ikke for krav som får rettsvern etter panteloven §§ 4-2 annet ledd, 4-2 bokstav a annet ledd og 4-5, det vil si innløsningspapir som ikke er verdipapir, aksjer som ikke er registrert i Verdipapirsentralen og enkle pengekrav.

Unntak fra spesialitetsprinsippet

14-3.8 Klage på utleggspant

Tvangsfullbyrdsloven kap. 5 inneholder alminnelige regler om saksbehandlingen i saker for namsmannen, herunder § 5-16 om klage på namsmannens avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdelsen. Klage etter § 5-16 forutsetter at fullbyrdelsen ikke er avsluttet. Det som kan påklages etter bestemmelsen er beslutninger (og mangler på slike) i prosessen frem til utlegg er tatt. Når det klages etter at utlegg er tatt, er klagehjemmelen tvangsfullbyrdsloven § 7-26. Klage kan her fremsettes inntil tvangsdekning er begjært. Saksbehandlingsreglene i § 5-16 gjelder tilsvarende for klage etter § 7-26, jf. henvisningen til «klage til tingretten etter § 5-16».

Klage skal fremsettes for den skatteoppkrever eller det skattekontor som er særnamsmann i det aktuelle tilfelle. Klagen kan fremsettes skriftlig eller muntlig. Skriftlige klager skal være undertegnet av klageren, mens muntlige klager skal skrives ned av saksbehandleren som et eget dokument og underskrives av klageren, jf. tvangsfullbyrdsloven § 5-16 første ledd. Dersom særnamsmannen ikke finner klagen berettiget, skal klagen uten opphold sendes tingretten med de tilhørende dokumenter og opplysninger i saken som anses nødvendig for at tingretten kan realitetsbehandle saken. Saken sendes tingretten i rettskretsen til vedkommende særnamsmann jf. tvangsfullbyrdsloven § 2-8. For skatteoppkreveren vil dette være tingretten i den rettskrets hvor skatteoppkreveren har sitt kontor. Tilsvarende vil gjelde for skattekontorene, slik at en eventuell klage skal sendes til tingretten i den rettskrets hvor skattekontoret (innkrevingsavdelingen) har sitt kontor. Ved interkommunalt samarbeid om skatteinnkrevingen vil det være tingretten i den rettskrets hvor den skatteoppkrever som er tillagt innkrevingsoppgavene har sitt kontor.

Ved oversendelse til tingretten vil klager bli belastet med et rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 15.

14-3.9 Endring og bortfall av utleggspant

Skattekontoret og skatteoppkreveren skal etter begjæring fra debitor oppheve et utlegg dersom det kravet som er sikret ved utlegget har falt bort eller tvangsgrunnlaget er opphevet, falt bort eller kjent ugyldig, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-28. På samme grunnlag kan det besluttes en delvis opphevelse av utlegget, f.eks. i form av at utlegget opprettholdes i en gjensstand og oppheves i en annen. En beslutning om hel eller delvis opphevelse av utlegget gjennomføres ved at de foranstaltningene som allerede er iverksatt etter tvangsfullbyrdsloven § 7-20 reverseres, f.eks. at registrering av utlegget i et register slettes etter panteloven § 5-14, eller at skyldneren gis rådigheten tilbake over løsøret.

Begjæring fra debitor

Delvis opphevelse

14-4 § 14-4. Utleggstrekk

(1) Skatteoppkreverne og skattekontorene kan nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevningsansvaret for.

(2) Det kan tas utleggstrekk i følgende ytelser:

- a) lønn mv. etter dekningsloven § 2-7. Dette gjelder også der lønnstakeren selv innkrever lønnen. Lønnstakeren plikter da å innbetale trekkbeløpet til arbeidsgiveren,
- b) godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Hvis ikke skyldneren samtykker i en høyere trekkprosent, kan innkrevningsmyndighetene bare ta utleggstrekk i inntil 20 prosent av godtgjørelsen. Begrensningene i adgangen til å ta utleggstrekk i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om beregning av trekkgrunlaget.

14-4.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.4 og kap. 27 s. 190–191 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.4.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-4-1 til 14-4-3

14-4.2 Generelt om utleggstrekk

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 14-4 regulerer skatteoppkrevernes og skattekontorenes adgang til å nedlegge trekk i lønn mv. Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av tidligere rett. Det vises i denne sammenheng til skattebetalingsloven av 1952 § 33 første ledd. I den nye loven har en valgt det mer generelle uttrykket «utleggstrekk» fremfor uttrykket «påleggstrekk» som tidligere er brukt. Selv om påleggstrekk tidligere var et godt innarbeidet begrep, uttales det i forarbeidene at hensynet til samordning av og konsekvens i lovspråket veier tyngre, jf. Ot.prp. nr. 83 s. 129.

§ 14-4 annet ledd sammenholdt med dekningsloven § 2-7 regulerer hvilke typer ytelser det er adgang til å nedlegge trekk i, og hvilke begrensninger som gjelder for adgangen til å nedlegge trekk. Beregningen av utleggstrekkets størrelse er nærmere regulert i skattebetalingsforskriften § 14-4-3. Bestemmelser om gjennomføring av utleggstrekk er gitt i skattebetalingsloven § 14-5.

Formål

I likhet med reglene for utleggspant er skatteoppkreverne og skattekontorene gitt kompetanse til å nedlegge utleggstrekk for å begrense belastningen på det alminnelige namsmannsapparatet. Dessuten har praksis vist at det ofte fører til en raskere iverksettelse av innfordringen, hvilket igjen øker sannsynligheten for positive resultater. Som for utleggspant er Toll- og avgiftsetaten ikke gitt kompetanse til å nedlegge utleggstrekk ettersom det anses uheldig å spre namskompetansen på mange ulike organer, og Toll- og avgiftsetaten anses å ha mindre behov for særnamskompetanse for sine krav.

SIs særnamskompetanse

Statens innkrevingsentral (SI) har særnamskompetanse i medhold av de særlover som utpeker innkrevingsentralen som innkrevingsmyndighet for det aktuelle kravet. Et eksempel er innkreving av bøter. Innkrevingsentralens særnamskompetanse følger her av straffeprosessloven § 456 tredje ledd. Særnamskompetansen gjelder utleggstrekk samt forretning for utleggspant når denne kan holdes som kontorforretning etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 første ledd. Tilsvarende gjelder etter straffeprosessloven § 456 tredje ledd annet punktum for andre krav SI innkrever når innkrevingskompetansen følger av særskilt lovbestemmelse. I følge skattebetalingsloven § 2-7 kan departementet i forskrift fastsette at SI skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for å overføre innkreving som tilligger skatteoppkreverne. Det vises for øvrig til merknadene til § 2-7.

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

Myndigheten til å nedlegge trekk følger innkrevingsansvaret for det aktuelle skatte- eller avgiftskravet, jf. § 14-4 første ledd. Skatteoppkreverne og skattekontorene sin myndighet til å gjennomføre utleggstrekk gjelder altså kun for de skatte- og avgiftskrav som den enkelte skatteoppkrever og det enkelte skattekontor er tillagt innkrevingsansvaret for. På den annen side er myndigheten ikke avgrenset til skyldnere bosatt i den aktuelle kommunen eller distriktet, men gjelder for hele landet uavhengig av hvor skyldneren har sin bopel eller sitt arbeidssted, og uavhengig av hvor den som skal gjennomføre trekket er lokalisert. Denne ordningen avviker fra den generelle regelen for utlegg i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 om stedlig kompetanse.

Ordningen er en videreføring av tidligere rett. For skatteoppkreverne fulgte dette av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 1. For skattefogdkontorene, som tidligere innkrevede de skatte- og avgiftskrav som skattekontorene nå innkrever, fulgte dette av embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 33.

Det er i praksis lagt til grunn at skatteoppkreverne og skattekontorene kan nedlegge utleggstrekk så lenge arbeidsgiveren befinner seg i Norge, uavhengig av hvor skyldneren oppholder seg eller er bosatt. Dette vil eksempelvis ha betydning i forhold til pensjonister som befinner seg i utlandet og som mottar ytelser fra folketrygden. En avgjørelse fra Høyesterett inn tatt i Rt 2005 s. 750 omhandler dette temaet. Saken gjaldt spørsmålet om ordinær namsmannen hadde stedlig kompetanse til å beslutte utleggstrekk i pensjon utbetalt fra Norge til en pensjonist i Spania. I avgjørelsen er det vist til at «særnamsmenn – som inndriver skatter og avgifter – og Statens innkrevingsentral, [som] kan fastsette utleggstrekk overfor personer bosatt i utlandet».

14-4.4 § 14-4 annet ledd – Hvilke ytelser kan være gjenstand for utleggstrekk

Hvilke ytelser som kan være gjenstand for trekk følger av skattebetalingsloven § 14-4 annet ledd. Bestemmelsen oppgir to hovedtyper ytelser. For det første kan det nedlegges trekk i lønn mv. etter dekningsloven § 2-7, jf. annet ledd bokstav a. For det andre kan det nedlegges trekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. annet ledd bokstav b.

14-4.4.1 § 14-4 annet ledd bokstav a – Lønn mv.

Etter § 14-4 annet ledd bokstav a første punktum kan det nedlegges utleggstrekk i «lønn mv. etter dekningsloven § 2-7». Oppregningen i dekningsloven § 2-7 er altså avgjørende for hvilke typer ytelser skatteoppkreverne og skattekontorene kan nedlegge trekk i. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 1 første punktum.

Lønn

Lønn som nevnt i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum er begrenset til lønn etter fradrag av forskuddstrekk, dvs. nettolønn. Faste tillegg til lønnen som skal dekke lønnstakerens utgifter i forbindelse med arbeidet er omfattet. Det samme gjelder feriepenger. Skattefrie utgiftsgodtgjørelser vil derimot falle utenfor. Overtidsbetaling omfattes, men bør bare medregnes dersom den er noenlunde fast. Også foreløpig lønn, eksempelvis forskudd som eventuelt blir å regulere ved regnskapsoppgjør, omfattes.

§ 14-4 annet ledd bokstav a annet og tredje punktum om at utleggstrekk også kan nedlegges der lønnstaker selv innkrever lønnen, er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 4. Et eksempel på yrkesgrupper der lønnstakeren selv innkrever lønnen er ansatte drosjesjåfører. Bestemmelsene har sin parallell i § 5-10 annet ledd som sier at arbeidstaker som selv krever inn sin godtgjørelse, plikter å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren.

Annet vederlag for personlig arbeid

Det følger av dekningsloven § 2-7 annet ledd bokstav a at trekkadgangen også omfatter «annet vederlag for personlig arbeid, herunder tilsvarende arbeidsgodtgjørelse for utnytting av skyldnerens åndsverk, oppfinnelser mm.».

Pensjon

Etter § 2-7 annet ledd b omfattes også «pensjon eller vartpenger som en arbeidsgiver betaler eller har sikret sine ansatte eller deres etterlatte ved eller uten fradrag i lønnen». Med «vartpenger» (ventepenger) menes godtgjørelse i ventetiden mellom to stillinger, eller mellom fratredelse og ordinær pensjon.

Etter bokstav c omfattes videre «annen pensjon, stønad, livrente eller føderåd». Skatteoppkreveren og skattekontoret kan imidlertid ikke få utleggstrekk i rettigheter som skyldneren har ervervet mot vederlag etter at fordringshaverens krav ble pådratt. De kan derimot ta utleggspant i selve rettigheten med hjemmel i dekningsloven § 2-2, jf. skattebetalingsloven § 14-3. Skatteoppkreveren og skattekontoret kan videre søke dekning i den løpende livrente i samsvar med dekningsloven §§ 2-7, 2-8 og 2-11, jf. forsikringsavtaleloven § 16-1 fjerde ledd. Frivillig kapitalforsikring faller utenfor dekningsloven § 2-7. Når det gjelder frivillig ulykkes- eller sykeforsikring, må dagpenger under slik forsikring anses å dekkes av bestemmelsen, se NOU 1983: 56 s. 135.

Underholdsbidrag

Etter bokstav d omfattes også «underholdsbidrag som skyldneren har krav på til seg selv». Det følger direkte av ordlyden at det ikke er adgang til å nedlegge trekk i underholdsbidrag til å dekke foreldres gjeld. Underholdsbidrag kan imidlertid tas med i beregningen av hva som trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand etter § 2-7 første ledd, se pkt. 14-4,5 flg. Det vises til Justisdepartementets lovavdeling sin uttalelse om utleggstrekk i barnebidrag datert 30. juni 1997 hvor dette fremkommer.

Trygdeytelser

Etter bokstav e omfattes videre «pensjon eller annen ytelse etter lovgivningen om offentlig trygd eller lignende». Under dette alternativet faller blant annet ytelser etter folketrygdloven, ytelser etter sosialtjenesteloven og ytelser etter kommunale forskrifter om pensjoner og stønader i tillegg til lovbestemte ytelser. Med «ytelse» menes både løpende ytelse og engangsytelse, jf. Ot.prp. nr. 27 (1974–1975) s. 23. Da utleggstrekk bare kan tas i den utstrekning inntektene overstiger det som med rimelighet trengs til

underhold, vil adgangen til utleggstrekk i denne typen inntekter i praksis være begrenset.

I kjennelse inntatt i Rt. 1951 s. 1203 kom Høyesteretts kjæremålsutvalg til at det ikke kunne foretas skattetrekk i barnetrygd fordi det ville ligge utenfor barnetrygdens formål dersom den ble benyttet til dekning av foreldrenes skattekrav. Senere lovendringer har ikke påvirket denne rettsstillingen, og det legges til grunn at det fortsatt ikke kan besluttes utleggstrekk i barnetrygd. Barnetrygd kan imidlertid tas med i beregningen av «det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand», jf. § 2-7 første ledd, se mer om dette i pkt. 14-4.5 flg. Det vises til Justisdepartementets lovavdeling sin uttalelse av 17. september 2001 om utleggstrekk i barnetrygd og kontantstøtte. Det som er sagt om barnetrygd må gjelde tilsvarende for stønad til barnetilsyn etter folketrygdloven § 15-11.

Selv om formålet med kontantstøtten også er at den skal komme barna til gode, er ikke dette tilstrekkelig til å tolke dekningsloven § 2-7 innskrenkende og avskjære muligheten for utleggstrekk. Det må altså være adgang til å nedlegge utleggstrekk i kontantstøtte innenfor rammen av «det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og hans husstand», jf. dekningsloven § 2-7 første ledd. Det vises i denne forbindelse til ovennevnte uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling av 17. september 2001.

Etter bokstav f omfattes «erstatning eller oppreisning for skade på legeme eller helse eller for tap av forsørger». Utenfor bestemmelsen faller erstatningskrav for ærekrenkelse eller krenkelse av privatlivets fred. I slike typer erstatningskrav er det således utleggspant som er aktuelt, jf. Rt. 1981 s. 909 og Rt. 1990 s. 747. Bestemmelsen omfatter både krav mot skadevolderen og forsikringsselskap eller andre som er ansvarlige, jf. NOU 1972: 20 s. 441 og Rt. 1990 s. 369.

Til slutt omfattes etter henholdsvis bokstav g og h «midler innsamlet offentlig til skyldneren» og «æresgaver som består i penger».

Barnetrygd m.v.

Kontantstøtte

Erstatning

14-4.4.2 § 14-4 annet ledd bokstav b – Godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet

Ifølge § 14-4 annet ledd bokstav b kan utleggstrekk nedlegges i «godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet». Bestemmelsen er en videreføring av tidligere forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 om påleggstrekk (påleggstrekkforskriften) § 3 nr. 2 og § 5 nr. 2.

Dette kan f.eks. være aktuelt for drosjesjåfører, artister og forfattere. Godtgjørelsen som disse mottar fra henholdsvis drosjesentralen, plateselskapet og forlaget, vil typisk bestå av én del som er vederlag for selve arbeidet, og én del som er vederlag for bruk av driftsmidler som drosjen, musikkinstrumentene og pc-en.

Etter dekningsloven § 2-7 annet ledd bokstav a vil ordinær namsmann være henvist til den delen av vederlaget som etter en nærmere beregning utgjør lønsdelen. Den resterende delen må ordinær namsmann eventuelt ta utleggspant i. Skatteoppkreverne og skattekontorene slipper å foreta en slik beregning, da de etter bokstav b skjematisk kan trekke inntil 20 prosent av bruttotytelsen. Bestemmelsen innebærer derfor en vesentlig forenkling for disse. Skatteoppkreverne og skattekontorene kan velge mellom å trekke inntil 20 prosent av bruttovederlaget etter bokstav b, eller beregne lønsdelen av godtgjørelsen og så ta utleggstrekk i denne etter bokstav a. Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-4-3 tredje ledd siste setning at utleggstrekk i disse tilfellene skal foretas i «bruttogodtgjørelsen uten fradrag av noen art». Dette innebærer at det ikke skal gjøres fradrag for f.eks. merverdiavgift eller andre utgifter. Se også Borgarting lagmannsretts kjennelse

20 %-regelen

av 16. oktober 2007 (LB-2007-133 475). Lagmannsretten sa seg her enig med tingretten i at § 9 nr. 1 siste punktum i dagjeldende forskrift medførte at det i beregningsgrunnlaget ikke skulle gjøres fradrag for merverdiavgift og andre utgifter.

Skyldneren kan samtykke i en høyere trekkprosent enn 20 prosent, jf. annet punktum.

Krav om innslag av lønn

Bestemmelsen i annet ledd bokstav b kommer bare til anvendelse når godtgjørelsen etter sin art typisk inneholder en lønnsdel. Inneholder godtgjørelsen ingen lønnsdel kan det ikke tas utleggstrekk. For eksempel vil et oppgjør for fiske og fangst fra fiskesalgslaget til hovedsmannen eller andre oppgjør som utelukkende dekker materialer ikke inneholde noen lønnsdel, og kan således ikke være gjenstand for utleggstrekk. I slike tilfeller kan det derimot tas utleggspant i hele godtgjørelsen etter § 14-3.

Livsoppholdsbegrensningen

I tredje punktum er det tatt inn en bestemmelse om at den såkalte livsoppholdsbegrensningen i dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende for trekk etter § 14-4 annet ledd bokstav b. Dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum beskytter etter ordlyden kun skyldnerens krav på lønn og lignende ytelser. Begrensningen ville således ikke fått anvendelse på trekk etter § 14-4 annet ledd bokstav b, uten at dette var bestemt uttrykkelig. En nærmere beskrivelse av den såkalte livsoppholdsbegrensningen følger nedenfor i pkt. 14-4.5.1.

14-4.5 Beregning av utleggstrekkets størrelse

Bestemmelser om beregning av utleggstrekkets størrelse er gitt i dekningsloven § 2-7, jf. skattebetalingsloven § 14-4 og skattebetalingsforskriften § 14-4-3. I følge forskriften skal blant annet utleggstrekk gjennomføres ved siden av mulig forskuddstrekk og trekket skal fastsettes på grunnlag av skyldnerens samlede inntekt i det tidsrom trekket regnes å ville pågå. Det kan videre tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har og inntekt som oppbæres av hjemmeværende barn som lignes under ett med skyldneren. Det følger videre av dekningsloven § 2-7 første ledd første punktum at utleggstrekk kun skal nedlegges «i den utstrekning lønnen overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand».

Tidligere gjaldt det også prosentvise begrensninger for trekk i forhold til trekkgrunnlaget. Tidligere forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 (påleggstrekkforskriften) § 5 nr. 1 bestemte blant annet at nedlagt påleggstrekk sammen med forskuddstrekk normalt ikke skulle overstige 60 prosent av brutto ytelse. Denne bestemmelsen er ikke videreført, verken i ny skattebetalingslov eller tilhørende forskrift. Dette begrunnes med at det skal gjelde mest mulig like regler for utleggstrekk nedlagt etter skattebetalingsloven og trekk nedlagt av den ordinære namsmannen. Vurderingstema er nå dermed kun om lønnen overstiger det som «med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand», jf. dekningsloven § 2-7.

14-4.5.1 Livsoppholdsbegrensningen

Et vilkår for å kunne nedlegge utleggstrekk er at skyldnerens bruttolønn og/eller inntekter som er likestilt med lønn «overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand», jf. dekningsloven § 2-7. Dette fulgte tidligere også av forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 (påleggstrekkforskriften) § 4 nr. 2. Bestemmelsen er ikke videreført i forskriften til ny skattebetalingslov, da den samme begrensningen følger av dekningsloven § 2-7. Det er skyldnerens samlede økonomiske stilling som må vurderes. For å klargjøre hvor stor del av inntekten som

trengs til et rimelig livsopphold, må den totale økonomiske situasjonen for skyldnerens husstand gjennomgås.

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

Kapitalinntekt

14-4.5.2 Beregning av skyldnerens økonomi – Utgiftssiden

Skyldneren kan kreve å få beholde midler til underhold for seg selv og sin husstand. Med skyldnerens «husstand» menes hans faktiske husstand. Skyldneren kan derfor kreve å få beholde midler til underhold av husstandsmedlemmer som faktisk forsørges, selv om vedkommende ikke har rettslig plikt til å forsørge disse. Begrepet «husstand» omfatter således både ektefelle og samboer. Det må være en forutsetning at disse husstandsmedlemmene først utnytter egen inntekt. Foruten skyldnerens faktiske husstand omfatter uttrykket «husstand» også borteboende barn som skyldneren har forsørgelsesplikt for, jf. Rt. 1991 s. 811.

Utgiftssiden Skyldnerens husstand

Ved vurderingen av skyldnerens utgifter tas normalt ikke hensyn til nedbetaling av gjeld som ikke er knyttet til rimelige boutgifter, jf. dekningsloven § 2-7 fjerde ledd, jf. § 2-8 og Rt. 1988 s. 1031. Hva som er rimelige boutgifter vil variere mye etter hvor stor husstanden er og hvor i landet og distriktet vedkommende er bosatt. Om frivillig avdragsbetaling på lånegjeld skal få betydning for utleggstrekket, vil måtte bero på en konkret vurdering. Dersom lånekreditor har tvangsgrunnlag for sitt krav, og tvangsinnfordring vil frata skyldneren eiendeler som må anses nødvendige for hans og hans husstands underhold, vil han normalt måtte kunne kreve at gjeldsnedbetalingen tas hensyn til, jf. Rt. 1996 s. 303. Utgifter til telefon, aviser og tidsskrifter hensyntas bare dersom de er nødvendige for å beholde en inntekt. Det samme gjelder for bilforsikring og bilutgifter. Utgifter til personforsikring og innboforsikring faller utenfor. Dersom barnehageutgifter er en forutsetning for inntektsgivende arbeid, kan denne utgiften avsettes.

Nedbetaling av gjeld

I husstander med to (eller flere) inntekter, det vil si hvor både skyldneren og dennes ektefelle eller samboer (og eventuelt andre husstandsmedlemmer) har inntekt, vil dette virke inn på den økonomiske beregningen. Inntekt fra personer i skyldnerens husstand vil redusere utgiftssiden, idet deler av husstanden da helt eller delvis selv sørger for eget underhold. Det antas at man her kan operere med en forholdsmessighetsvurdering basert på hvor stor inntekt den ene parten har i forhold til den andre, og dele utgiftene etter dette forholdet dersom ikke konkrete omstendigheter i saken tilsier noe annet.

Flere inntekter

De ovennevnte synspunktene har også støtte i rettspraksis. I Rt. 1991 s. 1392 konstaterer retten at det er husstandens samlede utgifter som er avgjørende, eller nærmere bestemt «den sum som totalt vil medgå til nød-

vendige utgifter til livsopphold», og som skal sammenlignes med summen av deres inntekter. I Rt. 1993 s. 1316 uttaler retten at innkreving skal skje etter reglene i dekningsloven § 2-7 og at uttrykket «husstand» i nevnte bestemmelse også omfatter samboer.

I en kjennelse fra Gulating lagmannsrett, RG 1999 s. 1851, uttaler retten seg om betydningen av en ektefelles eller samboers inntekt i denne utgiftsberegningen. Fra dommen siteres at samboerens «økonomiske situasjon vil ha relevans for vurderingen av hvor mye skyldneren kan kreve å avsette til boutgifter, livsopphold m.v.» Videre tar lagmannsretten utgangspunkt i «at samboeren bidrar med halvparten av det som trengs bl.a. til husleie, strøm og andre fellesutgifter i hjemmet».

14-4.5.3 Beregning av skyldnerens økonomi – Inntektssiden

Ektefelles inntekt

Her er spørsmålet hvordan man skal beregne skyldnerens inntekt, og hvorvidt og hvordan en ektefelles inntekt skal ha betydning i denne sammenhengen. Spørsmålet får særlig stor betydning i tilfeller hvor skyldneren har lav inntekt, mens den andre parten har høy inntekt. At man skal ta hensyn til den andre partens inntekt når det gjelder beregning av utgiftssiden og hva skyldneren kan kreve avsatt, er ikke avgjørende for hvordan inntektssiden skal beregnes.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-4-3 annet ledd annet punktum at det ved fastsettelse av skyldnerens samlede inntekt kan «tas hensyn til inntekt som hans ektefelle har og inntekt som oppbæres av hjemneværende barn som lignes under ett med skyldneren». Dette er en videreføring av den nå opphevede forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 (påleggstrekkforskriften) § 4 nr. 1.

Rettspraksis går også langt i retning av å medta en ektefelles inntekt i beregningsgrunnlaget på inntektssiden når man skal se om det foreligger rom for trekk. I Rt. 1991 s. 1392 uttales det at det er naturlig å vurdere familiens tre personer samlet «slik at summen av deres inntekter blir å sammenligne med den sum som totalt vil medgå til nødvendige utgifter til livsopphold».

Samboerpar

De beste grunner taler for at en i høy grad likestiller ektefeller og samboerpar når det gjelder beregningen av inntektssiden i skyldnerens økonomi. Dette skaper for det første likhet med den økonomiske beregningen på utgiftssiden hvor reglene er de samme for ektefeller og samboerpar. For det andre er det i dag en tendens i lovverket generelt, at samboere skal likestilles med ektefeller, jf. NOU 1999: 25 Samboerne og samfunnet, se særlig s. 156 flg. Se også Barne- og Familiedepartementets St.meld. nr. 29 (2002–2003) Om familien – forpliktende samliv og foreldreskap, den såkalte familiemeldingen.

Samboere behandles i dag på samme måte som ektefeller på en rekke områder i lovverket. Det stilles imidlertid ulike krav for hvem som skal anses som samboerpar avhengig av hvilke rettigheter og/eller plikter det er snakk om. Lovverket kan likevel gi en viss veiledning når det skal avgjøres om samboerpar skal likestilles med ektefeller i forbindelse med beregning av skyldnerens økonomi for å fastslå trekkgrunnlaget ved utleggstrekk, se blant annet tvangsfullbyrdsloven § 7-13 tredje ledd, folketrygdloven § 1-5 tredje ledd, arveavgiftsloven § 47A og gjeldsordningsloven § 4-3. I vurderingen kan det tas hensyn til blant annet samboerforholdets stabilitet og varighet. En rettesnor er om samboerskapet har vart i over to år. Det er også av betydning om samboerparet har felles barn.

14-4.5.4 Livsoppholdsbegrensingen – Den konkrete vurderingen

Hvor mye skyldneren har rett til å beholde til livsopphold, vil i utgangspunktet bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Skattekontoret og skatteoppkreveren kan likevel bruke standardsatser for utgifter til livsopphold hvor han ikke har faktiske opplysninger om skyldnerens utgifter. Inntektsopplysninger og opplysninger om skyldnerens forsørgelsesansvar må alltid innhentes.

Barne- og familiedepartementet har fastsatt livsoppholdssatser som skal gjelde for fastsetting av bidrag. Disse satsene er fortsatt mer rommelige enn de kommunale satsene for sosialhjelp. Siden sosialhjelpssatsene er ment å være støtte til underhold i en kortere periode, er disse satt relativt lavt. Satsene for fastsetting av bidrag er derimot noe høyere fordi skyldneren bare skal ha denne livsoppholdssatsen å leve av over en periode på flere år, noe som ofte også vil være tilfellet ved utleggstrekk. Satsene for fastsetting av bidrag er lavere enn satsene for livsopphold under gjeldsordning som er fastsatt av Barne- og likestillingsdepartementet. Disse satsene fastsettes med tanke på at en gjeldsordning som hovedregel varer i fem år. Debitor vil derfor ha behov for mer midler til livsopphold enn det som normalt vil være nødvendig for en kortere periode.

På bakgrunn av ovennevnte anbefaler Skattedirektoratet at standardsatsene for fastsetting av bidrag som utgangspunkt legges til grunn som veiledende ved vurderingen av hvor stort utleggstrekk som skal nedlegges.

Høyesteretts kjæremålsutvalg har i kjennelse inntatt i Rt. 2001 s. 963 uttalt seg vedrørende skattebetalingsloven av 1952 § 33, jf. bestemmelsene om begrensning av utleggstrekk i dekningsloven § 2-7 og den gamle påleggstrekkforskriften § 4. Høyesterett uttaler blant annet at både lov og forskrifter angir at det skal foretas et skjønn ut fra forholdene i den enkelte saken. For å oppnå ønskelig forutberegnelighet og likebehandling kan en imidlertid som minstestandard bruke de offentlige satsene for sosialhjelp, som også åpner for å ta hensyn til de stedlige leveomkostningene, jf. også Rt. 1993 s. 1069.

Høyesteretts kjennelse inntatt i Rt. 2001 s. 963 får ikke noen betydning for de henstillingene Skattedirektoratet har gitt vedrørende avsetninger til livsopphold. Det anbefales fortsatt at det foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, og at livsoppholdssatsene for fastsetting av bidrag som utgangspunkt legges til grunn som veiledende. Dette innebærer en fordel for skyldneren i forhold til å f.eks. bruke satsene for sosialhjelp, særlig ved utleggstrekk av lengre varighet.

Når det gjelder avsetning til livsopphold for barn, anbefaler direktoratet fortsatt at Barne- og likestillingsdepartementets standardsatser til bruk under gjeldsordning benyttes. Et viktig hensyn når det gjelder avsetning til livsopphold for barn er at barna ikke skal bli skadelidende for foreldrenes betalingsvansker. De skal gis muligheter til å delta på normale skole- og fritidsaktiviteter. Hvor mye som skal avsettes til barn blir da nødvendigvis avhengig av blant annet barnets alder og aktivitetsnivå.

Både livsoppholdssatsene ved fastsetting av bidrag og satsene for livsopphold under gjeldsordning reguleres årlig, normalt pr. 1. juli. Gjeldende satser for livsopphold ved fastsetting av bidrag fremgår av vedlegg til forskrift 15. januar 2003 nr. 123 om fastsetjing og endring av fostringstilskot. Satser for livsopphold under gjeldsordning er inntatt i rundskriv Q 08 fra Barne- og likestillingsdepartementet. Det presiseres at normen for tilstrekkelig midler til livsopphold er underlagt skjønn og at konkrete omstendigheter kan tilsi andre avsetninger i enkelte tilfeller. Satsene er således ment å være veiledende.

**Standardsatser
for livsopphold**

**Livsopphold
for barn**

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

	Skyldneren og hans husstands brutto inntekt, inkludert barnetrygd, kontantstøtte med videre
–	Forskuddstrekk
=	<u>Husstandens netto inntekt</u>
–	«Tilstrekkelig til livsopphold» og rimelige boligutgifter
–	<u>Eventuelle bedre prioriterte trekk</u>
=	<u><u>Overskytende inntekt, som er tilgjengelig for trekk</u></u>

14-5 § 14-5. Gjennomføring av utleggstrekk

(1) Utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og skattekontorene gjelder også for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. § 5-10 annet ledd gjelder tilsvarende for utleggstrekk.

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekskonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapittel 5. Beløpene skal betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket.

(3) Det beløpet som er trukket går ikke inn i arbeidsgivers konkursbo, og er heller ikke gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av utleggstrekk etter denne paragrafen.

14-5.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.4 og kap. 27 s. 192 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.4
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-5-1 til 14-5-10 og § 5-10-20.

14-5.2 Generelt om gjennomføring av utleggstrekk

Hovedregelen om gjennomføring av utleggstrekk er gitt i skattebetalingsloven § 14-5. Bestemmelsen er i hovedsak en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 2 til 5. Nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-1 flg. Disse bestemmelsene er i høy grad en videreføring av den nå opphevede forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 (påleggstrekkforskriften) § 6 flg. Tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-21 til 7-24 kommer også til anvendelse, jf. § 14-2. Skattebetalingsloven kap. 14 med tilhørende forskrifter inneholder også enkelte regler som er spesielle for skatte- og avgiftskrav.

14-5.3 § 14-5 første ledd første punktum – Dagpenger og sykelønn

Skattebetalingsloven § 14-5 første ledd første punktum medfører at et pålegg om trekk også gjelder overfor det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4 og sykepenger etter folketrygdloven kap. 8. Dette innebærer at et løpende utleggstrekk kan fortsette uten unødig avbrudd når lønnsytelser mv. erstattes med trygdeytelser som nevnt. Utleggstrekket vil da fortsette på grunnlag av opplysninger fra den som i utgangspunktet var arbeidsgiver.

I andre tilfeller er skattekontoret eller skatteoppkreveren henvist til å overføre utleggstrekket til den nye arbeidsgiveren etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–23 annet ledd, og trekket overføres dermed ikke automatisk, se nærmere nedenfor under pkt. 14-5.8.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 2 annet punktum.

14-5.4 § 14-5 første ledd annet punktum – Arbeidstaker krever selv inn lønnen

Ifølge første ledd annet punktum gjelder § 5-10 annet ledd tilsvarende for utleggstrekk. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 4 og medfører at en arbeidstaker som selv krever inn sin godtgjørelse, plikter å innbetale trekket til arbeidsgiveren. En tilsvarende bestemmelse er gitt i § 14-4 annet ledd bokstav a annet punktum.

14-5.5 § 14-5 annet ledd – Innrapportering og betaling til skatteoppkrever

Ifølge annet ledd første punktum skal utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren settes på skattetrekkskontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette. Bestemmelsen gjelder kun for skatteoppkreverne og er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 3 annet punktum. Etter annet punktum skal det trukne beløpet betales til den skatteoppkreveren som har nedlagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune, noe som kan være tilfellet der skyldneren har flyttet. Sammen med oppgjør av trekkbeløpet, jf. skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd, skal arbeidsgiver sende oppgave på fastsatt blankett (oppgjørliste for utleggstrekk), jf. forskriften § 14-5-3. Arbeidsgiver som av bokføringstekniske grunner ikke kan benytte blanketten, kan gi oppgave på annen måte, med de samme opplysningene.

Ordningen med avsetning av trekkbeløpet på skattetrekkskonto er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk og som er pliktige til å ha en skattetrekkskonto. Dersom skatteoppkreveren beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, jf. § 14-4 annet ledd bokstav b, kan det være tilfeller der den trekkpliktige ikke har plikt til å ha skattetrekkskonto. I disse tilfellene er bestemmelsen i § 14-5 annet ledd første punktum ikke aktuell, og oppgjør skal skje etter skattebetalingsloven § 10-50, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22, se pkt. 10-50.3.

Utleggstrekk nedlagt av skattekontorene skal følge regelen i § 10-50 om forfall for utleggstrekk, som igjen henviser til tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 første ledd. Det følger av sistnevnte bestemmelse at trukket beløp skal utbetales til «saksøkeren» når ikke annet er fastsatt. Skattekontoret som har nedlagt trekket vil være «saksøker» i denne sammenheng. Forfaller ytelsene oftere enn en gang i måneden, kan trekk utbetales månedsvis dersom det ikke er bestemt at de skal utbetales straks. Det vanlige er at utbetalingen skjer en gang hver måned.

Skattebetalingsloven av 1952 § 33 nr. 2 første punktum (og påleggstrekkforskriften § 6 nr. 3) om at påleggstrekk skal sendes til arbeidsgiveren i «rekommandert brev eller på annen påviselig måte» er ikke videreført, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 127. Reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-21 annet ledd første punktum om underretning til arbeidsgiver skal i stedet anvendes.

Arbeidsgiveren skal foreta trekk i samsvar med det mottatte pålegg når

han utbetaler eller på annen måte gir oppgjør for lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse, jf. forskriften § 14-5-2 første ledd. Dette er en videreføring av den gamle påleggstrekkforskriften § 8.

Det følger av forskriften § 14-5-2 at § 5-10-10 om forskuddstrekk gjelder tilsvarende for utleggstrekk. Dette innebærer at arbeidsgiveren kan la være å gjennomføre utleggstrekk i forskudd på lønn, dersom lønnen regelmessig blir avregnet for like lange tidsrom på høyst en måned. Bestemmelsen kommer altså ikke til anvendelse dersom lønn m.v. utbetales uregelmessig. Dette er f.eks. vanlig i fiske- og fangstnæringen, der lott eller part i oppgjøret ofte utdeles etter endt fiske eller fangst. Bestemmelsen kommer heller ikke til anvendelse dersom lønn utbetales med lengre intervaller enn en måned. Det forutsettes at lønnsoppgjør skal foretas i samme år og at forskuddet ikke er større enn at skattyteren etter et forsvarlig skjønn må ventes å ville ha nok til gode ved lønnsoppgjøret til dekning av forskuddstrekk og utleggstrekk i den samlede lønn mv. for tidsrommet. I disse tilfellene skal forskuddet tas med i beregningsgrunnlaget for utleggstrekk ved første lønnsoppgjør.

14-5.6 Trekkpåleggets innhold

I skattebetalingsforskriften § 14-5-1 første ledd bestemmes trekkpåleggets innhold. Dette er en videreføring av den gamle påleggstrekkforskriften § 6. For det første skal trekkpålegget inneholde opplysninger om den som har pålagt trekket, arbeidsgiveren og skyldneren. Trekkpålegget skal videre inneholde hjemmel for trekket, samt angi hvilke krav inkludert renter og omkostninger som danner grunnlag for trekket. Det skal også oppgis hvilken prosentsats eller hvilket beløp det skal trekkes med, og i hvilken periode trekket skal gjennomføres.

14-5.7 Trekkprioriteten

Bestemmelser om prioritet for utleggstrekk er gitt i forskriften § 14-5-4. Dette er en videreføring av den gamle påleggstrekkforskriften § 10. Bestemmelsen må sammenholdes med hovedregelen om prioriteten for utleggstrekk i dekningsloven § 2-8. Prioriteten for utleggstrekk følger i utgangspunktet av kravets karakter. Regelen om at det trekket som er nedlagt først går foran, gjelder bare for krav som hører til samme prioritetskategori.

Trekkprioriteten mellom de ulike kravkategoriene følger av dekningsloven § 2-8 første ledd bokstavene a til e. Prioritetsregelen fungerer slik at et krav etter en bedre prioritert kategori alltid får dekning før et krav etter en lavere prioritert kategori. Nedlegges det f.eks. pålegg om trekk for bøter (bokstav c), mens det løper et tidligere nedlagt trekk for skattekrav (bokstav d), må det løpende trekket for skattekravet vike inntil bøtene er dekket inn. Dette følger av dekningsloven § 2-8. Hvis det i trekkperioden nedlegges trekk for krav av bedre prioritet, plikter skattekontoret eller skatteoppkreveren å kalle tilbake eller sette ned sitt trekk. Senere nedleggelse av trekk med samme eller lavere artsbestemt prioritet får ikke innvirkning på det løpende trekket

Dekningsloven § 2-8 tredje ledd bestemmer at når ulike krav, som etter sin art har samme prioritet, søkes innfordret ved utleggstrekk i de samme ytelsene, går det krav foran som det først er nedlagt pålegg om trekk for. Dette kravet er da berettiget til full dekning før det blir aktuelt med noen dekning for kravet det sist er nedlagt trekk for. Dersom arbeidsgiveren mottar flere trekk for krav etter dekningsloven § 2-8 første ledd bokstav d, må altså det trekket som mottas sist vike først.

**Artsbestemt
prioritet**

**Tidsbestemt
prioritet**

Det kan pålegges trekk i skyldners lønnskrav mv. som skal løpe parallelt med allerede pålagte trekk med bedre prioritet. Det forutsettes at ytelsen, etter fradrag av forskuddstrekk og løpende trekk med bedre prioritet, overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og hans husstand, jf. dekningsloven § 2-7. Parallele trekk innebærer en større risiko enn ellers for at det samlede trekket blir for høyt i forhold til dekningslovens grenser. Det forutsettes at den siste kreditoren aktivt undersøker om skyldneren fra før av har et løpende trekk, samt danner seg et helhetlig bilde av skyldnerens økonomi før et eventuelt trekk vurderes iverksatt. Ansvar for ivaretagelsen av det rettssikkerhetshensynet dekningsloven § 2-7 representerer, skal ikke overlates til arbeidsgiveren.

Forsinkelsesrenter påløpt i trekkperioden beholder hovedstolens tidsprioritet under forutsetning av at renteoppgave etter § 14-5-1 bokstav f, sendes arbeidsgiver senest en måned etter at øvrige restanser er ferdig innbetalt, jf. forskriften § 14-5-4 annet ledd.

Det følger av forskriften § 14-5-4 tredje ledd at løpende trekk beholder opprinnelig tidsprioritet ved forlengelse av trekkperioden, se nærmere om dette i pkt. 14-5.10.

Skattekontoret og skatteoppkreveren må undersøke om andre kreditorer har nedlagt trekk i skyldnerens lønn. Dersom trekket har bedre prioritet enn andre allerede nedlagte trekk, slik at disse må vike, skal skattekontoret eller skatteoppkreveren sende underretning om sitt trekk til den namsmyndigheten som har nedlagt dette trekket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-21 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 14-5-1 annet ledd annet punktum. Namsmyndigheten må da tilbakekalle sitt trekk.

Underretning til andre kreditorer

14-5.8 Overføring av utleggstrekk til en ny arbeidsgiver

Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 annet ledd bestemmer at namsmannen, dersom skyldneren skifter arbeidsgiver mens trekket pågår, etter begjæring fra saksøkeren skal kunne nedlegge trekk hos den nye arbeidsgiveren for den resterende delen av trekkperioden. Denne overføringen av trekket er gitt tilsvarende anvendelse for andre ytelser som er gjenstand for trekk etter dekningsloven § 2-7. At trekket overføres på denne måten har til hensikt å spare saksøkeren for å begjære nytt trekk, samt å spare skyldneren for ytterligere kostnader. Arbeidsgiver er etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 bl.a. pålagt å underrette namsmannen og den som det trukkede beløp skal utbetales til, dersom saksøkerens krav mot den trekkpliktige faller bort i trekkperioden. Skyldes bortfallet at skyldneren har skiftet arbeidsgiver, skal underretningen så vidt mulig inneholde opplysning om nytt arbeidssted.

Det kan reises spørsmål om fra hvilket tidspunkt det overførte trekket skal ha prioritet i forhold til andre trekkpålegg. En kan tenke seg at skattekontoret nedlegger trekk i lønn hos ny arbeidsgiver før skatteoppkreveren overfører sitt trekk. Her dreier det seg om trekk som etter sin art har samme prioritet, slik at trekktidspunktet vil avgjøre prioriteten. Spørsmålet må avgjøres på grunnlag av en tolkning av dekningsloven § 2-8 tredje ledd. Det antas at man ved trekk i én ytelse bare oppnår prioritet i denne ytelsen, og at dekningsrett i andre ytelser til erstatning for denne beror på et nytt trekkpålegg i forhold til regelen om prioritet i dekningsloven § 2-8 tredje ledd. At det siste trekkpålegget kan nedlegges uten formell begjæring og uten at det påløper nye rettsgebyr, får altså ingen innvirkning på spørsmålet om prioritet. Dette betyr at en ved overføring av utleggstrekk etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23, ikke automatisk viderefører prioriteten til det første trekket.

Som nevnt i pkt. 14-5.3 medfører skattebetalingsloven § 14-5 første ledd første punktum at utleggstrekk skal overføres automatisk til det organet

som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4 og sykepenger etter folketrygdloven kap. 8. I disse tilfellene antas det at utleggstrekkets prioritet videreføres.

14-5.9 Arbeidsgivers ansvar

Dersom arbeidsgiveren ikke gjennomfører trekk i henhold til pålegget, kan ansvaret for unnlatt trekk rettes direkte mot arbeidsgiveren, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Det kreves at unnlattelsen skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet hos arbeidsgiver eller noen som er tilsatt i hans tjeneste. For øvrig vises det til det som er skrevet om arbeidsgivers trekkansvar i pkt. 16-20.

14-5.10 Trekkperioden

Det følger av tvangsfullbyrdsloven § 7-21 første ledd annet punktum at trekkperioden ikke kan overstige to år regnet fra dagen for beslutningen om utleggstrekk, dersom ikke annet følger av dekningsloven § 2-7 tredje ledd. Dekningsloven § 2-7 tredje ledd første punktum bestemmer at utlegg i lønnskrav bare kan tas i krav som har forfalt eller forfaller innen to år. § 2-7 tredje ledd tredje punktum bestemmer at utlegg likevel kan tas i skattekrav som forfaller inntil fem år etter utgangen av det inntektsåret skatten gjelder, eller i tilfelle endring av ligningen fem år etter utgangen av det kalenderår da endringsvedtak ble truffet. Begrepet «skattekrav» i denne sammenheng antas, foruten kravene som er nevnt i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a til c, også å omfatte skattetrekkansvar etter § 16-20 og ansvar for andres skatt etter reglene i skattebetalingsloven §§ 16-10 til 16-14. Det forhold at arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter nå er omfattet av virkeområdet for den nye skattebetalingsloven kan imidlertid ikke medføre at begrepet «skattekrav» brukt i dekningsloven kan utvides til også å omfattes disse.

Om et krav som innfordres ved utleggstrekk ikke blir dekket innen utløpet av trekkperioden for det opprinnelige pålegget om trekk, skal nytt pålegg om trekk for kravet ikke gis før mot slutten av perioden. Trekkperioden vil da være to år fra utløpet av opprinnelig trekkperiode. Dette utleggstrekket vil ha prioritet fra det opprinnelige trekkpålegget. Det vil si at det gis dekning foran krav av samme kravskategori (dekningsloven § 2-8 bokstav d) som er nedlagt mellomtiden. Dette følger av skattebetalingsforskriften § 14-5-4 tredje ledd.

Når det nedlegges pålegg om trekk for et krav, skal perioden for trekket angis, jf. tvangsfullbyrdsloven § 7-21 første ledd første punktum og skattebetalingsforskriften § 14-5-1 første ledd bokstav h. Poenget med regelen er at den gir et grunnlag for vurderingen av utleggstrekk for andre krav. Har slike andre krav dårligere trekkprioritet enn det først etablerte trekket, bør det vurderes å foreta andre innfordringsskritt. Perioden bør i prinsippet angis så nøyaktig som mulig. Det må tas hensyn til renter og omkostninger som skal dekkes. Dersom utleggstrekkets størrelse angis som prosentandel av ytelsene, kan det være vanskelig å fastsette perioden helt nøyaktig. Perioden bør derfor i disse tilfellene fastsettes med en viss margin.

**Angivelse av
perioden**

14-5.11 Endring av utleggstrekk

Regler om endringer i utleggstrekk er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-6. Endring kan gjøres av skatteoppkrever eller skattekontoret av eget tiltak, eller etter begjæring fra skyldner eller arbeidsgiver.

Eget tiltak

Skatteoppkreveren og skattekontoret plikter i enkelte tilfeller å endre trekket av eget tiltak uten at skyldneren eller arbeidsgiveren har krevd det. Dette vil være aktuelt når vedkommende blir gjort oppmerksom på at det er nedlagt et nytt trekk med bedre prioritet. Skatteoppkreveren eller skattekontoret må da selv vurdere hvorvidt trekket kan opprettholdes helt eller delvis, avhengig av om det er rom for begge trekkene. Plikten til å gjøre dette følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-24 og dekningsloven § 2-8 fjerde ledd.

Begjæring fra skyldner/arbeidsgiver

Det fremgår av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 første ledd at skyldneren (eller arbeidsgiveren på dennes vegne) kan begjære regulering av utleggstrekket dersom det har oppstått vesentlige endringer i skyldnerens økonomiske forhold etter at det løpende utleggstrekket ble besluttet. Slike endringer kan f.eks. være en reduksjon av ytelsen det trekkes i, eller en økning av debtors utgifter. Etter skattebetalingsforskriften § 14-5-6 annet ledd skal eventuell søknad om stansing, nedsetting eller annen endring av utleggstrekk sendes den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har gitt pålegget.

Saksgangen

Det er bare trekkets størrelse som kan endres etter skattebetalingsforskriften § 14-5-6. Ved omgjøring skal både skyldneren og arbeidsgiveren underrettes om resultatet, jf. § 14-5-6 annet ledd. Skal trekkperioden forlenges, må reglene for fornyelse følges.

