DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 83

(2004–2005)

Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Innhold

1 Proposisjonens hovedinnhold 9
1.1 Innledning 9
1.2 Oversikt over de enkelte kapitlene i lovutkastet 10

2 Bakgrunnen for lovforslaget 13
2.1 Historikk 13
2.2 Hovedhensynene bak forslaget 15
2.2.1 Den tekniske revisjonen 15
2.2.2 De materielle endringsforslagene 16

3 Høringen 18
3.1 Arbeidet med høringsnotatet 18
3.2 Høringen 18

4 Dagens organisering og lovstruktur 19
4.1 Organisering og lovstruktur i Norge ... 19
4.1.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene 19
4.1.2 Skattebetalingsloven 19
4.1.3 Andre lover om innkreving av skatte- og avgiftskrav 19
4.2 Lovstruktur i Sverige 20
4.2.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene 20
4.2.2 Skattebetalningslagen 20
4.3 Lovstruktur i Danmark 20
4.3.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene 20
4.3.2 Opkrævningsloven 21
4.3.3 Inndrivelsesloven 21

5 Forslag om ny lovstruktur 22
5.1 Samling av innkrevingsreglene på skatte- og avgiftsområdet i en lov 22
5.1.1 Høringsnotatets forslag 22
5.1.2 Høringsinstansenes merknader 22
5.1.3 Departementets vurderinger og forslag 23
5.2 Avgrensningsspørsmål 24
5.2.1 Lovens virkeområde 24
5.2.2 Plassering av oppgavereglene 25
5.2.3 Plassering av forskuddsreglene 25

6 Lovtekniske utfordringer 28
6.1 Oppdatering av begreper 28
6.1.1 Høringsnotatets forslag 28
6.1.2 Høringsinstansenes merknader 29
6.1.3 Departementets vurderinger og forslag 30
6.2 Henvisningsteknikk 31
6.2.1 Høringsinstansenes merknader 31
6.2.2 Departementets vurderinger og forslag 31

7 Lovens kapittel 1: Alminnelige bestemmelser 32
7.1 Bakgrunn og høringsnotatets forslag .. 32
7.2 Høringsinstansenes merknader 32
7.3 Departementets vurderinger og forslag 33

8 Lovens kapittel 2: Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere 34
8.1 Innkrevingsmyndighetene 34
8.1.1 Innledning 34
8.1.2 Høringsnotatets forslag 34
8.1.3 Høringsinstansenes merknader 34
8.1.4 Departementets vurderinger og forslag 35
8.2 Betalingsmottakere 35
8.2.1 Gjeldende rett 35
8.2.2 Høringsnotatets forslag 38
8.2.3 Høringsinstansenes merknader 38
8.2.4 Departementets vurderinger og forslag 38

9 Lovens kapittel 3: Saksbehandling . 40
9.1 Innledning 40
9.2 Gjeldende rett 40
9.3 Høringsnotatets forslag 41
9.4 Høringsinstansenes merknader 42
9.5 Departementets vurderinger og forslag 42
9.5.1 Forholdet til forvaltningsloven 42
9.5.2 Taushetsplikt 43
9.5.3 Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse og klage 45
9.5.4 Utsatt iverksetting av vedtak 46

10 Lovens kapittel 4, 5 og 6: Forskudd på skatt 48
10.1 Innledning 48
10.2 Gjeldende rett 48
10.2.1 Forskuddspliktige skattytere – forskuddstrekk og forskuddsskatt 48
10.2.2 Etterskuddspliktige skattytere – forhåndsskatt og resterende skatt 49
10.3 Høringsnotatets forslag 49
10.4 Høringsinstansenes merknader 49
10.4.1 Høringsinstansenes generelle merknader 49
10.4.2 Høringsinstansenes merknader til de enkelte paragrafer i høringsnotatet 49
10.5 Departementets vurderinger og forslag 50

11 Lovens kapittel 7: Avregning 52
11.1 Innledning 52
11.2 Gjeldende rett 52
11.2.1 Innledning 52
11.2.2 Avregning – forskuddspliktige skattytere 52
11.2.3 Avstemming – etterskuddspliktige skattytere 52
11.3 Høringsnotatets forslag 53
11.4 Høringsinstansenes merknader 53
11.5 Departementets vurderinger og forslag 54

12 Lovens kapittel 8: Fordeling av skatt mellom skattekreditorene 56

13 Lovens kapittel 9: Betaling 57
13.1 Innledning 57
13.2 Oppgjørsmåte (betalingsmåte) 57
13.2.1 Gjeldende rett 57
13.2.2 Høringsnotatets forslag 60
13.2.3 Høringsinstansenes merknader 60
13.2.4 Departementets vurderinger og forslag 61
13.3 Tid og sted for betaling 62
13.3.1 Gjeldende rett 62
13.3.2 Høringsnotatets forslag 64
13.3.3 Høringsinstansenes merknader 65
13.3.4 Departementets vurderinger og forslag 66