Begjæringen om endring oversendes ikke til tingretten selv om den avslås. Begjæringen skal med andre ord bare behandles av den som har nedlagt trekket. Dette i motsetning til en klage som er rettet til tingretten. Ved tvil om en henvendelse er å anse som klage til tingretten, eller om det bare er snakk om en begjæring til skattekontoret eller skatteoppkreveren, må dette avklares med den som har fremsatt henvendelsen.

Krav om regulering som er begrunnet i at det opprinnelige vedtak om trekk var basert på feilaktig faktum, må fremsettes som en klage etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26, jf. § 5-16.

14-5.12 Klage over utleggstrekk

Skyldneren eller arbeidsgiveren kan klage til tingretten over pålagt trekk så lenge trekkperioden ikke er utløpt, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26. Klagen settes fram for den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har nedlagt trekket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16.

Klagen kan fremsettes skriftlig eller muntlig. Skriftlige klager skal være undertegnet av klageren, mens muntlige klager skal skrives ned av saksbehandleren som et eget dokument og underskrives av klageren, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 første ledd. Klagen fra skyldneren bør inneholde en dokumentert redegjørelse av den økonomiske situasjonen for skyldneren og hans husstand.

Enhver beslutning og avgjørelse som namsmyndigheten har tatt kan påklages. Det er ikke noe vilkår at namsmannen har gjort en feil. Dette innebærer at også nye forhold som kunne gitt grunnlag for begjæring om endring eller opphevelse etter tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7-23 eller 7-28 kan være grunnlag for klage.

Klagen skal være rettet til tingretten, men fremsettes for den skatteoppkreveren eller det skattekontoret som har besluttet trekket, og forberedes av denne for senere behandling i tingretten. Den namsmyndigheten som mottar klagen har adgang til å omgjøre sitt trekkpålegg. Det må derfor vurderes om klagen er berettiget eller ikke før den oversendes til tingretten.

Anses klagen berettiget, skal det påklagede trekkpålegget omgjøres dersom det er adgang til det, tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 annet ledd, jf. § 5-15. Skattekontoret og skatteoppkreveren kan omgjøre avgjørelsen der-

som tredjepersoners rett ikke er til hinder for omgjøringen, jf. forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 annet ledd (Ot.prp. nr. 65 (1990–1991) s. 135).

Dersom trekket ikke omgjøres av skattekontoret eller skatteoppkreveren, sendes klagen uten opphold til tingretten. Saken sendes tingretten i rettskretsen til vedkommende særnamsmann, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 2-8. For skatteoppkreveren vil dette være tingretten i den rettskrets hvor skatteoppkreveren har sitt kontor. Tilsvarende vil gjelde for skattekontorene, slik at en eventuell klage skal sendes til tingretten i den rettskrets hvor skattekontoret (innkrevingsavdelingen) har sitt kontor. Ved interkommunalt samarbeid om skatteinnkrevingen vil det være tingretten i den rettskrets hvor den skatteoppkrever som er tillagt innkrevingsoppgavene har sitt kontor.

Oversendelsen til tingretten vil medføre at klager blir belastet med et rettsgebyr, jf. rettsgebyrloven § 15. Sakens dokumenter oversendes i den utstrekningen det er nødvendig for at tingretten kan realitetsbehandle saken. Det bør også redegjøres for hendelsesforløpet samt opplyses om hvorfor det nedlagte trekket bør fastholdes.

En eventuell klage har ikke oppsettende virkning. Det vil si at utleggstrekket ikke stilles i bero ved klagebehandlingen, med mindre skattekontoret, skatteoppkreveren eller tingretten bestemmer det. For at saken skal stilles i bero kreves normalt at det kan være tvil om avgjørelsen som er truffet, og at det vil ha svært negative konsekvenser om trekket fortsetter å løpe uten å avvente utfallet av klagebehandlingen.

Dersom saken er komplisert eller det av andre grunner kan komme til å ta opp mot to uker før klagen vil bli behandlet, bør en uansett vurdere å stille trekket i bero. Trekket skal imidlertid ikke kalles tilbake, da det vil medføre at trekket eventuelt mister sin tidsbestemte prioritet.

Berostillelse av trekk

14-5.13 § 14-5 tredje ledd – Forholdet til arbeidsgiveres konkursbo

Det følger av tredje ledd at det beløpet som er trukket ikke går inn i arbeidsgiverens konkursbo, og heller ikke er gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side. Bestemmelsen gjelder både for utleggstrekk besluttet av skattekontorene og skatteoppkreverne, og det er i forarbeidene (Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 192) vist til at bestemmelsen er den samme som gjelder for utleggstrekk for bidragskrav, jf. bidragsinnkrevingsloven av 1955 § 8 annet ledd. I den nye bidragsinnkrevingsloven av 2005 er denne regelen videreført i § 18.

14-5.14 § 14-5 fjerde ledd – Forskriftshjemmel

I fjerde ledd er det gitt hjemmel for departementet til i forskrift å kunne gi nærmere regler om gjennomføringen av utleggstrekk. Slike regler er gitt i skattebetalingsforskriften § 14-5-1 til § 14-5-10 og i § 5-10-20. Sistnevnte bestemmelse regulerer arbeidsgivers plikt til å gi kvittering for foretatt utleggstrekk, herunder hva en slik kvittering skal inneholde av opplysninger.

14-5.15 Forholdet mellom utleggstrekk og foreldelse

Det følger av foreldelsesloven § 2 at den alminnelige foreldelsesfristen er tre år. Etter foreldelsesloven § 17 nr. 1 avbrytes foreldelse av et krav ved begjæring om tvangsfullbyrdelse. Når offentlig myndighet selv kan innfordre sine krav ved å holde utleggsforretning avbrytes foreldelse ved berømmelse av utleggsforretning eller pålegg om trekk jf. § 17 nr. 2. Slikt

pålegg må på bakgrunn av foreldelsesloven § 29 nr. 3 anses å være gitt i det utleggstrekket er kommet frem til den trekkpliktige eller når det er postlagt.

Det følger av foreldelsesloven § 21 nr. 1 at kravet ikke foreldes så lenge pålagt trekk hos den trekkpliktige opprettholdes. Videre følger det av foreldelsesloven § 21 nr. 3 at det løper en ny frist på ti år regnet fra «tvangsfullbyrdelsens slutning» dersom det er nedlagt utleggstrekk eller holdt forretning for utleggspant og skattekontoret eller skatteoppkreveren ikke har fått full dekning for sin fordring. Fristen antas å løpe fra det tidspunktet trekket opphørte.

14-6 § 14-6. Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift

(1) Skattyter som har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner, kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift etter hvert som den forfaller, til skatteoppkreveren for den kommunen han mener kravene skal utskrives i, jf. ligningsloven § 8-6. Er deler av kravet betalt, kommer det betalte beløpet til fradrag.

(2) Første ledd fritar ikke for plikten til å betale naturressurs-skatt som ikke er medregnet ved utligning av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at skattekontoret beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

(3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir lignet i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

(4) Har en av skatteoppkreverne satt i verk utleggstrekk etter § 14-4, kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt.

(5) Første til fjerde ledd gjelder også for den som er ansvarlig etter kapittel 16.

14-6.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.1 og kap. 27 s. 192 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.1.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2.2. (Tilpasninger pga. ROS.)

14-6.2 Generelt om § 14-6

Bestemmelsen regulerer de tilfellene der en skattepliktig har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner. Bestemmelsen er fullt ut en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 39, som sammen med § 40 var kjent som «deposisjonsreglene». Begrepet kommer av at innbetaling av den høyeste utskrevne skatten til en av kommunene fra den skattepliktige, blir ansett som deponert inntil spørsmålene om skatteplikt og tilordning av skatten er avgjort. Innbetalingen blir så omfordelt i etterkant når dobbeltbeskatningstvisten er løst. Bestemmelsens ordlyd ble oppdatert ved ny lov, men dette er ikke ment å innebære noen endring av rettsstilstanden.

Personlige og upersonlige skattytere som omfattes av bestemmelsen kan unngå tvangsinnfordring ved å innbetale den høyeste utskrevne skatt og trygdeavgift til skatteoppkreveren der skattyter selv mener skatten skal innbetales. Dette gjelder imidlertid ikke for naturressursskatt som ikke er medregnet ved utligningen. Har en skatteoppkrever satt i verk utleggstrekk etter § 14-4, kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnford-

Deposisjonsreglene

ring til dekning av skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt, se fjerde ledd.

Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt i dobbeltbeskatningstilfellene som er nevnt i første ledd, kreve at skatteberegningen skal foretas på nytt. Den nye beregningen skal foretas som om formue og inntekt bare blir lignet i én kommune, og formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

Første til fjerde ledd gjelder også for selskap eller andre som er ansvarlige for skatten etter ansvarsreglene i kap. 16.

14-6.3 § 14-6 første ledd – Begrensning i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift

Første ledd er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 39 første ledd og gjelder både når det foreligger en dobbeltligning som skyldes en bostedstvist og når det foreligger dobbeltbeskatning som følge av en fordelingsvist. Ved bostedstvist vil det være tvist mellom to eller flere kommuner om hvor skattyter anses bosatt i forhold til skattereglene. I bostedstvister vil det foreligge en total dobbeltbeskatning, mens det i fordelingsvister normalt bare er dobbeltbeskatning for enkelte formues- og inntektsposter. En fordelingsvist innebærer at det er tvist om i hvilken av to eller flere kommuner en innteks- eller formuespost helt eller delvis skal skattelegges. Utgangspunktet er at formue og inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet (kap. 3) skal ha skatten. Kommuner som er uenige om hvor skattyters inntekt og formue skal beskattes, kan i fellesskap kreve at Skattedirektoratet skal avgjøre tvisten med bindende virkning, jf. ligningsloven § 11-3.

Både personlige og upersonlige skattytere er omfattet av bestemmelsen. Det er imidlertid gjort unntak for fritaket til å bare betale den høyeste utskrevne skatt for naturressursskatt som ikke er medregnet ved utligningen av den skatt som blir betalt.

For å unngå tvangsinnfordring må skattyter innbetale den høyeste utskrevne skatt til den kommunen vedkommende mener seg skattepliktig til. Kravet til innbetaling medfører at det ikke er tilstrekkelig at skattyter stiller sikkerhet for kravet. For å unngå tvangsinnfordring er det tilstrekkelig at den høyeste skatt innbetales etter hvert som den forfaller.

Beløp som er innbetalt i henhold til § 14-6 første ledd skal anses som deponert inntil spørsmålet om skatteplikt er avgjort, jf. § 8-4 første ledd. Den skatteoppkreveren som mottar en slik innbetaling skal straks melde fra om dette til skatteoppkreverne for de berørte kommuner. For ytterligere kommentarer til skattebetalingsloven § 8-4 vises det til [pkt. 8-4](#).

Skattyter kan klage til Skattedirektoratet over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattelagt til flere kommuner i fylket, jf. ligningsloven § 9-2. Før omorganiseringen av skatteetaten var det lagt til grunn i ligningsloven at en skattyter hadde rett til å klage til fylkesskattenemnda over avgjørelser som medførte at samme inntekt eller formue ble skattelagt til flere kommuner, og til Riksskattenemnda dersom de berørte kommunene lå i forskjellige fylker. Etter omorganiseringen dekker et skattekontor flere fylker. Dermed antas det at dobbeltbeskatning innen samme region ordinært forhindres gjennom skattekontorets samordning. For øvrige tilfeller vil Skattedirektoratet være klageinstans dersom samme inntekt eller formue blir skattelagt til flere kommuner.

14-6.4 § 14-6 annet ledd – Naturressursskatt

Annet ledd, som er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 39 nr. 2, bestemmer atplikten til å betale naturressursskatt som ikke er medregnet ved utligning av den skatt som blir betalt, gjelder på tross av bestemmelsene i første ledd. For selskaper som eier kraftverk i andre kommuner enn kontorkommunen, blir naturressursskatt skrevet ut som en særskilt forhåndsskatt som skal betales til kommunen hvor kraftverket ligger. Etter § 14-6 annet ledd har denne andre skatteoppkreveren innkreivingsansvaret for den delen av naturressursskatten som skal betales til vedkommende kommune.

14-6.5 § 14-6 tredje ledd – Ny skatteberegning

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 39 nr. 3. Bestemmelsen gir personlige skattytere, i motsetning til upersonlige skattytere, jf. definisjonene § 4-1, en rett til å kreve at skatteberegningen foretas på nytt i de tilfeller som nevnt i første ledd. Bestemmelsen gir videre anvisninger for hvordan en slik ny beregning skal foretas, nemlig som om formue og inntekt bare blir lignet i en kommune. Videre skal formue og inntekt fastsettes til det høyeste beløp.

14-6.6 § 14-6 fjerde ledd – Iverksatt utleggstrekk etter § 14-4

Fjerde ledd, som er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 39 nr. 1 tredje punktum, fastslår at dersom en skatteoppkrever har satt i verk utleggstrekk etter reglene i § 14-4 kan en annen skatteoppkrever ikke iverksette tvangsinnfordring til dekning av skatt og trygdeavgift av den *samme* formuen og inntekten. Bestemmelsen tar med andre ord sikte på å hindre samtidig tvangsforfølgning fra flere kommuner for samme skattekrav. Den er derimot ikke til hinder for at det fremmes konkursbegjæring på grunnlag av et skattekrav selv om det er iverksatt utleggstrekk for det samme kravet, se Rt 1998 s. 906.

14-6.7 § 14-6 femte ledd – Ansvarlige etter lovens kap. 16

I femte ledd, som er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 39 nr. 4, fastslås det at de foregående leddene i bestemmelsen også gjelder for den som er ansvarlig for krav på skatt eller trygdeavgift etter reglene i kap. 16.

Annen tvangsfullbyrdelse

14-10 § 14-10. Tvangssalg av varer mv. etter tolloven

(1) Salg av varer mv. etter tolloven §§ 4-2, 4-31, 16-12 og 16-14 skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdsloven kapittel 8 så langt de passer.

(2) Tollregionen kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren. Ved salg etter tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14 skal tollskyldneren om mulig varsles. Har tollskyldneren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven §§ 4-2 og 16-12, eller når fristen tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene er utløpt.

(3) Tollregionen kan velge mellom å selge varene i fortollet eller ufortollet stand.

(4) Salget avsluttes ved at salgssummen utbetales til de berettigede. Kostnadene ved tvangssalget dekkes forlods av salgssummen. Deretter dekkes kravet på toll, særavgifter og merverdiavgift før omkostningene ved lagerholdet. Panthavere og andre innehavere av begrensede rettigheter skal deretter ha dekning etter prioritet. Ved salg etter tolloven § 16-12 skal inndragningsbeløpet eller boten dekkes før krav etter tredje og fjerde punktum. Rettigheter som er rettsgyldig sikret i varen, skal likevel dekkes før de beløp tilbakeholdelsen gjelder, hvis ikke rettighetshaveren forsto eller burde forstått at varen skulle brukes til en overtredelse som nevnt i tolloven kapittel 16.

(5) Etter at samtlige krav er dekket, skal tollskyldneren ha et eventuelt overskytende beløp dersom han melder seg innen tre måneder etter at salget fant sted. Etter utløpet av denne fristen tilfaller beløpet statskassen.

14-10.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 27 s. 192–193 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 67.
- Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) Om lov om toll og vareførsel (tolloven) s. 140. (Endringer som følge av ny tollov.)

14-10.2 Generelt om tollauksjon

Toll- og avgiftsetaten er på visse vilkår gitt adgang til å tvangsselge varer som er i toll- og avgiftsetatens varetekt. Etaten får hånd om varene som følge av beslag mv. med hjemmel i tolloven. Etaten vil ikke være eier av varene. Varene blir solgt via de ordinære namsmenn etter reglene i tvangsfullbyrdsloven kap. 8 så langt de passer. Slike salg omtales som tollauksjon. Begrepet tollauksjon er ikke brukt i skattebetalingsloven.

Toll- og avgiftsetaten selger også varer der eiendomsretten er gått over til staten som følge av avståelse mv. etter bestemmelsene i tolloven. Disse tilfellene omtales også som tollauksjoner, men er ikke tvangssalg. Salget går da heller ikke via de ordinære namsmenn, men følger «Normalinstruksen»

som har regler om salg av statens varer. (Fastsatt ved kgl.res. av 17. mars 1978).

At det skjer et tvangssalg kan skyldes mange ulike forhold. Felles ved alle tvangssalg er at toll- og avgiftsetaten har eller overtar den fysiske råderetten over varene og kan selge dem dersom visse vilkår er oppfylt.

Reglene om auksjonsprosessen ble overført fra tolloven av 1966 til skattebetalingsloven. Dette fordi tvangssalget helt eller delvis vil skje som et ledd i tvangsinnfordringen av toll- og avgiftsetatens krav. Den resterende del av dette regelverket ble liggende i tolloven og er videreført i ny tolllov av 2007.

14-10.3 § 14-10 første ledd – Tvangssalg skal skje gjennom namsmyndighetene

Etter første ledd skal salg av varer mv. etter tolloven §§ 4-2, 4-31, 16-12 og 16-14 skje gjennom namsmyndighetene etter reglene i tvangsfullbyrdsloven kap. 8 så langt de passer. Bestemmelsen er en videreføring av tolloven av 1966 § 30 annet ledd første punktum, § 47 annet ledd første punktum og tredje ledd første punktum, § 53 annet punktum, § 72 annet ledd annet punktum og § 74 annet ledd annet punktum.

Det følger av tolloven § 4-2 første ledd at toll- og avgiftsetaten har rett til å tilbakeholde eller hente inn varer «som ikke blir tollekspedert innen fastsatte frister». Et eventuelt salg skal skje etter reglene i skattebetalingsloven § 14-10. Lite holdbare varer eller varer som holder på å bli ødelagt og som er tilbakeholdt eller innhentet, kan også tas hånd om på annen måte, herunder tilintetgjøres, jf. tolloven § 4-2 tredje ledd.

Bestemmelsen i tolloven § 4-31 annet ledd gjelder varer som er lagret på privat tollager, og vil omfatte forskjellige lagringsformer. Slike varer kan selges etter reglene i skattebetalingsloven § 14-10 dersom de ikke er tatt ut fra lageret innen den frist toll- og avgiftsetaten har satt i det enkelte tilfellet.

Det følger av tolloven § 16-12 første ledd at transportmiddel og andre ting som har vært brukt ved overtredelse av tolloven kap. 16, kan tilbakeholdes etter denne bestemmelsen, for eventuelt å tjene til dekning for et inndragningsbeløp eller en bot som eieren eller noen «i tjeneste på transportmiddelet» kan tenkes å få. Slikt tilbakehold kan også gjøres gjeldende i forhold til korrekt fortollede varer. Videre følger det av tolloven § 16-12 annet ledd at tvangssalg av slike ting finner sted etter skattebetalingsloven § 14-10.

Der det foreligger skjellig grunn til mistanke om overtredelse etter tolloven kap. 16, kan toll- og avgiftsetaten i henhold til tolloven § 16-13 første ledd beslaglegge ting det senere kan bli tale om å inndra. Varer som er utsatt for hurtig bedervelse og levende dyr kan utleveres eieren dersom denne betaler toll og avgifter, samt deponerer et beløp eller stiller sikkerhet tilsvarende varens verdi. Der vedkommende selv ikke vil frigjøre varen på den forskrevne måte, eventuelt er ukjent, er toll- og avgiftsetaten gitt hjemmel i tolloven § 16-14 annet ledd til å selge varen i henhold til skattebetalingsloven § 14-10.

14-10.4 § 14-10 annet ledd – Tollregionens plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført

Annet ledd regulerer tollregionens plikt til å varsle tollskyldneren om at tvangssalg vil bli gjennomført. Hovedregelen i første punktum om at tollregionen kan begjære salg 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt tollskyldneren, er en videreføring av gjeldende rett. Dette vil tilsvare et varsel

etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18. Salg av varene kan måtte skje snarlig pga. hurtig bedervelse eller lignende, og i disse tilfellene bør tollregionen ikke måtte vente med salget i 14 dager.

Ved salg etter tolloven § 4-2 tredje ledd og § 16-14, følger det derfor av skattebetalingsloven § 14-10 annet ledd annet punktum at tollskyldner om mulig skal varsles.

Tredje punktum regulerer de tilfellene der det ikke er mulig å varsle tollskyldneren. Bestemmelsen innebærer at dersom tollskyldner har ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varen er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven § 4-2 og § 16-12, eller fristen som tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene, er utløpt.

14-10.5 § 14-10 tredje ledd – Tollregionens adgang til å velge å selge varene i fortollet eller ufortollet stand

Tredje ledd bestemmer at tollregionen kan velge mellom å selge varene i fortollet eller ufortollet stand. Dette er en presisering av gjeldende rett. I utgangspunktet vil varen frembys som ufortollet ved tvangssalget, slik at kjøperen i tillegg til kjøpesummen også må betale toll- og avgiftskravet. Da bør det totale toll- og avgiftsbeløpet spesifiseres i auksjonsvilkårene, til hjelp for kjøpere på auksjonen. Det vises i den forbindelse til tvangsfullbyrdelsesloven § 8-15. Ved salg må også kjøper gjøres oppmerksom på at vedkommende ikke kan disponere over varen før vilkårene i tolloven § 4-10 er oppfylt.

Får man ikke bud på varen som ufortollet, frembyr tollregionen varen som fortollet.

I enkelte tilfeller er det helt klart at det ikke vil komme inn bud på varen dersom den selges ufortollet pga. varens beskaffenhet/verdi. Tollregionen vil i disse tilfellene ikke forsøke salg som ufortollet vare.

Ved salg som fortollet vare, må kjøperen ikke betale ordinære toll og avgifter på varene, men kjøper varene som om toll og avgifter allerede var betalt. Dette innebærer et unntak fra hovedregelen om at det skal betales toll og avgifter på alle varer som innføres til landet før varene kan nyttiggjøres. Toll og avgifter skal likevel dekkes inn så langt det lar seg gjøre i kjøpesummen, jf. pkt. 14-10.6. Alternativet er å destruere varen, noe som ville gitt et dårligere resultat for tollskyldneren.

Det opprinnelige kravet mot tollskyldneren vil bestå uavhengig av tvangssalget, men netto salgssum vil komme til fradrag i kravet. Dette vil gjelde uavhengig av om varen selges ufortollet eller fortollet.

14-10.6 § 14-10 fjerde ledd – Avslutningen av tvangssalget, dekningsrekkefølgen

Etter fjerde ledd første punktum skal salget avsluttes ved at salgssummen utbetales til de berettigede. Annet til sjette punktum regulerer hvordan salgssummen skal fordeles mellom de ulike rettighetshaverne. Bestemmelsene er i stor utstrekning en videreføring og klargjøring av rettstilstanden før ny skattebetalingslov trådte i kraft.

Kostnader ved salget dekkes forlods. Dette vil blant annet omfatte rettsgebyr, eventuelt utgifter til annonsering og godtgjørelse til oppnevnt medhjelper.

Etter at kostnadene ved tvangssalget er dekket, skal krav på toll, særavgifter og merverdiavgift dekkes. Begrunnelsen for det følger av hovedprinsippet i tollogvivingen om at toll og avgifter må betales før en vare kan nyttiggjøres i Norge. Uten at varen er fortollet vil den derfor i praksis være verdiløs.

Avgifter som toll- og avgiftsetaten innkrever på vegne av andre offentlige myndigheter som f.eks. forskningsavgift, gis på samme måte som tollkrav prioritet ved fordeling av salgssummen. Dette gjelder imidlertid ikke gebyrer som toll- og avgiftsetaten oppkrever etter avtaler med diverse private rettssubjekter (gebyrer på batterier, dekk osv.).

Etter at toll- og avgiftskravene er betalt skal eventuell tollageravgift dekkes, jf. § 14-10 fjerde ledd tredje punktum. Dette gjelder uavhengig av om varene har ligget på offentlig eller privat lager.

I en kjennelse fra Fredrikstad tingrett av 13. mars 2006 gjaldt det spørsmålet om dekningsrekkefølgen ved et tvangssalg (tollauksjon). Toll- og avgiftsetaten hadde tilbakeholdt en bil som ble innlagt på et privat tollager. Tollagerholder mente at krav på lagerleie måtte dekkes før selve toll- og avgiftskravet. Retten kom til at prinsippet om at toll og avgifter skal dekkes før andre krav måtte slå igjennom.

Andre rettighetshavere skal så ha dekning etter prioritet etablert ved vanlige rettsvernsregler, jf. § 14-10 fjerde ledd fjerde punktum. Her kan man tenke seg varer som innføres hit til landet hvor utenlandske panthavere har sikkerhet i varen – det være seg salgspant eller annen panterett. Et annet eksempel er varer som har tinglyste heftelser i norske registre. Et tredje eksempel er der hvor verksteder og andre håndverkere har tilbakeholds- og salgsrett etter håndverkertjenesteloven, jf. lov om rett for handverkarar o.a. til å selja ting som ikkje vert henta.

En godtroende avtalepanthaver som har fått rettsvern etter innførselstidspunktet vil etter § 14-10 fjerde ledd sjette punktum kunne kreve dekning før toll- og avgiftskravet i henhold til prinsippene om godtroerverv slik disse fremgår av godtroervervloven.

Det fremgår av femte punktum at ved salg etter tolloven § 16-12 skal inndragningsbeløpet eller boten dekkes før de kravene som er nevnt over.

Sjette punktum gjør unntak fra de foranstående prioritetsreglene. Bakgrunnen for at krav på toll, særavgifter og merverdiavgift er gitt prioritet, er som nevnt at varene ikke kan brukes lovlig i Norge før de er fortollet. Denne begrunnelsen slår ikke nødvendigvis til ved et tvangssalg etter tolloven § 16-12. For eksempel kan et norsk kjøretøy som tvangs selges fordi det er brukt til å smugle varer inn til Norge, fullt ut benyttes lovlig i Norge. Det er da urimelig at et inndragningsbeløp, en bot ilagt føreren av kjøretøyet eller et eventuelt toll- og avgiftskrav går foran en godtroende tredjemanns rett i kjøretøyet. Det er ikke grunn til å behandle rettighetshaverne annerledes ved salg etter tolloven § 16-12 enn ved inndragning etter straffeloven § 35. Det er derfor inntatt en bestemmelse i sjette punktum om at rettighetshaverne skal ha dekning før de øvrige kravene, dersom vedkommende var i god tro. Han vil ikke være i god tro dersom han forsto eller burde forstått at varen skulle brukes til en overtredelse som nevnt i tolloven kap. 16. Bestemmelsen er utformet i tråd med straffeloven § 37.

14-10.7 § 14-10 femte ledd – Overskytende beløp

Femte ledd første punktum bestemmer at tollskyldneren, etter at samtlige krav er dekket, skal ha et eventuelt overskytende beløp dersom han melder seg innen tre måneder etter at salget fant sted. Etter utløpet av denne fristen tilfaller beløpet statskassen, jf. annet punktum. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett.

Der tollskyldnerens adresse er kjent for toll- og avgiftsetaten, bør vedkommende tilskrives umiddelbart etter auksjonen og informeres om resultatet av denne, samt eventuelt anmodes om å melde seg for å få utbetalt det overskytende beløp.

14-11 § 14-11. Stansning av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje ikke betales til rett tid, kan tollregionen bestemme at bruken av det motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1, ikke etterkommes.

(2) Dersom krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, kan registreringsmyndigheten nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

(3) Kjøretøy som er bestemt stanset i medhold av første ledd, kan avskiltes. Tollregionen kan be politi, lensmann eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen.

(4) Tollregionens stansningsrett kan bortfalle ved rettsvinnning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter §§ 16-40 og 16-41.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

14-11.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 8.5 og kap. 27 s. 193–194 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s.67.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer, pkt. 23.14. (Endring i fjerde ledd annet punktum.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-11-1 til 14-11-6.

14-11.2 Generelt om § 14-11

Skattebetalingsloven § 14-11 regulerer tollregionens rett til å stanse bruken av motorkjøretøy. Stansningsretten omfatter retten til å avskilte kjøretøyet og/eller nekte på- eller omregistrering. Isolert sett er et vedtak om stansning kun en beslutning om bruksbegrensning. Bestemmelsen gir ikke toll- og avgiftsetaten legalpant i kjøretøyet, og innfordringen av selve avgiftskravet som hjemler stansningsretten må følge de alminnelige regler om tvangsinnfordring. Rent faktisk er imidlertid stansningsretten et effektivt middel for tvangsinnfordring. Etter at avskilting er gjennomført, må eieren betale kravet for å kunne bruke kjøretøyet igjen. Videre vil et avregistrert kjøretøy ikke kunne påregistreres, og et registrert kjøretøy ikke kunne omregistreres på ny eier, før det skyldige er betalt. Dette innebærer en kraftig oppfordring til å betale.

Skattebetalingsloven § 14-11 og skattebetalingsforskriften §§ 14-11-1 til 14-11-6 er i hovedtrekk en videreføring av reglene som tidligere fantes i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og forskrift 15. desember 1989 nr. 1247 om tollvesenets avskilting m.m.

14-11.3 § 14-11 første ledd – Anvendelsesområdet

For krav som ikke er betalt til rett tid, gis tollregionen rett til å bestemme at bruken av motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil kravene er betalt. Stansning kan utføres for skyldige krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje. Bestemmelsen får etter annet punktum tilsvarende anvendelse dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1, ikke etterkommes. Disse bestemmelsene er knyttet til pålegg om bruk og godkjenning, montering og kontroll av avgiftsmerker, telleapparater m.v. Sistnevnte er en «hvilende bestemmelse». Pålegg som nevnt inngår ikke i gjeldende bestemmelser for motorvognavgiftene.

Vedtak om stansning skal varsles, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-1. Varselet sendes sist registrerte eier i motorvognregisteret eller ny eier i henhold til gyldig salgsmelding. Varsel om stansning kan gis samtidig med utsendelse av påkrav. Sistnevnte praktiseres for utskrivingsavgiftene (årsavgift og vektårsavgift).

Bestemmelsen i skattebetalingsloven er som nevnt knyttet til at betaling av angjeldende avgifter ikke har skjedd i rett tid. Toll- og avgiftsetaten gjennomfører også avskilting av kjøretøy med bakgrunn i andre etaters vedtak. Det fremgår at toll- og avgiftsetaten kan avskilte, inndra kjennermerker og vognkort i medhold av henholdsvis vegtrafikkloven § 36 tredje ledd og forskrift 25. januar 1990 nr. 92 om bruk av kjøretøy § 2-10 nr. 5.

14-11.4 § 14-11 annet ledd – Nektelse av på- og omregistrering

Dersom et krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, er Vegdirektoratet delegert myndighet til å nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister. Toll- og avgiftsetaten anmoder vegmyndighetene jevnlig om bistand til å etablere en registreringssperre i motorvognregisteret (Autosys). Dette skjer som hovedregel ved maskinelle filoverføringer fra toll- og avgiftsetatens systemer til motorvognregisteret.

14-11.5 § 14-11 tredje ledd – Avskilting

Motorkjøretøy som er besluttet stanset, kan avskiltes. Som hovedregel utføres avskiltingen av toll- og avgiftsetaten selv, men politi/lensmann, eller annen offentlig myndighet, kan også anmodes om å gjennomføre avskiltingen. Praksis er at avskiltingsoppdrag utføres av politi/lensmann og vegmyndighetene i forbindelse med deres løpende kontrolloppgaver. Oppdrag gjennomføres også for enkeltkjøretøy på konkret oppdrag.

Når vedtak om stansning er truffet, kan toll- og avgiftsetaten eller den som er gitt avskiltingsoppdrag, avskilte kjøretøyet når det påtreffes. Dette er uavhengig av om kjøretøyet er i bruk eller står parkert. Kjennermerkene skal deretter straks sendes nærmeste regionvegkontor, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-2.

Kjøretøyets eier/bruker skal yte den hjelp som er nødvendig for avskiltingsarbeidet og ikke hindre utføringen, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-5. Den som ikke yter den hjelp som er nødvendig, risikerer å bli anmeldt for forholdet.

14-11.6 § 14-11 fjerde ledd – Regler om godtroerverv

Stansningsretten kan utøves overfor eieren av kjøretøyet. Det er eieren som er ansvarlig for at avgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven blir betalt, jf. lovens § 6 første ledd. Ved overdragelse av motorkjøretøyet blir også erververen solidarisk ansvarlig med tidligere eier for siste termin av avgiften, jf. skattebetalingsloven § 16-40. For avgift ilagt for urettmessig bruk av merket mineralolje er registrert eier og bruker solidarisk ansvarlige, jf. skattebetalingsloven § 16-41. Motorkjøretøyet kan stanses også overfor de solidarisk ansvarlige. Stansningsretten går imidlertid videre enn dette, slik at tollregionen i utgangspunktet kan stanse kjøretøyet selv om ikke eieren eller brukeren av kjøretøyet er ansvarlig for avgiften.

Dette utgangspunktet må imidlertid modifieres noe overfor godtroende erververe. Etter fjerde ledd skal godtroervervloven anvendes tilsvarende ved en eventuell ekstinksjon av stansningsretten. Bestemmelsen om godtroerverv er en lovfesting av tidligere praksis.

Vilkårene følger av godtroervervloven § 1. Etter første ledd kreves for det første at kjøretøyet har blitt solgt til markedspris, for det annet at den som selger har rett til å gjøre det (gyldig overdragelse) og for det tredje at kjøretøyet må ha blitt overlevert erververen. At vilkårene er oppfylt, må kunne dokumenteres. Erververen må dessuten ha vært i god tro, jf. godtroervervloven § 1 annet ledd. Av ordlyden fremgår det at mottakeren ikke må forstå at «avhenderen mangler rett og heller ikke burde ha forstått det om han hadde vært så aktsom som det må kunne kreves etter forholdene, tingens art og omstendighetene ellers». Bestemmelsen pålegger erververen en undersøkelsesplikt. Utgangspunktet er hva en normal og redelig person i en tilsvarende situasjon ville foretatt av undersøkelser, basert på tilsvarende foreliggende fakta.

Det bør som et minimum kreves at toll- og avgiftsetaten eller vegmyndighetene kontaktes. For krav som ligger som skyldige i motorvognregisteret (Autosys), vil således stansningsretten aldri kunne ekstingveres ved godtroerverv for noen part. Det er en skjerpet grad av aktsomhet for profesjonelle parter.

Reglene om godtroerverv gjelder uansett ikke overfor personer som er solidarisk ansvarlige for avgiften etter skattebetalingsloven § 16-40 og § 16-41, slik at solidarisk ansvarlige erververe/brukere aldri vil kunne ekstingvere disse avgiftskravene.

14-11.7 § 14-11 femte ledd – Avskiltingsprosedyrer

Finansdepartementet har med hjemmel i skattebetalingsloven § 14-11 femte ledd gitt nærmere regler for betaling av gebyr til dekning av utgifter påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

For å forhindre avskilting, kan skyldig avgift, tilleggsavgift ved forsinket betalt årsavgift og renter betales på stedet til den som skulle forestå avskiltingen, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-3. Kravet kan betales kontant eller med betalingskort. I tillegg må det betales et gebyr som har påløpt i forbindelse med inndragningsarbeidet. Pr. 1. januar 2010 utgjør gebyret 900 kroner.

Dersom kjøretøyet blir avskiltet, må skyldig avgift, tilleggsavgift ved forsinket betalt årsavgift og renter være betalt før det kan søkes om å få utlevert inndratte kjennemerker og vognkort, jf. skattebetalingsforskriften § 14-11-4. Det er regionvegkontoret som fortar utleveringen. Før utlevering kan skje må det betales et gebyr til vegmyndighetene. Gebyret utgjør pr. 1. januar 2010 1 200 kroner, jf. forskrift 25. januar 1990 nr. 92 om bruk av kjøretøy § 2-11.

Toll- og avgiftsdirektoratet har med hjemmel i skattebetalingsforskriften § 14-11-6 gitt nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om stansning av kjøretøy gjennom en arbeidsinstruks til tolltjenestemennene.

Kreditt og sikkerhetsstillelse – merverdiavgift, særavgifter og toll

14-20 § 14-20. Tollkreditt og dagsoppgjørordningen

(1) Tollregionen kan innvilge kreditt for toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel.

(2) Speditører som forestår fortolling på vegne av andre, kan innvilges kreditt for fortollinger som foretas i løpet av samme dag (dagsoppgjør).

(3) Tollregionen kan stille vilkår om sikkerhet før kreditt innvilges, eller senere.

(4) For bruk av tollkreditt skal det betales en særskilt godtgjørelse til statskassen. Departementet gir forskrift om gebyrets størrelse.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder om vilkår for kreditt, opphør av kreditt og vilkår for sikkerhetsstillelse.

14-20.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.5 og kap. 27 s. 194–195 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.5.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-20-1 til 14-20-14.

14-20.2 Generelt om § 14-20 – Tollkreditt og dagsoppgjør

Tollkreditt

Toll og avgifter som oppstår ved innførsel skal som utgangspunkt betales kontant. Fra dette utgangspunktet har man gjort flere unntak. Næringsdrivende kan få tillatelse til å inneha tollkreditt, hvilket innebærer at toll og avgifter betales den 18. i måneden etter at varene er innført, jf. skattebetalingsloven § 10-41 annet ledd. Den skatte- og avgiftspliktige slipper da å betale toll og avgifter for hver enkelt vare på deklarasjonstidspunktet.

For å få tillatelse til å inneha tollkreditt, er det et vilkår at vedkommende er kredittverdig. Toll- og avgiftsetaten foretar en kredittvurdering i den forbindelse.

Ordningen kan bare benyttes for de deklarasjoner som utveksles via det elektroniske TVINN-systemet.

Innvilget kreditt er rentefri, men det påløper et fast gebyr per innførselsdeklarasjon, som belastes tollkredittkontoen. Det kan settes beløpsgrenser for den kreditt som innvilges.

Dagsoppgjør

Videre har man gjort et unntak for speditører som kan få tillatelse til å inneha dagsoppgjør. Dagsoppgjør innebærer at man foretar samlet oppgjør for de deklarasjoner som er innlevert i løpet av en dag og som ellers

skal betales kontant samme dag. Innbetalingen skal skje ukrevet til toll- og avgiftsetaten senest innen en nærmere fastsatt frist første virkedag etter fortolling. Dersom varene blir fortollet på en fredag skal innbetalingen finne sted innen en nærmere fastsatt frist på mandag. Det vises forøvrig til forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-41 tredje ledd. Opprinnelig skulle dagsoppgjøret alltid betales kontant ved oppmøte. Nå kan tollregionen også vurdere å tillate elektronisk oppgjør.

For å få tillatelse til å inneha dagsoppgjør er det et vilkår at vedkommende er kredittverdig. Toll- og avgiftsetaten foretar en kredittvurdering i den forbindelse.

Ordningene med tollkreditt og dagsoppgjør innebærer forenklinger i prosedyrene ved innførsel og er ressursbesparende både for den toll- og avgiftspliktige og for toll- og avgiftsetaten.

Skattebetalingsloven § 14-20 og skattebetalingsforskriften §§ 14-20-1 til 14-20-6 har bestemmelser om tollkreditt og erstatter hhv. tolloven av 1966 § 35 og tollovsforskriften pkt. 5.5. Regler om dagsoppgjør var tidligere ikke regulert i lov eller forskrift. Disse fremgår nå av skattebetalingsloven § 14-20 og skattebetalingsforskriften §§ 14-20-10 til 14-20-14. Reglene bygger på lang forvaltningspraksis.

14-20.3 § 14-20 første ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av tollkreditt

Bestemmelsen angir hjemmelen for tollregionen til å innvilge kreditt for toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Denne bestemmelsen viderefører tolloven av 1966 § 35. Av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 første ledd, fremgår det at kreditt også kan innvilges der avgifter oppstår i forbindelse med utførsel.

Tollkredittordningen omfatter ikke bare toll, men også andre avgifter som toll- og avgiftsetaten innkrever. Beløpsmessig viktigst er i så måte innførselsmerverdiavgiften. Videre innkreves særavgifter som oppstår i medhold av særavgiftsloven. Det vises i den forbindelse til skattebetalingsloven § 1-1. Med «krav» menes også renter og omkostninger, jf. skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav a. Tilsvarende vil gjelde for avgifter som oppkreves på vegne av andre offentlige etater, slik som forskningsavgift, matproduksjonsavgift, eksportavgift på fisk og avgift/gebyr på såvarer, planter og plantedeler ved innførsel. Det vises i den forbindelse til skattebetalingsloven § 1-2 som angir at det kan gis bestemmelser om at loven skal gjelde også for andre offentlige krav. I skattebetalingsforskriften § 1-2-1 første ledd fremkommer de nevnte avgiftene.

Tollkreditt kan bare tilstås foretak som innfører og/eller utfører varer i eget navn. Tollkreditt kan ikke tilstås representanter for importøren som f.eks. kommisjonærer eller speditører. Speditørene er henvist til eventuelt å søke om tillatelse til å inneha dagsoppgjør. Se nærmere omtale av disse bestemmelsene nedenfor.

For å få innvilget tollkreditt må det søkes på fastsatt blankett til tollregionen der søkeren er registrert som næringsdrivende. Blanketten finnes både i papirversjon og er elektronisk tilgjengelig på www.toll.no. Da det ikke er tilrettelagt for bruk av elektronisk signatur, kan søknaden ikke innleveres elektronisk. Søknaden kan fremsettes på telefaks for å påskynde behandlingen av søknaden, men må ettersendes med original underskrift. I søknaden skal det bl.a. angis kredittbehovet for en to måneders periode, jf. § 14-20-1 annet ledd.

Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 tredje ledd at det er et vilkår for å få innvilget tollkreditt at foretaket er registrert i Foretaksregisteret og registrert for merverdiavgift.

Vareførsel i eget navn

Søknadsblankett

Registreringsplikt

Dispensasjon fra registreringsplikten

Hensynet bak denne regelen er bl.a. at foretaket skal kunne la seg identifisere. Det vises i den forbindelse også til §§ 14-20-1 annet ledd og 14-20-10 annet ledd hvor det heter at foretaket i søknaden skal gi visse opplysninger slik at tollregionen kan identifisere søkeren. Det vil være mulig å identifisere foretaket dersom det er registrert i et offentlig register. Registreringen bringer også ansvarsforholdene på det rene. Det fremgår av foretaksregisterlovens kap. II hvilke foretak som er registreringsberettiget og hvilke foretak som er registreringspliktige. Videre heter det i § 14-20-1 tredje ledd annet punktum at tollregionen kan dispensere fra kravet om registrering når særlige omstendigheter tilsier det og det stilles sikkerhet etter § 14-20-4, med mindre det er ubetenkelig å innvilge kreditt uten sikkerhetsstillelse.

Dispensasjonsadgangen er tolket strengt. Det kan tenkes tilfeller hvor foretaket ikke er registrert i Foretaksregisteret. Tollregionen må i slike tilfeller foreta en skjønnsmessig vurdering av om det skal dispenseres. I denne vurderingen må det bl.a. ses på hvorvidt foretaket kan identifiseres på annen måte – f.eks. om det er registrert i Enhetsregisteret.

Videre må følgende momenter tas med i vurderingen av om det skal dispenseres: Det må vurderes om det foreligger forhold som gjør det særlig tyngende for foretaket ikke å få innvilget tollkreditt. Det må også vurderes om det er en vesentlig større ulempe for foretaket ikke å få innvilget tollkreditt enn det er for toll- og avgiftsetaten mht. økt risiko for tap. Videre må det ses hen til hvorvidt søkeren har et stort transaksjonsvolum, størrelsen på foretaket/foretakene, hvorvidt en underavdeling har selvstendig regnskapsføring i forhold til morselskapet osv.

Dersom tollregionen skulle komme til at det foreligger slike «særlige omstendigheter» som nevnt, kan det dispenseres mot at det stilles sikkerhet, med mindre det er ubetenkelig å innvilge kreditt uten sikkerhetsstillelse.

Når det gjelder vurderingstemaet knyttet til om det er ubetenkelig å innvilge kreditt uten sikkerhetsstillelse, skal det i slike tilfeller svært mye til for å unnlate krav om sikkerhet. Denne muligheten skal kun anses som en sikkerhetsventil i spesielle tilfeller. Et typisk eksempel på tilfeller hvor dette kan anses ubetenkelig, er når man står overfor stat og kommune.

Tollregionen kan kredittvurdere foretaket, herunder foretakets ledelse/tillitsmenn, ifm. søknaden og så lenge kreditt er aktuelt. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 femte ledd og § 14-20-2 femte ledd. Kredittvurdering er særskilt omtalt i pkt. 14-20.7.

Kredittgrense

Det følger av § 14-20-2 annet ledd i skattebetalingsforskriften at deklarasjoner kan avvises dersom den fastsatte kredittgrensen overskrides. I dag fastsettes det en kredittgrense på bakgrunn av foretakets kredittbehov. Dette fordi ingen skal ha ubegrenset kreditt. Deklarasjoner som medfører en overskridelse av kredittgrensen avvises i dag i Tollvesenets IT-system TVINN.

Straff

Det følger av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 tredje ledd, at tollkreditten ikke må benyttes i strid med kredittvilkårene, herunder ved innførsel av varer til, eller utførsel av varer fra, andre enn den som er innvilget slik kreditt.

Overtredelse av denne bestemmelsen er straffbar etter skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd hvor det heter at den som på annen måte enn nevnt i § 18-1 eller denne paragrafs første ledd forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer bestemmelser i denne loven eller forskrifter gitt med hjemmel i loven, straffes med bøter dersom forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse. Medvirkning straffes på samme måte. Se nærmere omtale av straffebestemmelsen i pkt. 18-2.3. Handlingen kan antagelig også straffes etter tolloven § 16-5.

I en dom fra Oslo byrett av 16. mai 2001 ble tre personer dømt for å ha forledet toll- og avgiftsetaten til å yte selskapet A og B tollkreditt for varepartier som i realiteten ble importert av selskapet C. De angjeldende personene var riktignok ikke tiltalt etter tolloven av 1966 § 35, jf. tollovsforskriften pkt. 5.5.1 femte ledd, men etter bedrageribestemmelsene i straffeloven § 271, jf. 270 første ledd nr. 1. Det er mulig at retten anså dette for et konkurrensspørsmål. Uansett slår dommen fast at bortlåning av tollkreditt kan medføre straff. Etter anke ble byrettens dom opprettholdt overfor tre av personene.

Det er videre et vilkår at endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller forhold som det er opplyst om i søknaden, omgående skal meldes til tollregionen. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 fjerde ledd.

I medhold av skattebetalingsforskriften § 14-20-1 fjerde ledd, kan kreditt nektes innvilget bl.a. i de tilfeller som er nevnt i § 14-20-3. De tilfellene som er nevnt her gjelder bl.a. der foretaket har disponert over en vare i strid med lovgivningen, det er tidligere disponert over en tollkreditt i strid med lovverket, foretaket mangler styreformann eller revisor, årsoppgjør og revisjonsinnberetning er ikke sendt inn i samsvar med fristen, aksjekapital er ikke innbetalt eller foretaket anses ikke kredittverdig. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i pkt. 14-20.6 der tilsvarende regler knyttet til tilbakekallelse av kreditt omtales.

Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til pkt. 14-20.5. Kredittvurdering er omtalt i pkt. 14-20.7.

14-20.4 § 14-20 annet ledd – Søknad, innvilgelse og bruk av dagsoppgjør

Bestemmelsen angir hjemmelen for tollregionen til å innvilge tillatelse til å inneha dagsoppgjør. Bestemmelser om dette fulgte tidligere av forvaltningspraksis. Før lovens ikrafttredelse ble dette administrert som en form for kontantoppgjørordning. Nå ser man på dette som en kredittordning. Ordningen omfatter kun speditører.

For å få innvilget dagsoppgjør må det søkes på fastsatt blankett til tollregionen der søkeren er registrert som næringsdrivende. For underavdelinger av foretaket fremsettes søknaden for tollregionen der underavdelingen har forretningssted. Blanketten finnes både i papirversjon og er elektronisk tilgjengelig på www.toll.no. Da det ikke er tilrettelagt for bruk av elektronisk signatur, kan søknaden ikke innleveres elektronisk. Søknaden kan fremsettes på telefaks for å påskynde behandlingen av søknaden, men må ettersendes med original underskrift. I søknaden skal det bl.a. angis forventet kredittbehov for en periode på fire dager, jf. § 14-20-10 annet ledd.

Det fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 tredje ledd at det er et vilkår for å få innvilget dagsoppgjør at foretaket er registrert i Foretaksregisteret og registrert for merverdiavgift. Tollregionen kan dispensere fra kravet om registrering. Dette vil som hovedregel kun gjelde mht. registrering i Foretaksregisteret og f.eks. være knyttet til en praktisk håndtering av speditørforetakets underavdelinger. Normalt vil det bli stilt krav til registrering i Enhetsregisteret og at søknaden fremsettes av hovedforetaket. Vilkårene for å dispensere fra registrering i Foretaksregisteret er lempeligere for dagsoppgjørordningen enn for tollkredittordningen. Dette er først og fremst fordi kreditttrisikoen er vesentlig lavere ved dagsoppgjør enn ved tollkreditt pga. vesentlig kortere kredittid.

Tollregionen kan kredittvurdere speditøren, herunder foretakets ledelse/tillitsmenn både ifm. søknaden og deretter så lenge kreditt er aktuelt. Dette

Plikt til å melde fra om endringer i foretaket

Nektelse av kreditt

Søknadsblankett

Registreringsplikt

	fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 femte ledd og § 14-20-11 fjerde ledd. Kredittvurdering er særskilt omtalt i pkt. 14-20.7.
Kredittgrense	Det følger av § 14-20-11 første ledd i skattebetalingsforskriften at deklarasjoner kan avvises dersom en fastsatt kredittgrense overskrides. Kredittgrense fastsettes på bakgrunn av foretakets kredittbehov. Dette fordi ingen skal ha ubegrenset kreditt.
Straff	Innvilget tillatelse til dagsoppgjør må ikke benyttes i strid med de vilkår som er stilt, jf. skattebetalingsforskriften § 14-20-11 andre ledd, f.eks. feil ifm. deklarerer, forsinket betaling osv. Brytes vilkårene vil dette kunne være straffbart i medhold av skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd. Se nærmere omtale av dette i pkt. 14-20.3 og omtale av straffebestemmelsene i skattebetalingsloven kap. 18.
Plikt til å melde fra om endringer i foretaket	Det er videre et vilkår at endringer i foretakets navn, adresse, styresammensetning eller forhold som det er opplyst om i søknaden, omgående skal meldes til tollregionen. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-11 tredje ledd.
Nektelse av kreditt	I medhold av skattebetalingsforskriften § 14-20-10 fjerde ledd, kan kreditt nektes innvilget bl.a. i de tilfeller som er nevnt i § 14-20-12. De tilfellene som er nevnt her gjelder bl.a. der foretaket har disponert over en vare i strid med lovgivningen, tillatelse til dagsoppgjør er tidligere benyttes i strid med lovverket, foretaket mangler styreformann eller revisor, årsoppgjør og revisjonsinnberetning er ikke sendt inn i samsvar med fristen, aksjekapital er ikke innbetalt eller foretaket anses ikke kredittverdig. For øvrig vises det til nærmere omtale av dette i pkt. 14-20.6.
	Når det gjelder regler om sikkerhetsstillelse, vises det til pkt. 14-20.5. Kredittvurdering er omtalt i pkt. 14-20.7.

14-20.5 § 14-20 tredje ledd – Vilkår om sikkerhetsstillelse for tollkreditt og dagsoppgjør

	Bestemmelsen sier at det kan stilles vilkår om sikkerhetsstillelse før kreditt innvilges. Videre at det på et senere tidspunkt kan stilles krav om sikkerhetsstillelse for å opprettholde en kreditt eller ifm. gjenåpning av stengt kreditt. Bestemmelsen er felles for tollkredittordningen og dagsoppgjørordningen.
Kredittverdighet	Hvorvidt det skal avkreves sikkerhet; helt eller delvis, avhenger av foretakets kredittbehov sammenholdt med dets kredittverdighet. Kredittverdighet kan ses på som den tillit toll- og avgiftsetaten har til foretaket. Tillit vurderes ut fra betalingssevne, betalingsvilje, overholdelse av skatte-, toll- og avgiftsregelverket samt etatens inndrivelsesmuligheter. Kredittvurdering omtales mer inngående i pkt. 14-20.7.
	I skattebetalingsforskriften § 14-20-4 er det gitt bestemmelser om sikkerhetsstillelse for tollkreditt. Tilsvarende bestemmelser er gitt i § 14-20-13 når det gjelder dagsoppgjør.
Garantiens størrelse	Dersom kredittverdigheten tilsier et krav om sikkerhet, skal størrelsen på en garanti for tollkreditten minimum tilsvare summen av de to månedene med høyest avgiftsbelastning i løpet av de siste 12 måneder, uavhengig av om de to månedene med høyest belastning kommer etter hverandre eller ikke.
	Når det gjelder sikkerhetsstillelsens størrelse på dagsoppgjøret, skal den fastsettes ut fra tidligere deklart beløp under dagsoppgjøret og skal som utgangspunkt dekke fire dagers deklart beløp.
Standardgaranti	Det er forskriftsfestet krav om bruk av standard garantitekst utarbeidet av Toll- og avgiftsdirektoratet. Krav om standard garantitekst sikrer ensartet praksis og utelukker private garantifabrikasjoner som vil være egnet til å svekke toll- og avgiftsetatens kreditorposisjon. Når sikkerhet kreves, fremgår det av annet ledd i de respektive bestemmelsene hvorledes dette skal skje.

Skattebetalingsforskriften § 14-20-4 annet ledd og § 14-20-13 annet ledd har ensartede regler knyttet til den type sikkerhetsstillelse som skal kreves. Det fremgår her at i de tilfeller sikkerhet skal kreves, skal dette være en selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av EØS. Også annet kredittselskap kan godkjennes av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Når en finansinstitusjon fra EU/EØS stiller sikkerhet for en tollkredittkunde, er dette å anse som grenseoverskridende finansieringsvirksomhet. Dette utløser en meldeplikt til tilsynsmyndigheten i finansinstitusjonens hjemland som tilsvarende det norske Finanstilsynet (tidligere Kredittilsynet). Tilsynsmyndigheten i finansinstitusjonens hjemland skal melde fra til Finanstilsynet om at finansinstitusjonen driver med grenseoverskridende virksomhet i Norge, jf. forskrift 7. juli 1994 nr. 717 om grenseoverskridende tjenesteyting av utenlandske banker og andre kredittinstitusjoner med hovedsete i annen stat innenfor det europeiske økonomiske samarbeidsområde m.m. Forskriften er gitt med hjemmel i finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 nr. 4 og gjennomfører rådsdirektiv 2006/48/EF.

På Finanstilsynets hjemmeside www.finanstilsynet.no finnes en oversikt over hvilke finansinstitusjoner eller filialer som har meldt om grenseoverskridende finansieringsvirksomhet i Norge. Tollregionene skal først og fremst benytte Finanstilsynets hjemmeside for å avklare om finansinstitusjonen har meldt om slik grenseoverskridende virksomhet. Hvis dette ikke er tilfelle, tas det kontakt med tollkredittkunden slik at denne via den utenlandske banken kan be om en erklæring fra garantiutsteders hjemland som attesterer at utsteder er en kredittinstitusjon etter den nevnte forskriften. Det vil være i strid med EØS-avtalen ikke å akseptere en slik erklæring selv om meldeplikten til det norske Finanstilsynet ikke er overholdt.

I skattebetalingsforskriften §§ 14-20-4 annet ledd i.f. og 14-20-13 annet ledd, er Toll- og avgiftsdirektoratets kompetanse angitt. Disse bestemmelsene gjør det mulig å godta garantier fra institusjoner utenfor EU/EØS-området. Toll- og avgiftsdirektoratet har ønsket at det skal angis klare bestemmelser på hvilke typer garantier som kan godtas. Dette vil gjøre reglene enklere å praktisere.

14-20.6 Tilbakekallelse av tollkreditt og tillatelse til dagsoppgjør

Skattebetalingsforskriften § 14-20-3 omhandler tilbakekallelse av tollkreditt. Tilsvarende bestemmelser følger av § 14-20-12 for så vidt gjelder tilbakekallelse av tillatelse til dagsoppgjør. Det følger av § 14-20-3 første ledd at innvilget tollkreditt omgående kan stoppes og tilbakekalles uten varsel i de tilfellene som er nevnt i bokstav a–f. Tilsvarende bestemmelser følger av § 14-20-12 første ledd for så vidt gjelder dagsoppgjør. Selv om forskriften hjemler tilbakekallelse uten varsel, er det praksis for å vurdere dette opp mot forvaltningsloven § 16 og kun unnlate varsel dersom dette utløser en fare for ytterligere belastning av tollkredittkontoen og/eller manglende betaling.

I det følgende omtales tilfellene som er nevnt under § 14-20-3 første ledd bokstav a–f (tollkreditt) og § 14-20-12 første ledd bokstav a–f (dagsoppgjør):

Bokstav a. Rettsstridig adferd knyttet til vareførselen sier noe om den generelle tillit til foretaket. Det gir grunn til å ta kredittforholdet opp til vurdering. Grovt uaktsomt eller forsettlig brudd på lovgivningen vil klart peke i retning av at kredittforholdet må avbrytes. Rettsstridig adferd, som f.eks. smugling, hos foretakets ledelse/tillitsmenn vil også kunne føre til at

Garantitype

Utenlandske garantister

Forhåndsvarsel

Grunnlag for tilbakekallelse

Bokstav a.

kredittforholdet avbrytes. Er foretakets kredittverdighet i tillegg redusert, vil dette påvirke beslutningen. Dersom nevnte adferd er knyttet til inneha-ver av enkeltpersonforetak eller ansvarlig selskap, er det enda større grunn til å sette dette i sammenheng med foretakets kredittforhold.

Med «ledelse/tillitsmenn» forstås først og fremst daglig leder, styrets leder og styremedlemmer. I tillegg kan prokuristen vurderes.

Bokstav b.

Bokstav b. Det å disponere over en gitt tillatelse til tollkreditt/dagsoppgjør i strid med regelverket, vil omfatte bortlånning, men også andre typer urettmessig disposisjon av tillatelsen. Det vises for øvrig til det som er sagt i pkt. 14-20.3 i tilknytning til forskriften § 14-20-2 tredje ledd.

Disponering «i strid med skattebetalingsloven med forskrifter eller meddelt tillatelse», vil også omfatte Toll- og avgiftsdirektoratets utfyllende bestemmelser.

Med «meddelt tillatelse» siktes det mer konkret til kredittvilkår som følger av andre meddelelser enn skattebetalingsloven med forskrifter, f.eks. de vilkår som fremgår av innvilgelsesbrevet, sml. § 14-20-2 tredje ledd og formuleringen «i strid med kredittvilkårene» omtalt i pkt. 14-20.3 for så vidt angår tollkreditt.

«Mislighold av forfallsbestemmelsene» er hjemmelen for å stenge tollkreditten ved betalingsmislighold. Hovedregelen er at kreditten stoppes uten forhåndsvarsel og uten ytterligere vurdering utover at betaling har uteblitt. Se nærmere om dette under tilknytning til omtale av kredittvurdering i pkt. 14-20.7.

Bokstav c.

Bokstav c. Dette er hjemmelen for å si opp tollkreditten pga. misligholdt opplysningsplikt. Plikten er knyttet til å melde fra om endringer i foretakets navn, adresse og styresammensetning. Videre er plikten knyttet til endring i andre forhold som er opplyst i kredittsøknaden. Dersom vi eksempelvis står overfor en fusjon, vil det overtakende selskapet være ansvarlig for at vilkårene for tollkreditt overholdes. Det overtakende selskap plikter å gi slike opplysninger som fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 fjerde ledd. Dersom slike opplysninger ikke gis, kan dette medføre at tillatelsen kan tilbakekalles.

Bokstav d.

Bokstav d. Det følger av aksjelovgivningen de krav som ligger på foretaket knyttet til å ha styreformann og revisor. Mangler gjør at foretaket står i fare for å bli tvangsoppløst. Manglende styreformann/revisor kan være et signal på manglende styring, dårlig økonomi mv.

Bokstav e.

Bokstav e. Også i tilfeller der årsoppgjør og revisjonsinnberetning ikke sendes i samsvar med regelverket, står foretaket i fare for å bli tvangsoppløst. Det vises i den forbindelse til aksjeloven § 16-15 og allmennaksjeloven § 16-15. Aksjeloven § 3-1 og allmennaksjeloven § 3-1 stiller mistekrav til aksjekapitalens størrelse.

Bokstav f.

Bokstav f. Der foretaket ikke lenger anses kredittverdig. Begrepet «kredittverdig» er nærmere forklart i pkt. 14-20.7.

14-20.7 Kredittvurdering

Tidligere praksis med kredittvurdering og kredittovervåking er nå fastslått i skattebetalingsforskriften. Nå er det også presisert i forskriften at det er adgang til å kredittvurdere foretakets ledelse/tillitsmenn. Slik utvidet kredittvurdering benyttes i praksis ifm. søknad fra nyetablerte foretak og bare unntaksvis for andre foretak. Der det er begrenset med historikk for foretaket, er det særlig relevant å vurdere den tillit toll- og avgiftsetaten kan ha til at ledelsen/tillitsmennene vil drive foretaket i tråd med relevant regelverk. En utvidet kredittvurdering kan også ses i sammenheng med ledelsens ansvar etter aksjelovgivningen.

Begrepet kredittverdig er beskrevet nærmere i skattebetalingsforskrif-

ten § 14-20-3 annet ledd for tollkreditten og § 14-20-12 annet ledd for dagsoppgjøret. Bestemmelsen gir ytre rammer for hva tollregionen kan legge vekt på i sin vurdering av om foretaket er å anse som kredittverdig. Kredittverdighet er beskrevet som en vurdering ut ifra den generelle tillit tollregionen har til foretaket. Egendeklarasjonssystemet bygger nettopp på et tillitsforhold mellom toll- og avgiftsetaten og den toll- og avgiftspliktige. Svekket tillit vil naturlig måtte tas med i en vurdering i forhold til risiko for at betaling av utestående forpliktesler ikke skal skje i rett tid. I vurderingen av om foretaket har tilstrekkelig tillit, henviser nevnte bestemmelse i skattebetalingsforskriften til følgende fire kriterier: Betalingsvilje, betalingsevne, overholdelse pliktene etter skatte- toll- og avgiftsregelverket og inndrivelsesmuligheter.

Kriterier

Når det gjelder betalingsvilje er det først og fremst toll- og avgiftsetatens egen betalingserfaring med foretaket som er avgjørende. Foretakets betalingserfaring overfor andre offentlige kreditorer tillegges også betydelig vekt. For eksempel vil restanser overfor skattekontoret være et viktig moment for å nekte å innvilge tollkreditt eller dagsoppgjør, og tas med i vurderingen når et kredittforhold vurderes endret. For så vidt gjelder andre kreditorens betalingserfaring vil opplysningene være relevante som et moment i en skjønnsmessig totalvurdering.

Hva angår betalingsevne kan foretakets økonomiske situasjon analyseres ved hjelp av en kredittvurdering hvor man ser på regnskapstallene. Foretakets økonomi vurderes i forhold til lønnsomhet, soliditet og likviditet.

Videre må det undersøkes om foretaket overholder de plikter som fremgår av skatte-, toll- og avgiftsregelverket. Det kan f.eks. tenkes at foretaket selv ikke overholder sine forpliktelser knyttet til angjeldende tillatelse. I forbindelse med søknad vil det også være relevant å se på foretak som ledelsen tidligere har drevet. Det kan også være relevant å se på overtredelser knyttet til noen i ledelsen som privatpersoner; et typisk eksempel vil være smugling. Her må det foretas en skjønnsmessig vurdering av om dette er å anse som et relevant moment.

Til slutt vil det måtte legges vekt på tollregionens inndrivelsesmuligheter. Dette fordi der inndrivelsesmulighetene er dårlige, vil kredittrisikoen være stor. Å kreve inn penger fra foretak med hjemting/verneting i utlandet vil være svært ressurskrevende. Dette fordi en ved innkrevingen må forholde seg til utenlandsk rett og fordi det særskilte vern offentligrettslige krav i dag har etter nasjonal lovgivning, ikke er anvendbart. Som eksempel på slik særskilt vern kan nevnes tvangsgrunnlag i lov, særskilt lovbestemt prioritet ved konkurs og utvidet beslagsrett etter dekningsloven. Det som er sagt her gjelder selv om toll- og avgiftsetaten skulle ha en bistandsavtale med det enkelte land. Dessuten vil tidsaspektet ha betydning ved vurderingen av toll- og avgiftsetatens innfordringsmuligheter i utlandet generelt.

Utenlandske foretak

Hvis man er innenfor EU/EØS-området så gjelder det full etableringsfrihet. Dvs. at det f.eks. ikke kan stilles strengere krav for å innvilge et NUF-selskap som er opprettet innenfor EU/EØS-området, eller et SE selskap som er opprettet i medhold av SE-loven, tollkreditt enn for norske selskap. Tollregionen må legge til grunn visse objektive kriterier og ikke diskriminere alene fordi det er en norsk avdeling av et utenlandsk foretak. Det er imidlertid anledning til å stille krav om sikkerhet for å redusere risiko for tap dersom krav ikke betales i rett tid. Det vises i den anledning til artikkel 189–200 i Tollkodeksen (EØF 2013/92).

I Centros-dommen avsagt av EF-domstolen 9. mars 1999, hadde den danske Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nektet registrering av en filial i det danske foretaksregisteret fordi filialen ikke oppfylte de krav til innskutt selskapskapital som fulgte av dansk rett. EU-domstolen kom til at registrering ikke kunne nektes. I relasjon til spørsmålet om Erhvervs- og Selskabssty-

relsen kunne ha ivaretatt hensynet til selskapskreditorene på en mindre inngripende måte, legger domstolen til grunn at mindre inngripende tiltak kunne vært iverksatt f.eks. ved at «offentlige kreditorer i henhold til lovgivningen faar mulighed for at kraeve, at de noedvendige garantier stilles». Etter EØS-avtalen gjelder den rettsoppfatning som denne dommen gir uttrykk for også i Norge, jf. ODA art. 3 nr. 2.

14-20.8 § 14-20 fjerde ledd – Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt

Bestemmelsen angir at det ved bruk av tollkreditt skal betales en særskilt godtgjørelse til statskassen. Gebyrets størrelse fastsettes av departementet i forskrift. Det følger av § 14-20-5 i skattebetalingsforskriften at det skal betales en godtgjørelse til statskassen på 75 kroner for hver innførselsdeklarasjon som blir belastet foretakets tollkredittkonto. Videre heter det i forskriften at godtgjørelsen forfaller til betaling samtidig med tollkreditten.

14-20.9 § 14-20 femte ledd – Hjemmel for å gi forskrifter og utfyllende bestemmelser

Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om vilkår for kreditt, opphør av kreditt, vilkår for sikkerhetsstillelsen og om godtgjørelse til statskassen. Slike nærmere regler er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 14-20-1 til 14-20-14.

Av skattebetalingsforskriften § 14-20-6 følger det at Toll- og avgiftsdirektoratet kan gi nærmere bestemmelser til presisering, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om tollkreditt. Tilsvarende bestemmelse er gitt i § 14-20-14 når det gjelder dagsoppgjør.

Toll- og avgiftsdirektoratet har behov for å ha bestemmelser som til enhver tid tilkjennegir hvilke vurderinger tollregionene skal foreta f.eks. ved krav om sikkerhetsstillelse. Videre fastsettes kriterier for tollregionenes vurderinger knyttet til kredittrisiko og inndrivelsesmuligheter for ulike norske og utenlandske foretak mv.

14-21 § 14-21. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene

(1) Tollregionen skal ved registrering av avgiftspliktige kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift på motorvogn. De nærmere kravene til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av tollregionen ved registreringen, og kan senere endres.

(2) Tollregionen kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktige etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere. De nærmere kravene til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av tollregionen i det enkelte tilfellet.

(3) Departementet kan i forskrift sette nærmere vilkår for sikkerhetsstillelsen og angi hvilke momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om sikkerhet skal kreves.

14-21.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 18.5 og kap. 27 s. 195. og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 18.1.5.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 14-21-1 og 14-21-2.
- Forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner §§ 7-1–7-4.
- Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter §§ 5-1–5-6.

14-21.2 Generelt om § 14-21

Skattebetalingsloven § 14-21 første ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for engangsavgift for motorvogn og annet ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for særavgiftene for øvrig. Skattebetalingsloven viderefører regelverket som tidligere var hjemlet i hhv. forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner (engangsavgiftsforskriften) kap. syv og av forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften) § 6-7.

For engangsavgift på motorvogn *skal* tollregionen kreve sikkerhetsstillelse, mens det for de øvrige særavgifter er en «kan-regel».

Det er tollregionen som i hvert enkelt tilfelle avgjør hvorvidt en registrert særavgiftspliktig virksomhet skal stille sikkerhet. Tollregionen fastsetter også de nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, både for engangsavgiften og for de øvrige særavgiftene. For engangsavgiften har Toll- og avgiftsdirektoratet utarbeidet retningslinjer for beregning og fastsettelse av sikkerhetens størrelse. For øvrige særavgifter er det gitt nærmere presiseringer av § 14-21 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 14-21-2 i direktoratets årlige rundskriv om den enkelte avgift.

14-21.3 Kort om registrering av den avgiftspliktige

For engangsavgiften kan virksomheter søke om å bli registrert avgiftspliktig. Fordelen virksomheten oppnår er at avgiften forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstod, jf. § 10-40. Virksomheten innvilges således en kreditt. Alternativet er kontant betaling før registrering av kjøretøy i det sentrale motorvognregisteret.

En slik registreringsadgang gjelder også de virksomheter som importerer særavgiftspliktige varer som nevnt i særavgiftsforskriften § 5-2. Alternativet til å være registrert, er å betale særavgiftene ved innførsel. For enkelte særavgiftspliktige foreligger en registreringsplikt, jf. særavgiftsforskriften § 5-1. Dette gjelder f.eks. de fleste produsenter av avgiftspliktige varer, virksomheter som produserer eller innfører teknisk etanol med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent og virksomhet som driver deponi eller forbrenningsanlegg for sluttbehandling av avfall.

For engangsavgiften er vilkårene for registrering av virksomheter, samt toll- og avgiftsetatens adgang til å nekte eller tilbakekalle registrering, gitt i engangsavgiftsforskriften kap. syv. For de øvrige særavgiftspliktige fremgår reglene om registrering av særavgiftsforskriften kap. fem del I.

For avgiftspliktige med kreditt for engangsavgift, oppstilles det i utgangspunktet et vilkår om at virksomheten er registrert i Foretaksregisteret, jf. engangsavgiftsforskriften § 7-1 annet ledd. Det kan etter bestemmelsens annet punktum dispenseres fra kravet om registrering, dersom det foreligger særlige omstendigheter som tilsier dispensasjon. En søknad om dispensasjon som kun er begrunnet ut ifra praktiske hensyn alene kan ikke gi grunnlag for dispensasjon fra registreringsplikten i Foretaksregisteret. Tilsvarende vil i praksis også kreves for de øvrige særavgiftspliktige virksomheter.

Virksomheten skal registreres i den tollregion hvor virksomheten har sitt forretningssted, jf. engangsavgiftsforskriften § 7-1 tredje ledd og særavgiftsforskriften § 5-4. Dersom virksomheten har forretningssted (underenheter) i flere tollregioner, skal virksomheten registreres i den tollregion hvor de selvstendig juridiske underavdelingene har sitt forretningssted. Hvor virksomheten har flere underenheter, må engangsavgiftspliktige virksomheter registreres i den tollregion som samsvarer med adressen som hovedvirksomheten er registrert med i Foretaksregisteret, og for de øvrige særavgiftspliktige i regionen hvor virksomheten har hovedkontor.

14-21.4 § 14-21 første ledd – Sikkerhet for skyldig engangsavgift

For å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet for engangsavgift på motorvogn og oppnå kreditt, er det et vilkår at det blir stilt sikkerhet, jf. skattebetalingsloven § 14-21 første ledd. Sikkerheten skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i, og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 første ledd. Annet kredittselskap kan godkjennes av Toll- og avgiftsdirektoratet. Toll- og avgiftsdirektoratet har utarbeidet en standard garantitekst som skal benyttes. Dersom den avgiftspliktige er en bank, et forsikringsselskap eller et finansforetak, skal det ikke avkreves garanti, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 tredje ledd. Institusjonen må imidlertid fremsette søknad om å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet på vanlig måte.

Beregning av garantibeløpet foretas i utgangspunktet på bakgrunn av de opplysninger virksomheten oppgir i søknaden. Dersom virksomheten er

Garantitype

Standardgaranti

Garantiens størrelse

registrert med flere underenheter som ikke er egne juridiske subjekter, må beregningsgrunnlaget for garantiens størrelse ta utgangspunkt i de totale avgiftsbelastninger som er ventet registrert for samtlige underenheter i løpet av en måned.

Sikkerheten skal til enhver tid dekke avgiftskravet for en måned, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 annet ledd. Tidligere ble den måned med høyest utkreditering siste 12 måneder lagt til grunn ved beregning av garantibeløpet. Som en følge av at finanskrisen førte til omsetningsnedgang i bilbransjen, og for å imøtekomme bransjens behov for reduserte garantibeløp, ble det besluttet å endre beregningsmåten for garantiene. Endringen, som trådte i kraft fra og med 27. mars 2009, innebærer at beregningen heretter bygger på høyeste månedsbelastning siste 6 måneder.

Det fastsettes alltid en kredittgrense tilsvarende garantiens størrelse. Kredittgrensen må ikke overskrides uten tollregionens samtykke. Belastningene på kreditten er ofte forskjellig fra måned til måned. Kravene til sikkerhet kan derfor endres dersom virksomhetens belastninger forandres, jf. § 14-21 første ledd annet punktum. Kredittgrensen vil endres i takt med garantiens størrelse.

Dersom omstendighetene eller opplysninger tilsier at garantibeløpet i tråd med den standardiserte beregningsmåte ikke er tilstrekkelig, er det i skattebetalingsforskriften § 14-21-1 annet ledd tredje punktum hjemmel for å stille krav om ytterligere sikkerhet for registrerte virksomheter. I praksis vil dette tilsi krav om garanti tilsvarende to måneders belastning av kreditten.

Som en praktisk løsning er det siden oppstarten av ordningen i 2001 gitt en mulighet for generalimportører og deres forhandlernett til å søke om å benytte en fellesgaranti som sikkerhet for engangsavgift kreditt. En fellesgaranti innebærer at en tredjemann stiller sikkerhet i form av en selvskyldnerkausjon fra finansinstitusjon for en gruppe forhandlere. Tilgang av forhandlere til forhandlerlisten skal skriftlig meddeles den tollregionen hvor generalimportøren er hjemmehørende. Det skal fremgå av erklæringen at garantisten har akseptert at nevnte forhandler skal omfattes av fellesgarantien. Fordelen for toll- og avgiftsetaten med fellesgarantier er at risikoen for tap er mindre. Samtidig ligger forhandlerens gevinst i at det åpnes for at garantibeløpet kan settes noe lavere enn det summen av samtlige forhandleres avgiftsomsetning skulle tilsi. Dersom virksomheten er under en fellesgarantiordning, skal det også beregnes en kredittgrense. I dette tilfellet vil beregnet avgiftsomsetning være grunnlaget for fastsettelse av kredittgrense. For øvrig gjelder tilsvarende regler som for andre virksomheter med kreditt.

Kredittgrense

Fellegaranti

14-21.5 § 14-21 annet ledd – Sikkerhet for avgiftspliktige etter særavgiftsloven

Tollregionen kan kreve at virksomheter som er registrert som avgiftspliktig etter særavgiftsloven, stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Kravet kan stilles både ved registrering eller ved en senere anledning. Det er opp til tollregionene å fastsette de nærmere krav til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang, jf. siste punktum i bestemmelsen.

Vurderingskriteriene for når sikkerhet skal kreves, fremgår av skattebetalingsforskriften § 14-21-2. I hovedsak skal sikkerhet kreves dersom virksomheten gjentatte ganger har betalt for sent i henhold til skattebetalingsloven § 10-40 eller ved annen overtredelse av avgiftsbestemmelsene, der virksomheten har uoppgjorte restanser med hensyn til skatter, avgifter eller toll, eller der virksomheten, styret eller ledelsen ikke kan anses kredittverdig.

Kredittverdighet

Ved kredittverdighetsvurderingen vil toll- og avgiftsetaten benytte seg av egne erfaringer etaten har med virksomheten, opplysninger knyttet til betaling av andre avgifter og skatt samt de opplysninger som kan fremskaffes gjennom kredittopplysningsselskaper. I første rekke stilles det krav til rettidig betaling samt økonomisk soliditet og likviditet. Dersom virksomheten er registrert med betalingsanmerkinger eller dersom etatens inndrivelsesmuligheter er svake, anses virksomheten i utgangspunktet ikke som kredittverdigg.

Garantiens størrelse

Der sikkerhet kreves, skal den til enhver tid dekke avgiftskravet for to terminer med utgangspunkt i de to terminene som har høyest avgiftsbelastning siste 12 måneder.

Dersom omstendighetene eller opplysninger tilsier at garantibeløpet i tråd med den standardiserte beregningsmåte ikke er tilstrekkelig, er det for registrerte avgiftspliktige etter særavgiftsloven hjemmel for å stille krav om ytterligere sikkerhet for registrerte virksomheter, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1 annet ledd tredje punktum.

Garantitype

Sikkerheten skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller tilsvarende annet finansforetak, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-2 tredje ledd, jf. § 14-20-4 annet ledd.

Krav om kortere terminer

For å sikre rettidig betaling, kan det i tillegg vurderes å stille krav om kortere terminer. Som det fremgår av særavgiftsforskriften § 6-1 fjerde ledd, er vurderingstemaet knyttet til sannsynligheten for at betaling ikke vil skje rettidig.

14-21.6 Kort om adgangen til å nekte eller trekke tilbake tillatelse

Tollregionen kan nekte eller trekke tilbake tillatelsen til å være registrert avgiftspliktig virksomhet. For engangsavgiften er hjemmelen engangsavgiftsforskriften § 7-2 og for øvrige særavgiftspliktige er hjemmelen særavgiftsforskriften § 5-6.

Etter begge bestemmelser er vurderingstemaet for det første om virksomheten, styret eller ledelsen ikke anses kredittverdigg. Vurderingen blir i hovedsak tilsvarende som omtalt under pkt. 14-21.5. Videre ses det på om virksomheten har uoppgjorte restanser med hensyn til skatter, avgifter eller toll eller har overtrådt regelverket om særavgifter, toll eller merverdiavgift. Tillatelsen kan også trekkes tilbake dersom virksomhetens karakter endres. Dette gjelder både ved endring av selskapsform og av vedtektsfestet formål. Siden virksomheter som søker om å bli registrert med engangsavgift kreditt skal stille sikkerhet, praktiseres vilkårene for å nekte registrering noe mer lempelig for disse virksomhetene enn overfor øvrige særavgiftspliktige virksomheter. For sistnevnte er det sentrale vurderingstemaet ved søknaden, hvorvidt sikkerhet skal avkreves eller ikke.

For engangsavgiften oppstilles det som nevnt vilkår om at tilstrekkelig sikkerhet etter skattebetalingsforskriften § 14-21-1 stilles og at bestemmelsene i engangsavgiftsforskriften § 7-3 annet ledd til og med § 7-4 overholdes. Disse bestemmelsene knytter seg til en del plikter virksomheten har. Blant annet å melde fra til tollregionen om adresseendring, om opphør og stans av drift og om at tilsendt månedlig avgiftsspesifikasjon ikke stemmer overens med virksomhetens egen oversikt. Vedtak blir å treffe etter en konkret helhetsvurdering i den enkelte sak, hvor ett eller flere av de nevnte vilkår kan begrunne at søknad avslås eller at tillatelsen trekkes tilbake.

Adgangen til å trekke tilbake tillatelsen for registrerte virksomheter må sees i sammenheng med at tollregionen i skattebetalingsforskriften §§ 14-21-1 annet ledd tredje punktum og § 14-21-2 fjerde ledd tredje punktum, kan kreve ytterligere sikkerhet.

Kapittel 15. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning

15-1 § 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren

(1) Når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelse, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen, kan det gis utsettelse med betalingen. Er betalingsevnen varig svekket, kan skatte- og avgiftskravet settes ned eller frafalles. For skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a kan endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftskravet først treffes når ligning er foretatt.

(2) Avgjørelser som nevnt i første ledd treffes av innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetens kompetanse.

(3) I skattesaker treffes avgjørelser etter første ledd av skatteutvalget etter innstilling fra skatteoppkreveren. I saker som gjelder ettergivelse av skatt for mer enn kr 200 000, blir likevel avgjørelsen å treffe av departementet etter forslag fra skatteutvalget. Det skal være ett skatteutvalg for hvert skattekontor. Departementet kan gi forskrift om oppnevning og organisering av skatteutvalgene. For skattytere som utelukkende skal betale statsskatt, kan departementet bestemme at avgjørelse som nevnt i dette ledd kan legges til andre organer.

15-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 19.2 og kap. 27 s. 195–196, og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 19.1.2.
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 29.5. (Tilpasning pga. ROS i tredje ledd slik at det skal være ett skatteutvalg per skattekontor.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 15-1-1 til 15-1-4.

15-1.2 Generelt om § 15-1

Hensyn til skyldner

Tidligere var lempning på grunn av omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold regulert i flere lover, jf. skattebetalingsloven av 1952 § 41, merverdiavgiftsloven av 1969 § 69, arveavgiftsloven § 46 annet ledd, tolltariffens innledende bestemmelser § 12 første ledd første punktum, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 fjerde ledd, særavgiftsloven § 4 første ledd tredje punktum og Stortingets årlige avgiftsvedtak. Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 15-1 første ledd erstatter nå de nevnte bestemmelsene som lovhjemmel for lempning av hensyn til skyldneren. Bestemmelsens annet og tredje ledd angir hvem som er kompetent myndighet i saker om lempning etter første ledd. Avgjørelsesmyndigheten er lagt til innkrevingsmyndighetene. Tidligere lå kompetanse til å lempe innenlands merverdiavgift på grunn av skyldnerens situasjon hos fastsettingsmyndighetene, som har hatt en meget restriktiv praksis på området.

Forhold ved fastsettelsen

Skattebetalingsloven av 1952 § 41, merverdiavgiftsloven av 1969 § 69 og arveavgiftsloven § 46 annet ledd inneholdt også regler om lempning begrunnet i forhold ved fastsettingen av kravet. Rimelighetsvurderingen var i disse tilfellene direkte knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldneres situasjon, som f.eks. langvarig eller alvorlig sykdom. Lempning begrunnet i forhold ved fastsettingen av kravet er nå plassert sammen med fastsettingsreglene, jf. ligningsloven § 9-12, arveavgiftsloven § 46 annet ledd, merverdiavgiftsloven av 2009 § 19-3 annet ledd og folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

For toll- og avgiftskrav var myndighet til å lempe begrunnet i forhold ved fastsetting delegert til fastsettingsmyndighetene også før skattebetalingslovens ikrafttreden, slik at bestemmelsene om lempning i forbindelse med forhold ved fastsettelsen fortsatt fremgår av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 fjerde ledd, særavgiftsloven § 4 tredje punktum og Stortingets årlige avgiftsvedtak. For toll er det gitt bestemmelser i tolloven kap. 9.

Begrunnelsen for dette er at fastsettingsmyndighetene har de beste faglige forutsetninger for å ta stilling til om regelverket har fått utilsiktede virkninger. Søknader som utelukkende er begrunnet med urimelige forhold ved fastsettingen av skatte- og avgiftskravet skal behandles av fastsettingsmyndighetene.

Sikkerhetsventil

Skatte- og avgiftskrav skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller etter tvangsinnsfordring. Lempning av hensyn til skyldneren er en sikkerhetsventil for å hindre at innfordringen av skyldig beløp får sterkt urimelig utslag. Bestemmelsen skal først og fremst ivareta hensynet til skyldneren ved plutselige og upåregnelige endringer i livssituasjonen. Det er derfor bare i unntakstilfeller at skatte- og avgiftskrav kan settes ned eller frafalles eller at betalingsutsettelse kan innvilges. Praksis på området er streng. En liberal lempningspraksis vil kunne svekke den alminnelige betalingsmoral, og kan gi uheldige signaler til skyldnere som oppfyller sine forpliktelser. At private kreditorer gis fordeler på bekostning av det offentlig må også unngås. Har skyldneren betydelig gjeld til andre kreditorer, må det vurderes om lempning av skatte- og avgiftsgjelden vil komme skyldneren selv til gode. Dersom lempning vil innebære økt dekningsgrunnlag for de øvrige kreditorene, er hensikten bak lempningsreglene ikke oppnådd.

Begrepet lempning er en fellesbetegnelse for betalingsutsettelse og nedsettelse av kravet. Disse tiltakene kan i visse tilfeller kombineres.

Bestemmelsen i § 15-1 gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som er omfattet av skattebetalingsloven, jf. § 1-1 annet ledd.

Det følger av forarbeidene at bestemmelsen også gjelder for krav etter § 1-1 tredje ledd, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 165. Dette innebærer at renter, omkostninger og gebyrer til kravene nevnt i § 1-1 annet ledd kan

lempe etter § 15-1. Videre er forsinkelsesavgift, tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstill omfattet. Innkrevingsmyndighetene hadde tidligere ikke hjemmel til å lempe krav som nevnt § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Dette er endret gjennom ny lov, hvor det er adgang til å lempe både tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, skattebetalingsloven § 5-16, merverdiavgiftsloven av 2009 § 21-1 og arveavgiftsloven § 43, samt ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7.

Videre kommer § 15-1 også til anvendelse på ansvarsbeløp etter kap. 16, jf. § 16-1 annet ledd annet punktum, og andre offentlige krav nevnt i skattebetalingsforskriften § 1-2-1 første ledd.

Tilbakesøkingskrav er etter § 1-3 å anse som skatte- og avgiftskrav og kan dermed lempes etter § 15-1.

Skattedirektoratet har med hjemmel i § 15-1 annet ledd annet punktum gitt utfyllende retningslinjer for lempning av hensyn til skyldneren i Skattedirektoratets melding av 19. desember 2008 nr. 13 «Lempning av skatter og avgifter av hensyn til skyldneren» (SKD-melding nr. 13/08). Meldingen behandler bl.a. myndighetsgrenser, vilkår for lempning, særlige forhold med hensyn til skatte- og avgiftskravets art og saksbehandlingsregler.

Toll- og avgiftsdirektoratet har med tilsvarende hjemmel gitt retningslinjer om lempning av toll- og avgiftskrav av hensyn til skyldneren. Retningslinjenes innhold er i all hovedsak tilsvarende ovennevnte melding fra Skattedirektoratet.

15-1.3 Avgrensninger

Lempning av hensyn til skyldneren må avgrenses mot lempning av hensyn til kreditor etter § 15-2. I sistnevnte tilfelle er det hensynet til det offentlige som kreditor som er det avgjørende i lempningsvurderingen, og ikke forhold hos skyldneren.

Lempning av hensyn til skyldneren må videre avgrenses mot gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Personer med alvorlige gjeldsproblemer og flere kreditorer bør henvises til å søke om gjeldsordning. Anstrengt økonomi som følge av høy gjeldsbelastning gir i seg selv ikke grunnlag for lempning av hensyn til skyldneren. Før 1. juli 2003 var det slik at dersom skatte- og avgiftskrav utgjorde mer enn 60 prosent av skyldnerens totale gjeld, falt de utenfor gjeldsordningsloven. I dag omfattes skatte- og avgiftskrav fullt ut av loven. Vilårene for å få gjeldsordning fremgår av gjeldsordningsloven kap. 1.

15-1.4 § 15-1 første ledd – Forhold hos skyldneren

15-1.4.1 Grunnvilkårene

Av § 15-1 første ledd første punktum fremgår det at når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevningen, kan det gis utsettelse med betalingen. Dersom vedkommende er varig ute av stand til å innfri sine forpliktelser, kan skatte- eller avgiftskravet settes ned. Nedsettelse og utsettelse er to ulike lempningsmåter.

Det er tre grunnvilkår som alle må være oppfylt for at lempning kan innvilges. For det første må det foreligge en tilstrekkelig billighetsårsak, jf. «dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker». For det andre må det være en tilstrekkelig billighetsvirkning, jf. «uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevningen». For det tredje må det være årsakssammenheng mellom billighetsårsaken og billighetsvirkningen, jf. «på grunn av». Selv om

Tre kumulative vilkår

alle vilkårene er oppfylt, kan det foreligge forhold som gjør at lempning-sadgangen ikke bør benyttes, jf. «kan» som angir at avgjørelsen er opp til innkrevingsmyndighetenes skjønn.

Billighetsårsak

Loven nevner eksplisitt noen billighetsårsaker, deriblant dødsfall og særlig alvorlig sykdom.

Med «dødsfall» siktes det først og fremst til skyldnerens død. En eventuell lempning retter seg i så fall mot dødsboet eller arvingene. Andre dødsfall enn skyldnerens er som hovedregel ikke tilstrekkelig billighetsgrunn til å ettergi overfor skyldneren. Det kan likevel tenkes å foreligge særlige forhold, f.eks. dødsfall i nær familie (ektefelle, foreldre eller barn), som har gjort skyldneren ute av stand til å ivareta sine forpliktelser for en viss periode. I slike tilfeller kan en betalingsutsettelse være aktuell.

Hva som er «*særlig alvorlig sykdom*» må baseres på et sykdomsbegrep som er vitenskapelig og alminnelig anerkjent i medisinsk praksis. Også psykiske lidelser, alkoholisme og andre former for rusmisbruk omfattes. Det må trekkes en grense mot sosiale eller økonomiske problemer. For å kunne vurdere om en sykdom er særlig alvorlig, må sykdommen dokumenteres. På grunnlag av dokumenterte opplysninger må det foretas en konkret vurdering av om sykdommen er av en slik art at den kan karakteriseres som særlig alvorlig.

I praksis er innvilget uførepensjon ansett å være tilstrekkelig for at kravet til billighetsårsak er oppfylt. Vilkaene for å få innvilget uførepensjon står i folketrygdloven §§ 12-2 til 12-8. For å få innvilget uførepensjon kreves det «varig sykdom, skade eller lyte», jf. folketrygdloven § 12-6. For at sykdommen skal være «varig», kreves det at hensiktsmessig behandling og arbeidsrettede tiltak er gjennomført og at arbeidsevnen til tross for dette fremdeles er nedsatt, se folketrygdloven § 12-5 første ledd.

Lovens oppregning av billighetsårsaker er ikke uttømmende, jf. «*lignende årsaker*». I skattebetalingsloven av 1952 hadde § 41 ordlyden «*andre årsaker*». Denne ordlyden kunne tolkes ganske vidt. Den endrede ordlyden innebærer en presisering. Presiseringen medfører at det kun er årsaker knyttet til skyldnerens personlige forhold som begrenser hans mulighet til å forbedre sin økonomiske situasjon som er relevante. Som eksempel kan nevnes alderdom, langtids arbeidsledighet eller at skyldneren er i en rehabiliteringssituasjon. Det skal bemerkes at høy alder i seg selv ikke oppfyller kravet til billighetsårsak, men i kombinasjon med andre forhold kan kravet til billighetsårsak være oppfylt. Videre vil studier eller avtjening av militærtjeneste/siviltjeneste i seg selv ikke oppfylle kravet til billighetsårsak.

I forhold til skyldnere som av ulike årsaker ikke er eller har vært i stand til å ivareta sine plikter og interesser i forhold til skatte- og avgiftsmyndighetene, vil det ofte være en kombinasjon av flere forhold som er avgjørende for om lempning bør innvilges. Det er viktig å skille mellom skyldnere som ikke har betalingsvilje og skyldnere som ikke har betalingsevne.

Det er ikke et krav om at billighetsårsaken må ligge hos søkeren, også familiemedlemmers forhold som er av en slik art at de oppfyller kravet til billighetsårsak, kan omfattes.

Dersom skyldneren er en juridisk person, f.eks. et AS, vil billighetsårsaker knyttet til en fysisk person som regel ikke være relevante. Det forutsettes at selskapet innretter driften av sin virksomhet på en slik måte at gjeldende regelverk følges. I en mindre bedrift kan det imidlertid tenkes at sykdom, dødsfall eller andre lignende omstendigheter medfører problemer av en så alvorlig art at det vil virke uforholdsmessig tyngende å gjøre kravet gjeldende.

Billighetsvirkning

Med billighetsvirkning menes at betaling eller innfordring av skatte- og avgiftskravet vil være sterkt urimelig, jf. «*uforholdsmessig tyngende*». Utgangspunktet for vurderingen kan være dekningsloven § 2-7. Bestemmelsen

fastslår at en skyldner har krav på å få beholde det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren selv og hans husstand. Har skyldneren løpende kapitalinntekter eller andre inntekter må det tas hensyn til disse i vurderingen. I tilfeller hvor søkeren har så stor formue at han med rimelighet kan betale skatte- og avgiftskravet, vil billighetsvirkningen ikke være oppfylt.

Formue i bolig kan stå i en særstilling. Har boligen en friverdi kan det i utgangspunktet kreves at boligen belånes dersom det er mulig. I spesielle tilfeller kan det imidlertid være rimelig at skyldneren får lempet skatte- og avgiftskravet slik at vedkommende kan beholde boligen. Dette kan være tilfelle for enker/enkemenn som ser seg nødt til å overta ansvaret for avdødes gjeld for å kunne beholde boligen. Dersom den gjenlevende ektefellen bare har en beskjeden inntekt og ikke har mulighet til å ta opp lån, kan det være rimelig å lempe kravet.

Det følger av tidligere praksis at kravet til billighetsvirkning for renter og omkostninger er litt lempeligere enn ved vurdering av hovedstolen. Forarbeidene til den nåværende lov er taus på dette området, men det antas at den nye bestemmelsen ikke innebærer noen endring fra tidligere praksis.

Kravet til årsakssammenheng innebærer et krav om at billighetsvirkningen må være en følge av at billighetsårsaken inntrådte. For eksempel kan det som følge av særlig alvorlig sykdom være uforholdsmessig tyngende å fastholde skatte- og avgiftskravet fordi skyldneren har mistet mye av sitt inntektsgrunnlag. Det avgjørende vil da være om skyldneren etter sykdommens inntreden har fått sin inntekt redusert. Der skyldneren opprettholder samme inntektsnivå etter at billighetsårsaken inntrådte, vil det normalt ikke være uforholdsmessig tyngende å fastholde skatte- og avgiftskravet. Nedsatt inntektsevne hos skyldneren må dokumenteres.

Selv om alle vilkårene er oppfylt, kan det foreligge forhold som gjør at lempningsadgangen ikke bør benyttes, jf. «kan». Spørsmålet om lempning må avgjøres etter en helhetsvurdering av det foreliggende billighetsgrunnlaget og eventuelle klanderverdige forhold på søkerens hånd. Lempningen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral. Momenter ved denne vurderingen kan være i hvilken grad skyldneren for øvrig har oppfylt sine forpliktelser etter gjeldende regelverk, f.eks. ligningsloven, skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, tollloven og regnskapsloven. Videre vil illojal boforringelse, kreditorbegunstigelse eller andre tilsvarende forhold på skyldnerens hånd tale mot lempning. Også det at skyldneren tidligere har vist manglende betalingsvilje og stadig opparbeidet seg ny skatte- og avgiftsgjeld kan tale mot at lempning innvilges.

De klanderverdige forholdene skal imidlertid vurderes opp mot andre forhold som kan gjøre det mindre støtende å akseptere lempning. I de tilfeller hvor de klanderverdige forholdene ligger langt tilbake i tid, er knyttet til skyldnerens tidligere virksomhet, og skyldneren ikke har opparbeidet seg nevneverdig ny skatte- og avgiftsgjeld i ettertid, vil en godtakelse være mindre støtende. Det er viktig å kartlegge hvorfor søker ikke har oppfylt sine forpliktelser etter gjeldende regelverk. Den manglende oppfyllelsen av forpliktelsen kan skyldes formildende omstendigheter, som f.eks. sykdom.

Andre forhold kan f.eks. være skyldnerens alder. I tilfeller der skyldneren er pensjonist vil hans mulighet til å forbedre sin økonomiske situasjon være begrenset. Ved vurderingen må det sees hen til skyldnerens totalsituasjon. Alder i seg selv er derfor ikke tilstrekkelig til å lempe.

Skatte- og avgiftskravets alder og sammensetning kan også være momenter ved vurderingen av om lempning skal innvilges. Har det pågått aktiv innfordring mot skyldneren i mange år uten at det har gitt resultater, og renter og omkostninger utgjør en større del av kravet, kan det i visse

Årsakssammenheng

Skjønnsmessig vurdering

tilfeller være mindre støtende å lempe kravet. Som nevnt ovenfor praktiseres lempning av renter og omkostninger mindre strengt enn lempning av hovedstol.

15-1.4.2 § 15-1 første ledd første punktum – Midlertidig svekket betalingsevne

Skattebetalingsloven § 15-1 første ledd innebærer en endring fra tidligere bestemmelser om lempning av hensyn til skyldneren, ved at det skilles mellom midlertidig svekket betalingsevne og varig svekket betalingsevne. Det følger av forarbeidene at mange søknader om lempning kan løses tilfredsstillende ved en betalingsutsettelse, eventuelt i kombinasjon med rentefritak så lenge betalingsutsettelsen varer. Ofte kan skyldneren på grunn av sykdom og andre lignende årsaker ha vanskeligheter med å oppfylle sine skatte- og avgiftsforpliktelser i en kort periode. Skyldnerens likviditetsproblemer kan i slike tilfeller avhjelpes ved en betalingsutsettelse eller betalingsavtale. Det er kun i de tilfeller hvor betalingsevnen er varig svekket at det er aktuelt med hel eller delvis ettergivelse, jf. pkt. 15-1.4.3.