14 Lovens kapittel 10: Forfall 67
14.1 Innledning 67
14.2 Lovstruktur mv. 67
14.2.1 Gjeldende rett 67
14.2.2 Høringsnotatets forslag 67
14.2.3 Høringsinstansenes merknader 68
14.2.4 Departementets vurderinger og forslag 69
14.3 Proklama i dødsbo 70
14.3.1 Gjeldende rett 70
14.3.2 Høringsnotatets forslag 70
14.3.3 Høringsinstansenes merknader 70
14.3.4 Departementets vurderinger og forslag 71
14.4 Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift . 71
14.4.1 Gjeldende rett 71
14.4.2 Høringsnotatets forslag 72
14.4.3 Høringsinstansenes merknader 73
14.4.4 Departementets vurderinger og forslag 73
14.5 Forskuddsskatt og restskatt 73
14.5.1 Gjeldende rett 73
14.5.2 Høringsnotatets forslag 74
14.5.3 Høringsinstansenes merknader 75
14.5.4 Departementets vurderinger og forslag 76
14.6 Innenlands merverdiavgift og arveavgift 76
14.6.1 Gjeldende rett 76
14.6.2 Høringsnotatets forslag 77
14.6.3 Høringsinstansenes merknader 77
14.6.4 Departementets vurderinger og forslag 77
14.7 Innenlands særavgifter, toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel 77
14.7.1 Gjeldende rett 77
14.7.2 Høringsnotatets forslag 78
14.7.3 Høringsinstansenes merknader 78
14.7.4 Departementets vurderinger og forslag 79
14.8 Andre krav 79
14.8.1 Utleggstrekk 79
14.8.2 Andre skatte- og avgiftskrav etter ligningsloven 80
14.8.3 Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll 80
14.8.4 Ansvarskrav 81
14.8.5 Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring 82
14.9 Tilgodebeløp 85
14.9.1 Gjeldende rett 85
14.9.2 Høringsnotatets forslag 85
14.9.3 Høringsinstansenes merknader 86
14.9.4 Departementets vurderinger og forslag 86

15 Lovens kapittel 11: Renter 88
15.1 Innledning 88
15.2 Lovstruktur 88
15.2.1 Innledning 88
15.2.2 Høringsnotatets forslag 88
15.2.3 Høringsinstansenes merknader 88
15.2.4 Departementets vurderinger og forslag 89
15.3 Forsinkelsesrenter 89
15.3.1 Generelt 89
15.3.2 Gjeldende rett 89
15.3.3 Forslaget i høringsnotatet 92
15.3.4 Høringsinstansenes merknader 92
15.3.5 Departementets vurderinger og forslag 92
15.4 Renter av økning i skatt og avgift som følge av vedtak om endring mv. 93
15.4.1 Gjeldende rett 93
15.4.2 Høringsnotatets forslag 94
15.4.3 Høringsinstansenes merknader 95
15.4.4 Departementets vurderinger og forslag 96

15.5 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift 97
15.5.1 Gjeldende rett 97
15.5.2 Høringsnotatets forslag 99
15.5.3 Høringsinstansenes merknader 101
15.5.4 Departementets vurderinger og forslag 101
15.6 Rentesatser 103
15.6.1 Gjeldende rett 103
15.6.2 Høringsnotatets forslag 103
15.6.3 Høringsinstansenes merknader 104
15.6.4 Departementets vurderinger og forslag 105

16 Lovens kapittel 12: Foreldelse 107
16.1 Innledning 107
16.2 Gjeldende rett 107
16.2.1 Forholdet til foreldelsesloven 107
16.2.2 Foreldelsesfristens utgangspunkt 107
16.2.3 Foreldelsesfristens lengde 107
16.2.4 Foreldelse av forsinkelsesrenter 107
16.3 Høringsnotatets forslag 108
16.4 Høringsinstansenes merknader 108
16.5 Departementets vurderinger og forslag 109
16.5.1 Forholdet til foreldelsesloven 109
16.5.2 Foreldelsesfristens utgangspunkt 109
16.5.3 Foreldelsesfristens lengde for arveavgift 109
16.5.4 Foreldelse av forsinkelsesrenter 109
16.5.5 Foreldelse overfor skyldnere i utlandet 109