**Langtids syk-
melding,
arbeidsledighet
eller arbeids-
avklaring**

Eksempler på hva som ligger i begrepet midlertidig ute av stand til å betale skatte- og avgiftsforpliktelser kan være at skyldneren er langtids sykmeldt, langtids arbeidsledig, eller er under arbeidsavklaring. (Arbeidsavklaringspenger er en ny form for ytelse som erstatter attføringsstønad, rehabiliteringspenger og tidsbegrenset uførestønad.) At betalingsevnen kun er midlertidig svekket innebærer at det er utsikter til bedring av skyldnerens arbeidsevne og hans økonomiske situasjon. Forhold som fører til at skyldneren er midlertidig ute av stand til å betale må dokumenteres for at utsettelse er aktuelt.

Betalingsutsettelse

Med betalingsutsettelse menes at kravet til rettidig betaling fravikes. Det innrømmes en utsettelse med betalingen, normalt i form av en betalingsavtale. Det er ikke noen absolutt begrensning når det gjelder varigheten av betalingsavtaler. Avdragstiden følger av, og må fastsettes i tråd med, billighetsgrunnlaget. Jo alvorligere sykdommen eller billighetsårsaken er, jo lenger avdragsperiode kan godtas.

Dersom betalingsutsettelse gis, herunder en avdragsordning, bør spørsmålet om renter under den fremtidige avdragsperioden vurderes særskilt. Innrømmelse av en avdragsordning for skatte- eller avgiftskravet tilsier ofte at en ikke bør kreve renter fullt ut i avdragstiden. Hensynene til oppfyllellespress og reaksjon mot forsinket betaling gjør seg ikke sterkt gjeldende for den innrømmede avdragstiden. I særlige tilfeller kan det også gis fullt rentefritak for avdragstiden. Når det gjelder påløpte renter før innvilgelse av en avdragsordning, vurderes disse etter reglene om lempning av slike krav. Lemping av renter og omkostninger praktiseres mindre strengt.

15-1.4.3 § 15-1 første ledd annet punktum – Varig svekket betalingsevne

Etter § 15-1 første ledd annet punktum kan skatte- og avgiftskrav bare settes ned eller frafalles hvis skyldneren er varig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser. Forarbeidene gir ikke noen retningslinjer på hva som ligger i ordet «varig». Det antas at inntektsbortfall ikke må være av midlertidig karakter og at det ikke er utsikt til bedring av skyldnerens inntekts- og arbeidsevne.

Uførepensjon

Et eksempel på varig svekket betalingsevne kan være at skyldner mottar uførepensjon. Uførepensjon er ment å sikre inntekt til livsopphold dersom en har fått inntektsevnen langvarig nedsatt på grunn av sykdom, skade eller lyte. En person som mottar uførepensjon har vært gjennom en nøye

medisinsk utredning og er blitt erklært varig ute av stand til å arbeide. Det kreves ikke livsvarig nedsatt arbeidsevne, men betydelig lenger enn 3-5 år, som er vilkåret for å få innvilget grunnstønad og hjelpestønad etter folketrygdloven. Mottar skyldneren uførepensjon vil kravet om billighetsårsak ofte være oppfylt.

Det at skyldneren mottar uførepensjon er i seg selv ikke tilstrekkelig til å nedsette eller frafalle skatte- og avgiftsgjelden. Lempingen må bero på en helhetsvurdering der alle vilkårene nevnt i pkt. 15-1.4.1 må være oppfylt.

Det kan tenkes andre tilfeller hvor betalingsevnen er varig svekket. For eksempel vil høy alder kombinert med sykdom kunne gjøre at skyldners økonomiske situasjon ikke antas å bli bedre.

Er betalingsevnen varig svekket og de øvrige vilkårene oppfylt, kan skatte- og avgiftskrav ettergis helt eller delvis. Det må bero på en konkret vurdering, og tiltaket må stå i forhold til det aktuelle billighetsgrunnlaget. Dette innebærer at billighetsårsakens alvorlighetsgrad og varighet, samt billighetsvirkningen, vil ha betydning for beløpet som lempes. Ved nedsettelse av skatt og avgift skal samtidig spørsmål om lempning av tilhørende renter og omkostninger avgjøres.

Andre eksempler

Betalingsnedsettelse

15-1.4.4 § 15-1 første ledd tredje punktum – Utlignet skatt og avgift

Det følger av § 15-1 første ledd tredje punktum at en endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- og avgiftskrav nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav a, først kan treffes når ligning er foretatt. Dette er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 41 nr. 2 første punktum. Det er først når skatten er utlignet at man har en fullstendig oversikt over kravets størrelse. § 41 nr. 2 hadde også bestemmelser om utsettelse med betaling av utskrevet forskuddsskatt, fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av trekk. Disse er nå videreført i ligningsloven § 9-12 nr. 2. Det er fastsettingsmyndighetene som har avgjørelsesmyndighet i slike saker.

Lempning skal ikke benyttes til å overprøve lovligheten av en ligning eller en fastsettelse. Dersom en søknad om lempning er begrunnet med at den opprinnelige fastsettingen av skyldig skatt eller avgift er uriktig, er det de alminnelige regler om endring i ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller arveavgiftsloven som skal benyttes. Det fremgår av Finansdepartementets skriv av 29. april 1960 og 15. mai 1961 at frafallelse eller nedsettelse av skatt på grunn av lovligheten av en ligning ikke antas å falle inn under kap. VII i skattebetalingsloven av 1952. Tilsvarende antas å gjelde for kap. 15 i skattebetalingsloven av 2005.

15-1.5 § 15-1 annet ledd – Avgjørelseskompetansen

Avgjørelser etter § 15-1 første ledd treffes i utgangspunktet av innkrevingsmyndighetene, jf. § 15-1 annet ledd. Skatteoppkreverne og skattekontorene er innkrevingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav nevnt i §§ 2-1 til 2-3. I skattesaker har imidlertid lovgiver gjort et unntak. I slike saker tilligger kompetansen etter § 15-1 første ledd skatteutvalget og Finansdepartementet, jf. § 15-1 tredje ledd. Se nærmere om avgjørelseskompetansen i slike saker i pkt. 15-1.6. Tollregionene er innkrevingsmyndighet for skatte- og avgiftskrav nevnt i §§ 2-4 og 2-5.

Der skattekontorene og skatteoppkreverne er innkrevingsmyndighet er Skattedirektoratet gitt myndighet til å fastsette nærmere regler om disse innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Skattedirektoratet kan bestemme om kompetansen skal være avhengig av kravets art og størrelse. Direktoratet

Skattekontorets myndighet

har i SKD-melding nr. 13/08 «Lempning av skatter og avgifter av hensyn til skyldneren» gitt nærmere retningslinjer om lempning etter § 15-1.

Merverdiavgift og arveavgift innkreves av skattekontoret, jf. § 2-2. Videre er skattekontoret innkrevingsmyndighet for krav etter § 2-3. I saker hvor skattekontoret har innkrevingsansvaret, har Skattedirektoratet i SKD-melding nr. 13/08 delegert myndigheten til skattekontoret til å treffe avgjørelse etter § 15-1 første ledd. Skattekontoret er gitt full kompetanse, dvs. uansett beløpets størrelse, til å avgjøre søknader om lempning. Avgjørelsesmyndighet omfatter både myndighet til å innvilge lempning og til å avslå. Skattekontoret er således første instans ved behandling av søknader om lempning av hensyn til skyldneren i saker de har innkrevingsansvaret for. Avgjørelser fattet av skattekontoret kan påklages, og klagen skal behandles av Skattedirektoratet, som er klageorgan i slike saker.

Tollregionenes myndighet

Hvor tollregionene er innkrevingsmyndighet, jf. §§ 1-2, 2-4 og 2-5 er Toll- og avgiftsdirektoratet med hjemmel i annet ledd gitt myndighet til å fastsette nærmere regler for tollregionenes kompetanse. Slike interne retningslinjer er gitt som en rutinebeskrivelse. Rutinebeskrivelsene er innholdsmessig i all hovedsak sammenfallende med SKD-melding nr. 13/08. Tollregionene er i særskilt fullmakt delegert myndighet til å avslå søknader om lempning av hensyn til skyldneren når det må anses klart at vilkårene ikke foreligger. Videre er tollregionene gitt myndighet til å treffe vedtak om betalingsutsettelse av inntil et års varighet samt inngå betalingsavtaler av inntil 24 måneders varighet for samlet krav inntil kr 500 000. Hvor kravets størrelse eller avtalens varighet overskrider videredelegert myndighet, og hvor tollregionen innstiller på å godta den fremlagte søknad, behandles saken av Toll- og avgiftsdirektoratet. Toll- og avgiftsdirektoratets vedtak kan påklages til Finansdepartementet.

15-1.6 § 15-1 tredje ledd – Avgjørelseskompetansen i skattesaker

Skatteutvalgets myndighet

Skatteutvalget er i skattesaker gitt kompetanse til å lempe inntil kr 200 000, jf. § 15-1 tredje ledd. Etter tidligere praksis har «skattesaker» vært saker om inntekts- og formuesskatt, inkludert trygdeavgift og renter av slike krav. Tilsvarende forståelse må legges til grunn i forhold til skattebetalingsloven av 2005.

Beløpsgrensen følger størrelsen på det beløp som søkes lempet (omsøkt beløp), uavhengig av størrelsen på søkers samlede restanse. Beløpet på søknadstidspunktet er avgjørende. Skatteutvalget kan ettergi hovedstol med inntil kr 200 000 og tilhørende renter og omkostninger, jf. SKD-melding nr. 13/08 pkt. 2.3. Dette innebærer at renter og omkostninger som er påløpt den ettergitte hovedstolen kan ettergis uansett størrelsen på kravet. Skatteutvalget kan også ettergi renter og omkostninger med inntil kr 100 000 i saker hvor det ikke søkes om ettergivelse av hovedstol.

Departementet foreslo i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) pkt. 19.2.5.2 at ordningen med skatteutvalget ble avvirket. Lovgiver var imidlertid av en annen oppfatning, og beholdt skatteutvalgsordningen i den nye skattebetalingsloven. Som begrunnelse for å beholde skatteutvalgsordningen ble det vist til at skatteutvalgene skal sikre politisk innflytelse og innsyn i, samt kontroll med skattebetalingen. Videre ble det vist til at skatteutvalgene anses som en sikkerhet for innbyggerne, og en mulighet for ubyråkratisk hjelp til mennesker som er kommet i en umulig økonomisk situasjon. Det skal være et skatteutvalg for hvert skattekontor, men slik at skatteutvalgene kan organiseres i flere avdelinger avhengig av behovet i regionen. I skattebetalingsforskriften §§ 15-1-1 til 15-1-3 er det gitt bestemmelser om oppnevning og organisering av skatteutvalgene. Den nye organiseringen

av skatteutvalgene trådte i kraft fra 1. januar 2009. Skattekontoret utøver en sekretæriatsfunksjon for skatteutvalgene.

Vedtaket fattet av skatteutvalgene kan ikke påklages, jf. § 3-3 nr. 1 annet punktum. Unntaket fra klageadgangen er gjort eksplisitt fordi lovgiver mente at det ikke er naturlig å innføre klageadgang etter forvaltningsloven for lempningsavgjørelser fattet av skatteutvalgene siden de er politiske organer, jf. Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 9.2.

For renter og omkostninger av skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar har skatteoppkreveren myndighet til å lempe omsøkt beløp inntil kr 50 000, jf. SKD-melding nr. 13/08 pkt. 2.2. Skatteoppkreverens avgjørelse kan påklages til skattekontoret.

I tilfeller der det omsøkte beløpet er over kr 200 000 skal avgjørelsen trefes av Finansdepartementet etter forslag fra skatteutvalget, jf. § 15-1 tredje ledd annet punktum. Finansdepartementet har i skattebetalingsforskriften § 15-1 delegert sin fullmakt til Skattedirektoratet. Denne fullmakten har direktoratet videredelegert til skattekontoret i medhold av SKD-melding nr. 13/08. Skattekontoret har etter dette avgjørelseskompetanse i alle saker der det omsøkte beløpet overstiger kr 200 000. Skatteutvalget og skatteoppkreveren skal i slike saker avgi innstilling til skattekontoret. Vedtak truffet av skattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet. Det er ikke gjort unntak for klageadgangen. Forvaltningslovens regler om klageadgang kommer således til anvendelse, jf. § 3-1. Saksbehandlingsregler er beskrevet i SKD-melding nr. 13/08 pkt. 4.

Skatteoppkreverens myndighet

Skattekontorets myndighet

15-2 § 15-2. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor

(1) Fremsetter skyldneren et betalingstilbud, kan et skatte- og avgiftskrav settes ned, eller det kan gis utsettelse med betalingen. Det er et vilkår at skyldneren ikke er i stand til å innfri kravet på vanlig måte, og at betalingstilbudet antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Betalingstilbudet må være det beste skyldneren kan tilby, og avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

(2) Det kan settes ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning etter første ledd.

(3) Avgjørelser etter denne paragraf treffes av innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetens kompetanse.

15-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 19.3 og kap 27 s. 196 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 19.1.3.

15-2.2 Generelt om § 15-2

Skatter og avgifter skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller etter tvangsinnfordring. Lempning er et unntak fra denne hovedregelen. Med lempning av et krav menes at skatte- og avgiftsmyndighetene godtar annet enn full betaling av kravet ved forfall – enten at det innrømmes betalingsutsettelse eller at kravet settes ned. I visse tilfeller kan disse tiltakene kombineres. Det foreligger lang praksis for at innkrevingsmyndighetene har adgang til å lempe skatte- og avgiftskrav av innfordringshensyn, dvs. av hensyn til kreditor. Ordningen bygger på en forutsetning om at staten, i likhet med andre kreditorer, må kunne lempe et krav dersom dette medfører bedre dekningsutsikter.

Med § 15-2 lovfestes vilkårene for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor. Lovgiver mente at en slik lovfesting vil gi skyldnerne bedre kunnskap om adgangen til å søke om lempning og samtidig legge til rette for en mer ensartet behandling hos innkrevingsmyndighetene. Det må imidlertid understrekes at lempning etter denne bestemmelsen ikke er en rettighet for skyldneren. Det er hensynet til innkrevingsmyndighetenes dekningsutsikter som er avgjørende ved vurderingen av lempning etter § 15-2, i motsetning til lempning av hensyn til skyldneren, jf. § 15-1.

Lempning av innfordringshensyn kan innrømmes når det tjener innfordringen. Lemping etter § 15-2 kan skje som ledd i avtale mellom innkrevingsmyndighetene og skyldner alene eller som ledd i utenrettslig gjeldsordning. En ensidig nedsettelse kan avtales der skyldneren ikke har andre kreditorer, og ikke er en virksomhet i fortsatt drift. Der skyldneren har andre usikrede kreditorer, skal lempning som hovedregel skje som utenrettslig gjeldsordning.

Skatte- og avgiftskrav som kan søkes lempet er angitt i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd. Det følger av forarbeidene at § 15-2 også gjelder

for krav etter § 1-1 tredje ledd, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 165. Dette innebærer at renter, omkostninger og gebyrer til kravene nevnt i § 1-1 annet ledd kan lempes etter § 15-2. Videre er forsinkelsesavgift, tilleggsavgift og tilleggstill omfattet. Innkrevingsmyndighetene hadde tidligere ikke hjemmel til å lempe krav etter § 1-1 tredje ledd bokstav c og d. Dette er endret gjennom ny lov, hvor det er adgang til å lempe både tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, skattebetalingsloven § 5-16, merverdiavgiftsloven av 2009 § 21-1 og arveavgiftsloven § 43, samt ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7.

Videre kommer § 15-2 også til anvendelse på ansvarsbeløp etter kap. 16, jf. § 16-1 annet ledd annet punktum og andre offentlige krav nevnt i skattebetalingsforskriften § 1-2-1 første ledd.

Tilbakesøkningskrav er etter § 1-3 å anse som skatte- og avgiftskrav og kan dermed også lempes etter § 15-2.

15-2.3 Avgrensninger

Lempning av innfordringshensyn må avgrenses mot andre hjemmelsgrunnlag for nedsettelse eller utsettelse med betaling av kravet. Dersom skyldneren kun påberoper seg spesielle forhold ved sin egen situasjon, skal saken vurderes etter reglene om lempning av hensyn til skyldner, jf. § 15-1. Hensynene bak de to ulike lempingsmåtene er grunnleggende forskjellige, dermed er også vilkårene ulike. De underliggende forhold må avklares før søknaden behandles etter reglene i § 15-2. Søknader som fremmes på begge grunnlag bør så langt det lar seg gjøre vurderes etter begge lempningsgrunnlagene.

Lempning av innfordringshensyn må videre avgrenses mot gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Før 1. juli 2003 var det slik at dersom skatte- og avgiftskrav utgjorde mer enn 60 prosent av skyldnerens totale gjeld, falt de utenfor gjeldsordningsloven. I dag omfattes skatte- og avgiftskrav fullt ut av gjeldsordningsloven. Personer med alvorlige gjeldsproblemer til flere kreditorer bør henvises til å søke gjeldsordning. Anstrengt økonomi som følge av høy gjeldsbelastning gir i seg selv ikke grunnlag for lempning på innfordringsmessig grunnlag. Vilråene for å få gjeldsordning fremgår av gjeldsordningsloven kap. 1.

Gjeldsordning kan også komme i stand etter konkursloven. Gjeldsforhandling følger reglene i konkurslovens kap. V om frivillig gjeldsordning og kap. VI om tvangsakkord. Forslag om gjeldsordning etter konkursloven behandles på samme måte som utenrettslig gjeldsordning, se Skattedirektoratets melding 1. februar 2008 nr. 2 «Lempning av skatter og avgifter av hensyn til det offentlige som kreditor» (SKD-melding nr. 2/08) pkt. 3.4 og Toll- og avgiftsdirektoratets utfyllende retningslinjer.

15-2.4 § 15-2 første ledd – Vilrå for lempning av hensyn til det offentlige som kreditor

Bestemmelsen lovfester grunnvilkårene for å innvilge betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse av innfordringshensyn som er etablert gjennom praksis.

Det er et vilrå at skyldneren fremsetter et betalingstilbud, jf. § 15-2 første ledd første punktum. Søknader som ikke inneholder et betalingstilbud kan derfor avvises. Et betalingstilbud kan bestå av tilbud om en engangsinnbetaling eller avdragsvis nedbetaling, normalt i like store månedlig avdrag. Tilbudet kan også være en kombinasjon av disse.

Det er et vilrå at skyldneren ikke er i stand til å innfri kravet på vanlig måte, jf. § 15-2 første ledd annet punktum. Det kreves at skyldneren utnyt-

Betalingstilbud

Ikke i stand til å innfri kravet på vanlig måte

Tilbudet antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring

ter sin mulighet fullt ut hva gjelder inntektsevne og opplåningsmulighet. Skatte- og avgiftsmyndighetene er ikke noen kredittinstitusjon. I tilfeller der skyldneren har så stor formue at han med rimelighet kan betale skatter og avgifter, men at realisasjon kan være forbundet med vanskeligheter, kan lempning ved betalingsavtale eller betalingsutsettelse være aktuelt.

Videre er det et vilkår at lempning medfører bedre dekningsutsikter for skatte- og avgiftskravene. For å kunne ta stilling til om dette vilkåret er oppfylt, må innkrevingsmyndigheten foreta en konkret vurdering av mulighetene for å få dekket kravet på andre måter. Innfordringstiltak som f.eks. realisasjon av utlegg, motregning, utleggstrekk, konkurs m.v. må vurderes. Oppkrever må anslå hvilket beløp de aktuelle innfordringstiltak vil kunne gi i løpet av den neste tiårsperioden.

For nyere krav vil tvangsinnfordring ennå ikke vært forsøkt i særlig grad, og oppkrever vil ha lite kunnskap om hvilken dekning den fremtidige innfordringen vil medføre. For eldre restanser som har vært forsøkt innfordret over lengre tid vil utsiktene til fremtidig dekning ofte være bedre belyst.

Kommer innkrevingsmyndighetene til at innfordringstiltak gir bedre dekning enn tilbudet, skal det i utgangspunktet ikke lempes. Krav som ville vært prioritert i tilfelle av konkurs vil det ikke være aktuelt å nedsette. Det samme gjelder krav som er sikret ved pant.

Unntak fra vilkåret om at tilbudet må antas å gi bedre dekning enn fremtidig innfordring kan imidlertid tenkes. Dette kan være aktuelt for mindre krav der fortsatt innfordring i utgangspunktet vil gi full dekning, men at kostnader ved innfordringen er større enn selve kravet. I slike tilfeller kan det av prosessøkonomiske årsaker være hensiktsmessig å gjøre unntak fra dette vilkåret.

I tredje punktum er det oppstilt ytterligere to vilkår for lempning. Betalingsstilbudet må være det beste skyldneren kan tilby, og avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

Tilbudet må være det beste skyldneren kan tilby

Lempning er som nevnt et unntak fra hovedregelen om at skatter og avgifter skal betales til fastsatt tid og med fastsatt beløp. Det kreves derfor at skyldneren anstrenger seg når det fremsettes et betalingsstilbud. At tilbudet må være det beste skyldneren kan fremsette innebærer en vurdering av skyldnerens økonomi og fremtidige inntektsmuligheter. Det må vurderes om skyldneren er i, eller i de nærmeste årene vil komme i, en slik situasjon at det er sannsynlig at han frivillig vil kunne tilby bedre dekning.

Skyldnerens personlige forhold vil være en del av vurderingen av hans fremtidige inntektsmuligheter. For eksempel kan skyldneren på søknadstidspunktet være student eller syk, men det er sannsynlig at han om en viss tid vil være i lønnet arbeid. I disse tilfellene vil skyldner i relativt nær fremtid kunne gi et bedre tilbud. Det må foretas en konkret skjønnsmessig vurdering.

Ved avgjørelse av om tilbudet er det beste skyldneren kan tilby, må innkrevingsmyndighetene også se på hvilke lånemuligheter skyldneren har. Dersom skyldneren eier en fast eiendom og det er friverdi på eiendommen, må han benytte seg av denne muligheten når han fremsetter et betalingsstilbud. I de tilfeller hvor skyldneren er avhengig av tredjemanns velvilje er det nærliggende å tro at tilbudet er det beste som kan tilbys.

Selv om innkrevingsmyndighetene i vurderingen foran kommer til at tilbudet er det beste skyldneren kan fremsette, må det vurderes om tilbudet er realistisk. Dette gjelder særlig ved innvilgelse av betalingsavtaler. Tilbudet kan isolert sett være det beste skyldneren kan fremsette, men, det må foretas en vurdering av sannsynligheten for at skyldner kan betale det han skal etter avtalen, med de midler han har til rådighet. Dersom oppkreveren vet at tilbudet ikke er realistisk og ikke kan gjennomføres, sett hen til

hans økonomi, skal tilbudet avslås. Det er ikke innfordringsmessig tjenlig å bruke ressurser på å følge opp betalingsavtaler som ikke blir overholdt.

Bestemmelsen oppstiller videre et vilkår om at en innvilgelse av tilbudet ikke må virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen. Selv om tilbudet oppfyller de andre vilkårene nevnt i bestemmelsen kan det likevel foreligge forhold som gjør at lempning ikke bør innvilges. Det skal foretas en helhetsvurdering av om en innvilgelse av tilbudet vil virke støtende eller kunne svekke den alminnelige betalingsmoral. Det sentrale i en slik støtende-vurdering vil være om det foreligger klanderverdige forhold på skyldnerens side. Sentrale momenter er f.eks. om skatte- eller avgiftspliktige for øvrig har oppfylt sine forpliktelser etter gjeldende regelverk, herunder ligningsloven, skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, tolloven og regnskapsloven.

Videre vil illojal boforringelse, kreditorbegunstigelse eller andre tilsvarende forhold på skyldnerens hånd tale mot lempning. Også det at skyldneren tidligere har vist manglende betalingsvilje og stadig opparbeidet seg ny skatte- og avgiftsgjeld kan tale mot lempning.

De klanderverdige forholdene skal imidlertid vurderes opp mot andre forhold som kan gjøre det mindre støtende å akseptere lempning. I de tilfeller hvor de klanderverdige forholdene ligger langt tilbake i tid, er knyttet til skyldnerens tidligere virksomhet, og skyldneren ikke har opparbeidet seg nevneverdig ny skatte- og avgiftsgjeld i ettertid, vil en godtakelse sjelden være støtende. Det må også ses hen til årsaken til at skyldneren ikke tidligere oppfylte sine forpliktelser. Dersom unnlatsen skyldes sykdom eller lignende, vil lempning kunne være mindre støtende.

Skatte- eller avgiftskravets sammensetning vil også være av betydning ved støtende-vurderingen. Dersom kravet i stor grad består av renter og omkostninger, er det mindre støtende å lempe kravet.

En nedsettelse av skatte- og avgiftsgjeld skal i utgangspunktet bare innvilges en gang. Skyldneren skal ikke benytte lempningsinstituttet som en enkel utvei for å bli kvitt sin skatte- og avgiftsgjeld. I de tilfeller hvor skyldneren har fått nedsatt skatte- og avgiftsrestanser tidligere, kan en ny innvilgelse innenfor en tiårsperiode i utgangspunktet være støtende, og egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen. I praksis er det kun i helt ekstraordinære tilfeller at det innvilges nedsettelse mer enn en gang.

Tidligere var det i praksis et ytterligere grunnvilkår at tilbudet gav tilstrekkelig dekningsgrad. I forarbeidene er det uttalt at kravet om tilstrekkelig dekningsgrad nå delvis fremgår av de øvrige grunnvilkårene for lempning, blant annet at det må fremsettes et tilbud om betaling, og at dette tilbudet må være det beste skyldneren kan tilby.

Tidligere SKD IN-melding nr. 13/02 ga en anvisning på akseptabel dekningsgrad både for utenrettslige gjeldsordninger og ensidige nedsettelser. Skattedirektoratets melding av 1. februar 2008 nr. 2 «Lempning av skatter og avgifter av hensyn til det offentlige som kreditor» samt i Toll- og avgiftsetatens utfyllende retningslinjer opprettholder utgangspunktet om minstedekning for utenrettslige gjeldsordninger. Innkrevingsmyndighetene har tidligere krevd at uprioriterte krav som hovedregel skal dekkes med minst 25 prosent dividende. For virksomheter hvor kreditorfellesskapet bare eller i det vesentlige består av skatte- og avgiftskrav og virksomheten skal fortsette, skal uprioriterte krav dekkes med minst 50 prosent dividende.

For ensidige nedsettelser er det i utgangspunktet ikke noe krav om minstedekning, men dekningsgraden for utenrettslig gjeldsordning gir et utgangspunkt for vurderingen av om tilbudet er det beste skyldneren kan tilby. Dette åpner også for at det i særlige tilfeller kan aksepteres svært lav dekning.

Ikke støtende eller egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral

15-2.5 § 15-2 annet ledd – Adgang til å sette vilkår

Bestemmelsen gir innkrevingsmyndighetene adgang til å sette ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning. En adgang til å fastsette tilleggsvilkår vil legge til rette for mer konkrete vurderinger i den enkelte sak og vil bidra til en bedre løsning for det offentlige som kreditor. Søknader om lempning vil ofte ha svært ulik karakter, og behovet for tilleggsvilkår vil kunne variere fra sak til sak.

I praksis er adgangen til å sette ytterligere vilkår særlig benyttet ved innvilgelse av betalingsavtaler. Betalingsavtaler som inngås mellom skyldneren og innkrevingsmyndighetene innebærer at innkrevingsmyndighetene forplikter seg til å unnlate visse innfordringstiltak som ellers kunne vært iverksatt i avtaletiden, mot at skyldner overholder nærmere bestemte vilkår. I praksis stiller innkrevingsmyndighetene følgende vilkår til betalingsavtaler:

- Som hovedregel skal kravet sikres. Skyldner skal gis anledning til å stille frivillig sikkerhet. Dersom det ikke stilles frivillig sikkerhet, bør kravet søkes sikret ved utlegg.
- Betaling av løpende terminer av skatt og avgift og trekkansvar skal skje rettidig i avtaletiden.
- Det skal opplyses om at avtalen er uten betydning for adgangen til motregning i skyldnerens eventuelle krav på det offentlige. Motregnet beløp anses som ekstraordinært avdrag under avtalen. Dette innebærer at motregning ikke får noen innvirkning på avviklingen av avtalen ut over å korte ned avdragstiden ved avtale om fullt oppgjør.
- Ethvert mislighold leder til at avtalen bortfaller og at ordinær innfordring vil bli iverksatt.

Listen er ikke uttømmende. Det kan stilles ytterligere vilkår i den enkelte sak ved behov. I praksis stilles det også krav til betalingsavtalers lengde. For virksomhet i fortsatt drift bør en avdragsordning i utgangspunktet ikke strekke seg ut over ett år. I særlige tilfeller kan kravet om ett års avdragstid ved fortsatt drift fravikes, men ikke utover to år. I de øvrige tilfeller skal en avdragsordning ikke strekke seg ut over to år. Skattekontoret og Toll- og avgiftsdirektoratet kan i særlige tilfeller fravike kravet til avdragsordningens lengde.

En betalingsavtale skal ikke endre forfallstidspunktet for de krav som omfattes av avtalen eller begrense retten til å kreve renter. I særlige tilfeller kan det imidlertid gis rentefritak i nedbetalingsperioden. Rentene frafalles først når avtalen er gjennomført og overholdt.

15-2.6 § 15-2 tredje ledd – Avgjørelseskompetansen

Myndighet til å lempe av innfordringshensyn og til å sette tilleggsvilkår er lagt til innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan fastsette nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Skattedirektoratet har i SKD-melding nr. 2/08 «Lempning av skatter og avgifter av hensyn til det offentlige som kreditor» gitt nærmere regler om lempning etter § 15-2.

For skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar med renter og omkostninger har skatteoppkreveren myndighet til å gi betalingsavtale for inntil kr 300 000 av inntil 12 måneders varighet, jf. SKD-melding nr. 2/08 pkt. 2.1. Søknad kan avslås innenfor beløpsgrensen, uavhengig av betalingsavtalens omsøkte varighet. Videre har skatteoppkreveren myndighet til å lempe renter og omkostninger inntil kr 50 000. Beløpsgrensen gjelder størrelsen på det beløp som søkes lempet (omsøkt beløp), uavhengig av størrelsen på skyldners samlede restanse. Skattedirektoratet kan etter anmodning fra

skatteoppkreveren, dersom særlige forhold tilsier det, utvide skatteoppkreverens myndighet. Myndighet til å lempe renter og omkostninger kan imidlertid ikke utvides mer enn til kr 100 000.

Skattekontoret har myndighet til å lempe og avslå uavhengig av beløp, jf. SKD-melding nr. 2/08 pkt. 2.2. Skattekontoret kan videre gi betalingsavtaler av inntil 24 måneders varighet, men de kan i særlige tilfelle fravike begrensningen i betalingsavtalens varighet. Avslag kan gis uavhengig av betalingsavtalens varighet.

Skattekontorets myndighet

Toll- og avgiftsdirektoratet har i fullmakt gitt nærmer regler om tollregionenes kompetanse til å lempe etter § 15-2. For toll, innførselsmerverdiavgift, særavgifter, tilleggsavgift og tilleggstill, renter og omkostninger samt andre offentlige krav som omfattes av skattebetalingsforskriften § 1-2-1 første ledd, har tollregionene myndighet til å fatte avgjørelser om betalingsutsettelse og nedsettelse for samlet krav inntil kr 200 000. Ved betalingsavtaler av inntil 24 måneders varighet utvides beløpsgrensen til kr 500 000. Beløpsgrensen gjelder størrelsen på skyldnerens samlede toll- og avgiftskrav.

Tollregionenes myndighet

Forvaltningsloven kommer til anvendelse på saker etter skattebetalingsloven, jf. § 3-1. Det er imidlertid gjort visse unntak fra forvaltningslovens saksbehandlingsregler. Det følger av § 3-3 første ledd siste punktum at vedtak etter § 15-2 ikke kan påklages. Forarbeidene uttaler at lempning av innfordringshensyn skjer av hensyn til kreditorene. Dette innebærer at skyldnerens rettsikkerhet i liten grad reduseres dersom det ikke gis adgang til å klage over slike vedtak. Ressurshensyn taler også for at det ikke innføres klageadgang på avgjørelser om lempning av innfordringshensyn. Nærmere om saksbehandlingsregler på skatteetatens område, se SKD-melding nr. 2/08 pkt. 4.

Ikke klageadgang

Det følger av skattebetalingsloven § 3-3 første ledd at dersom de hovedhensyn som har vært avgjørende for innkrevingsmyndighetene antas å kunne svekke muligheten for fremtidig dekning av skatte- og avgiftskravet, kan begrunnelsen begrenses til å omfatte de regler lempningsvedtaket bygger på og de faktiske forhold som ligger til grunn for vedtaket, jf. forvaltningsloven § 25 første og annet ledd.

Unntak for begrunnelse

Bestemmelsen gir således unntak fra en mer utfyllende begrunnelse om hvilke vurderinger som er gjort og de forhold som er tillagt avgjørende vekt ved skjønnsutøvelsen, slik forvaltningsloven § 25 tredje ledd angir.

Del V.
Forskjellige bestemmelser

Kapittel 16. Ansvarsregler

Innledende bestemmelse

16-1 § 16-1. Tvangsinnfordring av ansvarskrav

(1) Reglene i dette kapitlet kommer til anvendelse når skatte- og avgiftskrav ikke er betalt av den skatte- og avgiftspliktige ved forfall. Ansvarer omfatter også renter, omkostninger, tilleggsskatt og tilleggssavgift.

(2) Ansvarskravene kan innkreves etter reglene i lovens del IV om motregning og tvangsfullbyrdelse. Lovens øvrige regler gjelder tilsvarende for ansvarskrav så langt de passer.

(3) Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16-11 til 16-13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.

16-1.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20, kap. 27 s. 196 og pkt. 14.8.4 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-1.2 § 16-1 første ledd – Reglens anvendelsesområde

Når den skatte- og avgiftspliktige ikke følger opp sin betalingsplikt, kan andre på nærmere bestemte vilkår gjøres betalingsansvarlig for skatte- eller avgiftskravet. Regler om dette er for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift gitt i skattebetalingsloven § 16-10 til § 16-14. I § 16-20 er det gitt regler om ansvar for arbeidsgiver som ikke etterlever sin trekkplikt eller opplysningsplikt. I lovens § 16-30 er det gitt regler om ansvar for merverdiavgift ved manglende registrering og i § 16-31 er det gitt regler om ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere. I § 16-40 er det gitt regler for ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter, i § 16-41 om ansvar for bruker av motorkjøretøy og i § 16-42 er det gitt regler om ansvaret ved avgiftsfri levering av varer og tjenester. Endelig er det i § 16-50 gitt regler om privat oppdragstakers ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift. Denne bestemmelsen trer i kraft fra 1. januar 2011.

Før skattebetalingsloven av 2005 var det ikke gitt noen tilsvarende regel som den som nå er gitt i første ledd.

De innledende bestemmelsene § 16-1 første til tredje ledd gir fellesregler for skatte- og avgiftskrav i «vid forstand» dvs. alle krav som omfattes av loven, jf. lovens kap. 1.

I Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 196 uttales det i kommentarene til § 16-1 første ledd at «ansvaret mot de som er ansvarlige etter reglene i kapittel 16, kan gjøres gjeldende straks forfallstidspunktet for kravet er passert.» Det vises til at dette følger av måten vilkåret for å gjøre ansvar gjeldende på er

utformet, nemlig «når kravet ikke betales», og at dette er i samsvar med hva som gjaldt etter de reglene som avløses av kap. 16 i ny lov. Denne uttalelsen fra forarbeidene antas ikke å kunne legges helt generelt til grunn, siden det for flere av ansvarsbestemmelsene tidligere gjaldt til dels betydelige tilleggsvilkår for å kunne gjøre ansvarskravet gjeldende. Tilleggsvilkårene har fremgått av de enkelte ansvarsbestemmelsene, slik som skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 3, arveavgiftsloven § 32, særavgiftsforskriften, særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

Renter, omkostninger, tilleggsatt og tilleggsavgift

Skattebetalingsloven § 16-1 første ledd annet punktum bestemmer at ansvar etter kap. 16, i tillegg til det aktuelle skatte- og avgiftskravet, også omfatter renter, omkostninger, tilleggsatt og tilleggsavgift i tilknytning til kravet. I lovgivningen som avløses av den nye skattebetalingsloven var det ingen bestemmelse som på generelt grunnlag fastslo dette. I forarbeidene er det imidlertid lagt til grunn at den nye loven er en videreføring av tidligere rett. Forsinkelsesrenter for trekkansvarskrav var i skattebetalingsloven av 1952 hjemlet i § 49 tredje ledd. For avgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven var forsinkelsesrenten hjemlet i § 6 annet ledd. Forsinkelsesrenter på ansvaret ved avgiftsfri levering av varer og tjenester etter særavgiftsloven var hjemlet i § 5 annet ledd, jf. særavgiftsforskriften § 6-4 første ledd.

16-1.3 § 16-1 annet ledd – Innkreving av ansvarskrav

Bestemmelsen fastslår at ansvarskrav kan innkreves etter skattebetalingsloven del IV, kap. 13 om motregning og kap. 14 om tvangsfullbyrdelse. Dette angis i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 196 å være en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 35 og § 49 nr. 3 første til fjerde punktum.

Tvangsgrunnlag for utlegg

Hovedpoenget er at ansvarskravene gjøres til tvangsgrunnlag for utlegg. For at et krav skal kunne tvangsinnfordres må det foreligge et alminnelig eller særlig tvangsgrunnlag for kravet, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 første ledd. Alminnelig tvangsgrunnlag er oftest en dom eller kjennelse av norsk domstol eller en lignende avgjørelse eller vedtakelse, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 annet ledd. Skatte- og avgiftskrav er særlige tvangsgrunnlag, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 femte ledd med henvisninger. Tvangsgrunnlag for utlegg for skatte- og avgiftskrav følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 første ledd bokstav e, jf. skattebetalingsloven § 14-1. Bestemmelsen som presiserer at krav om *betalingsansvar for andres skatte- og avgiftsforpliktelse* er særlig tvangsgrunnlag for utlegg, er skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd.

Motregning

Skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd første punktum viser også til at ansvarskravene kan innkreves etter skattebetalingslovens regler om motregning i lovens kap. 13. Motregning er i utgangspunktet ikke å regne som innkreving i snever forstand. Skattebetalingsloven § 13-1 inneholder imidlertid regler som utvider motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav, slik at synsvinkelen innkreving fremstår som naturlig. Ansvarskravene er underlagt de samme begrensningene som ordinære skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven, eksempelvis § 13-3 om at det ikke er adgang til å motregne i krav som er beslagsfrie etter dekningsloven kap. 2, med mindre det dreier seg om «samme type krav».

Det følger videre av skattebetalingsloven § 16-1 annet ledd annet punktum at skattebetalingslovens øvrige regler, dvs. reglene bortsett fra kap. 13 og 14, gjelder for ansvarskravene så langt de passer. Dette innebærer at det må foretas en konkret vurdering i forhold til hver enkelt regelkonstellasjon om den kommer til anvendelse eller ikke. Bestemmelsen i annet ledd annet punktum må imidlertid anses som en presumsjon for at regelverket i skattebetalingsloven generelt finner anvendelse for ansvarskravene. Sam-

tidig inneholder bestemmelsen en påminnelse om å være årvåken i forhold til mulighetene for at ansvarskravene kan stå i en noe annen stilling enn ordinære skatte- og avgiftskrav.

Bestemmelsen i annet ledd annet punktum medfører videre at det kan gis betalingsutsettelse eller –nedsettelse av ansvarskravene etter de samme reglene som for skatte- og avgiftskravene de refererer seg til, jf. skattebetalingsloven kap. 15. Dette fremgår av forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 196.

Skattebetalingsloven § 10-52 inneholder en egen bestemmelse om betaling av ansvarskrav etter lovens kap. 16 og § 4-1 annet ledd samt ansvarskrav etter artistskatteloven § 8 fjerde ledd. I § 10-52 fastslås det at det aktuelle ansvarskrav skal betales senest to uker etter at melding om kravet er sendt. Det er henvist til tvangsfullbyrdsloven § 4-18 for å markere at toukersfristen ikke kommer i tillegg til denne bestemmelsen i tvangsfullbyrdslovens vilkår om at tvangsfullbyrdelse av et særlig tvangsgrunnlag tidligst kan begjæres to uker etter at saksøker har sendt saksøkte varsel om at fullbyrdelse vil bli begjært dersom kravet ikke innfris. Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-52 har ikke noen betydning for omfanget av ansvaret for forsinkelsesrenter vedrørende det skatte- og avgiftskrav ansvaret gjelder. Ansvaret for forsinkelsesrenter er det samme som for skatte- og avgiftskravet som ligger til grunn for ansvaret. Det er forfall for dette underliggende kravet som har betydning ved beregning av forsinkelsesrente. Dette fremgår av § 11-1 første ledd fjerde punktum hvor det er presisert at forsinkelsesrenter løper fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, frem til betaling skjer. Skattebetalingsloven § 10-52 er således ikke en forfallsbestemmelse i ordinær forstand, men en bestemmelse som regulerer når det er adgang til å iverksette tvangsinnfordring av skatte- og avgiftskravet. Dette bekreftees i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 82 hvor det fremgår at departementet legger til grunn at forslaget til lovbestemmelse i de fleste tilfeller ikke vil innebære endring av betalingsfristen for ansvarskrav i forhold til gjeldende rett. Departementet understreker at det «i de fleste tilfeller vil være rimelig at ansvarskravet ikke er gjenstand for tvangsfullbyrdelse før det er gått to uker fra melding om kravet er sendt». Dette innebærer at selv om varsel etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18 kan unnlates etter annet ledd i bestemmelsen, bør tvangsfullbyrdelse ikke foretas før betalingsfristen på to uker er utløpt.

Lempning av ansvarskrav

Betalingsfrist for ansvarskrav

Ansvaret for forsinkelsesrenter

16-1.4 § 16-1 tredje ledd – Regressadgang

Tredje ledd hjemler rett for den som har betalt ansvar i henhold til skattebetalingsloven § 16-11 til § 16-13 til å få beløpet tilbakebetalt av den skatte- og avgiftspliktige. Den er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 6. Det har vært antatt at tilbakebetalingskravet etter denne bestemmelsen ikke var utstyrt med de særrettigheter med hensyn til tvangsfullbyrdelse som skatte- og avgiftskrav og ansvarskrav er utstyrt med. Dette må legges til grunn også for den nye bestemmelsen om tilbakebetaling. I forarbeidene omtales regelen som en videreføring, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–1005) s. 196.

På toll- og avgiftsetatens område var det ikke generelle bestemmelser om regress, men av tolloven av 1966 § 9 fjerde ledd fremgikk det at regresskrav på grunn av innfrielse av tollvesenets krav var tvangsgrunnlag for utlegg. Dette kunne være aktuelt der en speditør gjorde opp tollvesenets krav uten å få betaling fra sin oppdragsgiver. Utlegg kunne da begjæres i medhold av tvangsfullbyrdsloven § 7-2 bokstav e. Bestemmelsen ble ikke videreført i den nye skattebetalingsloven.

Tilbakebetalingskravet utgjør altså ikke et særlig tvangsgrunnlag. Der-

som ikke tilbakebetalingsbeløpet dekkes frivillig, må det fremskaffes et alminnelig tvangsgrunnlag, det vil si en rettskraftig dom, for at kravet skal kunne tvangsfullbyrdes.

Skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 6 inneholdt en egen bestemmelse om motregning. Denne er tatt bort i den nye loven. Departementets begrunnelse var at det ikke fantes nødvendig å angi på hvilken måte kravet kan gjøres gjeldende.

Det er ikke forutsatt at innkrevingsmyndigheten skal bistå med fremmingen av tilbakebetalingskravet. Dette er den berettigedes anliggende. Trolig gir ikke tilbakebetalingsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-1 tredje ledd noen rett som ikke følger av ulovfestet rett. Lovgiver har imidlertid hatt et ønske om at retten til tilbakebetaling skulle fremgå klart av loven, for så vidt gjelder ansvar etter §§ 16-11 til 16-13.

Ansvar for skatt og trygdeavgift

16-10 § 16-10. Foreldres ansvar

Foreldre er ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift ilagt hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

16-10.1 Forarbeider

- Ot.prp.nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-10.2 Generelt om § 16-10

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 2. Den presiserer at den bare får anvendelse for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Dette har sammenheng med at det i den nye skattebetalingsloven i utgangspunktet er gitt felles regler for skatte- og avgiftskrav som loven omfatter, jf. lovens kap. 1. En slik presisering var unødvendig i den forrige loven, som bare fant anvendelse for skatt. Endringen i ordlyden er ellers ikke ment å skulle medføre materielle endringer i forhold til tidligere rett. Ansvaret omfatter derfor, som antatt for loven av 1952, skatt i form av forskuddsskatt, restskatt og forhåndslignet skatt. Trekkansvaret etter lovens § 16-20 for pliktig forskuddstrekk gjelder for øvrig også for foreldre som utbetaler lønn til sine barn.

Ansvaret er objektivt. Dette er forankret i langvarig og fast praksis. Ansvaret er altså ikke betinget av noen forsømmelse fra foreldrenes side. I forarbeidene til § 37 nr. 2 i skattebetalingsloven av 1952 ble det presisert at ansvaret gjelder selv om det ikke påvises at barnet «har lønn av foreldrene». Ansvaret er således objektivt også i denne forstand. Det gjelder også i tilfeller da den skattepliktige inntekt skriver seg fra naturalytelse, f.eks. godtgjørelse i form av kost og losji.

Ansvaret er direkte, dvs. at det kan gjøres gjeldende mot foreldrene så snart betalingsmisligholdet vedrørende skatten er et faktum. Det er ikke nødvendig å rette skattekravet mot barnet (skattyter) først. Dette følger nok så naturlig av en formålstolkning av loven. I Ot.prp. nr. 83 (2004 – 2005) sies det dessuten i merknadene til § 16-1, at «det er – som i dag – ikke krav om at det er sendt betalingsvarsel eller iverksatt andre innfordringsskritt overfor den skatte- og avgiftspliktige før kravet kan gjøres gjeldende.» I proposisjonen vises det til at dette følger av ordlyden i § 16-1 første ledd, siden adgangen knyttes opp til «når kravet ikke betales».

Det er et vilkår for at ansvarsregelen skal komme til anvendelse er at det dreier seg om skatt som refererer seg til inntekt av arbeid i «foreldrenes bedrift». Foreldrenes privathusholdning er ikke å regne som bedrift i lovens forstand.

Dersom bedriften kun tilhører den ene av foreldrene antas ansvaret bare å hvile på denne. Dersom en virksomhet lignes etter skatteloven § 2-11 tredje ledd som «bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller», antas det å dreie seg om bedrift i forhold til ansvarsbestemmelsen. Det kan spørres om en ligningsmessig «fordeling etter en forholdsmessig andel av

Objektivt ansvar

Direkte ansvar

Foreldrenes bedrift

Hjemneværende barn

overskuddet» har følger for omfanget av ansvaret. Rent logisk synes det vanskelig å unngå en slik konsekvens.

Videre må det dreie seg om hjemneværende barn. Kriteriet kan by på og har bydd på tvil i to retninger, hhv. hva det er og om hjemmetilværelsen i forhold til tidspunktet for ileggelsen av skatten. Barnet må klart anses som hjemneværende dersom det har sin faste bopel i foreldrenes hjem og har kostene der. At barnet betaler for seg endrer ikke på dette. Det har vært antatt at det avgjørende må være om det dreier seg om felles husholdning. Det gjør det etter forholdene kanskje ikke dersom barnet har eget kjøkken. Gulating lagmannsrett har i en dom av 22. august 1997 (LG-1996–2008) lagt til grunn at sønn som hadde soveværelse på sin mors gård og hadde inntekter fra gården, likevel ikke kunne anses som «hjemneværende». På virkedagene hadde han sitt hovedgjøremål på en kjøreskole, mens en røkter var ansatt for å ta seg av den daglige gårdsdriften. Lagmannsretten la til grunn at sønnen hadde stått for sitt eget hushold utenfor morens gård.

I Skattedirektoratets meldning nr. 26/1981 anses det som tvilsomt om ansvar kan gjøres gjeldende for skatt som utlignes etter at barnet har flyttet hjemmefra, selv om skatten refererer seg til inntekt inntjent i foreldrenes virksomhet, mens barnet bodde hjemme. Det gis derfor anvisning på at ansvar ikke bør gjøres gjeldende for restskatt for et inntektsår for hvilket skattelisten legges ut etter at barnet har flyttet hjemmefra.

Uttrykket «barn» antas å ha en vid betydning. Ansvaret gjelder uavhengig av alder, ekteskaplig status eller av om barnet har egne barn.

16-11 § 16-11. Selskapers ansvar

(1) Ved ligning av deltaker i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos deltakeren. Lignes en deltaker også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra selskapet.

(2) Selskap og innretning hjemmehørende i riket er ansvarlig for inntektsskatt og trygdeavgift av godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende som ytes til person bosatt i utlandet og selskap og innretning hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstavene a til g og annet ledd og § 3-4 første til tredje ledd.

16-11.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-11.2 § 16-11 første ledd – Ansvar for deltakere

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 3, med enkelte språklige endringer. Uttrykket «medlemmer» er byttet ut med «deltakere». «Skatt» i den tidligere bestemmelsen er erstattet med «formues- og inntektsskatt og trygdeavgift». Dette siste er en presisering begrunnet i lovens struktur, hvor dens bestemmelser i utgangspunktet gjelder generelt for skatte- og avgiftskrav i vid forstand, jf. lovens kap. 1. Lovteksten gjør bestemmelsens begrensede anvendelse klar. I bestemmelsens annet punktum er uttrykket «medlemmets skatt» erstattet med uttrykket «skatte- og avgiftskravet». Ingen av disse endringene har betydning for bestemmelsens materielle innhold.

En skattyters formues- og inntektsskatt kan fullt ut, eller for en større eller mindre del, referere seg til deltakelse i selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e. Dette er ansvarlige selskap, herunder ansvarlige selskap med delt ansvar, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd b, kommandittselskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd e, indre selskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd c, partrederi, jf. sjøloven kap. 5 og andre selskap som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd. Disse selskapene er ikke egne skattesubjekter. Den skatt som verdiene i selskapet genererer lignes ut på selskapsdeltakerne hver for seg, jf. skatteloven § 2-2 tredje ledd. Dette skjer ved at selskapet rent teknisk «lignes» som om det var skattepliktig. Den formues- og inntektsskatt som dette resulterer i blir så fordelt på selskapets deltakere etter deres andel i selskapets formue og inntekt, og deltakeren blir ilignet skatt, eventuelt med tillegg av skatt av formue og inntekt utenfor selskapsdeltakelsen.

Dersom skattyter er ute av stand til å betale sin skatt, etablerer skattebetalingsloven § 16-11 første ledd et subsidiært betalingsansvar for selskapet skattyteren er deltaker i. Det er et vilkår for å kunne gjøre ansvar gjeldende at skatten «ikke kan innkreves hos deltakeren». I dette ligger det at det på grunn av tvangsfullbyrdelse som ikke har ført fram eller av andre like sikre grunnlag, må være på det rene at skattyteren er ute av stand til å betale skatten. Det antas imidlertid at det ikke kan kreves at skattyter må slås konkurs før ansvarskrav kan rettes mot selskapet.

Subsidiært betalingsansvar for selskapet

Ansvar for deltagerne i selskapet?

Ansvarer gjelder bare den del av skattyterens skatt som er ilignet på grunnlag av selskapets formue og inntekt, jf. bestemmelsens annet punktum. Skatteplikten vedrørende selskapet må derfor skilles ut fra skatt utlignet på annet grunnlag, før ansvar gjøres gjeldende mot selskapet. Selskapet kan ikke holdes ansvarlig for skatt som er ilignet en deltaker for gevinst ved realisasjon av selskapsandel.

Dersom selskapet ikke kan dekke skatteansvaret for en deltakers selskapsgenererte skatt, har det vært reist spørsmål om hvorvidt selskapets øvrige deltakere kan holdes ansvarlige i medhold av ansvarsbestemmelsene i selskapsloven § 2-4. Bestemmelsens første ledd slår fast at deltakerne (i et såkalt ansvarlig selskap) hefter solidarisk for selskapsforpliktelser. Etter annet ledd annet punktum kan selskapskreditor, når det ikke oppnås dekning innen 14 dager fra påkrav, kreve selskapsdeltakerne direkte. Påkrav antas å kunne fremsettes muntlig, selv om dette nok vil kunne medføre bevisproblemer senere i prosessen, og det kreves ikke at det iverksettes innfordringsforsøk eller at det sannsynliggjøres at selskapet er insolvent før kravet rettes mot deltakerne. Subsidiær innfordring hos selskapsdeltakerne fremstår derfor som en relativt lettvinnt og praktisk måte å få dekket skattekrav på. Finansdepartementet har imidlertid i en uttalelse inntatt i Utvalget 1977 s. 622 antatt at et ansvarlig selskaps ansvar etter den daværende regelen i skatteloven av 1911 § 31 annet ledd «for det enkelte medlems skatt ikke er en selskapsforpliktelse som omfattes av det alminnelige solidaransvar i ansvarlige selskaper.» Skatten anses således bare å kunne kreves dekket i selskapets aktiva.

I Skattebetalingsloven med kommentarer (Lossius/Harbak/Grønnerud, 2003) hevdes i forhold til daværende ansvarsregel i skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 3 at det ikke kan innfortolkes noen begrensning i selskapslovens ansvarsregler begrunnet i ordlyden skattebetalingslovens bestemmelse. Videre anføres det at de samme reelle grunner som etablerer ansvar for selskapet for skatt på selskapsdeltakernes hånd som genereres av selskapsdriften, taler for at denne skatten kan kreves dekket av selskapsdeltakerne når selskapet som sådant ikke dekker den.

I en konkret sak tok skatteoppkreveren i Haugesund utlegg i en bankkonto tilhørende en deltaker i et partrederi for en annen deltakers selskapsgenererte skatt som partrederiet som sådant ikke hadde dekket. Skatteoppkreveren fikk medhold ved skattyters klage til tingretten, og utlegget ble opprettholdt. Ved Gulating lagmannsretts kjennelse av 26. oktober 2007 ble imidlertid tingrettens avgjørelse satt til side og utlegget opphevet. Lagmannsretten tok ikke stilling til spørsmålet om selskapsdeltakere kunne gjøres ansvarlige for andre selskapsdeltakers skatt generert fra selskapets inntekter. Retten slo fast at det ikke forelå tvangsgrunnlag for et eventuelt slikt ansvar. Rettens avgjørelse berodde på en tolkning av skattebetalingsloven av 1952 § 35 som etablerte særlig tvangsgrunnlag for diverse ansvarskrav etter lovens § 37.

16-11.3 § 16-11 annet ledd – Ansvar for skatt ilignet personer hjemmehørende i utlandet mv.

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 5. Den hjemler betalingsansvar for selskaper i Norge for skatt som ilignes personer, selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet av nærmere bestemte skattemessige forhold. Ordlyden er endret slik at «skatt» i bestemmelsen som avløses er erstattet med «inntektsskatt og trygdeavgift», for å avgrense mot skatte- og avgiftskrav i vid forstand.

Noen materiell endring er ikke tilsiktet. Lovteksten inneholder imidlertid en nyttig presisering, all den tid formuesskatt ikke er tatt med. At dette

er tilsiktet går uttrykkelig frem av merknadene til bestemmelsen i Ot.prp. 83 (2004–2005) s. 197. Formuesskatt som ilignes den utenlandske personen eller det utenlandske selskapet omfattes altså ikke av det i Norge hjemmehørende selskaps ansvar.

Ansaret gjelder skatt som ilignes personer som ikke er bosatt i riket og selskaper som ikke er hjemmehørende her, og som derfor ikke er skattepliktige som bosatt eller hjemmehørende i riket, jf. skatteloven § 2-1 og § 2-2. Skatteplikten for personer som ikke er bosatt i riket eller selskap med videre som ikke er hjemmehørende i riket er hjemlet i skatteloven § 2-3 første ledd a til g og annet ledd. Skatteloven § 3-4 regulerer i hvilken kommune skattlegging skal skje.

Ansvarsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 16-11 annet ledd gjelder ikke all skatt hjemlet i skatteloven § 2-3. Ansaret gjelder bare skatt som ilignes av ytelser som «godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende» som ytes av selskaper eller innretninger hjemmehørende i riket til personer bosatt i eller selskaper hjemmehørende i utlandet.

De skattepliktige ytelsene som selskapet eller innretningen hjemmehørende i Norge utbetaler, er regelmessig trekkpliktige. Det utbetalende selskapets plikt til å foreta forskuddstrekk følger, som for skatt etter den alminnelige skattelovgivning ellers, av skattebetalingsloven § 5-4. Dersom forskuddstrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i skattebetalingsloven kap. 5 eller trukket beløp ikke blir innbetalt i samsvar med lovens § 10-10 er utbetalende selskap ansvarlig for det forsømte beløp. Dette er det alminnelige trekkansvaret etter skattebetalingsloven § 16-20, som er et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det vil si at den trekkpliktige kun er ansvarsfri dersom han påviser at det manglende trekket ikke skyldes forsømmelighet eller manglende aktsomhet.

Trekkplikt for de aktuelle utbetalingene fra norske selskaper til skattepliktige personer som ikke er bosatt og skattepliktige selskaper som ikke er hjemmehørende i riket og ansvar for riktig utførelse av trekk, ble etablert ved lovendring av 14. juni 2000 nr. 24 om endringer i skattelovgivningen m.v. Ved lovendringen ble de aktuelle ytelsene omhandlet i skattebetalingsloven av 1952 § 5 nr. 1 b dvs. godtgjørelse «som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende» som var etterskuddspliktige ytelser, endret til kategorien forskuddsskattepliktige ytelser. Forskuddstrekk ble valgt som forskuddsform. Skatteoppjøret etter ligning og avregning rettes mot den utenlandske bosatte eller hjemmehørende skattyter som adressat. Selv om det alminnelige trekkansvaret etter skattebetalingsloven av 1952 § 49 kom til anvendelse ved revisjonen, ble daværende skattebetalingslov § 37 nr. 5 imidlertid opprettholdt. Departementet viser i lovproposisjonen til at Skattedirektoratet og ligningsutvalget i høringsrunden mente at det ikke var grunn til å endre bestemmelsen (som da fremgikk av skatteloven av 1911 § 31 tredje ledd). Skattedirektoratet påpekte at de utbetalende selskap etter den foreslåtte endringen, skal foreta forskuddstrekk og at reglene om arbeidsgiveransvar i skattebetalingsloven ville komme til anvendelse. Videre påpekte direktoratet at ansvar etter spesialbestemmelsen i daværende skattelov § 31 tredje ledd, som tilsvarer gjeldende skattebetalingslov § 16-11 annet ledd, bare ville oppstå i de tilfeller hvor et styremedlem med videre ikke betalte eventuell restskatt ved forfall.

Etter dette må skattebetalingsloven § 16-11 annet ledd anses som en regel som pålegger utbetalende selskap et objektivt betalingsansvar for utenlandske skattepliktige personer og selskapers restskatt ilignet for godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende i medhold av skatteloven § 2-3. Det er ikke klarlagt i hvilken grad innfordringsskitt mot skattyter må forsøkes før ansvar kan gjøres gjeldende overfor selskapet. Finansdepartementet uttaler i Ot.prp.nr. 21 (1999–2000) Endringer i skattelovgivningen mv.

Forholdet til trekkplikt etter kap. 5

at «Ansvarsregelen kan blant annet begrunnes med at det er vanskelig for innkrevingsmyndighetene å innfordre krav hos styremedlemmer mv. som er bosatt i utlandet.» Etter Skattedirektoratets oppfatning taler dette for at det er adgang til å rette ansvarskravet mot selskapet når skattyter ikke betaler frivillig.

16-12 § 16-12. Fullmektigers ansvar

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, er ansvarlig for ilignet formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge.

16-12.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-12.2 Generelt om § 16-12

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 4. Ordlyden er litt endret uten at det er tilsiktet noen realitetsendring. I den nye bestemmelsen er betegnelsen «skatt» erstattet med betegnelsen «formues- inntektsskatt og trygdeavgift» for å avgrense anvendelsesområdet mot skatte- og avgiftskrav i vid forstand.

I bestemmelsen som avløses het det at fullmektigen var «personlig ansvarlig» for ilignet skatt av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge. I den nye bestemmelsen er betegnelsen «personlig» sløyfet, uten at det er angitt noen grunn for dette. En mulig grunn til å sløyfe betegnelsen «personlig» kunne være at en ønsket å holde muligheten åpen for at et selskap eller en upersonlig innretning kunne anses som fullmektig i bestemmelsens forstand. Noe slikt er det imidlertid ingen holdepunkter for, verken i forarbeider eller i måten bestemmelsen har vært oppfattet på. I Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 197 heter det ganske enkelt at bestemmelsen «viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 4». Det kan derfor slås fast at skattebetalingsloven § 16-12 hjemler et personlig betalingsansvar for den aktuelle fullmektig, selv om dette ikke uttrykkelig presiseres i lovteksten.

16-12.3 Nærmere om ansvarsnormen

Skattebetalingsloven § 16-12 begrenser uttrykkelig fullmektigens ansvar til skatt generert av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge. Skatt ilignet fullmaktsgiveren på annet grunnlag, f.eks. skatt generert av formue eller inntekt av fast eiendom i Norge, som ikke har tilknytning til virksomheten, omfattes ikke av ansvaret.

Hva slags type representasjon som går inn under ansvarsbestemmelsens fullmektigbegrep er ikke klart. Direktoratet er ikke kjent med at det foreligger særlig mye forvaltningspraksis som kan bidra til nærmere fastlegging av kriterier for at det skal foreligge en fullmektigkonstellasjon som medfører betalingsansvar for fullmektigen. Dette betyr ikke nødvendigvis at slike fullmektigkonstellasjoner er sjeldne. Situasjonen kan like gjerne være at de er forbundet med lite konfliktstoff, dvs. at skattekravene i forbindelse med utenlandsboende og utenlandshjemmehørende skattytere har blitt betalt overensstemmende med lover og forutsetninger, enten av skattyter selv eller av en fullmektig. Å la seg representere av en fullmektig har i skattesammenheng i utgangspunktet vært behandlet som en rett, ikke en plikt. Ligningsloven § 3-3 bestemmer at enhver som har plikter eller rettigheter overfor ligningsmyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av advokat eller annen fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen. Skattelovgivningen oppstiller ikke noe krav om at personer som er bosatt i

eller selskap eller innretninger som er hjemmehørende i utlandet og driver virksomhet i Norge skal være representert ved fullmektig. Det har vært antatt at ligningsmyndighetene ikke kan stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig for skattyter jf. Lignings-ABC, under stikkordet «Fullmektig». De retningslinjene som gis i Lignings-ABCen om forholdet mellom ligningsmyndighetene og skattyter og hans fullmektig har begrenset betydning for fastlegging av fullmektigbegrepet og ansvarsnormen i skattebetalingsloven § 16-12.

Etter det Skattedirektoratet er kjent med har regelen også vært så godt som ubrukt i innkrevingsmessig sammenheng, i hvert fall i form av tvangsfullbyrdelse. Unntak finnes i enkelte dommer avsagt av Bergen overrett i 1921. Dommene er referert til i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål 1922–38 III. I disse dommene begrenses mulighetene for ansvar av nokså strenge krav til når det foreligger et fullmektigforhold.

16-13 § 16-13. Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar

(1) Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ilignes eller som må forutsettes ilignet boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling. Det samme gjelder konkursskyldners formues- og inntektsskatt og trygdeavgift når boet er ansvarlig for skatte- og avgiftskravet.

(2) Tilsvarende ansvar påhviler hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskap og annen skattepliktig innretning, når dette oppløses og foretakets midler fordeles mellom eierne.

(3) Er midlene utloddet eller fordelt i tilfelle som nevnt i første og annet ledd, uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatte- og avgiftskrav, kan ubetalt skatt og avgift innkreves hos konkurskreditorene, arvingene eller parthaverne, som er ansvarlig hver for sin andel av skatte- og avgiftskravet.

16-13.1 Forarbeider

– Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-13.2 Generelt om § 16-13

Bestemmelsene i paragrafen er en videreføring av bestemmelsene i skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 7, 8 og 9. Begrepet «skatt» i § 37 nr. 7 første punktum er i § 16-13 første ledd, erstattet med begrepet «formues- og inntektsskatt og trygdeavgift». Endringen tar sikte på å gjøre det klart at bestemmelsen ikke gjelder skatte- og avgiftskrav i vid forstand. I § 16-13 tredje ledd er i to formuleringer hhv. «skatt» og «skatten» erstattet med «skatte- og avgiftskrav» og «skatte- og avgiftskravet». Det fremgår av sammenhengen at ansvaret etter tredje ledd også gjelder formuesskatt. Det er klart at nevnte endringer ikke medfører noen materiell endring av ansvarsbestemmelsene. Videre er begrepet «uerholdelig» i skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 9 erstattet med «ubetalt» i § 16-13 tredje ledd. I merkna-dene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 197, fremgår det at endringene i lovteksten er av presiserende art og at de ikke er ment å innebære materielle endringer i forhold til tidligere rett.

16-13.3 § 16-13 første ledd – Skifteforvalteres ansvar

Bestemmelsens første ledd gjelder plikt til å holde tilbake tilstrekkelige midler til dekning av boers skatteforpliktelser. Den gjelder som nevnt i pkt. 16-13.2, bare vanlig formues- og inntektsskatt, herunder trygdeavgift, og ikke skatte- og avgiftskrav i vid forstand.

Bestemmelsen gjelder ved offentlig skifte av dødsbo. Slike boer forvaltes i prinsippet av tingretten. Ofte setter imidlertid tingretten forvaltningen av boet ut til en stedfortreder, vanligvis en advokat. For selvskiftende arvinger vil de mer vidtrekkende ansvarsreglene etter skattebetalingsloven § 16-14 komme til anvendelse. Etter denne bestemmelsen er de selvskiftende arvingene på nærmere bestemte vilkår solidarisk ansvarlige for skatten som vedrører boet.

Ansvarer gjelder alle alminnelige skattekrav som vedrører boet. Dette gjelder selv om skattekravet ikke er anmeldt i boet. Det foreligger en plikt for skifteforvalteren til å orientere seg om hvilke skattekrav som kan være aktuelle før utlodningen av boet finner sted. Dette kan skifteforvalteren gjøre ved en henvendelse til skatteoppkreveren. Dessuten må han i forhold til skatteforpliktelser som ennå ikke er utlignet, men som må påregnes, sørge for å få dødsboet forhåndslignet, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 8 jf. § 8-10. Skatt som vedrører boet er for det første skatt som allerede er utlignet på avdøde og som avdøde står til rest med. For det annet gjelder det formues- og inntektsskatt som ilignes avdøde for dødsåret, samt skatt på dødsboet i medhold av skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h.

Når tingretten selv forvalter dødsboet er det svært usannsynlig at retten ikke vil sørge for å forhåndsligne boet, slik at nøyaktig utlignet skatt vil bli holdt tilbake. Det er ikke stort mer sannsynlig at en advokat som bestyrer boet på tingrettens vegne skal forsømme seg mot å få forhåndslignet boet, slik at riktig skatteoppgjør kan finne sted i forbindelse med boslutning og arveoppgjør.

Første ledd annet punktum hjemler ansvar for tingretten og bostyrer i konkursbo for skatteforpliktelser som er ilignet eller som kan ilignes konkursdebitor for tiden før konkursåpningen, og som ikke var oppgjort ved konkursåpningen. Ansvar kan ikke gjøres gjeldende i større utstrekning enn det finnes midler til dekning av skattekravet i boet. Skattekrav er fortrinnsberettiget til dekning etter dekningsloven § 9-4. Dette gir dekning på linje med bl. a. krav på merverdiavgift og skattetrekk. Det gir dekning foran alminnelig dividendeberettigede konkurskrav, jf. dekningsloven § 9-6. Det gir dekning etter dekningsloven § 9-3 som regulerer krav på lønn, en del lønnsrelaterte krav ellers, krav på underholdsbidrag til ektefelle eller barn og noen andre krav. Prioriteten for skattekrav gjelder bare for krav som ikke har ordinær forfallstid som ligger lenger tilbake enn seks måneder før fristdagen. I ganske mange konkursbo vil det ikke bli noen dekning til skattekravene. Ved konkurs vil tingretten eller bostyrer så godt som alltid sørge for at boet blir forhåndslignet før boet sluttes, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 10 jf. § 8-10.

Selv om det er minimalt med midler i boet kan det hende at det ulignes skatt på boet som er dekningsberettiget. Dette gjelder skatt på selve konkursboets inntekter, for små boer mest praktisk skatt på renteinntekter av boets bankinnskudd. Denne skatten vil sammen med en del andre krav representere en masseforpliktelse for boet. Slike masseforpliktelser etter dekningsloven § 9-2 er best prioritert til dekning.

I brev av 30. oktober 2009 til en advokat har Skattedirektoratet gitt en uttalelse vedrørende skifteforvalters ansvar etter første ledd i tilbakeleveringsboer. Det uttales i nevnte brev av at ansvaret etter § 16-13 første ledd ikke kan gjøres gjeldende i tilfeller der boet er tilbakelevert til arvingene til privat skifte. Det er vist til at ansvaret først inntreer på det tidspunkt at de nødvendige midler ikke er holdt tilbake og at det i dette ligger en forutsetning om at det må ha skjedd en utlodning eller fordeling av midlene, hvilket ikke vil være tilfelle ved en tilbakelevering av boet til arvingene.

I Skattedirektoratets melding nr. 27/1979 er det gjengitt enkelte uttalelser fra Justisdepartementet vedrørende foreldelse av ansvarskravet. Justisdepartementet antar at ansvarskravet må anses å foreldes som et selvstendig krav i forhold til foreldelsen av det underliggende skattekravet. Det antas at foreldelsesfristen for ansvarskravet begynner å løpe fra tidspunktet for pliktforsømmelsen som danner grunnlaget for det, nemlig fra utlodningen og fordeling av boets midler uten at det blir satt av midler til å dekke skattekrav. Når det gjelder spørsmålet om ansvarskravet kan gjøres gjeldende når det underliggende skattekrav er foreldet før utlodningen av

Ansvar ved tilbakelevering av bo

Foreldelse av ansvarskravet

boet, foretar Justisdepartementet en sontring. Dersom kravet ikke anmeldes, og er foreldet før utlodningen, antas det at ansvaret ikke kan gjøres gjeldende. Tilsvarende må gjelde dersom kravet er anmeldt i boet, men var foreldet ved anmeldelsen.

16-13.4 § 16-13 annet ledd – Ansvar for medlem av styre og ledelse

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 8. Lovteksten er uforandret, bortsett fra at flertallsformen «selskaper» og «innretninger» er erstattet med entallsformen «selskap» og «innretning». Bestemmelsen hjemler en helt tilsvarende plikt som den som er fastsatt for skifteforvalter i første ledd. Aktørene som pålegges plikten er imidlertid helt andre, og situasjonen er i det hele tatt noe forskjellig.

Den pliktutløsende situasjonen består i at en formuesmasse i form av et selskap eller en annen skattepliktig innretning skal oppløses. I denne situasjonen foreligger en plikt til å holde tilbake midler fra formuesmassen til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift, før formuesmassen fordeles blant de berettigede. Plikten påhviler «hvert enkelt medlem av styre eller ledelse» i de selskaper eller skattepliktige innretninger bestemmelsen gjelder.

Ansvar etter bestemmelsen gjelder bare selskaper med selvstendig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd. Dette gjelder aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. første ledd bokstav a. Dessuten gjelder det sparebanker og andre selveiende finansforetak, samt gjensidige forsikringselskaper og samvirkeforetak, jf. bokstav b til d. Statsforetak etter statsforetaksloven og interkommunale selskap er selskap som er egne skattesubjekter, jf. bokstav f og g. I § 2-2 første ledd bokstav e etablerer skatteloven en samlebestemmelse for selskapsdannelser som ikke passer inn under de ovenfor nevnte kategoriene, men som representerer selskap med egen skatteplikt, og som derfor går inn under ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-13 annet ledd.

For styre og ledelse i selskaper uten selvstendig skatteplikt, slik som ansvarlig selskap, herunder ansvarlig selskap med delt ansvar, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd b, gjelder ansvaret ikke, da disse ikke er skattepliktige, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd. Tilsvarende gjelder kommandittselskaper, indre selskap og partrederi, selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav e og c, samt sjøloven kap. 5, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav b til d. Andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd er heller ikke egne skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav e.

Ansvaret etter annet ledd gjelder ikke bare medlem av styre eller ledelse i selskaper, men også personer med slike posisjoner i «annen skattepliktig innretning». Slike innretninger er etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav h; stiftelser, døds-, konkurs- og administrasjonsbo samt allmenningsskasser.

Skattebetalingsloven § 16-13 annet ledd er en spesialbestemmelse for skatt. Aksjeloven og allmennaksjeloven har begge bestemmelser som regulerer de samme forhold som bestemmelsen i skattebetalingsloven. Begge lover har i § 16-7 regler som skal sikre at selskapets kreditorer får dekning ved oppløsning og avvikling av aksjeselskap. Forskjellen er at aksjelovens regler tar sikte på å sikre dekning for alle selskapets kreditorer. Etter aksjelovene legges plikten til å sørge for at selskapets forpliktelser dekkes på avviklingsstyre som skal etableres ved generalforsamling ev. bedriftsforsamlingsvedtak etter begge lovers § 16-2. Etter § 16-12 første ledd annet punktum er det medlemmene i dette avviklingsstyret som hefter solidarisk overfor forbigått kreditor, med mindre det godtgjøres at de har opptrådt med tilbørlig aktsomhet. Dette ansvaret suppleres av et resti-

Skattepliktig selskap

Annen skattepliktig innretning

Forholdet til aksjelovens ansvarsbestemmelser

tusjonsansvar for aksjonærene etter § 16-12 første ledd første punktum, som speiler konkurskreditorene, arvingene eller parthavernes ansvar etter skattebetalingsloven § 16-13 tredje ledd.

Skattebetalingsloven § 16-13 annet og tredje ledd henger nøye sammen. Dersom pliktene som pålegges styre og ledelse etter annet ledd ikke etterleves vil dette normalt føre til et restitusjonskrav mot parthaverne i selskapet som oppløses. Dette ansvaret er objektivt i den forstand at det er uavhengig av noen skyld eller delaktighet i pliktforsømmelsen fra parthavernes side.

Det er lite rettspraksis knyttet til forgjengerne til skattebetalingsloven § 16-13 annet og tredje ledd dvs. skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 8 og nr. 9 og før skatteloven av 1999 trådte i kraft, skatteloven av 1911 § 32 annet og tredje ledd. Trolig henger dette sammen med at bestemmelsen etterleves, dvs. at det ved avviklingen regelmessig blir sørget for at selskapet eller den skattepliktige innretningen blir forhåndslignet, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 8, jf. § 8-10, og at skatten blir betalt innen selskapsmidlene fordeles mellom parthaverne.

Skattebetalingsloven § 16-13 annet ledd sikter etter ordlyden mot formell oppløsning av selskaper og skattepliktige innretninger. Det er imidlertid ikke noe vilkår for at bestemmelsen kommer til anvendelse, at det har skjedd en formell oppløsning. Den rettspraksis som foreligger gjelder nettopp tilfeller hvor det *ikke* har skjedd noen formell oppløsning. Denne rettspraksis bekrefter at det er hvorvidt det har skjedd en reell oppløsning det kommer an på.

Ikke krav om formell oppløsning

Rt. 1999 s. 946

Den sentrale avgjørelsen her er Høyesteretts avgjørelse i den såkalte ABB-saken, jf. Rt. 1999 s. 946. ABB eide så godt som 100 prosent av aksjene i et datterselskap. Alle datterselskapets verdier var gjort om i penger. Selskapet hadde dessuten skattefrie avsetninger som var betinget av at midlene ble reinvestert. I stedet for å oppløse selskapet formelt og gjøre opp skatten, solgte morselskapet aksjene i selskapet til et holdingselskap. Ligningsmyndighetene fant at datterselskapets skatteposisjoner ikke kunne overføres til holdingselskapet og utløste ved (gjennomskjærings)-ligning den latente skatten på holdingselskapets hånd. Holdingselskapet gikk konkurs og betalingskrav for skatten ble etter en tid rettet mot morselskapet i medhold av skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd jf. annet ledd. Høyesterett fant at morselskapet (ABB) var berettiget til å få prøvet ligningsspørsmålet prejudisielt selv om holdingselskapet, som formelt var lignet ikke hadde bestridt ligningens gyldighet. Retten fant at om formell likvidasjonsligning faktisk var blitt gjennomført ville datterselskapet klart vært å anse som oppløst i skatterettslig forstand. Etter rettens mening fulgt det ikke av ordlyden i skatteloven av 1911 § 32 annet ledd at det krevdes formell likvidasjonsligning. Ligningen av holdingselskapet ble ansett å ha virkning overfor ABB og datterselskapets midler ble, i og med at aksjesalget ble akseptert som en oppløsning, ansett fordelt i og med mottakelsen av kjøpesummen for aksjene. Når det gjaldt vilkåret om at skatten måtte «forutsettes å ville bli ilignet» fant retten at det var tilstrekkelig at ABB måtte innse at det forelå en ikke ubetydelig risiko for dette. ABB ble etter dette i medhold av skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd, som aksjonær, dømt til å betale hele skattekravet med fulle forsinkelsesrenter.

Rt. 1992 s. 236

Rt. 1992 s. 236 (Breiland) gjaldt et tilfelle hvor en eneaksjonær avvirket et aksjeselskaps virksomhet, uten å følge daværende aksjelov kap. 13 ved overføring av aktiva og passiva til personlig firma. Ved et bokettersyn året før omdanningen ble det etterberegnet merverdiavgift i aksjeselskapet. Dette kravet ble angivelig på grunn av selskapets opphør ikke innkrevet. På grunnlag av tall fra merverdiavgiftssaken ble det flere år senere utlignet skatt for inntektsår fra før omdanningen fra aksjeselskap til personlig firma. Det ble idømt ansvar utifra et kontinuitetssynspunkt. Høyesterett uttalte

følgende om den fortsatte driften etter omdannelsen:» Når han gjorde dette ble det faktisk etablert en kontinuitet i forholdet mellom selskapet og hans personlige firma. Ved på en slik måte å fortsette selskapets drift uten å foreta en avvikling i samsvar med aksjeloven, må han bli ansvarlig for alle selskapets uoppgjorte krav uansett hva han personlig kan ha forestilt seg om ansvaret.» Det interessante her er at retten fant grunn til å gi uttrykk for at ansvaret for etterlignet skatt, innbefattet tilleggsskatt, kunne ha vært bygget også på skatteloven av 1911 § 32 annet ledd. Ansvaret etter denne bestemmelsen ville imidlertid vært begrenset til de midler som fantes i aksjeselskapet.

I en dom avsagt av Agder lagmannsrett 21. desember 1981 (gjengitt i Utvalget s. 661) dreide det seg om utbetaling av en erstatning i forbindelse med brann hvor så å si alle verdiene i et familieaksjeselskap gikk tapt. En person påtok seg å forestå fordelingen av erstatningen mellom interessentene. Erstatningen ble utbetalt uten at det ble avsatt midler til å dekke skatten, mens andre kreditorer fikk oppgjør. Skatteoppkreveren rettet et skattekrav som ble ilignet selskapet mot denne personen. Saken er svært sammensatt, med et uklart faktum. Det interessante er imidlertid at selskapet ikke ble formelt oppløst og at det ikke fant sted noen formell utdeling av selskapsmidler. En gjeldsettergivelse i forhold en parthaver ble imidlertid kommentert slik av lagmannsretten; «denne gjeldsettergivelse må anses som fordeling av selskapets midler mellom parthaverne». Retten fant at selskapet måtte anses oppløst i relasjon til skatteloven av 1911 § 32 annet ledd. Retten uttalte: «Lagmannsretten finner det ikke naturlig å begrense ansvaret etter nevnte lovbestemmelse til de tilfeller hvor det finner sted en formell oppløsning etter aksjelovens regler. Dersom en slik begrensning skulle gjelde, ville man kunne unngå ansvar ved å unnlate å følge aksjelovens bestemmelser, hvilket ikke anses som et akseptabelt resultat.»

16-13.5 § 16-13 tredje ledd – Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 9. Det er gjort to endringer i bestemmelsens ordlyd. Uttrykket «skatt», med hensyn til hva det skal holdes tilbake midler til dekning av, er erstattet med «skatte- og avgiftskrav». Videre er uttrykket «uerholdelig» erstattet med «ubetalt» Se [pkt. 16-13.2](#) for beskrivelse av betydningen av endringene.

Skattebetalingsloven § 16-13 annet og tredje ledd må ses i sammenheng. Når først de ansvarsbetingende forhold etter annet ledd er intruffet, er tilbakebetalingsplikten for det for meget mottatte utbytte objektiv, i den forstand at det er uavhengig av skyld eller medvirkning fra parthavernes side. Tilbakebetalingsplikten er begrenset til det beløp den enkelte parthaver har mottatt i forbindelse med oppløsningen. Ansvaret er imidlertid solidarisk dvs. at skatteoppkreveren ikke er pliktig til å foreta noen forholdsmessig oppdeling av skattekravet. Han kan kreve dekning av den enkelte parthaver for hele skatten innenfor hva parthaveren har mottatt i utbytte ved oppløsningen.

Etter ordlyden kan «ubetalt» skatt og avgift innkreves hos parthaverne. Ordlyden taler for at tilbakebetalingskravet kan fremmes straks manglende betaling er konstatert. Dette er et resultat i overensstemmelse med den generelle regelen i skattebetalingsloven § 16-1, slik den beskrives i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 196. Her gis det en generell anvisning på at ansvar etter skattebetalingsloven kap. 16 kan gjøres gjeldende straks forfallstidspunktet for kravet er passert. I [pkt. 16-1.2](#) er det redegjort for at dette antagelig ikke kan legges helt generelt til grunn. Skattebetalingsloven § 16-1

og odelstingsproposisjonens anvisning bør imidlertid gis forrang når det ikke er forhold som klart taler imot det. I uttrykket «uerholdelig» vil det kunne sies å ligge noe mer enn at kravet ikke er betalt til forfall. Ordlyden taler for at det må ha vært forsøkt en viss pågang mot andre, forutsatt at slik pågang er mulig og kan føre til dekning av kravet. Tilsvarende kan ikke sies å ligge i uttrykket «ubetalt skatt eller avgift» og det må antas å ligge et ønske om presisering av rettsstilstanden når uttrykket «ubetalt» benyttes. Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at ansvaret etter § 16-13 tredje ledd kan gjøres gjeldende av skatteoppkreveren når kravet ikke er betalt til forfall.

En annen ting er det at skatteoppkreveren kan velge å fremme kravet mot styre og ledelse i den oppløste virksomheten, selv om han ikke er henvist til dette.

16-14 § 16-14. Arvingers ansvar

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektskatt og trygdeavgift som er ilignet etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv. Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo er ikke ansvarlig for slike skatte- og avgiftskrav utover verdien av avdødes andel i boet.

16-14.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.4 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.

16-14.2 § 16-14 første punktum – Selvskiftende arvingers ansvar

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 10 første og annet punktum. I motsetning til den tidligere bestemmelse, som i første punktum bestemte at selvskiftende arvinger er solidarisk ansvarlig for avdødes skatt, for så i annet punktum å begrense ansvaret til det den enkelte har mottatt i arv, forutsetter den nye bestemmelsen solidaransvaret, for så å begrense det til det den enkelte har mottatt i arv når det gjelder skatt ilignet etter dødstidspunktet. Uttrykket «skatt» er erstattet med uttrykket «formues- og inntektsskatt og trygdeavgift» for å vise at det ikke dreier seg om skatte- og avgiftskrav i vid forstand.

Bestemmelsen gjelder når et dødsbo skiftes privat. De fleste dødsbo skiftes privat. Det nominelle utgangspunktet er imidlertid offentlig skifte. Hovedpoenget med et offentlig skifte er i utgangspunktet å sikre at avdødes kreditorer får oppgjør av hans formuesmasse. Ved offentlig skifte vil tingretten eller en fullmektig, nesten alltid en advokat, som på dennes vegne forestår skiftebehandlingen, sørge for at avdødes kreditorer får dekning for noe av avdødes formuesmasse deles ut som arv til avdødes arvinger.

Ved privat skifte overlates avdødes formuesmasse til avdødes arvinger. Det gjelder enkelte vilkår for privat skifte som det ikke går inn på her. Hovedvilkåret er imidlertid at minst en myndig arving overfor tingretten avgir erklæring om at vedkommende påtar seg ansvaret for de forpliktelser som påhvile avdøde. Hvor flere arvinger overtar gjelden, er de solidarisk ansvarlig overfor arvelaters kreditorer. De av arvingene som ikke overtar gjelden blir bare ansvarlig for avdødes gjeld inntil verdien av sin arvelodd, jf. skifteloven § 78. Disse bestemmelsene gjelder for alle typer gjeld, også skatte- og avgiftsgjeld, og gjeldsovertakelsen får virkning selv om avdødes gjeld viser seg å være større enn avdødes formuesmasse.

Skattebetalingsloven § 16-14 er en spesialbestemmelse om skatt. Bestemmelsen gjør arvingene solidarisk ansvarlig for avdødes skatt. Legatar defineres ikke som arving i denne sammenheng. (Legatar er arving som bare mottar en bestemt gjenstand eller bestemt sum). Ansvaret er begrenset til det den enkelt har mottatt i arv. Det solidariske ansvaret viser seg ved at skatteoppkreveren kan rette innkreving mot hvem han vil av arvingene dersom vedkommendes arvelodd overstiger avdødes skatteforpliktelse. Begrensningen av ansvaret til hva den enkelte arving har mottatt i arv har sammenheng med at preklusive proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kap. 12 ikke har virkning overfor skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 10-3.

Solidaransvarsbestemmelsen i skatteloven av 1952 benyttet uttrykket

Privat skifte

«skatt» både i første punktum som fastslo solidaransvaret og i annet punktum som begrenset rekkevidden av ansvaret for den enkelte. I den nye ansvarsbestemmelsen hvor solidaransvaret forutsetningsvis kommer til uttrykk, gjøres det en avgrensning med hensyn til begrensningen av ansvars rekkevidde til hva den enkelte arving har mottatt i arv. Begrensningen presiseres til bare å gjelde formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er ilignet etter dødstidspunktet. Poenget er at det bare er skatt som blir ilignet etter dødsfallet som det er vanskelig for arvingene å kjenne omfanget av ved tidspunktet for gjeldsovertakelsen av avdødes gjeld. Øvrig skyldig skatt vil arvingen lett kunne skaffe seg oversikt over ved en henvendelse til skatteoppkreveren. For slik skatt gjelder de alminnelige regler for arvingers ansvar for avdødes gjeld.

Dette innebærer at de arvinger som *ikke* har overtatt avdødes gjeld etter skifteloven § 78, har et ansvar for avdødes skatt som begrenser seg til det beløp de har mottatt i arv. Dersom det en slik arving har mottatt i arv overstiger avdødes skatteforpliktelse vil imidlertid skatteoppkreveren kunne rette hele skattekravet mot vedkommende uten å bry seg om at det finnes flere andre arvinger som også er ansvarlige for skattekravet. Det blir i så fall opp til den som på grunn av skatteoppkreverens pågang må utrede hele avdødes skatteskyld å søke regress hos sine medarvinger i forhold til hvordan arven fordeler seg mellom disse.

Arvinger som derimot *har* overtatt avdødes gjeld etter skifteloven § 78 vil ha et langt mer vidtrekkende ansvar. For skatt ilignet avdøde før dødsfallet vil vedkommende være betalingsansvarlig for skatten fullt ut. Vedkommende vil måtte betale hele skatten selv om den langt overstiger det beløp vedkommende har mottatt i arv. For skatt ilignet avdøde etter dødstidspunktet vil ansvare være begrenset til det som er mottatt i arv.

I overensstemmelse med den oppfatning departementet legger til grunn i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 146, legges det til grunn at den endrede ordlyd i ansvarsbestemmelsen bare representerer en presisering. Regelen antas å være overensstemmende med den regel som videreføres fra skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 10. Dette innebærer at regelen slik den nå er utformet får anvendelse på alle saker uten begrensninger bakover i tid.

16-14.3 § 16-14 annet punktum – Ansvar for gjenlevende ektefelle

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 10 tredje punktum. I den bestemmelsen het det at gjenlevende ektefelle i uskiftet bo ikke var ansvarlig for førstavdødes skatt utover verdien av avdødes andel i boet. I den nye loven er uttrykket «førstavdødes skatt» erstattet med uttrykket «slike skatter». Poenget med endringen er å presisere avgrensningen av begrensningen i ansvaret til skatt ilignet førstavdøde etter dødstidspunktet. «Slike skatter» viser tilbake på formuleringen om ansvarsbegrensningen for arvinger i § 16-14 første punktum.

Ansvarsbegrensningen om at lengstlevende ektefelle bare er ansvarlig for avdødes skatt innenfor verdien av avdødes andel i boet, begrenser seg til skatt ilignet etter dødsfallet.

Hjemmelen for lengstlevende til å overta felleseiet med førstavdøde uskiftet er arveloven § 9. Når denne retten benyttes blir lengstlevende personlig ansvarlig for avdøde ektefelles gjeld, jf. arveloven § 20. Lengstlevende ektefelle kan utferdige preklusivt proklama i forbindelse med at felleseiet overtas som uskiftet bo. Et slikt proklama har imidlertid ikke virkning i forhold til skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 10-3.

Lengstlevende ektefelle i uskiftet bo sin posisjon i forhold til den avdøde ektefelles skatt blir som følger: For skatt utlignet før dødsfallet vil hun være

ansvarlig med alt hun eier. For skatt utlignet etter dødsfallet vil ansvaret være begrenset til avdødes andel i boet. Avdødes andel i boet må forstås som den totale verdi lengstlevende har fått overført i forbindelse med dødsfallet og overtakelsen av felleseiet som uskiftet bo. Den verdi består av arv fra førstavdøde samt førstavdødes andel i felleseiet som overføres lengstlevende. Dette formuleres ofte på en enkel måte som at ansvaret for gjenlevende ektefelle i uskiftet bo for førstavdødes skatt er begrenset til det førstavdøde eide.

Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

16-20 § 16-20. Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

(1) Dersom forskuddstrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i kapittel 5 eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-10, er de som har plikt til å foreta forskuddstrekk ansvarlig for beløpet. Det samme gjelder dersom et utleggstrekk etter § 14-4 ikke blir foretatt og oppgjør ikke blir gitt i samsvar med §§ 10-50 og 14-5. Unnlatelse av å forta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiver eller noen i hans tjeneste. Når selskap eller innlåner er pålagt trekkplikt etter § 5-4 annet ledd gjelder ikke ansvarsbegrensningen i tredje punktum.

(2) Arbeidsgiver som unnlater å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktig eller ufullstendige opplysninger i melding eller på annen måte, er ansvarlig for de beløp som kunne være trukket etter § 14-4 dersom melding eller opplysning var gitt på riktig måte. Bestemmelsen i første ledd første punktum gjelder tilsvarende. Ved fastsetting av ansvar skal det legges til grunn at trekk ville blitt satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse, med 10 prosent av trekkgrunnlaget.

(3) Felles ansvarskrav fra flere kommuner kan ved motregning, jf. § 16-1 annet ledd, motregnes i krav som arbeidsgiveren har på hver enkelt av skattekreditorene.

(4) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

16-20.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.5 og kap. 27 s. 197 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.
- Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer s. 198. (Begrepsendring i tredje ledd – den trekkansvarlige erstattet med arbeidsgiver.)
- Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer s. 145. (Nytt fjerde punktum i første ledd.)

16-20.2 Generelt om § 16-20

Bestemmelsen som helhet er generelt en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 49. Bestemmelsen skiller seg fra øvrige bestemmelser i kap. 16 ved at det her ikke dreier seg om ansvar for andres forpliktelser, men om ansvar for egne forsømmelser. Bestemmelsen er betydelig omredigert. Dette har sammenheng med en omfattende strukturell endring av hele loven.

16-20.3 § 16-20 første ledd – Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

Skattebetalingsloven § 16-20 første ledd viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 49 nr. 1 første punktum. En viktig endring består i at ansvar for manglende etterlevelse i forhold til utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne er hjemlet i et eget punktum. Dette ansvaret kom i skattebetalingsloven av 1952 til uttrykk i samme punktum som ansvaret for manglende etterlevelse av pliktene vedrørende forskuddstrekk.

Første ledd første punktum hjemler ansvar for manglende etterlevelse av pliktene i forhold til forskuddstrekk. Del II i skattebetalingsloven inneholder utførlige regler om forskudd på skatt og avregning av slike forskudd mot utlignet skatt. Kap. 5 inneholder bestemmelser om forskuddstrekkordningen. § 5-4 etablerer selve trekkplikten og definerer hvem som er trekkpliktige. Kapitlet for øvrig regulerer bl. a. en rekke forhold vedrørende trekkeplikten; selve gjennomføringen av trekket (§ 5-10), hvilke ytelser det skal foretas trekk i (§ 5-6) samt plikten til å separere foretatt trekk fra den trekkpliktiges øvrige midler (§ 5-12).

Hoveddefinisjonen av trekkpliktig er det loven benevner som «arbeidsgiver», jf. § 5-4 første ledd. Begrepet arbeidsgiver defineres i lovens § 4-1 bokstav c:

«Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.»

Som det fremgår avviker lovens arbeidsgiverbegrep vesentlig fra vanlige konvensjonelle betydninger av begrepet. Poenget i skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er at det knytter posisjonen opp mot en faktisk utbetalingssituasjon.

Også andre enn «arbeidsgiver» er pliktige til å foreta forskuddstrekk, som f.eks. aksjeselskaper for utbytte til i utlandet bosatte aksjonærer og forsikringsselskaper for skattepliktig årsavkastning av sparedelen av en livsforsikring, jf. § 5-4 hhv. annet og tredje ledd.

Forskuddstrekket gjennomføres ved at den trekkpliktige (arbeidsgiveren, aksjeselskaper mv. og forsikringsselskaper i gitte situasjoner) «beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyter», jf. § 5-10.

Beløp som er trukket, det vil si holdt tilbake ved utbetaling til skattyter, pliktes innbetalt til skatteoppkreveren, jf. § 2-1 annet ledd, innen frist som fastsatt i § 10-10.

Dersom ovennevnte plikter – trekkplikt og innbetalingsplikt – ikke etterleves, blir den forskuddstrekkpliktige økonomisk ansvarlig for beløpet, dvs. at skatteoppkreveren kan kreve inn beløpet hos den trekkpliktige. Ansvarskravet er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. § 16-1 annet ledd, som gir lovens del IV anvendelse for kravet, jf. § 14-1 hvor det heter: » Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg».

Ansvar for manglende etterlevelse av plikten til å forta forskuddstrekk vil regelmessig være forankret i at den trekkpliktige rent faktisk ikke har gjennomført selve trekket, dvs. at han helt eller delvis har unnlatt å holde tilbake riktig beregnet trekkbeløp i oppgjøret med skattyter.

Vilkåret for å gjøre ansvar gjeldende på grunnlag av manglende etterlevelse er imidlertid videre enn at trekket rent faktisk er unnlatt, jf. bestemmelsens formulering om at forskuddstrekk ikke blir foretatt «i samsvarende med reglene i kapittel 5». Den trekkpliktige plikter etter lovens § 5-12 første ledd å separere det trukne beløp fra sine egne midler. Dette skjer primært ved at beløpet, senest første virkedag etter utbetalingen, settes inn på en særskilt bankkonto, som benevnes skattetrekkskonto. Dersom saldoen på skattetrekkskontoen holdes så høyt at den til enhver tid dekker trekkansvar, kan løpende overføringer til kontoen unnlates. I stedet

Ansvar for forskuddstrekk

for skattetrekkskonto kan det stilles garanti for beløpet av foretak som har rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-4. Dersom trekket rent faktisk er gjennomført, men separeringen av trekkbeløpet ikke er sikret ved korrekt skattetrekkskonto eller ved garanti, antas det at ansvar vil kunne gjøres gjeldende. Dette standpunktet forankres i at ansvarskravet må anses forfalt til tross for at forfallstidspunktet for innbetaling av trekket etter § 10-10 ikke har inntruffet, slik at kravet er tvangskraftig jf. tvangsfyllbyrdelsesloven § 4-4. Fremming av ansvarskravet vil ofte føre til at den trekkpliktige innfrir sine forpliktelser, siden forsettlig eller grovt uaktsom unnløstelse av å etterleve pliktene er straffbart, jf. skattebetalingsloven § 18-1 første ledd. Etter straffebestemmelsens annet ledd kommer ikke straff «til anvendelse dersom det beløp som er trukket eller skulle ha vært trukket innbetales til rett tid.» Rett tid» er her å forstå som innen de alminnelige forfallstidspunkter etter lovens § 10-10. Straffebestemmelsen vil derfor være utilstrekkelig til å fremtvinge betaling i tilfeller hvor den trekkpliktige er økonomisk i stand til å betale, all den tid han uten strafferisiko kan avvente de ordinære forfallstidspunktene. Fremming av ansvarskrav vil derfor kunne ha positiv virkning på lovetterlevelsen også for de tilfellene hvor lovetterlevelsesnivåen er tilstede. I tilfeller hvor den trekkpliktige mangler evne til å etterleve sine forpliktelser, er fremming av et ansvarskrav så tidlig som mulig av vital betydning.

Bestemmelsen i første ledd annet punktum viderefører sammen med første punktum skattebetalingsloven av 1952 § 49 nr. 1 første punktum. Den etablerer ansvar for den som pålegges å foreta utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-4.

Det antas at ansvarsregelen finner anvendelse for skatte- og avgiftskrav i vid forstand dvs. alle krav som loven gjelder jf. skattebetalingsloven kap. 1. I Ot.prp. 83 (2004–2005) pkt. 20.5 angir departementet at bestemmelsene «innebærer skatteoppkreverne og skattefogdene kan rette et økonomisk krav mot arbeidsgiver dersom denne ikke foretar forskuddstrekk eller utleggstrekk eller unnløst å betale inn de trukne midlene». At skattefogdene er nevnt som innkrevingsmyndighet gjør det tydelig at ansvarsregelen for forsømmelse mot plikten til å foreta utleggstrekk gjelder alle skatte- og avgiftskrav. Det fremgår at departementet har oppfattet dette som gjeldende rett. At ansvarsregelen skilles ut som eget punktum må, uten at det kommenteres uttrykkelig i proposisjonen, anses å være motivert av å ville gjøre dette helt klart. Tidligere måtte resultatet følge av en tolkning av hva det i ulike situasjoner innbar at ulike lover hadde bestemmelser om at innkreving skulle skje som for skatt bestemt.

Utleggstrekk er et tvangsinnsfordringstiltak. Hjemmelen for utleggstrekk er skattebetalingsloven § 14-4. Denne bestemmelsen regulerer dessuten hva det kan tas utlegg i. I utgangspunktet følges utleggsadgangen etter dekningsloven § 2-7 jf. lovens § 14-4 annet ledd bokstav a. Adgangen til å nedlegge utleggstrekk for skatte- og avgiftskrav er imidlertid noe videre jf. § 14-4 annet ledd bokstav b.

Plikten til å foreta utleggstrekk følger av at det nedlegges et pålegg om trekk. Kretsen av de som kan bli gjenstand for pålegg om utleggstrekk avgrenses av at de må avgi en ytelse som det er adgang til å nedlegge utleggstrekk i etter skattebetalingsloven § 14-4. Ytterligere avgrensning kan følge av lovens § 14-6.

Første ledd tredje punktum innfører en begrensning av ansvaret etter første og annet punktum. Det fremgår av tredje punktum at unnløstelse av å foreta pliktig trekk ikke medfører ansvar når «det godt gjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet...». Det dreier seg om det som gjerne kalles et skyldansvar med omvendt bevisbyrde. Det er den trekkpliktige som må sannsynliggjøre at han har handlet forsvarlig.

Ansvar for utleggstrekk

Begrensning av ansvaret

Skyldansvar innebærer at den trekkpliktige er noe å bebreide. Lovteksten gir anvisning på to skjønnstemaer for å rette eventuelle bebreidelser mot den trekkpliktige; at vedkommende har opptrådt forsømmelig eller at det er utvist uaktsomhet. Forsømmelighet må antas å innebære unnlatt etterlevelse av en plikt. En slik unnlattelse kan bero på forsett eller på uaktsomhet. Dersom det pliktstridige forhold er forsettlig, er det på det rene at det rammes av ansvarsnormen. Beror unnlattelsen på uaktsomhet, har det ansvarsutløsende kriteriet forsømmelse knapt noen selvstendig betydning. Bestemmelsens aktsomhetsnorm må i utgangspunktet antas å overstemme med den aktsomhetsnorm som kan oppstilles for vanlig ulovfestet skyldansvar. Dette gir imidlertid lite veiledning for nærmere fastlegging av innholdet i bestemmelsens ansvarsnorm.

Ansvarsfrihetsregelen i tredje punktum gjelder bare brudd på trekkplikten. Når trekket faktisk er fortatt foreligger det, etter en fast oppfatning som skriver seg tilbake til forarbeidene til skattebetalingsloven av 1952, en ubetinget plikt når det gjelder betalingsoppjøret med skatteoppkreveren, dvs. overføring av trekkbeløpet til skattetrekkkonto eller innbetaling av beløpet.

Første ledd fjerde punktum, som ble tatt inn i loven ved endringslov 12. desember 2008 nr. 100, viderefører regelen i loven av 1952 § 49 nr. 1 annet ledd, jf. § 5A. At ansvarsbegrensningen i tredje punktum ikke gjelder trekkplikt pålagt etter skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd innebærer at ansvaret for overtredelse av denne trekkplikten er objektivt. Trekkplikten gjelder forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av utbetalt utbytte skattepliktig etter skatteloven § 10-13. Trekkplikten påhviler aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper samt likestilte selskaper og sammenslutninger som utbetaler utbytte til aksjonærer hjemmehørende i utlandet.

16-20.4 § 16-20 annet ledd – Ansvar for arbeidsgiver ved unnlatt registrering av ansatte mv.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 49 nr. 2.

Første punktum hjemler ansvar for arbeidsgiver for utleggstrekk etter lovens § 14-4 som kunne vært foretatt, men som ikke blir det på grunn av at arbeidsgiver ikke etterlever pålagt meldings- og opplysningsplikt.

Arbeidsgiver plikter i henhold til folketrygdloven § 25-1 annet ledd å sende melding til arbeidstakerregisteret om inntak av arbeidstaker i arbeidsforhold som er ment å skulle vare minst sju dager. Unnlatt melding kan føre til ansvar. Nevnte bestemmelse i folketrygdloven pålegger også arbeidsgiver å gi melding til arbeidstakerregisteret om opphør av arbeidsforhold. Skattebetalingsloven § 16-20 annet ledd pålegger imidlertid ikke økonomisk ansvar for brudd på denne plikten.

Økonomisk ansvar for at et mulig utleggstrekk ikke blir realisert kan også følge av at arbeidsgiver gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Enhver uriktig eller ufullstendig opplysning kan medføre slikt ansvar, uten hensyn til på hvilken måte den er gitt.

Det antas at arbeidsgivers ansvar for uteblitt utleggstrekk på grunn av unnlatt melding til arbeidstakerregisteret eller feil eller ufullstendige opplysninger ellers, bare gjelder inndekning av skattyteres/ansattes skyldige skatt. Etter skattebetalingsloven av 1952 § 49 nr. 2 gikk dette direkte frem av ordlyden, i det bestemmelsen uttrykkelig anga «beløp som kunne være trukket etter § 33» som ansvarsgegenstand.

I skattebetalingsloven av 1952 § 33 var trekkgegenstanden etter bestemmelsen angitt som: «Forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt eller annen utlignet skatt». Utleggstrekkhjemmelen i skattebetalingsloven § 14-4 som ansvarsbestemmelsen i lovens § 16-20 annet ledd viser til, har ikke en

ordlyd som indikerer en slik begrensning i ansvarsgrunnlaget. Ordlyden kunne derfor tas til inntekt for at ansvar ved arbeidsgivers forsømmelse mht. melde- og opplysningsplikt kan gjøres gjeldende generelt for skatte- og avgiftskrav som omfattes av skattebetalingsloven. Forarbeidene gir imidlertid ingen holdepunkter for å anta at en utvidelse av ansvarsnormens anvendelsesområde er tilsiktet. Det fremstår som mer naturlig å ta forarbeidene til inntekt for at det er ansvarsregimet etter skattebetalingsloven av 1952 som føres videre. I tillegg kommer at vilkårene for ansvar er så nær knyttet opp mot plikter i forbindelse med arbeidsgivers rolle i forhold til forskuddstrekkordningen. Samlet sett synes det mest fornuftig å anta at ansvarsregelen bare gjelder for skatt.

Annet ledd annet punktum bestemmer at første ledd første punktum gjelder tilsvarende. Her har det nok vært ment å vise til første ledd *tredje* punktum. En slik henvisning vil innebære at manglende etterlevelse av melde- og opplysningsplikt ikke fører til ansvar dersom det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgivers eller noen i hans tjeneste.

Annet ledd tredje punktum oppstiller en teknisk beregningsregel for fastsetting av ansvarsbeløp. Trekket som kunne ha vært gjort gjeldende stipuleres til 10 prosent av trekkgrunnlaget. Det legges til grunn at trekk skal anses iverksatt 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse. Iverksettelse er synonymt med selve trekket, det vil si tilbakeholdelsen av det trekkbeløpet ved utbetalingen til den berettigede.

16-20.5 § 16-20 tredje ledd – Motregning ved felles ansvarskrav fra flere kommuner

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 49 nr. 3 fjerde punktum. Ordlyden er omarbeidet, men regelen er materielt sett den samme. Ansvarskrav kan dekkes inn ved motregning, jf. § 16-1 annet ledd. Bestemmelsen her har sammenheng med at innkreivingsansvaret for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift tilligger skatteoppkreveren i den kommune arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor, jf. § 2-1 annet ledd, jf. første ledd. Arbeidsgiverens ansatte vil som skattytere ha tilknytning til mange forskjellige kommuner, og deres skatteoppgjør finner sted i forhold til skattyterens hjemkommune for det enkelte inntektsår. Bestemmelsen om felles ansvarskrav fra flere kommuner ble vedtatt ved lov 19. desember 1986 nr. 66 i forbindelse med at FLT-ordningen (forenklet lønns og trekkoppgjør) ble utvidet til å gjelde alle arbeidsgivere fra 1. januar 1987, jf. Skattedirektoratets melding nr. 19/1986. Poenget med bestemmelsen var å hjemle fravik fra gjensidighetsvilkåret ved motregning av trekkansvar som refererte seg til skattytere fra flere forskjellige kommuner.

16-20.6 § 16-20 fjerde ledd – Foreldelse av ansvarskrav

Det følger av fjerde ledd at foreldelsesloven § 9 om krav på skadeserstatning og § 11 om krav i forbindelse med straffesak, gjelder tilsvarende for ansvarskrav etter lovens § 16-20.

Fristens lengde er etter hovedregelen i foreldelsesloven § 2 tre år. Lovens hovedregel er videre at fristen regnes fra den dag da fordringshaver tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 3 nr. 1

Foreldelsesloven § 9 nr. 1 gir en særregel for når fristen begynner å løpe for krav på skadeserstatning eller oppreisning. Fristen regnes fra den dag da skadelidte (skatteoppkreveren) fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige. Normalt vil fristutgangspunktet

etter dette være enkelt konstaterbart. Det er f.eks. innlevert terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift som ikke innbetales. Fristen vil her løpe fra forfall for forskuddstrekket og arbeidsgiveravgiften, jf. § 10-10. Forfallsdato er samme dag som det skal leveres oppgave over trekk- og avgiftsplikten jf. skattebetalingsloven § 5-11 (forskuddstrekk) og folketrygdloven § 24-3 (arbeidsgiveravgift). Dersom skatteoppkreveren først oppdager trekkforsømmelsen mv. ved bokettersyn, synes bokettersynsrapportens dato å kunne være et rimelig utgangspunkt for fristberegningen. Dette ble lagt til grunn i Vesterålen namsretts sak 98/79 D. Forutsetningen må vel være at rapporten ferdigstilles i rimelig tid etter bokettersynet. Kunnskapen som skatteoppkreveren har fått eller burde ha skaffet seg, og som får foreldelsesfristen til løpe, må gjelde både eksistensen av ansvarsbeløpet og hvem som er ansvarlig. Bare når begge disse kunnskapselementene er oppfylt, begynner treårsfristen å løpe. Hva slags kunnskap om de nevnte elementene må så til for at fristen skal begynne å løpe? Etter rettspraksis og juridisk teori kan det sies at dersom det foreligger kunnskap av en slik art at skatteoppkreveren har oppfordring til iverksette innkrevningstiltak, vil unnlåtelsen av å iverksette slike innen treårsfristen medføre at ansvarskravet foreldes. I dette ligger det at det ikke kan stilles for strenge krav til hva som skal regnes som adekvat kunnskap. Lovgiver antas å ha ment at skadelidt som har fått en slik oppfordring til rettslig handling i hvert fall må forventes å foreta fristavbrudd innen foreldelse inntre.

Om det ikke utløses noe løp av foreldelsesfrist etter foreldelsesloven § 9 nr. 1, fordi det ikke foreligger noen kunnskap om skade eller burde foreligget noen sådan, foreldes ansvarskravet ifølge bestemmelsen i § 9 nr. 2 senest 20 år etter at ansvarsgrunnlaget opphørte. Ansvarsgrunnlagets opphør anses som synonymt med (erstatnings)ansvarets stiftelse. For ansvaret for forskuddstrekk vil dette være tidspunktet for pliktforsømmelsen. Treårsfristen etter lovens § 9 nr. 1 og 20-årsfristen etter § 9 nr. 2 er alternative, det vil si at foreldelse inntre når en av dem løper ut.

Foreldelsesloven § 11 oppstiller en spesialbestemmelse om foreldelse av krav når skyldneren i straffesak blir funnet skyldig i det forhold som medfører ansvaret. Bestemmelsen medfører at krav på erstatning som springer ut av en straffbar handling, kan settes frem under en straffesak der skyldnerne blir funnet skyldig i det forhold som medføre ansvar. Dette gjelder selv om foreldelsestiden allerede er ute. Alternativt kan erstatningskravet settes frem ved særskilt søksmål, dersom dette reises innen ett år etter at fellende dom i straffesaken ble rettskraftig. Adgangen til å fremsette erstatningskravet i særskilt søksmål innen ett år gjelder tilsvarende der straffesaken avgjøres ved at der skyldneren vedtar et forelegg for forholdet.

Ansvar for merverdiavgift og arveavgift

16-30 § 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering

Departementet kan i forskrift bestemme at den som har mottatt varen eller tjenesten, er ansvarlig for merverdiavgift av varer og tjenester fra utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert ved representant etter reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1 femte ledd.

16-30.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 198, og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.
- Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift s. 85. (Endring av henvisning som følge av ny merverdiavgiftslov.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 16-30-1.

16-30.2 Generelt om § 16-30

Bestemmelsen viderefører tidligere § 61 a i merverdiavgiftsloven av 1969. Ordlyden er noe endret i den nye bestemmelsen, uten at dette er ment å innebære materielle endringer.

I henhold til merverdiavgiftsloven § 2-1 femte ledd skal utenlandske næringsdrivende, som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, beregne og betale merverdiavgift ved representant når ikke annet er bestemt. Begrepet merverdiavgiftsområdet er definert i lovens § 1-2 annet ledd. Skattebetalingsloven § 16-30 åpner for at den som har mottatt varen eller tjenesten kan gjøres ansvarlig for merverdiavgiften i tilfeller hvor avgiftspliktige utenlandske næringsdrivende ikke er registrert ved representant. Forutsetningen er at Finansdepartementet har fastsatt forskrift om dette.

I skattebetalingsforskriften § 16-30-1 er det gitt regler om slikt ansvar. Forskriften erstatter § 6 i forskrift 31.mars 1977 nr. 4933 (Nr. 71) om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v. som ble opphevet ved forskrift 21. desember 2007 nr. 1775 om endring og opphevelse av forskrifter som erstattes av Finansdepartementets forskrift til utfylling og gjennomføring m.v. av skattebetalingsloven. Forskriften fastsetter at det i de tilfeller som faller inn under loven kan foretas innfordring av merverdiavgift hos følgende kjøpere og oppdragsgivere:

- a) Stat, kommune eller institusjon som drives av stat eller kommune i den utstrekning disse ikke har fradragsrett for merverdiavgift av leveransen
- b) Ikke-registreringspliktige næringsdrivende

- c) Registreringspliktige næringsdrivende når det ikke foreligger fradragsrett for merverdiavgift av leveransen.

Skattedirektoratet har i Rundskriv 45 av 15. juni 1977 behandlet reglene i forskrift nr. 71. Etterberegning av unnlatt avgiftsinnbetaling skal skje overfor den utenlandske næringsdrivende. Bare hvis denne unnlater å betale, vil staten kunne kreve avgiftsbeløpet dekket av den norske oppdragsgiveren.

Oppdragsgiverens ansvar for avgiftsbetalingen antas mao. å være subsidiært. Skattekontorene må derfor først be den utenlandske næringsdrivende om å dekke avgiftskravet, før kravet søkes dekket hos den norske oppdragsgiveren. Men det kan ikke kreves at staten må gå til rettslig inndrivelse i utlandet før kravet fremsettes overfor den norske oppdragsgiveren. Det må være tilstrekkelig at skattekontoret har rettet et krav om betaling (purring) mot den utenlandske næringsdrivende. Dersom den utenlandske næringsdrivende ikke har kjent adresse og den norske kjøperen eller oppdragsgiveren heller ikke kan gi tilstrekkelige opplysninger om dette, må skattekontorene kunne kreve betaling av kjøperen eller oppdragsgiveren uten først å fremsette kravet overfor den utenlandske næringsdrivende.

Hvis den norske kjøperen eller oppdragsgiveren nekter å betale avgiftskravet frivillig, antas at innkrevingsmyndighetene vil kunne tvangsinnfordre kravet med hjemmel i § 16-30 jf. § 16-1 og skattebetalingsforskriften § 16-30-1, dvs. uten at det er nødvendig å gå veien om domstolene for å få tvangsgrunnlag for kravet. I henhold til forskriften § 16-30-1 annet ledd gjelder kjøperens eller oppdragsgiverens ansvar for den utenlandske næringsdrivendes avgiftsbeløp ikke renter og tilleggsavgift. Det er kun det opprinnelige hovedstolen som kan kreves dekket av kjøperen eller oppdragsgiveren.

Subsidiært ansvar

Tvangsinnfordring

Ikke renter og tilleggsavgift

16-31 § 16-31. Ansvar for arveavgift for arvinger mv. og gavemottakere

(1) Når boet skiftes privat, er arvinger og gjenlevende ektefelle, hvis denne er loddeier i boet, solidarisk ansvarlig for arveavgiften. Dette gjelder likevel ikke arvinger som bare er tillagt en bestemt gjenstand eller sum eller en viss inntekt.

(2) Giveren er ansvarlig for arveavgift av gaver. Samme ansvar har gjenlevende ektefelle i uskiftet bo av midler som gjenlevende ektefelle deler ut.

(3) I tilfeller som nevnt i § 3 annet ledd i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, er også de personer som regnes å ha ervervet midlene, ansvarlig for arveavgiften.

(4) Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32.

16-31.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 20.4 og kap 27 s. 198 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 20.
- Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer s. 96. (Nytt fjerde ledd som følger av innføring av avdragsordning.)

16-31.2 Generelt om § 16-31

Skattebetalingsloven § 16-31 viderefører arveavgiftsloven § 32. Det er gjort flere endringer i ordlyden, men disse er ikke ment å innebære materielle endringer.

Et poeng ved utforming av ny lovtekst er at det, i motsetning til i den opphevede arveavgiftsloven § 32, trekkes et klart skille mellom, på den ene side å ha betalingsplikt for arveavgift som subjekt for arveavgiftskrav (være avgiftspliktig) og på den annen side å ha betalingsplikt for arveavgift som påhviler andre. Hvem som er arveavgiftspliktig fremgår av arveavgiftsloven § 3 annet ledd som lyder: «Avgiftspliktig er den som erverver midlene.»

Det er bare ansvar for *andres* arveavgiftsplikt som er forankret i skattebetalingsloven § 16-31. Denne løsningen samsvarer med et generelt prinsipp som er lagt til grunn av lovgiver om at skattebetalingsloven kap. 16 om ansvar for skatte- og avgiftskrav, ikke skal regulere skatte- og avgiftskravene. Dette skillet mellom betalingsplikt som skatte- eller avgiftspliktig og, etter nærmere vilkår, som ansvarlig for andres skatt eller avgift var også etablert i skattebetalingsloven av 1952. Det samme gjaldt for det mer begrensede ansvaret for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 61 a med tilhørende forskrift, jf. pkt. 16-30.2. Korrigeringen for arveavgiftens vedkommende kommer til uttrykk i forhold til den opphevede arveavgiftsloven § 32 første ledd tredje punktum som fastslo at ved offentlig skifte «er hver av arvingene ansvarlig for den avgift som faller på ham.» Dette er etter skattebetalingsloven kap. 16 ikke noe ansvarskrav. Bestemmelsen er derfor ikke videreført. Betalingsplikten følger av arveavgiftsloven § 3 annet ledd.

Ansvar for arveavgift kan oppstå i tre konstellasjoner. For det første som ansvar for arveavgift som faller på medarvinger ved privat skifte, jf. første ledd første punktum. Den ansvarlige arvinges betalingsforpliktelse vil da totalt bestå i to deler, den arveavgiften som faller på vedkommende etter arveavgiftsloven § 3 første ledd og ansvar for den for øvrig ubetalte

arveavgift som påløper i dødsboet. Ansvar kan også ilegges giver av arveavgiftspliktige gaver, jf. annet ledd første punktum. Tilsvarende ansvar kan ilegges gjenlevende ektefelle i uskiftet bo for avgiftspliktige midler som deles ut av boet, jf. annet ledd annet punktum.

16-31.3 § 16-31 første ledd – Arvingers solidaransvar

Første ledd første punktum tilsvarende arveavgiftslovens tidligere § 32 første ledd første punktum. Uttrykket «en for alle og alle for en» er erstattet med «solidarisk ansvarlig». Etter alminnelig juridisk terminologi dekker disse to uttrykkene samme meningsinnhold. Sammenfallende med denne endringen er uttrykket at arvingene og gjenlevende ektefelle «hefter» for pliktig arveavgift erstattet med uttrykket «er ansvarlig for». Også disse uttrykkene dekker samme meningsinnhold. Det materielle regelinnhold i arveavgiftsloven § 32 første ledd første punktum er i tråd med lovforarbeidens intensjon videreført.

Bestemmelsen i § 16-31 første ledd første punktum gjelder når et dødsbo skiftes privat. Det nominelle utgangspunkt er offentlig skifte. I medhold av arveavgiftsloven § 32 første ledd vil tingretten, eller som oftest i praksis rettens fullmektig i form av en advokat som bostyrer, sørge for at den samlede arveavgift som påløper i dødsboet blir dekket. Nettooppgjør etter fratrukk av arveavgift vil bli gitt arvingene hver for seg. Utbetaling av arveavgift blir, for arvingenes del, bare aktuelt dersom det skjer en retting av arveavgiften etter at dødsboet er sluttet og oppgjort. I et slikt tilfelle svarer hver arving for den forholdsmessige delen av avgiftsøkningen som faller på ham.

Privat skifte er, på tross av at offentlig skifte er utgangspunktet, likevel det vanligste. Det gjelder enkelte vilkår for at privat skifte kan finne sted. Disse vilkårene går det ikke nærmere inn på her.

Når det skiftes privat gjør § 16-31 første ledd første punktum loddeierne i boet, dvs. arvingene og eventuell gjenlevende ektefelle, dersom denne er loddeier i boet, solidarisk ansvarlige for arveavgiften. Såkalte legatarer, dvs. arvinger som er tillagt en bestemt gjenstand eller en bestemt sum, regnes ikke som loddeiere i boet, jf. merknadene til bestemmelsens annet punktum nedenfor.

Ved privat skifte er loddeierne ansvarlige for den samlede avgift som påløper i dødsboet. Dette er summen av den avgift som alle loddeierne skal betale. I tillegg er loddeierne ansvarlig for den arveavgift som faller på eventuelle legatarer i boet. Det antas at det solidariske ansvaret omfatter forhøyet avgift på grunn av endring av verdsettelsen av arveavgiftspliktige midler i medhold av arveavgiftsloven § 38 eller andre rettinger i medhold av arveavgiftsloven § 34. Dette følger blant annet i svært generell form av Finansdepartementets rundskriv nr. 4 av 20. oktober 1969. Videre er arvingene fullt ut solidarisk ansvarlig for hele arveavgiften som faller på dødsboets midler, selv om en fullmektig for bobehandlingen helt eller delvis har underslått boets midler. I slike tilfeller har det vært antatt at ansvarskrav etter nærmere regler vil kunne frafalles eller settes ned i medhold av arveavgiftsloven § 46 annet ledd. Denne bestemmelsen er i skattebetalingsloven av 2005 videreført i § 15-1.

Det kan kun bli tale om et solidarisk ansvar der det er mer enn en loddeier i boet. Et rent solidarisk ansvar består prinsipielt i at kreditor så snart forfallsdag har kommet, kan forholde seg til hvem av de solidarisk forpliktete han vil for hele det beløp han har krav på. I tilfeller hvor dette solidaritetsprinsipp er gjennomført fullt ut tales det ofte om «ren» eller «prinsipal» solidaritet.

På bakgrunn av uttalelser fra Finansdepartementet, kommet til uttrykk

**Solidarisk ansvar
for loddeierne
i boet**

Forhøyet avgift

**Prinsipalt eller
subsidiært
solidaransvar?**

i bl.a. tidligere Rundskriv 4/94 har ansvaret etter tidligere § 32 i arveavgiftsloven vært praktisert som et subsidiært ansvar. I nevnte rundskriv, som senere er avløst av Skattedirektoratets meldinger om lemping av bilighetshensyn, ble det uttalt at det burde vises en viss tilbakeholdenhet med å gjøre solidaransvaret gjeldende overfor medarving eller giver og at det ikke var tilstrekkelig grunnlag for å pålegge ansvar at arvingen nektet å betale avgiften. Det ble gitt anvisning på at solidaransvar normalt ikke skulle gjøres gjeldende før man hadde konstatert at det ikke var noe til utlegg, eventuelt at utlegget ikke gav dekning for kravet, hos arvingen (eller gavemottakeren). Det følger av forarbeidene, Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 198, at bestemmelsen tilsvarer arveavgiftsloven § 32, men med enkelte endringer i ordlyden som ikke er ment å innebære materielle endringer. Det legges etter dette til grunn at tidligere praksis er ment videreført i ny lov og at ansvaret også etter den nye bestemmelsen er av subsidiær art.

Dette innebærer altså at det solidariske ansvaret etter skattebetalingsloven § 16-31 første ledd første punktum ikke er et «rent» solidarisk ansvar, men at det inneholder et såkalt «beneficium ordinis» for de medarvingene til den eller de av de privatskiftende arvingene som gjør opp for seg. Dette innebærer for det første at kravet på arveavgift må rettes til den av arvingene som anses for å ha mottatt de avgiftspliktige midler, jf. arveavgiftsloven § 3 første ledd. For det andre innebærer dette at innkrevingsmyndigheten må benytte relevante tvangsinnfordringsmessige tiltak. Først når det som følge av en slik pågang blir konstatert at arveavgiften ikke lar seg inndrive hos arvingen som skylder avgiften, kan solidaransvaret gjøres gjeldende overfor medarvingene.

Legatarens ansvar

Ordlyden i første ledd annet punktum er ganske mye endret i forhold til ordlyden i den opphevede arveavgiftsloven § 32 første ledd annet punktum. Arveavgiftslovens bestemmelse avgrenset en legatars ansvar (en «som bare er tillagt en bestemt gjenstand eller sum») til «den avgift som faller på ham». Skattebetalingsloven tilsikter å uttrykke det samme ved ganske enkelt å ikke gi regelen om solidarisk ansvar etter første punktum anvendelse for legatøren.

Slik unntas legatøren for ansvar for arveavgift som faller på loddeierne. Legatarens betalingsplikt for arveavgift som faller på ham selv følger av arveavgiftsloven § 3 første ledd. Denne betalingsplikten har imidlertid legatøren selv om det i testament skulle være besluttet at legatarens arveavgift skal betales av boet. En annen sak er det at boet ofte vil betale legatarens arveavgift. Dette vil da ofte skje ved at et beløp til dekning av arveavgiften holdes tilbake av legatet før det gjøres opp med legatøren. Det er en måte som loddeierne i boet kan sikre seg på mot sitt eget ansvar for arveavgiften som faller på legatøren. Alternativt kan loddeierne kreve sikkerhet for riktig arveavgiftsoppgjør før de gir brutto oppgjør for legatet.

Denne forskjellen mellom loddeierne og legatarens ansvar for arveavgift som genereres av et arvefall har sammenheng med deres ulike innflytelse på skiftet. Legatøren har ingen innflytelse på selve skiftet. Han kan bare kreve utlevert den gjenstand eller utbetalt det beløp han tilkommer. Loddeierne derimot har herredømme over gjennomføringen av hele skiftet. Sentralt i denne forbindelse er det at de har innflytelse på hvordan det skal forholdes til den arveavgift som påløper i dødsboet. Særlig aktuelt er spørsmålet om å sette av tilstrekkelige midler av arven til å dekke arveavgiften.

Arveavgiftsloven § 32 første ledd tredje punktum om at arvingene ved offentlig skifte bare er ansvarlig for den avgift som faller på dem, er ikke videreført i skattebetalingsloven. Årsaken er at betalingsplikten i dette tilfellet anses å følge av arvingens status som arveavgiftssubjekt og ikke er et ansvarskrav etter skattebetalingslovens kap. 16. Betalingsplikten må anses å følge av arveavgiftsloven § 3 første ledd, jf. pkt. 16-31.2.

16-31.4 § 16-31 annet ledd – Ansvar for giver ved gaver og utdeling fra uskiftebo

16-31.4.1 Generelt

§ 16-31 annet ledd viderefører den nå opphevede arveavgiftsloven § 32 annet ledd.

Hele oppbyggingen av bestemmelsen er endret. Givers eventuelle ansvar for arveavgift av gaver og gjenlevende ektefelle i uskiftebos tilsvarende ansvar for utdelinger fra uskifteboet, kom i arveavgiftsloven til uttrykk i ett og samme punktum. I skattebetalingsloven kommer ansvaret til uttrykk i to punktum, ett for giver og ett for gjenlevende ektefelle i uskiftet bo.

Arveavgiftslovens bestemmelse gjorde også mottaker ansvarlig for arveavgift av gaver og utdelinger fra uskifteboer. Dette ansvaret er sløftet i skattebetalingslovens nye bestemmelse. Dette har sammenheng med lovgivers prinsipielle tilnærming til ansvarsreglene i skattebetalingslovens kap. 16. De skal kun gjelde ansvar for skatte- og avgiftskrav tilordnet andre som subjekter for skatte- og avgiftskrav. Betalingsplikten for arveavgift generert av gaver og utdeling fra uskiftebo følger av arveavgiftsloven § 3 første ledd, se. pkt. 16-31.2.

16-31.4.2 Annet ledd første punktum – Gaver

Gaver kan være arveavgiftspliktige. Det er de regelmessig når gavetransaksjoner skjer mellom rettssubjekter som er henholdsvis arvelater og arving etter reglene arveloven, og gavens verdi når opp i et tilstrekkelig stort pengebeløp. De nærmere vilkårene for arveavgiftsplikt redegjøres det ikke for her, i det følgende forutsettes det at avgiftsplikten er på det rene.

Utgangspunktet er at gavemottaker, som erverver av midlene, er pliktig til å erlegge arveavgiften, jf. arveavgiftsloven § 3 første ledd.

§ 16-31 annet ledd første punktum, som tilsvarende tidligere § 32 annet ledd i arveavgiftsloven, etablerer et ekstra grunnlag for å sikre at arveavgift av gaver blir innbetalt. Den som gir gave gjøres ansvarlig for at den blir betalt.

På bakgrunn av uttalelser fra Finansdepartementet, kommet til uttrykk i bl.a. tidligere Rundskriv 4/94 har ansvaret etter tidligere § 32 i arveavgiftsloven vært praktisert som et subsidiært ansvar. I nevnte rundskriv ble det uttalt at det burde vises en viss tilbakeholdenhet med å gjøre solidaransvaret gjeldende overfor medarving eller giver og at det ikke var tilstrekkelig grunnlag for å pålegge ansvar at mottaker nektet å betale avgiften. Det ble gitt anvisning på at solidaransvar normalt ikke skulle gjøres gjeldende før man hadde konstatert at det ikke var noe til utlegg, eventuelt at utlegget ikke gav dekning for kravet, hos gavemottakeren. Det følger av forarbeidene, Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 198, at bestemmelsen tilsvarende arveavgiftsloven § 32, men med enkelte endringer i ordlyden som ikke er ment å innebære materielle endringer. Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at tidligere praksis er ment videreført i ny lov og at ansvaret også etter den nye bestemmelsen er av subsidiær art.

At ansvaret er av subsidiær art innebærer at arveavgiftskravet først skal rettes til gavemottakeren. I den grad denne betaler bortfaller ansvaret for giver. I den grad gavemottaker ikke betaler, må skattekontoret foreta tvangsfullbyrdelse til innfordring av skyldig avgift. Først når det som følge av en slik pågang blir konstatert at arveavgiften ikke lar seg inndrive hos den arveavgiftspliktige, kan solidaransvar gjøres gjeldende overfor giveren.

Solidaransvaret gjelder for den del av arveavgiften som står til rest etter skattekontorets pågang mot gavemottakeren. I tillegg kommer påløpte ren-

Prinsipalt eller subsidiært ansvar?

ter, omkostninger og eventuell tilleggsavgift. Innkrevingen av ansvarskravet skjer etter det samme innkrevingsregimet som for arveavgiftskravet.

Giver vil kunne sikre seg mot ansvar ved gaveutbetalingen ved å holde tilbake et beløp tilsvarende den forventede arveavgift på gaven, og betale beløpet til skattekontoret. Dersom giver etter at gaven er utbetalt betaler arveavgiften for gavemottaker vil dette i seg selv bli å betrakte som en gave som vil være arveavgiftspliktig og som giver vil ha et subsidiært ansvar for at blir betalt.

16-31.4.3 Annet ledd annet punktum – Utdeling fra uskiftebo

Midler som deles ut av gjenlevende ektefelle i uskiftet bo kan være arveavgiftspliktige. Gjenlevende ektefelle er ansvarlig for arveavgift generert av slike utdelinger etter de samme regler som for giver, jf. første punktum. Dette gjelder både utdelinger i form av arv fra avdøde og i form av gave eller forskudd på arv fra lengstlevende. For nærmere beskrivelse av ansvarsart vises det til pkt. 16-31.4.2.

16-31.5 § 16-31 tredje ledd – Ansvar for personer som regnes å ha ervervet midlene

Bestemmelsen er en videreføring av tidligere § 32 tredje ledd i arveavgiftsloven. Ordlyden i bestemmelsene er helt lik, bortsett fra at formuleringen av henvisningen til arveavgiftsloven § 3 annet ledd blir annerledes som følge av at det etter at ansvarsregelen ble flyttet til den nye skattebetalingsloven, henvises eksternt til en annen lov og ikke internt innen samme lov.

Bestemmelsen fastslår ansvar også for de personer som regnes for å ha ervervet midlene, i tilfeller som nevnt i arveavgiftsloven § 3 annet ledd. Arveavgiftsloven § 3 regulerer hvem som er avgiftspliktig. Avgiftspliktig er i følge første ledd «den som erverver midlene». Hvor et selskap, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, følger det av annet ledd at midlene skal regnes for å være ervervet av disse.

16-31.6 § 16-31 fjerde ledd – Unntak for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32

I § 10-32 videreføres den ordningen som i 2005 ble etablert gjennom bestemmelsen inntatt i daværende § 20 A i arveavgiftsloven. Det dreier seg om et omfattende regelverk om avdragsbetaling av arveavgift knyttet til overdragelse av virksomhet. Det vises til kap. 10-32 for en nærmere omtale av avdragsordningen.

Ved privat skifte hefter arvingene solidarisk for arveavgiften, og giver (gjenlevende i uskiftebo) hefter sammen med mottaker av gaver, jf. skattebetalingsloven § 16-31 første til tredje ledd. En som er solidaransvarlig kan beskytte seg mot kravet ved å sørge for at det blir avsatt tilstrekkelig med midler ved bobehandlingen eller kreve sikkerhet når gaver gis. Ved innvilget avdragsordning etter § 10-32 ville formålet med ordningen ikke bli oppfylt dersom arvingen risikerer at medarbeider eller giver krever garantier for arveavgiftsbeløpet. § 16-31 fjerde ledd fastsår derfor at reglene om solidaransvar for arveavgift ved privat skifte ikke skal gjelde avgift omfattet av avdragsordningen.

Ansvar for særavgifter

16-40 § 16-40. Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter

Ved overdragelse av motorkjøretøy og båter og tilhenger til motorkjøretøy og båter er erverver ansvarlig for siste termin av særavgifter etter lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøy og båter § 6 første ledd, og for slike særavgifter påløpt etter utløpet av siste termin fram til overdragelsestidspunktet.

16-40.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20, kap. 27 s. 198 kap. 28 s. 202 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 20.1.4.

16-40.2 Generelt om § 16-40

Det er den registrerte eieren som er ansvarlig for avgifter vedrørende motorkjøretøy, tilhengere og båter, jf. motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 første ledd. Etter skattebetalingsloven § 16-40 er *erververen* solidarisk ansvarlig for avgiftene. Bestemmelsen er en videreføring av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 annet ledd. Det følger av § 16-1 annet ledd jf. § 1-1 tredje ledd at ansvaret også omfatter tilleggsavgift, gebyr og renter.

16-40.3 § 16-40 – Nærmere om ansvarskravet

Erververen har etter § 16-40 kun ansvaret for særavgifter etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven som har påløpt siste termin og som påløper fra utløpet av siste termin og frem til overdragelsestidspunktet. Avgift påløpt før dette tidspunktet er erververen ikke ansvarlig for.

Erververens ansvar er objektivt. Dette medfører at det ikke er betinget av noen forsømmelse fra erververens side. Bestemmelsen forutsetter videre at en overdragelse har funnet sted. Den som kun låner en bil, er f.eks. ikke ansvarlig for avgiftene.

Erververens ansvar for påløpte avgifter innebærer at erververen er personlig ansvarlig for kravet og at tvangsinnfordring kan iverksettes dersom innbetaling ikke skjer.

Ansvarsbestemmelsen må ses i sammenheng med toll- og avgiftseta- tens stansningsrett, hjemlet i skattebetalingsloven § 14-11. Bestemmelsen om stansning utøves gjennom at kjøretøyet nektes på- eller omregistrert eller at kjøretøyet avskiltes, og er således knyttet til bruken av kjøretøyet. Stansningsretten kan også utøves for avgifter erverver ikke er ansvarlig for etter skattebetalingsloven § 16-40. Tvangsinnfordring kan imidlertid ikke iverksettes for avgifter eldre enn det som fremgår av skattebetalingsloven § 16-40. Det henvises til ytterligere omtale av stansningsretten i pkt. 14-11.

Objektivt ansvar

Personlig ansvarlig

16-41 § 16-41. Ansvar for bruker av motorkjøretøy

Den som ved urettmessig bruk av merket mineralolje og avgiftsfri biodiesel har disposisjonsrett over motorkjøretøy, er ansvarlig for avgift ved slik bruk, jf. lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4, når han har fordel av den urettmessige bruken.

16-41.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 20 og kap. 27 s. 198 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 20.1.4.
- Prop. 1 L (2009–2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer kap. 14 og s. 122. (Endring med virkning fra 1. januar 2010 som følge av innføring av avgift på biodiesel.)

16-41.2 § 16-41 – Generelt og om ansvarskravet

I henhold til § 1 i Stortingets avgiftsvedtak om avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn (autodieselavgift), skal det betales avgift ved innførsel og innenlands produksjon av mineralolje. I særavgiftsforskriften kap. 3-11 er det gitt nærmere regler om hva som omfattes av avgiftsplikten mv. Når oljen er merket i samsvar med særavgiftsforskriften kap. 3-11, er det imidlertid gjort unntak for avgiften. Merket avgift kan benyttes som angitt i Stortingets avgiftsvedtak. Annen bruk anses som urettmessig.

Ved urettmessig bruk av merket olje og avgiftsfri biodiesel ilegges registrert eier av kjøretøyet en avgift, jf. særavgiftsloven § 4 første punktum og særavgiftsforskriften § 3-11-8 fjerde ledd. I henhold til skattebetalingsloven § 16-41 kan også den som ved urettmessig bruk har *disposisjonsrett* over motorkjøretøyet bli ansvarlig. Det stilles dog krav om at brukeren har fordel av den urettmessige bruken for å bli stilt ansvarlig for avgiften.

Bestemmelsen viderefører særavgiftsloven § 4 annet og tredje ledd og særavgiftsforskriften § 6-9 første ledd.

16-42 § 16-42. Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester

Departementet kan i forskrift bestemme at mottakeren av avgiftsfrie varer og tjenester som ellers er avgiftspliktige etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter, er ansvarlig for avgiften dersom vedkommende ikke oppfyller vilkårene for avgiftsfrihet. I slike tilfeller er også leverandøren ansvarlig for avgiften dersom han visste eller burde ha visst at vilkårene for avgiftsfritak ikke var oppfylt.

16-42.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) s. 143 flg. og s. 198 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 20.1.4.

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 16-42-1.

16-42.2 Generelt om § 16-42

I utgangspunktet er det alltid den registrerte avgiftspliktige virksomheten som er ansvarlig for innbetaling av avgift. Det følger av skattebetalingsloven § 16-42 at dersom mottaker av avgiftsfrie varer og tjenester ikke oppfyller vilkårene for avgiftsfrihet, kan Finansdepartementet i forskrift bestemme at vedkommende er ansvarlig. Slik forskriftsbestemmelse er gitt i skattebetalingsforskriften § 16-42-1. Bestemmelsen åpner for at det i særlige tilfeller kan oppstå avgiftsplikt etter at varene eller tjenestene er levert.

Forskriftsbestemmelsen gir særlige regler om ansvar for innbetaling av enkelte særavgifter. Første ledd regulerer forbruksavgift på elektrisk kraft som er levert avgiftsfri eller med redusert sats mot fremlagt dokumentasjon fra bruker, jf. særavgiftsforskriften kap. 3-12. Videre reguleres CO₂-avgift og svovelavgift på mineralolje, grunnavgift på fyringsolje mv. og avgift på smøreolje som er levert avgiftsfritt mot erklæring el. til skip i utenriks fart, fartøy som driver fiske og fangst i fjerne farvann og innretninger på kontinentalsokkelen mv., jf. særavgiftsforskriften §§ 4-4-1, 4-4-2 og 4-4-3, samt avgiftsfri biodiesel levert i medhold av særavgiftsforskriften § 3-11-7.

Ansaret kan etter første ledd rettes mot mottakeren av kraften eller oljen i de tilfeller grunnlaget for avgiftsfri levering i ettertid ikke oppfylles. Tilsvarende er leverandøren ansvarlig for avgiften dersom han visste eller burde ha visst at vilkårene for avgiftsfritak ikke var oppfylt, basert på den erklæring eller dokumentasjon mottakeren er pliktig å fremlegge.

Skattebetalingsforskriften § 16-42-1 annet ledd gjelder levering av avgiftsfri teknisk etanol etter særavgiftsforskriften kap. 3-3. I likhet med første ledd, er brukerne av avgiftsfri etanol ansvarlig for innbetaling av avgiften dersom de ikke oppfyller vilkårene for fritak.

Skattebetalingsforskriften § 16-42-1 viderefører i hovedsak særavgiftsforskriften § 6-9 annet og tredje ledd.

Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift

16-50 § 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver

(1) Den som kjøper tjenester, eller varer sammen med tjenester, kan gjøres medansvarlig for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende har unndratt, dersom vederlaget overstiger 10 000 kroner og ikke er betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første ledd, herunder fastsette bestemmelser om beregningen av ansvarskravet.

16-50.1 Forarbeider

- Prop. 1 L (2009–2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer pkt. 5.4.

16-50.2 Generelt om § 16-50

Bestemmelsen kom inn i loven gjennom en endringslov til skattebetalingsloven av 11. desember 2009 nr. 124, med ikrafttredelse 1. januar 2011.

Bestemmelsen har sin bakgrunn i et forslag fra flertallet i Skatteunndragelsesutvalget, se NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser, pkt. 10.3.4.6. Hovedformålet bak bestemmelsen er å øke borgernes bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. En slik bevisstgjøring vil være et viktig bidrag for å redusere kontantomsetningen i privatmarkedet, og dermed et effektivt og målrettet tiltak for skatte- og avgiftsunndragelser.

Etter første ledd kan kjøper av tjenester, eller varer sammen med tjenester, gjøres ansvarlig for skatt og merverdiavgift som tjenesteyteren har unndratt, forutsatt at vederlaget overstiger kr 10 000 og kjøperen ikke har betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling.

Ansvaret gjelder for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende «har unndratt». Bestemmelsen kommer således ikke til anvendelse dersom den næringsdrivende har oppfylt sin opplysningsplikt overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, men av andre årsaker ikke kan eller vil gjøre opp sine skatte- eller avgiftskrav, se Prop. 1 L (2009–2010) pkt. 5.4.4.3. Samme sted fremgår det at ansvaret er tenkt å være et direkte solidarisk ansvar. I dette ligger det at dekning for skatte- og avgiftskravet kan søkes hos kjøper eller tjenesteyter i den rekkefølge skatte- eller avgiftsmyndighetene velger.

I annet ledd er det gitt adgang for departementet til i forskrift å gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av

ansvarsbestemmelsen i første ledd, herunder fastsette bestemmelser om beregningen av ansvarskravet. Slik forskrift er ikke fastsatt pr. 1. april 2010.

Kapittel 17. Rettergang

17-1 § 17-1. Prosessordningen i innfordringsaker

(1) Staten er saksøker ved tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæring mv. i forbindelse med innkreving og sikring av skatte- og avgiftskrav etter denne loven. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. kapittel 2.

(2) Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i ligningsloven § 11-1 for ligningsavgjørelser. For de øvrige skatte- avgiftskrav gjelder reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag tilsvarende.

(3) Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten eller toll- og avgiftsetaten.

(4) Når domstolen i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring finner at skyldneren bare skal betale en del av det skatte- eller avgiftskravet som er fastsatt ved ligningsavgjørelse eller forvaltningsvedtak, skal forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.

(5) Etter utløpet av fristen i ligningsloven § 11-1 fjerde ledd kan ligningsavgjørelsen ikke bringes inn til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Slik prøving skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som det klages over. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

(6) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene.

17-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 21 og kap. 27 s. 198–199 og Innst. O. nr. 130 kap. 21.
- Ot.prp. nr. 74 (2005–2006) Om lov om endringer i tvisteloven, pkt. 3.4.8. (Endringer i § 17-1 femte ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 17-1.

17-1.2 Generelt om § 17-1

Første ledd lovfester innfordringsmyndighetens partsstilling i innfordrings-sakene. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 2 første og annet punktum. For de øvrige krav er det nytt at partsstillingen lovfestes. De tidligere skattefogdkontorene og tollregionen bygget sin kompetanse på delegasjon.

Andet ledd bestemmer at når en sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring overføres til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for kravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, skal partsstillingen utøves av det organ som har partsstillingen når det er tvist om grunnlaget for kravet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 2 tredje punktum. Bestemmelsen har praktisk betydning for de krav hvor innkreving og fastsettelse tilligger to ulike forvaltningsorganer.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 4 annet og tredje punktum. Departementets adgang til å instruere antas for skattekontorene og tollregionene å følge av departementets overordnede stilling. Instruksjonsmyndigheten over skatteoppkreverkontorene følger også av lovens § 2-8. Første punktum er således formelt unødvendig, men departementet foreslo at bestemmelsen ble videreført for klarhets skyld.

Fjerde ledd viderefører bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 nr. 6 annet punktum. De øvrige delene av skattebetalingsloven § 48 nr. 6 er videreført i ligningsloven § 11-1. Bestemmelsen viderefører også merverdiavgiftsloven av 1969 § 61 første ledd annet punktum.

Femte ledd er ment å videreføre skattebetalingsloven § 48 nr. 5 tredje, fjerde og femte punktum. Skattebetalingsloven § 48 nr. 5 første punktum er videreført i ligningsloven § 11-1. Bestemmelsen er bare ment å komme til anvendelse i saker om krav hvor ligningsloven gjelder.

Sjette ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 4 første punktum. Bestemmelsen er også videreført i ligningsloven § 11-1 nr. 3 og er der kun aktuell for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Bestemmelsen er mest praktisk for fastsettingssakene.

17-1.3 § 17-1 første ledd – Partsstillingen i innfordringsaker

Bestemmelsens første punktum fastslår statens partstilling som saksøker i innfordringsaker. For skatt og avgift som tilfaller staten alene, som merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, arveavgift, særavgifter og toll mv., har bestemmelsen ikke selvstendig betydning. For disse kravene er det bare annet punktum som er av betydning. I dette punktet bestemmes det hvilken instans som utøver statens partsstilling. Bestemmelsens første punktum er imidlertid helt sentral for alminnelig formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Her dreier det seg om flere skattekreditorer, nemlig staten, kommunen, fylkeskommunen og folketrygden, og det kunne tenkes at de ulike skattekreditorer måtte opptre hver for seg i saker om innfordring av skatt. Bestemmelsen fastslår imidlertid at staten skal være part og opptre på vegne av alle skattekreditorer. Dommer, forlik og prosesshandlinger foretatt av kompetent partsutøvelsesmyndighet er bindende for alle skattekreditorer.

§ 17-1 første ledd annet punktum lovfester innkrevingsmyndighetens rolle som utøver av statens partsstilling. Det påligger innkrevingsmyndigheten, det vil si den kommunale skatteoppkreveren, skattekontoret eller tollregionen, å påse at staten angis som part ved iverksettelse av tvangsfullbyrdelsestiltak, motregning eller konkursforfølgning.

Hvilken myndighet som har partsutøvelseskompetansen følger av lovens kap. 2.

Staten som saksøker

Den kommunale skatteoppkrever i den kommunen skatten er skrevet ut utøver partsstillingen vedrørende formues- inntektsskatt og trygdeavgift til folketrygden, jf. § 2-1 første ledd.

Partsutøvelsen i saker vedrørende forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift tilligger skatteoppkreveren i den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor, og for selskaper og innlånere tilligger partsutøvelsen skatteoppkreveren for den kommune der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete, jf. § 2-1 annet ledd. Tvister om godskriving av forskuddstrekk ved skatteavregningen hører likevel under skatteoppkreveren i skattyterkommunen, fordi det er for skatteregnskapet i denne kommunen avgjørelsen har betydning.

I henhold til § 2-1 femte ledd kan departementet i forskrift gi regler om hvem som skal innkreve forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper og om hvem slike krav skal betales til. Nærmere regler om dette er gitt i skattebetalingsforskriften § 2-1-1.

Andre skatte- og avgiftskrav enn formues- og inntektsskatt som innenlands merverdiavgift, arveavgift og artistskatt, hører ikke innkrevingsmessig under den kommunale skatteoppkreveren. Også enkelte kategorier formues- og inntektsskatt har betalings- og innkrevingsmessig tradisjonelt hørt inn under andre etater enn skatteoppkreveren. Felles for disse kravene er at de forvaltningsmessig hører inn under «skatteetaten». Under etatens ansvarsområde hører så vel fastsettelsesregimet for aktuelle skatter og avgifter som betalings- og innkrevingsregimet. Den formelle utøvelsen av regimene foretas av skattekontorene. Merverdiavgift og arveavgift skal innbetales til skattekontoret, jf. loven § 2-2. Skattekontoret utøver derfor partsstillingen.

For andre skatte- og avgiftskrav innen skatteetatens ansvarsområde er det bestemt at betaling skal skje til og innkreving besørges av «det skattekontor departementet bestemmer», jf. lovens § 2-3. Dette gjelder skatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumskatt, formues- og inntektsskatt til Svalbard og lønnstrekk av inntekt på Svalbard. Skattedirektoratets instruks for utøvelsen av statens partsstilling, se nedenfor, gjelder generelt også disse skatte- og avgiftskravene. Instruksen gjelder så langt den passer også skatte- og avgiftskrav som hører under de kommunale skatteoppkreverne.

For krav som innkreves av toll- og avgiftsetaten, er det tollregionene som er innkrever og mottar betalingen, jf. §§ 2-4 og 2-5. Dette innebærer at for toll, merverdiavgift som oppstår ved innførsel samt særavgifter, er det den tollregionen som innkrever kravet som utøver statens partsstilling. For omregistreringsavgift og årsavgift er partsstillingen lagt direkte til tollregion Oslo og Akershus og for vektårsavgift er denne lagt til tollregion Midt-Norge, jf. § 2-5. Dette med bakgrunn i at disse regionene har eneansvaret for innkreving av disse avgiftene for hele landet.

De nærmere reglene om hvordan utøvelsen av statens partsstilling i innfordringssaker faktisk skal håndteres kommenteres nærmere nedenfor.

17-1.4 Nærmere om partshandlinger som utøves på statens vegne

Partshandlingene som utøves på statens vegne på skattebetalingsområdet er i de fleste tilfeller av *offensiv karakter*. Aktuelle krav søkes dekket ved at det etableres utlegg for kravet i skyldnerens formuesgoder og ved at eventuelt pant tvangsrealiseres.

Utlegg har to former, forretning for utleggspant og utleggstrekk. Ved forretning for utleggspant stiftes det i første omgang panterett for kravene. Dersom kravene ikke innfris, kan panteobjektene begjæres solgt til dek-

Formues-, inntektsskatt og trygdeavgift

Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Innenlands merverdiavgift og arveavgift

Andre skatte- og avgiftskrav innen skatteetatens ansvarsområde

Krav under toll- og avgiftsetaten

Særlig om utlegg

ning av kravene. Utleggstrekk tas i skyldnerens krav på lønn etter fradrag av forskuddstrekk. Utleggstrekk kan også tas i en rekke andre krav; som f.eks. vederlag for oppdrag, ulike pensjoner, erstatning eller oppreisning for skade, underholdsbidrag, stønader av ulikt slag mv. Ved utleggstrekk skjer dekningen av kravet umiddelbart i lønnsutbetalingen eller tilsvarende godtgjørelse på skyldnerens hånd. Oppgjøret med skattekontorene eller skatteoppkreverne skjer imidlertid oftest på et senere tidspunkt. Trekkpliktige som har plikt til å ha skattetrekkkonto, skal foreta innbetaling til skatteoppkreveren etter reglene for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

Utlegg kan etableres på to måter. Enten ved at det begjæres utlegg overfor den alminnelige namsmann eller gjennom utøvelse av særnamsmyndighet.

Særnamsmyndighet

Skatteoppkreverne og skattekontorene har i medhold av skattebetalingsloven adgang til å holde forretning for utleggspant eller nedlegge utleggstrekk selv, jf. henholdsvis § 14-3 og § 14-4. Dette omtales som at vedkommende innkrevingsmyndighet har særnamsmyndighet. At særnamskompetansen følger direkte av loven, er nytt i skattebetalingsloven av 2005. Etter skattebetalingsloven av 1952 kunne særnamskompetanse tildeles av Skattedirektoratet.

Særlige tvangsgrunnlag

For at krav skal kunne tvangsfullbyrdes må det foreligge tvangsgrunnlag for kravet. Skatte- og avgiftskravene er etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 tredje ledd «særlige tvangsgrunnlag». For disse kravene følger tvangsgrunnlaget direkte av loven. Ordningen med særlige tvangsgrunnlag er basert på erfaring med at kravene det gjelder relativt sjelden blir bestridt. Det ville i denne situasjonen ha vært besværlig for begge parter om skatte- og avgiftskreditoren skulle være henvist til å skaffe til veie dom for kravet. Rettslig prøving av kravene skjer derfor bare når den innkrevningen retter seg mot bestrider kravene. Adgangen til å fremsette innvendinger mot tvangsgrunnlaget er da i prinsippet meget vid. Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-2 tredje ledd kan det mot et særlig tvangsgrunnlag eller et krav som er fastsatt i et særlig tvangsgrunnlag, fremsettes enhver innvending som kunne ha vært fremsatt under søksmål. Før det innledes tvangsfullbyrdelse på basis av et slikt særlig tvangsgrunnlag må skyldneren sendes skriftlig varsel med en frist på to uker om at tvangsfullbyrdelse vil bli iverksatt om kravet ikke innfris. Dette varselet er et kreditorvarsel, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18.

Klage på tvangsinnfordringstiltak

Domsstolsprøving i innkrevings saker vil oftest komme i gang som følge av klage på tvangsinnfordringstiltak, f.eks. utleggspant eller utleggstrekk eller en kombinasjon av begge deler. Klageadgangen for utleggspant og utleggstrekk er regulert i tvangsfullbyrdelsesloven § 5-16 og er kommentert i pkt. 14-3.8 for utleggspant og pkt. 14-5.12 for utleggstrekk.

Konkurs

Dersom en klage retter seg mot gyldigheten av ligningsavgjørelse gjelder spesielle regler, jf. skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd.

Dersom innkrevingsmyndigheten under innkrevingsarbeidet kommer til at skatte- og avgiftskrav ikke kan påregnes oppgjørt ved ordinære innkrevningstiltak, vurderes det om det skal begjæres konkurs.

Arrest

Arrest er et tvangsinnfordringstiltak som benyttes for raskt å sikre krav i skyldners eiendeler der skyldners adferd gir grunn til å frykte at ordinær tvangsfullbyrdelse ikke kan gjennomføres eller må skje i utlandet. Det er ikke et vilkår at innkrevingsmyndighetens krav har forfalt, men krav og sikringsgrunn må sannsynliggjøres.

17-1.5 § 17-1 annet ledd – Partsstillingen ved overføring av tvist til søksmåls former

Annet ledd bestemmer at når en sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring overføres til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for kravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, skal partsstillingen utøves av det organ som har partsstillingen når det er tvist om grunnlaget for kravet.

Det er en selvfølgelig forutsetning for tvangsinnfordring av et krav, at det er gyldig. For krav med alminnelig tvangsgrunnlag, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 annet ledd, er gyldigheten fastslått f.eks. ved dom som tvangsgrunnlaget består i. Noen krav, blant annet skatte- og avgiftskrav, er «særlige tvangsgrunnlag for utlegg», jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 femte ledd, § 7-2 bokstav e og skattebetalingsloven § 14-1. Et hovedpoeng ved ordningen med særlige tvangsgrunnlag er at det ved tvangspågang i forbindelse med betalingsmislighold relativt sjelden settes fram innvendinger mot kravets gyldighet. Det fremstiller seg derfor for alle parter som lite hensiktsmessig å kreve dom for at bl.a. skatte- og avgiftskrav skal kunne tvangsfullbyrdes. Det er derfor etablert en ordning der skyldneren ved klage til tingretten kan få prøvet rettmessigheten av kravet under tvangsfullbyrdelsen. Rettslig prøving av gyldigheten av skatte- og avgiftskrav begrenses på denne måten til de tilfellene det har noen betydning.

Når klage under tvangsfullbyrdelse gjelder kravets gyldighet, avgjøres spørsmålet prejudisielt av retten. At kravet avgjøres prejudisielt betyr at det *ikke* avgjøres judisielt. Judisiell avgjørelse innebærer at spørsmålet er endelig avgjort når avgjørelsen er rettskraftig, dvs. når all rettsmiddelbruk er uttømt. En prejudisiell avgjørelse får bare betydning i den konkrete kontekst som den forekommer i, det vil i denne sammenheng si tvangsfullbyrdelsesforretningen.

Tvangsfullbyrdelsesprosessen er forenklet og noe summarisk i forhold til reglene for ordinære tvistemål. I Ot.prp. nr. 74 (2005–2006) Om lov om endringer i tvisteloven (endringer i straffeprosessloven og andre lover) uttrykker Justisdepartementet det slik; «tvisten (vil) bli avgjort på grunnlag av en saksbehandling som på flere punkter er mindre regelbundet enn den som følger av tvistemålsloven.» Selv ved tvister om gyldigheten av krav som danner grunnlaget for tvangsfullbyrdelsen er det som utgangspunkt skriftlig saksbehandling. Årsaken til denne ordningen er at lovgivningen ønsker at tvangsinnfordring skal være praktisk og prosessuelt rimelig enkelt. Den litt «summariske» prosessordningen i forhold til normal sivilprosess. Dette bygger på en velbegrunnet og historisk bekreftet forutsetning om at tvistene som oppstår under tvangsfullbyrdelse ofte ikke er problematiske. Dette gjelder også ofte innvendinger mot kravets gyldighet, noe som har sammenheng med at slike innvendinger ikke sjelden fremsettes av skyldneren uten at det er særlig hold i dem.

Når forutsetningen om at en mer summarisk saksbehandling, blant annet i form av skriftlighet, ikke slår til, kan tingretten beslutte at en slik prosedyre ikke skal følges. Dersom retten på grunn av de faktiske og rettslige spørsmål som tvisten reiser, finner det hensiktsmessig at den behandles på den mer betryggende måten som behandling i søksmåls former innebærer, kan retten beslutte at den bringes inn for retten gjennom søksmål. Overføring til behandling ved allmennprosess innebærer at tvisten blir å behandle etter de samme regler som for ordinære søksmål. Dette innebærer at tvistegjenstanden fremmes for retten ved stevning som bestemt i tvisteloven § 9-2, behandles i hovedforhandling og forberedes etter reglene i tvisteloven kap. 9, pkt. II.

Overføring til behandling ved allmennprosess fører ikke i seg selv til

Prejudisiell prøving

Overføring til behandling ved allmennprosess

endringer i tvistens gjenstand eller avgjørelsens rekkevidde. Når først de mer omfattende prosedyrene som gjelder for ordinære tvistemål skal nyttes i fullbyrdelsessaken, og kravets gyldighet i tillegg er tvistegjenstand, synes det imidlertid nærliggende at kravets gyldighet avgjøres judisielt, det vil si med samme virkninger som om det var blitt anlagt et ordinært søksmål om det. Det er denne muligheten som bys hver av partene i tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, og det er denne situasjonen som er bakgrunnen for regelen i skattebetalingsloven § 17-1 annet ledd. Det dreier seg om en rett til å få en judisiell avgjørelse. Den kan bare nektes dersom det følger av loven selv, dvs. at kravet av en eller annen årsak ikke kan bringes inn for norsk rett.

Når overføring med judisiell avgjørelse av skatte- eller avgiftskravet finner sted, bestemmer skattebetalingsloven § 17-1 annet ledd første punktum at «de alminnelige reglene i ligningsloven § 11-1 for ligningsavgjørelser» skal gjelde. Dette innebærer at utøvelsen av partsstillingen hva angår gyldigheten av en ligning overføres fra innkrevingsmyndigheten til fastsettelsesmyndigheten.

For de øvrige skatte- og avgiftskravene bestemmes det generelt i annet punktum at reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag skal gjelde tilsvarende. Disse kravene hører både innkrevingsmessig og fastsettelsesmessig inn under henholdsvis skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Det vil i slike saker kunne bli aktuelt med rokkeringer når det gjelder den operative faglig ivaretagelse av saken, men dette vil ikke speiles av noen formell (ytre) overføring av søksmålskompetansen ved overføring til judisiell avgjørelse.

Overføringen av partsutøvelsen gjelder bare den judisielle prøvingen av kravet. Denne vil bli en sak i saken i forhold til tvangsfullbyrdelsessaken. Søksmålet reises for den samme stedlige domstol som besluttet overføringen. Dette har vært antatt også tidligere siden verken tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd eller konkursloven § 154 hjemler adgang til overføring til annen rettskrets. For tvangsfullbyrdelsessaken beholdes de opprinnelige posisjonene. Staten er part og skatteoppkreveren utøver partsstillingen på statens vegne.

Mekling i forliksråd foretas ikke. Hovedforhandling kan berammes uten saksforberedelse. Om slik berømmelse skjer i den enkelte sak vil bero på om dommeren på grunnlag av det som allerede er fremført fra partene, mener at saken er tilstrekkelig opplyst på forhånd til at hovedforhandling kan finne sted. Forutsetningen for at spørsmålet om overføring til søksmålsformer aktualiseres, er som det fremgår foran, selvfølgelig at det er noen tvist å overføre, det vil si at saksøkte i tvangsfullbyrdelsessaken, som oftest skyldneren, har reist innvendinger mot fullbyrdelsen. Dersom innvendingen reises «før det er besluttet at fullbyrdelsen skal gjennomføres, avgjør tingretten hvilken av partene som skal reise søksmålet.» jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 første ledd annet punktum. Reises innvendingen etter at det er besluttet at fullbyrdelsen skal gjennomføres, skal saksøkte pålegges å reise søksmål, jf. bestemmelsens tredje punktum. Skjæringspunktet for hvorvidt fullbyrdelse er besluttet er, når fullbyrdelse skjer ved den alminnelige namsmann, dennes beslutning i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-7. Når innkrevingsmyndigheten nytter sin særnamskompetanse, kan det være mye som taler for at fullbyrdelse anses besluttet helt fra først av, slik at plikten til å reise søksmål ved overføring til søksmålsformer i slike tilfeller alltid blir å pålegge saksøkte. Beslutning om gjennomføring av fullbyrdelse vil under enhver omstendighet foreligge ved varsel om utleggsforretning etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-10. Ofte vil spørsmålet om overføring komme opp etter at utlegg er tatt, og utlegget er påklaget i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26. Da er det klart at det er

saksøkte som skal inngi stevning. Dersom det bare er reist innvendinger mot gyldigheten av skatte- eller avgiftskravet anser Skattedirektoratet det som sikkert at plikten til å inngi stevning vil bli pålagt saksøkte i fullbyrdelsessaken. I enkelte saker kan det være andre enn saksøkte som reiser innvendinger mot fullbyrdelsen. Det kan f.eks. være en tredjemann som påstår seg å være eier av det formuesgodet det søkes pant i. Det fremgår av tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 første ledd siste punktum at reglene for hvem som skal pålegges å inngi søksmål er de samme for tredjemenn som for saksøkte.

Når det gjelder arbeidsgiveravgiften er forholdet at det faglige ansvaret for avgiftskravets gyldighet ligger på fastsettelsessiden, altså under skatteetaten i snever forstand. Motivet for å overføre partsutøvelseskompetansen ved judisiell prøving er det samme for arbeidsgiveravgift som for skatt. Formålsbetraktninger tilsier overføring. Lovens ordlyd passer imidlertid mindre godt, da ligningsloven § 11-1, slik den lyder etter vedtakelsen av ny skattebetalingslov, ikke nevner arbeidsgiveravgift. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør formålet her gis fortrinn, slik at judisiell prøving av tvist om arbeidsgiveravgifts gyldighet reises med stevning mot vedkommende skattekontor.

Særlig om arbeidsgiveravgift

17-1.6 § 17-1 tredje ledd – Departementets instruksjonsmyndighet

Tredje ledd omhandler departementets adgang til å gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling, samt adgang til å overta eller overføre partsstillingen i enkeltsak eller grupper av saker.

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 4 annet og tredje punktum, som ga Finansdepartementet kompetanse til å gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling, generelt og i enkeltsak, i rettsvister om formues- og inntektsskatt og trygdeavgift etter den alminnelige skattelovgivning. Departementets adgang til å instruere skattefogdkontorene og tollregionene har vært antatt å følge av departementets overordnede stilling, uten noen formell lovhjemmel, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 199. Departementets instruksjonsmyndighet og adgangen til å overta utøvelsen av statens partsstilling i enkeltsak eller grupper av saker eller overføre partsutøvelsen til annet organ i skatteetaten eller toll- og avgiftsetaten, er ved bestemmelsen nå uttrykkelig lovfestet for alle skatte- og avgiftskrav.

Departementets myndighet er delegert til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet ved skattebetalingsforskriften § 17-1, i henholdsvis første og annet ledd.

De nærmere reglene om hvordan utøvelsen av statens partsstilling på skatteetatens område rent faktisk skal håndteres reguleres av Instruks for utøvelsen av statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet av 15. august 2008, fastsatt av Skattedirektoratet. (Instruksen er per 1. april 2010 under revisjon). Instruksen gjelder for Skattedirektoratets, skattekontorenes og skatteoppkreverkontorenes håndtering av statens partsstilling i rettsaker vedrørende fastsettelse og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Instruksen gjelder både saker hvor staten er saksøker og hvor den er saksøkt. Den gjelder imidlertid *primært* saker hvor staten er saksøkt, men instruksens bestemmelser gis generell anvendelse så langt de passer. I saker hvor staten er saksøkt på skattebetalingsområdet, f.eks. søksmål om skatteavregningen, rentespørsmål og spørsmål om ansvar for andres skatt, vil instruksen ha stor vekt. I innfordringssaker hvor klagen til tingretten helt eller delvis er et angrep på et fastsettelsesvedtak, skal innkrevingsmyndigheten sørge for at den reelle vurderingen av de faglige spørsmål knyttet til fastsettelsen over-

Skattedirektoratets instruks av 15. august 2008

lates til fastsettelsesmyndighetene. Fastsettelsesspørsmålet blir gjenstand for prejudisiell prøving dvs. at avgjørelsen bare får betydning for fremmingen av tvangsfullbyrdelsessaken. Selv om fastsettelsesspørsmålet ikke blir gjenstand for full gyldighetsprøving, såkalt judisiell avgjørelse, er det selvfølgelig viktig at spørsmålet blir håndtert på en best mulig måte, siden gjennomføringen av tvangsfullbyrdelsen beror på avgjørelsen. Dersom fastsettelsesspørsmålet bringes inn til judisiell prøving etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, skal utøvelsen av partsstillingen vedrørende dette spørsmålet formelt overføres til fastsettelsesmyndighetene, se pkt. 17-1.5.

Tollregionenes fullmakter

Toll- og avgiftsdirektoratet har ved fullmakter til den enkelte tollregion gitt nærmere regler om hvordan utøvelsen av statens partsstilling som saksøker på toll- og avgiftsetatens område skal håndheves. Fullmaktene gir tollregionene myndighet til å opptre som saksøker ved fremsettelse av begjæringer om konkurs, utlegg, tvangssalg og -dekning samt ved arrest. Tollregionenes myndighet omfatter ikke kompetanse til å anke rettens kjennelser eller å opptre som partsrepresentant i forbindelse med anker eller klager til retten. Grunnen til at myndigheten ikke er delegert har sammenheng med at klageomfanget for retten er relativt lavt. Toll- og avgiftsetaten ser det som fordelaktig at klage- og ankesaker håndteres ett sted i etaten så lenge dette er praktisk mulig.

17-1.7 § 17-1 fjerde ledd – Delvis fastholdelse av kravet

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 6 annet punktum. De øvrige reglene i tidligere § 48 nr. 6 er videreført i ligningsloven § 11-1 nr. 5 (slik bestemmelsen lyder fra 1. januar 2009). Bestemmelsen viderefører også merverdiavgiftsloven av 1969 § 61 første ledd annet punktum. Tilsvarende bestemmelse fantes ikke tidligere for krav som hører inn under toll- og avgiftsetatens ansvarsområde. Bestemmelsen regulerer situasjonen hvor retten kommer til at skatte- og/eller avgiftskravet ikke fullt ut blir å fastholde. Det dreier seg om mangler retten finner ved selve ligningen eller avgiftsfastsettelsen ved en prejudisiell avgjørelse. Judisielle avgjørelser vedrørende alminnelig formues- og inntektsskatt og medlemsavgift til folketrygden følger reglene i ligningsloven § 11-1.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 17-1 fjerde ledd gjelder partielle mangler. Mangler grunnlaget for iligning av skatt av materielle eller formelle grunner helt, skal den tvangsforføyning som er foretatt oppheves i sin helhet. Tilsvarende gjelder for andre skatte- og avgiftskrav. Ved partielle mangler skal forføyningen stadfestes så langt det er ligningsmessig eller fastsettelsesmessig dekning for det, dvs. «for det beløp som vil fremgå av en ny fastsetting i samsvar med kjennelsen eller dommen.» Kjennelsen eller dommen er her ikke noe pålegg om ny ligning eller fastsettelse. For alminnelig formues- og inntektsskatt er det ligningsloven § 9-5 nr. 2 som regulerer skattekontorets plikt til å ta opp spørsmål om endring.

I den grad det ved den prejudisielle prøvingen er usikkert hvilket skatte- og avgiftsbeløp som vil fremgå av nytt fastsettelsesvedtak eller ville ha fremkommet dersom nytt vedtak blir foretatt overensstemmende med rettens avgjørelse, må retten foreta en sannsynlighetsvurdering. Domstolen skal angi det riktige skatte- og avgiftsbeløpet eller angi hvordan det riktig fastsettelsesvedtak skal utføres. Dersom retten finner det vanskelig å fastsette riktig skatte- og avgiftsbeløp, kan den i stedet angi hvordan fastsettelsen skal utføres. I slike tilfeller skal fastsettelsesmyndigheten så raskt som mulig treffe fastsettelsesvedtak overensstemmende med rettens anvisning, dersom ikke dommen eller kjennelsen ankes eller påkjæres.

Det kan skje at retten finner at en ligningsavgjørelse av formelle grun-

ner ikke kan opprettholdes. Det kan foreligge saksbehandlingsfeil i form av inhabilitet, at ligningsmyndigheten har oversett faktiske opplysninger eller av mangel på kontradiksjon. Ved judisiell avgjørelse skal avgjørelsen i medhold av ligningsloven § 11-1 nr. 5 annet punktum, (slik bestemmelsen lyder fra 1. januar 2009), henvises til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet. Andre skatte- og avgiftskrav henvises til ny behandling av vedkommende fastsettelsesmyndighet, som for skattekravene regelmessig vil være skattekontoret eller et spesielt skattekontor som Finansdepartementet har bestemt. For toll- og avgiftskrav håndteres innkrevingen og fastsettelsen av to forskjellige avdelinger i den enkelte tollregion. Ved pre-judisiell avgjørelse vil formelle mangler stenge for tvangsfullbyrdelse så langt manglene rekker. Prinsippet i forvaltningsloven § 41 kommer imidlertid til anvendelse. Dette innebærer at ikke en hvilken som helst feil ved den fastsettelsesmessige behandlingen fører til at fastsettelsesvedtaket må anses som ugyldig. Dersom det ikke er grunn til å regne med at feilen har hatt betydning for vedtakets innhold kan feilen ikke medføre ugyldighet.

17-1.8 § 17-1 femte ledd – Frist for prøving av ligningsvedtak

Denne bestemmelsen gjelder bare skatte- og avgiftskrav hvor selve skatten og avgiften er stiftet ved ligningsvedtak. Den avløser sammen med en endring i ligningsloven § 11-1 skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5. Ligningsloven § 11-1 nr. 4 fastsetter en frist på 6 måneder for en skattepliktigs adgang til å reise søksmål til prøving av en ligningsavgjørelse. Denne regelen er hentet fra skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5 første til tredje punktum. De tre siste punkter i den tidligere skattebetalingsloven § 48 nr. 5 er, med redaksjonelle endringer, videreført i den nye skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd. Fristen regnes fra utlegging av skattelisten er kunngjort eller fra melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. For skattepliktige med forhåndsutfylt selvangivelse som får tilsendt skatteoppgjør i juni, er søksmålsfristen 6 måneder fra det ferdige skatteoppgjøret ble kunngjort eller vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. Når endringssak er gjennomført etter ligningsloven § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren.

6 måneder

Finansdepartementet har i oktober 2009 sendt på høring et forslag om å innføre søksmålsfrist på seks måneder i merverdiavgiftsloven og i tolloven. I dette forslaget inngår også et forslag om endring av nærværende bestemmelse, ved at det tas inn at første og annet punktum i bestemmelsen her skal gjelde tilsvarende for søksmål etter merverdiavgiftsloven og tolloven. Søksmålsfristen er foreslått tatt inn i et nytt tredje ledd i § 20-1 i merverdiavgiftsloven og i ny § 14-12 i tolloven.

Oversittelse av fristen medfører at søksmål om gyldigheten av det aktuelle ligningsvedtaket blir å avvise.

Bestemmelsens femte ledd slår fast at seksmånedersfristen som utgangspunkt også gjelder for adgangen til å bringe ligningsavgjørelse til prøving ved tingretten i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring. Regelen antas også å gjelde for arbeidsgiveravgift som er fastsatt av ligningsmyndighetene i medhold av folketrygdloven § 24-4 tredje ledd. Også skatt utlignet i medhold av petroleumsskatteloven omfattes av regelen jf. lovens § 8 som gir bestemmelsene i den alminnelige skattelovgivning anvendelse så lenge ikke annet følger av petroleumsskatteloven.

Seksmånedersfrist også i sak om tvangsfullbyrdelse

Dersom klagen til tingretten ikke bygger på påstand om at ligningsavgjørelsen er feil, gjelder ikke seksmånedersfristen.

Når det under tvangsfullbyrdelse treffes en *forføyning* fastsetter § 17-1 femte ledd annet punktum en viktig særregel. Prøving av ligningsavgjørelse skal likevel alltid kunne kreves inntil tre måneder etter den forføyning som

3 måneder etter forføyning

det klages over. At det fortas forføyning betyr som oftest at det gjennomføres forretning for utleggspant, jf. § 14-3 eller at det besluttes utleggstrekk etter § 14-4. Dersom skyldner ikke klager over utleggsforretningen, men istedenfor retter klagen mot beslutning om tvangsauksjon, vil tremånedersfristen likevel løpe fra utlegget. Dette siste fremgår av Rt. 1984 s. 184. Særregelen i annet punktum gir altså skyldner en adgang til å få en prøving av ligningsavgjørelsen også etter at seksmånedersfristen for søksmål etter første punktum er utløpt. Forutsetningen er at slik prøving kreves innen en frist på tre måneder. Dette gjøres ved å inngi klage over tvangsforretningen og påstå denne helt eller delvis opphevet med den begrunnelse at den eller de ligningsavgjørelse(e) som forføyningen er foretatt for er uriktig(e). Den prøving av kravet (ligningen) som gjøres vil være en prejudisiell prøving, med mindre saken blir overført til behandling ved allmennprosess etter tvangsfullbyrdsloven § 6-6 og kravet bringes inn til prøving etter tredje ledd i bestemmelsen.

Rt. 2009 s. 86

Høyesteretts ankeutvalg har i en kjennelse fra 28. januar 2009, inntatt i Rt. 2009 s. 86, behandlet spørsmålet om det løper en ny frist ved hver tvangsforføyning til inndrivelse av et skattekrav eller om tremånedersfristen begynner å løpe fra første tvangsforføyning. Høyesterett kom til at bestemmelsen i § 48 nr. 5 tredje punktum måtte forstås slik at det løper en ny frist ved hver tvangsforføyning. Ved flere tvangsforretninger om samme krav, vil dermed adgangen til prøving stå åpen i tre måneder fra siste tvangsforføyning.

Rt. 2006 s. 549

I Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse referert i Rt. 2006 s. 549 presiseres det når tremånedersfristen begynner å løpe. Skattyter påberopte at fristen måtte regnes fra at hun fikk melding om utlegget, slik fristberegning som regel ellers er i skattelovgivningen. Kjæremålsutvalget ga imidlertid staten medhold i at fristen begynner å løpe fra den dagen da forføyningen som er gjenstand for klagen besluttes. Et tredje mulig starttidspunkt for fristløpet kunne være tidspunktet for avsendelse av melding om tvangsforføyningen til skattyter. Kjæremålsutvalget nevner denne muligheten, men slår entydig fast at fristen begynner sitt løp fra tidspunktet beslutningen om forføyningen tas, det vil si fra den dagen tvangsforretningen holdes. Utvalget understreker at skattyteren ikke hadde brakt nektelsen av å gi oppreisning for fristoversittelsen etter § 48 nr. 5 femte punktum inn for utvalget. Etter Skattedirektoratets oppfatning antyder Høyesteretts kjæremålsutvalg her at slik oppreisning for fristoversittelse etter omstendighetene vil kunne bli innvilget i saker av den type som det dreide seg om her.

Skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd tredje punktum har en tilsvarende bestemmelse om «oppfriskning for fristoversittelse», som er betegnelsen som brukes i ny tvistelov, som den i den tidligere loven. Se nærmere om det nedenfor.

Retten til å få prøvet gyldigheten av ligningsavgjørelse innen tre måneder etter en påklaget forføyning gjelder bare som ledd i forsvaret mot innkreving av skattekravet. Dersom tvangsforføyningen frafalles, kan ikke skattyteren kreve å få forføyningen og grunnlaget for den prøvet av tingretten. Dette gjelder også i tilfeller der skattyter har begjært saken overført til søksmåls former og nedlagt påstand om opphevelse av ligningen, før tvangsforføyningen frafalles, se Rt. 2000 s. 436.

Rt. 1998 s. 1481

I Rt. 1998 s. 1481 refereres en sak hvor kemneren hadde tatt utleggspant i to bankkonti for restskatt for tre inntektsår meget langt tilbake i tid. Klage på utlegget med påstand om at ligningen skulle underkjennes ble fremsatt innen tremånedersfristen i skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 5, men etter at kontiene det var tatt utlegg i var anvist til innkreving og pengene var blitt utbetalt til kemneren. Staten hevdet under henvisning til daværende skattebetalingslov av 1952 § 40a, jf. tvangsfullbyrdsloven

ven § 5-16, jf. § 7-26 at adgangen til å få prøvet ligningsavgjørelsen var falt bort siden fullbyrdelsen var avsluttet, selv om tremånedersfristen i daværende skattebetalingslov § 48 nr. 5 ikke var utløpt. Høyesteretts kjæremålsutvalg fant imidlertid at daværende skattebetalingslov § 48 nr. 5 måtte gis forrang. Det ble lagt avgjørende vekt på at ordlyden i skattebetalingsloven ikke var så klar og at en lovbestemmelse som fastsetter frist for å angripe en ligningsavgjørelse må være klar og entydig, slik at adgangen til å få prøvet ligningsavgjørelsen rettslig ikke bør kunne anses bortfalt ut fra reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Kjæremålsutvalget tiltrådte lagmannsrettens klare formulering om at retten etter skattebetalingsloven § 48 nr. 5 «gjelder således uavhengig av de rent innfordringsmessige reglene i tvangsfullbyrdelsesloven utover vilkåret om at det må være gjennomført en tvangsforføyning og at det klages til namsretten innen 3 måneder med krav om prøving av ligningen». Skattedirektoratet finner det klart at tremånedersfristen i skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd annet punktum må gis samme gjennomslagskraft som tidligere skattebetalingslov § 48 nr. 5, slik at retten til å få prøvet gyldigheten av ligningen gjelder uavhengig av om fullbyrdelsen antas å være avsluttet etter tvangsfullbyrdelseslovens regler.

I Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse gjengitt i Rt. 1994 s. 530 var spørsmålet om skattyter hadde rettslig interesse etter daværende tvistemålslov § 54 til å få prøvet gyldigheten av ligningen. At saksøker/klager har det som i sivilprosessen betegnes som «rettslig interesse» i få dom eller kjennelse overfor motparten er en betingelse for å få prøvet et aktuelt rettsspørsmål for domstolen. Det var utferdig et trekkpålegg, men arbeidsforholdet var senere opphørt. Skattyter påklaget utleggstrekket og påsto i denne sammenheng at ligningen for de aktuelle inntektsår var ugyldig. Staten vant i namsrett og lagmannsrett fram med sin påstand om at skattyter ikke hadde rettslig interesse i å få prøvd ligningssspørsmålet. Klagen ble derfor avvist. Namsretten og lagmannsrettens poeng var at når arbeidsforholdet var opphørt, var det ikke lenger aktuelt med ytterligere trekk og den rettslige interessen av å få prøvet trekkpålegget bortfalt derfor. Høyesteretts kjæremålsutvalg opphevet namsrettens og lagmannsrettens kjennelser. Utvalget slo fast at trekkpålegget faktisk hadde medført lønnstrekk mens arbeidsforholdet varte. Oppheving eller endret ligning vil dermed kunne medføre et tilbakebetalingskrav. Dette ble ansett tilstrekkelig til å begrunne en rettslig interesse i å prøve det aktuelle trekkpålegget.

Rt. 1994 s. 530

Det følger av Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) s. 117 at motregning er en type «forføyning» som gir adgang til å prøve ligningsavgjørelsen selv om seksmånedersfristen i ligningsloven § 11-1 og skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd er utløpt. Adgangen til å kreve prøving av ligningsavgjørelsen i inntil tre måneder i etterkant av en gjennomført motregning gjelder uavhengig av om klagefristen på en måned etter § 13-5 annet punktum er overholdt.

Motregning

Dersom fristen oversittes kan søksmål bare fremmes dersom det gis oppfriskning for fristoversittelsen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Det antas at det normalt bare er adgang til oppfriskning for prosessuelle handlefrister underveis i en sak. For at det skal gis adgang til oppfriskning overfor søksmålsfrister og prosessuelle foreldelsesfrister må det foreligge særlig lovhjemmel for det. Ligningsloven § 11-1 nr. 4 fjerde punktum og skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd tredje punktum representerer slike særlige hjemler.

Oppfriskning for fristoversittelse

Oppfriskning medfører tillatelse til å foreta en prosesshandling til tross for at fristen for å foreta den er oversittet. Fristen for å begjære oppfriskning er en måned, jf. tvisteloven § 16-13. Innvilgelse av oppfriskning innebærer at fristoversittelsens virkning settes til side og at saken i prinsippet settes tilbake i samme stilling som før forsømmelsen. Den forsømte pro-

sesshandling, i vårt tilfelle klagen, skal i utgangspunktet foretas samtidig med fremmingen av begjæringen om oppfriskning, jf. tvisteloven § 16-14 første ledd.

For andre skatte- og avgiftskrav, f.eks. merverdiavgift, artistskatt og arveavgift, reguleres fristene for å angripe gyldigheten av kravet helt ut av tvangsfullbyrdsloven. Skattebetalingsloven inneholder ingen spesielle frister for å få prøvet gyldigheten av disse kravene. Klage over motregningserklæring må imidlertid være avgitt innen en måned etter at den ble mottatt, jf. skattebetalingsloven § 13-5 annet punktum.

17-1.9 § 17-1 sjette ledd – Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindene for alle skattekreditorene

Selv om bestemmelsen fremstår som generell, har den bare betydning for formues- og inntektsskatt og medlemsavgift til folketrygden etter den alminnelige skattelovgivningen, hvor det er flere skattekreditorer, nemlig stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 4 første punktum. Det dreier seg her om skatt som etter nærmere regler utlignes til fordel for alle de nevnte skattekreditorer, og som fordeles mellom dem etter reglene i skattebetalingsloven kap. 8. Staten opptrer ved rettergang på vegne av alle skattekreditorene. I ligningssaker utøves statens partsstilling av skattekontoret eller det spesielle skattekontor Finansdepartementet har utpekt. I saker om tvangsfullbyrdelse, konkurs og andre innkrevingsrelaterte spørsmål samt i andre spørsmål etter skattebetalingsloven, utøves statens partsstilling av den kommunale skatteoppkrever, jf. skattebetalingsloven §§ 17-1 og 17-2. Selv om det bare er staten som er part ved rettergang i saker om alminnelig formues- og inntektsskatt, og alle prosesshandlinger skjer på vegne av staten og de statlige organene Finansdepartementet og Skattedirektoratet er overordnet myndighet og kan gi direktiver i enkeltsaker, er de øvrige skattekreditorene ikke gitt noen rolle ved rettslig behandling av slike skattesaker. De blir automatisk bundet av de prosesshandlinger staten foretar og de rettskraftige dommer, kjennelser og rettsforlik som avslutter saker. De blir også bundet av utenrettslige forlik. Bindende forlik er ikke betinget av samtykke fra eller samråding med de øvrige skattekreditorene. Disse skattekreditorene har ikke adgang til å gjøre seg gjeldende i saker ved å tre inn som part etter reglene i tvisteloven § 15-3.

17-2 § 17-2. Prosessordningen i andre saker

(1) **Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmål anlegges for retten i det distrikt hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans når skatteoppkrever eller tollregion er innkrevingsmyndighet. Søksmål i saker hvor skattekontoret er innkrevingsmyndighet, skal anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.**

(2) **Første ledd gjelder ikke avgjørelser om rente ved endring, jf. § 11-2. I slike saker gjelder de alminnelige regler i ligningsloven § 11-1 og prosesslovgivningen.**

17-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) pkt. 21.4.3 og kap. 27 s. 198–199 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) pkt. 21.1.4.
- Ot.prp.nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer pkt. 3.5.2 og s. 200. (Endring i første ledd annet punktum.)
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer pkt. 29.2 og s. 236. (Endring i første ledd tredje punktum.)

17-2.2 § 17-2 første ledd – Rettslig prøving av andre saker enn innfordringsaker

Bestemmelsen gjelder prosessordningen ved rettslig prøving av avgjørelser som ikke inngår i § 17-1. Bestemmelsens første punktum fastslår statens rolle som part når innkrevingsmyndighetene er *saksøkt*. Skattebetalingsloven av 1952 § 48 hadde ingen bestemmelse om skattebetalingsmyndighetene som saksøkt i skattebetalingsspørsmål. Det var imidlertid ikke tvil om at skatte- og avgiftspliktige kunne gå til søksmål i slike saker.

For skatte- og avgiftskrav som tilkommer staten alene, har bestemmelsens første ledd første punktum ingen selvstendig betydning. Bestemmelsen har betydning for betalingsspørsmål i forbindelse med formues- og inntektskatt og medlemsavgift til folketrygden etter den alminnelige skattelovgivning. Den gjør det klart at staten er part på vegne av alle skattekreditorene i slike saker. Det kunne ellers hevdes at skattekreditorene stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden kunne og/eller måtte saksøkes hver for seg.

Søksmål kan tenkes i en rekke typer saker. Det kan gjelde selve innholdet i skatte- og avgiftskravet. Typisk er innvendig mot skatteavregningen jf. skattebetalingsloven kap. 7. Her kan det dreie seg om alt fra rene beregningsfeil til anførsler om at det er godskrevet for lite forskuddstrekk og/eller forskuddsskatt. Beregning av rentegodtgjørelse og rentetillegg etter skattebetalingsloven § 11-5 anses for å høre til avregningen. Søksmål kan også gå ut på fastsettelsesdom for at et krav er betalt. Søksmål vil videre kunne gjelde beregning av forsinkelsesrente etter skattebetalingsloven § 11-1 eller rentegodtgjørelse etter lovens § 11-3. Videre omfattes f.eks. vedtak knyttet til tollkreditt og stansning av kjøretøy.

I mange slike saker vil skatte- og avgiftsdebitor benytte seg av sin adgang

Søksmål mot staten

til å avvente tvangsinnfordring for så å angripe gyldigheten av kravet som rettes mot ham gjennom klage til tingretten etter tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-15 og 7-26. Debitor er imidlertid ikke henvist til en slik handlemåte. Adgangen til selv å gå til søksmål står åpen. Ofte vil det være hensiktsmessig at skattyter går til angrep på gyldigheten av et skatte- eller avgiftskrav innen det utvikler seg til – eller i forbindelse med at det er i ferd med å bli – en innkrevings sak, f.eks. etter at varsel er sendt etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18.

Når skattyter angriper ligningen, er det ligningsloven § 11-1 som regulerer den rettslige prøvingen av ligningsavgjørelsen. Staten er part i slike saker. Statens partsstilling utøves av skattekontoret. Ligningsloven § 11-1 nr. 4 bestemmer at søksmål fra skattyter til prøving av ligningsavgjørelse må reises innen 6 måneder regnet fra utleggingen av skattemålisten er kunnngjort. Når det er gjennomført endrings sak etter ligningsloven § 3-11 nr. 4 jf. § 8-3 nr. 5, skal søksmålsfristen regnes fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren.

Også andre enn skatte- og avgiftsdebitor kan være interessert i å saksøke staten. Dette kan f.eks. være tilfellet i saker hvor noen er gjort ansvarlig for andre rettssubjekters skatt eller avgift. Skattebetalingsloven inneholder i kap. 16 en rekke slike ansvarsbestemmelser. Staten vil være rett saksøkt i slike saker og det antas at § 17-2 regulerer prosessordningen også i disse sakene. Skattebetalingsloven § 17-2 første ledd annet og tredje punktum regulerer spørsmålet om i hvilken rettskrets søksmål skal anlegges. Bestemmelsens annet punktum fastslår at i saker hvor den kommunale skatteoppreveren er innkrevingsmyndighet dvs. når den dreier seg om alminnelig formues- og inntektsskatt og medlemsavgift til folketrygden, eller når tollregionen er innkrevingsmyndighet, skal søksmålet anlegges i det distrikt hvor det angrepne vedtak er truffet.

Tredje punktum bestemmer at saker hvor skattekontorene er innkrevingsmyndighet skal anlegges etter «vernetingsreglene» i tvisteloven. Bestemmelsen gjelder skatte- og avgiftskrav hvor staten ved skattekontoret er eneste kreditor. Med hensyn til hvilken rettskrets søksmålet skal anlegges ved, etter tvistelovens terminologi, dvs. hva som er rett verneting, gir bestemmelsen altså anvisning på tvistelovens alminnelige system.

Tvistelovens ikrafttreden har medført en utvidet adgang til søksmålssted for den skatte- og avgiftspliktige sammenlignet med den situasjonen som beskrives i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) pkt. 21.4.3.

Tvistelovens hovedregel er at søksmål skal reises ved saksøktes alminnelige verneting jf. tvisteloven § 4-4 første ledd. For fysiske personer defineres alminnelig verneting som vedkommendes bopel, jf. § 4-4 annet ledd. Virksomheter registrert i Foretaksregisteret har alminnelig verneting på det sted virksomhetens hovedkontor ifølge registreringen ligger, jf. § 4-4 tredje ledd. Ideen bak lovens utgangspunkter er en type beskyttelse av den som utsettes for å få et søksmål rettet mot seg. Det skal man i utgangspunktet bare måtte finne seg i den rettskrets som en sogner til. Inndeling i rettskretser for tingrettene bestemmes av Regjeringen (formelt Kongen), jf. domstolloven § 22. Staten har alminnelig verneting i Oslo, jf. § 4-4 fjerde ledd.

Fra nevnte utgangspunkt inneholder tvisteloven en rekke unntak. Det viktigste unntaket i vår forbindelse er tvisteloven § 4-5 åttende ledd, som bestemmer at søksmål mot staten *kan* anlegges ved *saksøkerens* alminnelige verneting. I denne sammenheng refererer uttrykket «kan» til en rettighet for saksøker dvs. en lettelse. Han behøver ikke anlegge søksmål mot staten ved statens verneting i Oslo. Denne ordningen er i stor grad begrunnet i at staten i prinsippet anses som den sterke part, og at det normalt anses som en lettelse for saksøker å kunne gå til søksmål i den rettskretsen vedkommende sogner til. Saksøkte er gitt en valgtrett.

I hvilken rettskrets skal søksmål anlegges?

Utgangspunktet etter tvisteloven

Unntak

Søksmål kan etter tvisteloven § 4-5 åttende ledd anlegges i den rettskrets hvor saksøker har alminnelig verneing. Det vil for fysiske personer være bopel jf. tvisteloven § 4-4 annet ledd. Virksomheter registrert i Foretaksregisteret har alminnelig verneing på det sted virksomhetens hovedkontor i følge registreringen ligger jf. tvisteloven § 4-4 tredje ledd. Innkrevingsmyndigheten for det kravet det gjelder vil regelmessig sogne til samme rettskrets som saksøker. Gjør imidlertid innkrevingsmyndigheten av en eller annen årsak ikke det, må denne myndigheten likevel stille opp for rettslig behandling av tvistegjenstanden i saksøkers rettskrets.

Skattebetalingsloven § 17-2 første ledd fjerde punktum bestemmer at statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Hvem dette er fremgår av skattebetalingsloven kap. 2. Se om dette i [pkt. 17-1.3](#).

Utskriving av forskuddsskatt og forskuddstrekk er typiske fastsettelses-spørsmål. Selv om fastsettelse av kravene reguleres i skattebetalingsloven Del II, antas det at søksmål om slike spørsmål må anlegges mot staten ved skattekontoret. Det er hit begjæringer om endring av forskuddsskatten og forskuddstrekket rimeligvis vil måtte rettes. Ved rettslig prøving av avslag på begjæring om endring etter søksmål fra skattyter synes det klart at fastsettelsesmyndigheten bør utøve statens partsstilling direkte. Dersom skattyter derimot velger den defensive strategien å ikke betale for deretter å angripe rettsmessigheten av forskuddene under tvangsinnndrivelse, vil saken gå under skattebetalingsloven § 17-1 første ledd på vanlig måte, med skatteoppkreverne som utøver av statens partsstilling.

Lovens § 17-2 første ledd femte punktum gir § 17-1 tredje og sjette ledd tilsvarende anvendelse. Skattebetalingsforskriften § 17-1 er således også gitt tilsvarende anvendelse. Dette innebærer at instruksjonsmyndigheten til Finansdepartementet samt Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet er den samme som i innkrevingssaker hvor staten er saksøker. Se om dette i [pkt. 17-1.6](#). Videre innebærer det at rettskraftige rettsavgjørelser er bindende for samtlige skattekreditorer (stat, kommune, fylkeskommunen og folketrygden), på samme måte som når staten er saksøker i innkrevingssaker. Se om dette i [pkt. 17-1.9](#).

Utskriving av forskuddsskatt og forskuddstrekk

17-2.3 § 17-2 annet ledd – Særregel for saker om rente ved endring

Annet ledd er i hovedsak en helt ny regel. Det har sammenheng med at rentekompensasjon til skatte- og avgiftskreditorer for at korrekt skatte- og avgiftskrav blir fastsatt for sent i forhold til ordinært oppgjørstidspunkt for kravet, etter tidligere rett bare var etablert for alminnelig formues- og inntektsskatt og trygdeavgift til folketrygden. En slik regel er etter den nye loven gjort allmenn for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven. For rentekrav som fattes av toll- og avgiftsetaten, vil bestemmelsen ikke ha selvstendig betydning. Både fastsettelsesmyndigheten og innkrevingsmyndigheten er lagt til tollregionen. I det følgende omtales således kun krav lagt inn under skatteetatens myndighetsområde. For alminnelig formues- og inntektsskatt mv. videreføres rentekompensasjonen i ligningslovens tidligere § 9-10. Poenget med denne regelen var å likviditetsjustere for at ligningsvedtak, som gjennom forhøyelse sørget for riktig fastsettelse av skatt for et inntektsår, ble fattet for sent. Siden hjemmelen for renteberegningen (likviditetsjusteringen av skatten) naturlig nok var forankret i ligningsloven, fulgte tvister om slike rentespørsmål det opplegget som gjaldt for ligningstvister generelt etter skattebetalingsloven av 1952 § 48 nr. 3, jf. tidligere ligningslov § 11-1.

Renteberegningen er etter nytt regime forankret i skattebetalingsloven § 11-2. Det er derfor nødvendig med en unntaksbestemmelse som slår fast

at det faglig sett dreier seg om et fastsettelsesspørsmål. Skattebetalingsloven § 17-2 annet ledd slår fast at de alminnelige reglene i ligningsloven § 11-1 og prosesslovgivningen kommer til anvendelse når det gjelder rettslig prøving av renteberegningen for alminnelig formues- og inntektsskatt og medlemsavgift til folketrygden. Dette innebærer at et søksmål angående beregningen av renter etter skattebetalingsloven § 11-2 rettes mot staten ved skattekontoret. Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i tvisteloven og statens partsstilling utøves «av skattekontoret der det angrepne forvaltningsvedtak er truffet», jf. ligningsloven § 11-1 nr. 2.

Partsstillingen og utøvelsen av den når det gjelder rettstvister om renteberegning etter skattebetalingsloven § 11-2 følger for de øvrige skatte- og avgiftskravene av prosesslovgivningen. Dette innebærer at den skatte- og avgiftspliktige anlegger søksmålet mot staten ved skattekontoret. Søksmålet anlegges ved tingretten i den rettskrets hvor saksøkeren har sitt alminnelige verneting etter tvisteloven § 4-4 annet, tredje og femte ledd. Saksøker kan velge å anlegge søksmål mot staten ved statens alminnelige verneting etter tvisteloven § 4-4 fjerde ledd.

Kapittel 18. Straff

18-1 § 18-1. Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk

(1) Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter kapittel 5, og som forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12, straffes med bøter eller fengsel inntil seks måneder. For gjentakelse av forsettlig handling som nevnt i første punktum, er straffen bøter eller fengsel inntil ett år.

(2) Straff kommer ikke til anvendelse på handling som nevnt i første ledd hvis de beløp som er eller skulle vært trukket, likevel blir innbetalt til rett tid.

(3) Medvirkning straffes på samme måte.

18-1.1 Forarbeider

– Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 199 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 22.

18-1.2 Generelt om § 18-1

I forhold til reglene om forskuddstrekk er § 18-1 i det vesentlige en videreføring av § 51 i skattebetalingsloven av 1952, men det er foretatt enkelte redaksjonelle endringer. I ordlyden er det nå presisert at trekkplikten også omfatter plikten til å holde midler atskilt på egen skattetrekkskonto (separeringsplikten) eller sikret på annen måte etter loven § 5-12. Dette er i samsvar med tidligere forståelse av hva trekkplikten omfatter, se Rt. 1989 s. 1304 og Rt. 1994 s. 1051.

I motsetning til hva tilfellet var etter § 51 i skattebetalingsloven av 1952, omfatter ikke bestemmelsen i § 18-1 brudd på reglene i kap. 14 om utleggstrekk. Ved den nye loven er begrepet påleggstrekk slik dette ble benyttet i skattebetalingsloven av 1952, erstattet av begrepet utleggstrekk. Brudd på reglene om utleggstrekk etter skattebetalingsloven kap. 14 følger nå de sanksjoner som allment er gitt for brudd på bestemmelsene om utleggstrekk i tvangsfullbyrdsloven. Dersom utleggstrekk er nedlagt av den alminnelige namsmannen for skatte- og avgiftskrav, vil arbeidsgivers unnlattelse av å gjennomføre trekk kunne straffes etter bestemmelsen i straffeloven § 343 annet ledd. Straffeloven § 343 annet ledd rammer også trekk nedlagt av «særskilt namsmyndighet», det vil si også skatteoppkrever eller skattekontor.

Ved overtredelse av straffebestemmelsen om unnlatt trekk i § 18-1 første ledd, kan arbeidsgivers manglende trekk etter omstendighetene rammes av underslagsbestemmelsene i straffeloven §§ 255 og 256. Dette omtales i pkt. 18-1.3.

Bøter tilfaller staten

Etter skattebetalingsloven av 1952 § 54 tilfalt bøter for overtredelse av skattebetalingsloven kommunekassen. Under lovarbeidet ble det vist til at det normale er at bøter tilfaller staten, jf. straffeloven § 34. Videre ble det fremhevet at den nye loven, i tillegg til skattekrav, også gjelder for en rekke andre krav som den kommunale skatteoppkreveren ikke har innkrevingsansvaret for. Tidligere § 54 ble derfor ikke videreført og bøter for overtredelse av skattebetalingsloven tilfaller nå staten.

18-1.3 § 18-1 første ledd – Brudd på forskuddstrekkpliktene

Første ledd første punktum regulerer brudd på plikten til å beregne og foreta forskuddstrekk etter reglene i lovens kap. 5. Bestemmelsen svarer til den tidligere skattebetalingsloven § 51 nr. 1 første punktum med de endringer som er nevnt i pkt. 18-1.2.

Det straffbare forhold

Det straffbare forhold etter bestemmelsen er å unnlate å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, herunder separering etter § 5-12. I dette ligger at et hvert brudd på arbeidsgivers plikter når det gjelder gjennomføring av forskuddstrekk og som leder til hel eller delvis manglende oppfyllelse av beregning og trekk, med hensyn til straffesanksjon vil rammes av § 18-1.

For en nærmere omtale av arbeidsgivers plikter, vises det til kommentarene til lovens kap. 5. Arbeidsgivers plikter knyttet til gjennomføring av forskuddstrekk er i hovedsak regulert i §§ 5-4 til 5-12. Nedenfor gjengis aktuelle typetilfeller av unnlatt forskuddstrekk.

Ulike former for unnlatt forskuddstrekk

De typiske former for unnlatt forskuddstrekk er:

- Skattyter har fått utbetalt hele den avtalte lønn (bruttolønn) uten at trekk er beregnet og holdt tilbake.
- Det trekk som er beregnet og holdt tilbake er mindre enn det arbeidsgiver i henhold til skattekort eller § 5-5 første ledd hadde plikt til å trekke.
- Skattyter har fått utbetalt netto lønn uten at det forelå tilstrekkelig midler hos arbeidsgiver til dekning av det pliktige forskuddstrekket (de såkalte pengemangelstilfellene).
- Beregnet og tilbakeholdt trekk er benyttet til å dekke andre utgifter enn skattetrekk (underslagstilfellene).

Brutto avtalt lønn blir utbetalt

Utbetaling av brutto avtalt lønn er det rene tilfellet av unnlatt trekk. Et slikt tilfelle vil ofte være knyttet til svart virksomhet hvor aktiviteten helt eller delvis er søkt holdt skjult. Forholdene vil ofte først bli kjent for skattemyndighetene og andre gjennom avdekking ved kontroll.

Det kan også forekomme at årsakene til unnlatt trekk skyldes feilvurdering hos arbeidsgiver. Godtgjørelse kan f.eks. feilaktig være utbetalt i den tro at mottaker var selvstendig næringsdrivende oppdragstaker eller at ytelsene ikke var skattepliktige/trekkpliktige. I slike tilfeller må anvendelsen av straffebestemmelsene vurderes nærmere ut fra hvorvidt kravene til utvist skyld foreligger hos arbeidsgiver. Det må foreligge forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til vurderingen av hhv. mottakerens status og ytelsens trekkplikt.

Behovet for straffeforfølgning vil kunne bero på det videre hendelsesforløpet. Når arbeidstakerforhold eller trekkplikt er konstatert, vil arbeidsgiver ofte gjøre opp et eventuelt fastsatt trekkansvar, eventuelt at trekk blir gjort opp av arbeidstaker gjennom betaling av restskatt etter ligning og avregning. Den nærmere sondringen mellom arbeidstakerforhold og selvstendig næringsvirksomhet er ellers en vurdering som tilligger ligningsmyndighetene.

Feilaktig gjennomført trekk

Ved tilfeller av feilaktig gjennomført trekk er straffbarhet knyttet til at det er foretatt for lavt trekk i forhold til hva pliktige trekk skulle vært. I prin-

sippet vil et slikt tilfelle også omfattes av det objektive gjerningsinnholdet i straffebudet om unnlatt trekk. Dersom lønnsforholdet innberettes korrekt, vil skatteforpliktelsen som oftest likevel bli betalt, men da som en del av det endelige skatteoppgjøret for den enkelte arbeidstaker, f.eks. restskatt. Såfremt ikke slike tilfeller anses som forsøk på unndragelser, forekommer det nok sjelden at de blir gjenstand for straffeforfølgning.

I de såkalte pengemangelstilfellene har arbeidsgiver ved gjennomføring av sine trekkforpliktelser beregnet forskuddstrekk av avtalt brutto lønn og betalt ut gjenstående netto til arbeidstaker. Derfra forsømmes øvrige plikter knyttet til en videre korrekt trekkbehandling. Det foreligger ikke midler til å holde tilbake trekket og separere dette fra øvrige driftsmidler til skattetrekkkonto eller annen sikring. Det foretas heller ikke korrekt oppgjør av trekket til forfall. Innberetning gjennom terminoppgaver, og etter hvert lønns- og trekkoppgaver, kan imidlertid gjerne være foretatt på vanlig måte med brutto avtalt lønn som grunnlag.

Trekkplikten ved lønnsutbetaling er knyttet til at arbeidsgiver rent faktisk har midler tilgjengelig til å dekke den bruttolønnsgodtgjørelse som er avtalt med arbeidstaker. Det innebærer at arbeidsgiver ikke er gitt anledning til å utbetale en beregnet nettolønnsdel av avtalt brutto, dersom det ikke samtidig foreligger midler til at den beregnede trekkdelen kan holdes tilbake og rent faktisk kan bli separert fra øvrige driftsmidler hos den trekkpliktige. Dersom det bare foreligger midler til å dekke noe mindre enn bruttolønn, eventuelt bare nettolønningen, er arbeidsgiver forpliktet til å foreta trekk i det beløp som faktisk står disponibelt for utbetaling av lønn. Dersom dette forsømmes, er det ikke foretatt trekk i det hele tatt, selv om beregningen og innberetning gir inntrykk av det.

Når det ikke er gjennomført trekk for noen del, rammes forholdet av § 18-1 første ledd. Gitt nevnte omstendigheter skulle arbeidsgiver foretatt trekk i de lønnsbeløp han var i stand til å utbetale. Høyesterett har benyttet begrepet «nettometoden» om den omberegning som her gjøres for å finne frem til hva trekket ville utgjort ved korrekt benyttet trekkgrunnlag, se Rt. 1992 s. 1261. Det er samtidig viktig å være tydelig og ryddig i forhold til å fremme et eventuelt erstatningskrav på en måte som ikke etterlater retten i tvil om omfang av kravet og hvilken sammenheng det har til det grunnlag en legger til grunn i straffeforholdet. For at et erstatningskrav skal kunne tas med i en eventuell straffesak, kreves det årsakssammenheng mellom erstatningskravet og den straffbare handlingen. Dersom det anmeldes for unnlatt trekk etter § 18-1 i pengemangelstilfellene, vil erstatningskravet måtte begrenses i samsvar med nettometoden. Det kan da kreves erstatning for det beløp som trekket ville utgjort om det ble trukket i faktisk utbetalt lønn.

En fjerde situasjon er de såkalte underslagstilfellene. Dersom det kan dokumenteres at arbeidsgiveren på lønnsutbetalingstidspunktet hadde midler til også å dekke skattetrekket, men har benyttet midlene til dekning av andre utgifter, vil det objektivt sett foreligge underslag, jf. straffeloven §§ 255 og 256. Trekkmidler tilhører det offentlige allerede fra trekkstidspunktet og kan ikke lovlig benyttes i driften eller disponeres på annen måte.

Et vilkår for domfellelse for underslag er at det finnes bevist at arbeidsgiver faktisk hadde til rådighet midler til å dekke bruttolønnsbeløpet på tidspunktet for lønnsutbetaling. Trekket gjennomføres, men de midler som skulle tjene til dekning av dette blir deretter benyttet til å betjene andre kostnader i bedriften.

Dersom arbeidsgiver har forsømt trekkplikten, iht. ett av typetilfellene nevnt ovenfor, vil vilkår for straff etter første ledd være oppfylt, selv om arbeidsgiver likevel klarer å sørge for oppgjør av trekket kortere eller lengre

Pengemangelstilfellene

Underslagstilfellene

Arbeidsgiver forsømmer trekkpliktene, men betaler likevel forsinket

tid etter forfall. Denne situasjonen må ikke forveksles med den som reguleres i § 18-1 annet ledd om unnlatt straff ved innbetaling innenfor de ordinære frister.

I det straffansvaret som følger av § 18-1 ligger et betydelig press for arbeidsgiver til å gjøre opp sine trekkforpliktelser. Normalt vil situasjonen ved unnlatt trekk være den at det har oppstått et tap for det offentlige som vedvarer, eventuelt blir oppgjort etter iverksetting av innfordringskritt eller først endelig avklart gjennom konkursbehandling.

Straffansvar når arbeidsgiver er juridisk person

Utgangspunktet er at straffeansvaret retter seg mot fysiske personer. Når trekkplikten påligger en juridisk person, f.eks. et aksjeselskap som arbeidsgiver, må det vurderes konkret hvilke personer i selskapet som kan gjøres strafferettslig ansvarlig for de trekkforsømmelser som er begått i arbeidsgivers navn. Det er ikke avgjørende om en person anses som arbeidsgiver etter § 4-1 første ledd bokstav c. Etter lovens straffebestemmelser rammes også den som medvirker til arbeidsgivers straffesanksjonerte brudd på trekkplikten på samme måte. De aktuelle personers reelle funksjon i selskapet er avgjørende.

Ofte vil straffansvaret kunne ramme flere, f.eks. både styreformann, daglig leder og eventuelt den som er ansvarlig for selve trekkfunksjonen. Selv om daglig leder ikke forestår selve trekkfunksjonen, vil han kunne bli ansvarlig dersom han forsettlig eller grovt uaktsomt ikke sørger for å føre tilsyn med at trekkpliktene etterleves. Dette må være hovedregelen i mindre og mellomstore virksomheter. Jo større en virksomhet er jo fjernere må det antas at en daglig leders reelle og direkte ansvar for etterlevelsen av trekkpliktene er. Dersom virksomheten er i klare økonomiske vanskeligheter, må det likevel legges til grunn, uavhengig av selskapets størrelse, at den daglige lederens plikt til å vise aktsomhet øker. Det som er sagt om daglig leder, gjelder i noe avdempet grad også selskapets styre. Normalt vil styret ha noe mindre nærhet enn den daglige ledelse til de løpende driftsmessige oppgaver, og dermed noe mindre mulighet til personlig å følge med i og gripe inn overfor sviktende rutiner. Styrets formann vil gjerne være mer sentral enn det øvrige styret. Se likevel Høyesteretts vurdering i Rt. 1992 s. 93 hvor en styreformann ble frifunnet.

De reelle forhold er avgjørende

Det understrekes at det er de reelle forholdene som skal legges til grunn. Den som reelt sett er lederen, er ansvarlig uansett hva de formelle forholdene måtte tilsi. Tilsvarende vil en som formelt fremtrer som leder, men som reelt sett ikke er det, kunne være straffri. Det må imidlertid stilles strenge krav til dokumentasjon av f.eks. arrangementer hvor det kan være mistanke om pro forma, særlig dersom det ikke samtidig fremtrer som ganske klart hvem som alternativt er ansvarlig. At de reelle forhold skal legges til grunn understrekes meget klart av en høyesterettskjennelse, hvor en person innleid fra et konsulentfirma fikk en så sentral stilling og så vide fullmakter i et aksjeselskap under omorganisering, at han ble ansett som ansvarlig for å påse at skattetrekk ble gjennomført, se Rt. 1984 s. 515.

Arbeidsgiver har et selvstendig ansvar for at trekket blir foretatt. Vedkommende må i en viss utstrekning, kunne stole på personer han i sitt sted har satt til å ivareta trekkfunksjonen, f.eks. kasserer, regnskapsfirma, advokat e.l. Etter rettspraksis skal det imidlertid mye til for at arbeidsgiveren blir fri ansvar på et slikt grunnlag. Særlig dersom selskapets likviditet er anstrengt, kreves det at han utviser aktsomhet med hensyn til hvordan virksomhetens knappe midler blir brukt.

I enkelte tilfeller vil også arbeidsgiver være offer for underordnedes forsømmelser med hensyn til trekkfunksjonen. Dersom en underordnet har underslått trekkbeløpet, vil arbeidsgiveren kunne være sivilrettslig ansvarlig, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Det vil i slike tilfeller sjelden være grunn til at han straffeforfølges. Skyldkravet i kap. 18 er vesentlig stren-

gere enn regelen om befrielse fra sivilrettslig ansvar i § 16-20 første ledd annet punktum. Straffansvaret vil i slike tilfeller gjøres gjeldende mot den underordnede.

Straff etter kap. 18 vil også kunne ilegges den juridiske person (aksjeselskap mv.) som foretaksstraff etter bestemmelsene i straffeloven §§ 48 a og 48 b.

Alle straffebestemmelsene i kap. 18 krever som vilkår for straff at subjektiv skyld er utvist forsettlig eller grovt uaktsomt. Det vil si at vanlig (såkalt simpel) uaktsomhet ikke er tilstrekkelig for å kunne straffes etter skattebetalingsloven. Skyld forutsetter generelt at noen er å bebreide for at de straffesanksjonerte reglene ikke ble overholdt. Forskjellen mellom forsett og grov uaktsomhet er ikke definert i lovverket, men vil vurderes ut fra den grad av bebreidelse en kan knytte til handlingen eller unnlattelsen.

Forsett foreligger når den straffbare handling eller unnlattelse er gjort med kunnskap om de faktiske forhold ved handlingen eller unnlattelsen. I kap. 18 vil det f.eks. være tale om å kjenne til at et trekk ikke blir foretatt korrekt eller at en avgitt opplysning er feilaktig.

Grov uaktsomhet foreligger når overtrederen ikke har noen unnskyldning for å ha vært i uvitenhet om de faktiske forhold ved den straffbare handling eller unnlattelse. Dette kan f. eks. være situasjonen når en leder ikke følger med i svikt hos underordnede i en bedrift. En leder kan således straffes selv om han har delegert oppgavene knyttet til trekkbehandlingen, og selv ikke er klar over at pliktene knyttet til gjennomføringen ikke er overholdt.

Det fritar vanligvis ikke fra forsett dersom en ikke kjenner til lovens bestemmelser knyttet til trekkplikten og opplysningsplikten. Det er et krav til en arbeidsgiver at vedkommende setter seg inn i dette regelverket.

Kravet til skyld må være oppfylt for hvert enkelt av de objektive straffbarhetsvilkårene.

Strafferammen etter § 18-1 første ledd er bøter eller fengsel inntil seks måneder.

I de såkalte pengemangelstilfellene er pengemangel ingen straffbefriende unnskyldning, men kan etter omstendighetene være et moment ved utmålingen av straff.

Annet punktum om gjentakelse er en videreføring av skattebetalingsloven av 1952 § 51 nr. 2. Dersom overtredelse av § 18-1 første ledd er foretatt med forsett, og slik overtredelse senere gjentas, vil strafferammen være bøter eller fengsel inntil ett år.

Overtredelse av straffebestemmelsene i lovens kap. 18 er undergitt ubetinget offentlige påtale. Det innebærer at påtalemyndigheten av eget initiativ kan forfølge saken, og eventuelt reise straffesak uten at begjæring om påtale må være fremmet av fornærmede. Normalt vil det fra fornærmede være inngitt anmeldelse. Innkrevingsmyndigheten for skattekravene er den kommunale skatteoppkrever, og det tilligger skatteoppkrevers kompetanse og oppgaver å inngi anmeldelse for overtredelse av skattebetalingslovens straffebestemmelser. Det er gitt særskilt instruks for skatteoppkrevernes og øvrige skattemyndigheters utøvelse av sin myndighet på dette området, se nærmere nedenfor.

Som omtalt ovenfor vil straffbare overtredelser av skattebetalingsloven etter omstendighetene kunne rammes av underslagsbestemmelsene i straffeloven. Overtredelse av disse er ikke undergitt ubetinget offentlig påtale. I slike tilfeller må derfor fornærmede, når anmeldelse inngis, også uttrykkelig be om at forholdet påtales og straffes.

Finansdepartementet har den 9. mai 1997 gitt en særskilt instruks til regulering av skatteoppkrevers og andre skattemyndigheters inngivelse av anmeldelse og/eller påtalebegjæring ved straffbare forhold på skattebeta-

Foretaksstraff**Skyldkrav****Strafferammen****Gjentakelse****Påtale****Anmeldelsesinstruksen**

lingsområdet (anmeldelsesinstruksen). Denne instruksen videreføres med hjemmel i § 2-8 i den nye loven.

Formålet med instruksen er bl.a. å regulere og samordne kompetansen til å inngi anmeldelser og formelle påtalebegjæringer på skattebetalingslovens område samt å sikre en forsvarlig saksbehandling og en god utvælgelse av saker der strafferettslig forfølgning er ønskelig.

Med straffbare forhold siktes foruten til overtredelser av skattebetalingslovens egne straffebestemmelser, også til overtredelser av andre straffebestemmelser med tilknytning til bl.a. skatteoppkrevernes oppgaveområde. Sistnevnte gjelder f.eks. straffebestemmelser vedrørende underslag, rettsstridig forføyning over formuesgoder det er tatt utlegg i, bedrageri, annen opplysningssvikt, eller regnskapssvikt i forbindelse med sikring, betaling og innkreving av midler etter skattebetalingsloven.

Dersom straffbart forhold antas å foreligge og blir forfulgt overfor person som ikke selv er økonomisk ansvarlig for det forsømte trekket direkte etter skattebetalingsloven, jf. § 16-20, vil det ikke foreligge tvangsgrunnlag for et slikt krav etter skattebetalingslovens egne ansvarsbestemmelser. Dersom det blir inngitt anmeldelse eller påtalebegjæring for straffeforholdet, skal det alltid vurderes å kreve pådømt erstatningskravet under straffesaken. Normalt vil det være prosessøkonomisk effektivt for alle parter om spørsmålet om erstatning som følge av manglende trekk blir behandlet sammen med straffesaken. Erstatningskravet vil i tilfelle fremmes som såkalt sivilt krav med grunnlag i straffeprosessloven § 3, jf. kap. 29. Det må påses at kravet blir satt frem i tide.

Det er et vilkår for pådømmelse i straffesaken at kravet på erstatning springer ut av samme handling som straffeforholdet gjelder. Erstatningskravet kan således ved rettens avgjørelse ikke forventes pådømt lenger enn det grunnlaget som blir lagt til grunn som bevist i straffespørsmålet. Det vil f.eks. si at dersom retten finner at et anmeldt forhold for overtredelse av straffeloven §§ 255 eller 256 om underslag ikke er bevist, og retten dermed finner at forholdet bare rammes av det mildere straffebed for unnlatt trekk etter skattebetalingsloven § 18-1, vil et økonomisk ansvar til samtidig pådømmelse bli tilsvarende redusert. Det vises til omtalen ovenfor av såkalt omberegning i pengemangelstilfellene.

Dersom den et slikt krav fremmes overfor ikke erkjenner ansvar, ville kravet i utgangspunktet ellers måtte forfølges sivilrettslig gjennom vanlig søksmål for å oppnå det nødvendig tvangsgrunnlag for kravet. Her vil en prøving av de alminnelige erstatningsrettslige vilkår om tap, ansvarsgrunnlag og adekvat årsakssammenheng innen erstatningsretten være avgjørende for om man vil nå frem med erstatningskravet. Det vil regelmessig være på det rene at det offentlige har lidd et tap der trekk ikke blir oppgjort. Det kan likevel oppstå bevismessige spørsmål knyttet til kravets størrelse.

18-1.4 § 18-1 annet ledd – Unnlatt straff ved innbetaling

Annet ledd fastsetter at straff ikke kommer til anvendelse hvis de beløp som skulle vært trukket, likevel blir innbetalt til rett tid. Bestemmelsen svarer til § 51 nr. 3 i skattebetalingsloven av 1952.

I disse tilfellene er unnlatelse av trekk allerede konstatert. Gjerningsinnholdet i straffebedet etter første ledd er dermed oppfylt.

Begrunnelsen for straffopphevsgrunnen i annet ledd er at når trekkmidlene likevel går inn i skattekassen til rett tid, til tross for trekkunnlatelsen, foreligger det ikke lenger tilstrekkelig straffebehov for den pliktstridige unnlatelsen.

Denne straffopphevsgrunnen vurderes rent objektivt. Det avgjørende

Økonomisk ansvar fremmet som sivilt krav i straffesak

er hvorvidt betaling faktisk skjer til forfall eller ikke. Det spørres ikke etter årsaker til at betalingen finner sted.

18-1.5 § 18-1 tredje ledd – Medvirkningsansvar

Tredje ledd om medvirkning viderefører tidligere skattebetalingslov § 51 nr. 1 annet ledd og § 52 annet punktum.

Ved overtredelser som rammes av § 18-1, vil medvirkning kunne straffes på samme måte. For overtredelser som tidligere ble rammet av skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a var ikke medvirkning gjort straffbart. Her har det altså skjedd en utvidelse ved ny skattebetalingslov.

18-2 § 18-2. Straff ved brudd på opplysningsplikten mv.

(1) Den som forsettlig eller grovt uaktsomt bevirker eller søker å bevirke at innkrevingen av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort, ved å unnlate å gi opplysninger eller ved å gi uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, straffes med bøter. I gjentakelsestilfelle er straffen bøter eller fengsel inntil seks måneder.

(2) Den som på annen måte enn nevnt i § 18-1 eller denne paragrafs første ledd forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer bestemmelser i denne loven eller forskrifter gitt med hjemmel i loven, straffes med bøter dersom forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse. Medvirkning straffes på samme måte. Brudd på plikten til å betale skatte- og avgiftskrav ved forfall er likevel ikke straffbart.

18-2.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 199 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 22.

18-2.2 § 18-2 første ledd – Brudd på opplysningsplikten

Første ledd viderefører § 50 nr. 1 bokstav b i skattebetalingsloven av 1952, men slik at bestemmelsens anvendelsesområde er utvidet til å omfatte alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye loven.

Bestemmelsen retter seg mot den som ikke gir opplysninger, eller gir uriktige opplysninger til fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene, og som derved bevirker eller søker å bevirke at innkreving av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort.

Uttrykket «ligningsmyndighet eller innkrevingsmyndighet» slik det var formulert i innledningen i § 50 i skattebetalingsloven av 1952 er erstattet med det videre begrepet «fastsettings- eller innkrevingsmyndighetene» fordi ligningsmyndighetene bare brukes som begrep på fastsettingsorganene for skatt i skatteetaten.

I § 18-2 første ledd videreføres ikke § 50 nr. 1 bokstav a i skattebetalingsloven av 1952. Bestemmelsen rammer brudd på plikten til å gi opplysninger til ligningsmyndigheten for å oppnå en riktig utskrivning av forskudd på skatt mv. Brudd på denne plikten vil imidlertid nå kunne fanges opp av bestemmelsen i § 18-2 annet ledd, se omtale av denne nedenfor. Med hensyn til brudd på skattyters opplysningsplikt i tilknytning til ligningen vises det til straffebestemmelsene i ligningsloven kap. 12.

Det er etter § 18-2 første ledd straffbart å unnlate å gi de opplysninger som skal gis til fastsettingsmyndighetene eller innkrevingsmyndighetene. Slike opplysninger skal den oppgavepliktige dels gi uoppfordret, dels gi etter krav fra myndighetene. Bestemmelsen rammer både det å ikke gi opplysninger (fortielse) og det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Se også bestemmelsen i strl. § 283 med hensyn til straff for rettsstridige handlinger som er egnet til å hindre at formuesgoder kan tjene til dekning for fordringshaver.

Bestemmelsen i § 18-2 første ledd rammer både opplysningssvikt vedrørende egne og andres skatte- og avgiftsforpliktelser. Det mest praktiske

Nærmere om
brudd på opp-
lysningsplikten

er trolig brudd på opplysningsplikten knyttet til egne forpliktelser. Eksempler på tilfeller som rammes er at skyldneren unndrar formuesgoder fra tvangsinnfordring, eller påberoper seg dårligere betalingsevne enn han faktisk har, for å få stanset eller utsatt innkrevingen.

Bestemmelsen rammer enhver som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til fastsettings- eller innkreivingsmyndighet. Kretsen av personer som kan tenkes å overtre bestemmelsen er således meget vid. Det er heller ingen begrensninger mht. hva slags opplysningsplikt som krenkes. Det kan være unnlattelse av å gi pliktig melding, oppgave eller deklarasjon, eller uriktige eller ufullstendige opplysninger gitt i melding, oppgave eller deklarasjon (lønns- og trekkoppgave, selvangivelse, opplysninger fra tredjeperson som er pålagt oppgaveplikt, blankett sendt skattepliktig for utfylling til bruk for forskuddsutskrivningen, merverdiavgiftsoppgave, tolldeklarasjon, særavgiftsoppgave mv). Det kan være at avgiveren gir uriktige deklarasjoner for å slippe å betale avgift, eventuelt betale lavere avgift. Dette kan ha som konsekvens at innkrevingen blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Eksempelvis så kan det være at vedkommende fremlegger et EUR-1 sertifikat for å oppnå preferansetollbehandling. Det kan også være at avgiveren i ettertid uriktig fremlegger et EUR-1 sertifikat som medfører at han kan motta refusjon. Videre kan det dreie seg om opplysninger som pliktes gitt på forespørsel. Det er ellers ingen forutsetning at avgiveren er pliktig til å gi opplysninger. Det er tilstrekkelig at feilaktige opplysninger faktisk er gitt. Begrensning i anvendelse av bestemmelsen vil i første rekke ligge i en vurdering av straffverdighet i forhold til de følger overtredelsen har eller måtte få og den skyld som måtte være utvist.

Straffansvar etter første ledd gjelder for det første dersom en ved brudd på opplysningsplikten faktisk oppnår å hindre eller vesentlig vanskeliggjøre innkrevingen. Lovens formulering «søker å bevirke» innebærer i tillegg at den virkning som ligger i at innkrevingen faktisk blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort ikke behøver å inntre for at det skal foreligge en fullbyrdet overtredelse av bestemmelsen. Det er tilstrekkelig at bruddet på opplysningsplikten var egnet til å kunne oppnå at innkrevingen ville bli hindret eller vesentlig vanskeliggjort.

Etter § 18-2 første ledd er det krav til utvist skyld forsett eller grov uaktsomhet. I utgangspunktet var skyldkravet etter skattebetalingsloven av 1952 § 51 nr. 1 forsett med hensyn til skadefølgen, men etter § 50 nr. 2 kunne også grov uaktsomhet straffes. I sistnevnte tilfelle kunne imidlertid overtredelsen tidligere bare straffes med bøter. Denne forskjell gjøres ikke lenger.

Overtredelser av skattebetalingsloven § 18-2 første ledd straffes med bøter. I gjentakelsestilfeller kan overtredelsen straffes med bøter eller med fengsel i inntil seks måneder.

Overtredelse av straffebestemmelsene i kap. 18 er undergitt ubetinget offentlige påtale. Det innebærer at påtalemyndigheten av eget initiativ kan forfølge saken og eventuelt reise straffesak uten at begjæring om påtale må være fremmet av fornærmede. I praksis vil likevel slike saker alltid innledes med at det foreligger en anmeldelse fra fornærmede. Når det gjelder hvem som er å anse som fornærmet i forhold til straffebestemmelsene i lovens kap. 18, vil det være naturlig å se hen til hvem som er innkreivingsmyndighet for det aktuelle kravet. Skatteoppkreveren vil da være fornærmet i forhold til de krav han er innkreivingsmyndighet for etter bestemmelsene i lovens kap. 2. Tilsvarende vil skattekontoret være fornærmet i forhold til de krav som det er innkreivingsmyndighet for og tollregionene likeså. Kompetansen til å inngi anmeldelse og påtalebegjæring til påtalemyndigheten for straffbare forhold på skattebetalingsområdet er nærmere regulert i instruksene. (Instruks for anmeldelser til påtalemyndigheten av overtredelser på

Opplysningssvikt

Skyldkrav

Strafferamme

Påtale

skattebetalingsområdet av 9. mai 1997 og Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne av 7. januar 1999). Når det gjelder toll- og avgiftsområdet er dette nærmere regulert i egen intern anmeldelsesveileder av 20. oktober 2006.

18-2.3 § 18-2 annet ledd – Anvendelse av straff for andre overtredelser av skattebetalingsloven

Annet ledd første punktum er en generell bestemmelse som retter seg mot andre overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold av den nye skattebetalingsloven enn de som er nevnt i § 18-1 og § 18-2 første ledd. Bestemmelsen tilsvarer i hovedsak den tidligere skattebetalingslovens § 52.

Bestemmelsen i den tidligere skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a er ikke direkte videreført i den nye loven, men handlingene som ble rammet av denne kan nå straffes etter bestemmelsen i § 18-2 annet ledd første punktum. En konsekvens er imidlertid at forsettlig handlinger ikke lenger vil kunne straffes med fengsel, siden straffesanksjonen etter annet ledd er bot. Bestemmelsen vil blant annet ramme brudd på plikten til å levere terminoppgave over foretatt trekk etter § 5-11.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen er utvidet til å gjelde alle skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven. Eksempelvis vil det å låne bort en tollkreditt innebære en overtredelse av skattebetalingsforskriften § 14-20-2 tredje ledd og dermed være en handling som er straffbar etter § 18-2 annet ledd.

I tredje punktum er det presisert at rene betalingsmislighold ikke medfører straffansvar. Etter ordlyden i den tidligere lovs § 52 kunne bestemmelsen også ramme betalingsmislighold av egen skatteforpliktelse. Den nye bestemmelsen gir uttrykk for det som har vært alminnelig antatt å følge av gjeldende rett. Det bemerkes at Finansdepartementet under lovarbeidet berørte det tilsvarende forhold til særavgiftsloven § 2 annet ledd, og forutsatte at bestemmelsen fortsatt ikke brukes på rent betalingsmislighold. En fant likevel at en revisjon av bestemmelsen burde utstå til en fremtidig gjennomgang av straffebestemmelsene på særavgiftsområdet. Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble særavgiftsloven § 2 endret med ikrafttredelse 1. juli 2005. Endringen medførte at betalingsmislighold ble avkriminalisert før skattebetalingsloven trådte i kraft.

Etter § 18-2 annet ledd, annet punktum straffes medvirkning til overtredelse av bestemmelsen i annet ledd på samme måte. Bestemmelsen viderefører tilsvarende bestemmelse om medvirkning i tidligere skattebetalingslov § 52 annet punktum.

Som etter de øvrige bestemmelsene i kap. 18 rammes overtredelse av bestemmelsen når den er utøvet med forsett eller grov uaktsomhet.

Overtredelser av skattebetalingsloven § 18-2 annet ledd straffes med bøter dersom forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse.

Se om påtalespørsmålet i pkt. 18-2.2.

Anvendelses-
område

Betalingsmislighold

Medvirknings-
ansvar

Skyldkrav

Strafferamme

Påtale

18-3 § 18-3. Forfølgning av straffbart forhold

(1) Den korteste foreldelsesfrist for adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter denne loven er tre år.

(2) Overtredelse av denne loven anses som forseelse uavhengig av straffens størrelse.

18-3.1 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 22 og kap. 27 s. 200 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 22.

18-3.2 § 18-3 første ledd – Foreldelsesfrist

Første ledd fastsetter at den korteste foreldelsesfristen for å reise straffesak er tre år. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 53 nr. 2.

Bestemmelsen gir en særregulering i forhold til den som ellers ville fulgt av straffelovens alminnelige bestemmelser i straffeloven § 67. Etter straffeloven ville den korteste fristen ellers vært to år.

Foreldelse av et straffbart forhold begynner først å løpe fra det tidspunktet da det straffbare forholdet har opphørt, jf. straffeloven § 68. Det blir dermed viktig å kunne avgjøre når et straffbart forhold bringes til opphør.

Når gjerningsinnholdet i straffebestemmelsen er knyttet til oppfyllelse av handlingsplikter, slik tilfellet normalt vil være ved overtredelser av kap. 18, starter ikke foreldelsen å løpe før plikten er oppfylt eller selve muligheten til å oppfylle har falt bort. I Rt. 1955 s. 426 ble det slått fast at det straffbare forholdet består så lenge kravet på skattetrekkbeløpet består. Det ble tilsvarende i Rt. 1973 s. 486 lagt til grunn at så lenge det er mulig å oppfylle handlingsplikter som har vært unnlatt, består det straffbare forhold. Med henblikk på opphør av muligheten til oppfyllelse vises til Rt. 1974 s. 873 og Rt. 1976 s. 980 og s. 1438. I disse avgjørelsene ble muligheten til å oppfylle ansett å opphøre idet konkurs ble åpnet i bedriften.

Ved unnlatt trekk vil i alminnelighet det enkelte lønnsoppgjørstidspunktet legges til grunn som utgangspunkt for foreldelse, dersom ikke det enkelte oppgjør inngår i en rekke med flere påfølgende brudd på trekkplikten. I sistnevnte tilfelle kan forholdet bli å anse som et fortsatt straffbart forhold.

Om en står overfor et fortsatt straffbart forhold eller flere adskilte overtredelser vil være av betydning for fristutgangspunktet for foreldelse. Dersom overtredelsen består i unnlatt trekk over flere terminer vil det være nærliggende at dette betraktes som et fortsatt straffbart forhold, slik at fristutgangspunktet legges til lønnsutbetalingstidspunktet i den siste terminen hvor det foreligger pliktbrudd. Det er ikke uvanlig at når det først foreligger unnlatt trekk hos arbeidsgiver, vil dette være forhold som gjerne pågår over flere terminer etter hverandre.

Utgangspunktet for foreldelsen

Fortsatt straffbart forhold

18-3.3 § 18-3 annet ledd – Overtredelse av skattebetalingslovens straffebestemmelser er forseelse

I strafferetten sondres det mellom forbrytelser og forseelser. § 18-3 annet ledd slår fast at overtredelse av straffebudene i kap. 18 anses som forseelse uavhengig av straffens størrelse. Bestemmelsen viderefører skattebetalings-

loven § 53 nr. 1. Uten bestemmelsen i § 18-3 annet ledd ville overtredelser med strafferamme over tre måneder blitt regnet som forbrytelser, jf. straffeloven § 2 første ledd.

At overtredelse i straffesammenheng anses som forseelse innebærer blant annet at *forsøk* på overtredelse av loven ikke er straffbart, jf. straffeloven § 49. Grensen mellom forsøk og fullbyrdet handling eller unnlattelse vil måtte bedømmes ut fra de alminnelige prinsipper som gjelder på strafferettens område.

Videre innebærer det at påtalespørsmålet kan avgjøres av politiet, jf. straffeprosessloven § 67.

Kapittel 19. Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

19-1 § 19-1. Ikrafttredelse

(1) Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft loven til forskjellig tid for krav som nevnt i § 1-1 annet og tredje ledd. Kongen kan videre sette i kraft de enkelte deler av § 19-3 til forskjellig tid.

(2) Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) oppheves fra den tid Kongen bestemmer.

19-1.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 26 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 25.
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer s. 208. (Nytt annet og tredje punktum i første ledd.)

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 19-1-1.

19-1.2 Generelt om § 19-1

Bestemmelsen regulerer ikrafttredelsen av ny lov samt opphevelse av skattebetalingsloven av 1952.

Etter første ledd skal loven gjelde fra den tid Kongen bestemmer. Videre følger det av annet og tredje punktum, som kom inn i loven ved endringslov av 14. desember 2007 nr. 110, at loven kan settes i kraft til forskjellig tid for de ulike kravstyper som loven gjelder for og at de enkelte delene av § 19-3 om endringer i andre lover, kan settes i kraft til forskjellig tid.

Ved kongelig resolusjon 21. desember 2007 nr. 1616 ble det fastsatt at loven skulle gjelde fra 1. januar 2008 med unntak for følgende krav, hvor loven skulle gjelde fra 1. januar 2009:

- a) Krav som nevnt i lovens § 1-1 annet ledd bokstavene a til d.
- b) Krav etter ligningsloven.
- c) Krav som nevnt i lovens § 1-1 tredje ledd, og som fastsettes i medhold av de lover som er nevnt i lovens § 1-1 annet ledd bokstav a–d.

Videre ble det fastsatt at lovens § 19-3 nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 8 skulle gjelde fra 1. januar 2008, mens de øvrige deler av § 19-3 skulle gjelde fra 1. januar 2009. Endelig ble det fastsatt at opphevelsen av skattebetalingsloven av 1952 skulle gjelde fra 1. januar 2009.

Ikraftsettelsen av den nye loven skjedde som det fremgår ovenfor i to etapper. For toll, særavgifter, merverdiavgift og arveavgift, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav e til i, trådte loven i kraft fra og med 1. januar 2008. Tilsvarende gjaldt for krav nevnt i § 1-1 tredje ledd og tilbakesøkningskrav etter § 1-3, hvor kravene ble fastsatt i medhold av de lover som er nevnt i § 1-1 annet ledd bokstav e til i, og for andre offentlige krav etter § 1-2. For kravene som hører under fellesinnkrevingen (formues- og inntektsskatt og avgifter til folketrygden) og hvor innkreivingsansvaret ligger hos de kommunale skatteoppkreverne, ble loven først satt i kraft 1. januar 2009, ett år senere enn for de øvrige kravene. Bakgrunnen for denne trinnvise ikrafttredelsen var nytt skatteregnskapssystem og ønske om å få implementert det nye systemet over hele landet før loven trådte i kraft på skatteområdet.

Skattebetalingsforskriften trådte i kraft på tilsvarende måte og til samme tid som loven, se forskriften § 19-1-1.

19-2 § 19-2. Overgangsbestemmelser

Departementet kan gi overgangsbestemmelser, herunder gi overgangsbestemmelser knyttet til endringer i reglene om tilleggs-skatt.

19-2.1 Forarbeider og forskrifter

Forarbeider

- Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) kap. 26 og Innst. O. nr. 130 (2004–2005) kap. 25
- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer s. 208.
- Prop. 1 L (2009–2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer pkt. 18.1 og s. 122. (Adgangen til å gi overgangsregler knyttet til endringer i reglene om tilleggs-skatt).

Forskrifter

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) §§ 19-2-1 til 19-2-5.

19-2.2 Generelt om § 19-2

Bestemmelsen, som fikk sin nåværende ordlyd gjennom endringslover 14. desember 2007 nr. 110 og 11. desember 2009 nr. 124, gir departementet adgang til å gi overgangsbestemmelser.

Slike overgangsbestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 19-2-1 til 19-2-5.

I forskriften § 19-2-2 er det gitt en overgangsregel for renteberegning ved økning i skatt etter ny avregning for inntektsåret 2007 og tidligere år. Etter forskriften skal renter etter § 11-2 av økning i skatt for disse årene beregnes «frem til 14 dager før avregningen». Etter skattebetalingsloven § 11-2 skal det beregnes renter av økningen «frem til det treffes vedtak om endring mv.» Fordi datoen for når ligningsvedtaket ble truffet er en opplysning som ikke er mulig å hente ut fra systemene for inntektsårene forut for 2008, er det i nevnte forskrift bestemt at renter etter § 11-2 for disse årene skal beregnes frem til 14 dager før dato for avregningen. Til grunn for dette ligger at det normalt forventes å ta om lag 14 dager fra ligningsvedtaket og frem til avregning foreligger.

Forskriften § 19-2-4 regulerer renteberegning for perioden før ikrafttredelsen av ny lov. Bestemmelsen omfatter samtlige skatte- og avgiftskrav. Det fremgår av forskriftsbestemmelsen at renter etter kap. 11 i ny lov bare skal beregnes for perioden *etter* at loven trådte i kraft. For perioden før lovens ikrafttredelse skal renter beregnes etter de regler som da gjaldt.

Dette innebærer at det for vedtak om endring av innenlands merverdiavgift og arveavgift for tidsperioder som ligger forut for 1. januar 2008, skal beregnes renter etter det lov- og forskriftsverket som gjaldt for de aktuelle tidsperioder. Tilsvarende gjelder hvor vedtak om endring av toll- og avgiftsetatens krav omfatter tidsperioder forut for 1. januar 2008. For toll og innførselsmerverdiavgift som ikke ble belastet tollkreditten, tilleggsavgifter og tilleggstoll, omregistreringsavgift samt eksportavgift for fisk, hadde man tidligere ikke lovhjemmel for å beregne renter. Ved endringsvedtak som omfatter disse kravene skal det derfor ikke beregnes renter for tids-

perioden forut for 1. januar 2008. For øvrige toll- og avgiftskrav benyttes rentesatser fastsatt i dagjeldende forskrifter.

Videre medfører bestemmelsen at renteberegningen ved økning i skatt for tidsperioder forut for 1. januar 2009 skal beregnes etter de tidligere reglene. I endrings saker vil det påløpe renter etter tidligere § 9-10 i ligningsloven for hele kalenderår som ligger mellom utløpet av det opprinnelige ligningsåret og det året endringsvedtaket treffes. Det siste aktuelle kalenderår hvor det kan løpe renter etter ligningsloven § 9-10 vil være 2008 for inntektsåret 2006 og tidligere år. I slike saker er det et vilkår for beregning av renter etter § 9-10 at det har vært ilagt tilleggsskatt i forbindelse med endringsvedtaket, med mindre økningen i skatt skyldes såkalt frivillig retting mv. For det tilfellet følger det av annet punktum i forskriftsbestemmelsen at det skal beregnes renter etter ligningsloven § 9-10 også om det ikke er ilagt tilleggsskatt. Annet punktum er nærmere omtalt nedenfor. Fra 1. januar 2009 vil det beregnes renter etter § 11-2 i alle endrings saker, uavhengig av om tilleggsskatt er ilagt eller ikke. Slike renter vil beregnes frem til dato for det ligningsvedtaket som medfører økningen i utlignet skatt. I endrings saker hvor vedtak er truffet etter 1. januar 2009 og som medfører økning i skatt for inntektsåret 2006 og tidligere år og hvor det er ilagt tilleggsskatt, medfører dette at det vil løpe renter etter tidligere ligningslov § 9-10 for perioden (hele kalenderår etter utløp av ordinært ligningsår) forut for 1. januar 2009, og etter § 11-2 i ny lov for tidsperioden etter 1. januar 2009.

I annet punktum av bestemmelsen, som ble tatt inn i forskriften med virkning fra 1. januar 2010, er det gitt en særregel for renteberegning i tilfeller hvor økning av skatt skyldes frivillig retting eller utfylling av opplysninger etter ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c. Bakgrunnen for dette er de endringer som ved lov 19. juni 2009 nr. 49 ble gjort i ligningslovens regler om tilleggsskatt. Det ble ved denne endringen bl.a. inntatt en ny bestemmelse i ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c om at det også skal være unntak fra tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det med de nye opplysninger kan beregnes riktig skatt. For disse tilfellene gir skattebetalingsforskriften § 19-2-4 annet punktum anvisning på at det, til tross for at tilleggsskatt ikke er ilagt, likevel skal beregnes renter etter tidligere § 9-10 i ligningsloven. Bakgrunnen for regelen er nærmere omtalt i Prop. 1 L (2009–2010) kap. 18.

19-3 § 19-3. Endringer i andre lover

19-3.1 Generelt om § 19-3

Innføringen av skattebetalingsloven skapte behov for endringer i en rekke andre lover. Se en oversikt med merknader til de enkelte endringene i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) kap. 28. Også i etterkant av at loven ble vedtatt, har det blitt gjort visse endringer i andre lover i medhold av skattebetalingsloven § 19-3.