17 Lovens kapittel 13: Motregning 110
17.1 Innledning 110
17.2 Utvidet motregningsadgang for innkrevingsmyndighetene 110
17.2.1 Gjeldende rett 110
17.2.2 Høringsnotatets forslag 111
17.2.3 Høringsinstansenes merknader 112
17.2.4 Departementets vurderinger og forslag 112
17.3 Skyldnerens motregningsadgang 113
17.3.1 Gjeldende rett 113
17.3.2 Høringsnotatets forslag 113
17.3.3 Høringsinstansenes merknader 113
17.3.4 Departementets vurderinger og forslag 113
17.4 Beslagsfrihet 114
17.4.1 Gjeldende rett 114
17.4.2 Høringsnotatets forslag 114
17.4.3 Høringsinstansenes merknader 114
17.4.4 Departementets vurderinger og forslag 115
17.5 Gjennomføring av motregningen 115
17.5.1 Gjeldende rett 115
17.5.2 Høringsnotatets forslag 115
17.5.3 Høringsinstansenes merknader 116
17.5.4 Departementets vurderinger og forslag 116
17.6 Klageadgangen 116
17.6.1 Gjeldende rett 116
17.6.2 Høringsnotatets forslag 117
17.6.3 Høringsinstansenes merknader 117
17.6.4 Departementets vurderinger og forslag 117
17.7 Dekningsrekkefølge 117
17.7.1 Gjeldende rett 117
17.7.2 Departementets vurderinger og forslag 118

18 Lovens kapittel 14: Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse 119
18.1 Innledning 119
18.2 Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven . 119
18.2.1 Gjeldende rett 119
18.2.2 Høringsnotatets forslag 120
18.2.3 Høringsinstansenes merknader 120
18.2.4 Departementets vurderinger og forslag 120
18.3 Utleggspant 121
18.3.1 Gjeldende rett 121
18.3.2 Høringsnotatets forslag 122
18.3.3 Høringsinstansenes merknader 123
18.3.4 Departementets vurderinger og forslag 124
18.4 Utleggstrekk 125
18.4.1 Gjeldende rett 125
18.4.2 Høringsnotatets forslag 126
18.4.3 Høringsinstansenes merknader 127
18.4.4 Departementets vurderinger og forslag 128
18.5 Kreditt og sikkerhetsstillelse 131
18.5.1 Sikkerhetsstillelse ved opphold i utlandet 131
18.5.2 Tollkreditt og dagsoppgjørsordningen. Sikkerhetsstillelse for engangsavgift på motorvogn og særavgiftene for øvrig. 131
18.5.3 Departementets vurderinger og forslag 132

19 Lovens kapittel 15: Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning 133
19.1 Innledning 133
19.2 Lempning av rimelighetshensyn 133
19.2.1 Gjeldende rett 133
19.2.2 Høringsnotatets forslag 135
19.2.3 Rimelighetslempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet 136

19.2.4 Rimelighetslempning av hensyn til skyldneren 137
19.2.5 Skatteutvalgsordningen 138
19.3 Lempning av innfordringshensyn 140
19.3.1 Gjeldende rett 140
19.3.2 Høringsnotatets forslag 140
19.3.3 Høringsinstansenes merknader 140
19.3.4 Departementets vurderinger og forslag 141

20 Lovens kapittel 16: Ansvar 143
20.1 Innledning 143
20.2 Lovstruktur 143
20.2.1 Høringsnotatets forslag 143
20.2.2 Høringsinstansenes merknader 143
20.2.3 Departementets vurderinger og forslag 143
20.3 Ektefellers solidaransvar 144
20.3.1 Gjeldende rett 144
20.3.2 Høringsnotatets forslag 144
20.3.3 Høringsinstansenes merknader 145
20.3.4 Departementets vurderinger og forslag 145
20.4 Arvingers og gavemottakeres ansvar for skatt 146
20.4.1 Gjeldende rett 146
20.4.2 Høringsnotatets forslag 146
20.4.3 Høringsinstansenes merknader 146
20.4.4 Departementets vurderinger og forslag 146
20.5 Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk 147
20.5.1 Gjeldende rett 147
20.5.2 Forslaget i høringsnotatet 147
20.5.3 Høringsinstansenes merknader 147
20.5.4 Departementets vurderinger og forslag 147

21 Lovens kapittel 17: Rettergang 148
21.1 Innledning 148
21.2 Gjeldende rett 148
21.2.1 Innledning 148
21.2.2 Skattesaker 148
21.2.3 Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift 148
21.2.4 Artistskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt 149
21.2.5 Merverdiavgift 149
21.2.6 Arveavgift 149
21.2.7 Toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter 149
21.2.8 Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 m.m. 149
21.2.9 Krav etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8 149
21.2.10 Høringsnotatets forslag 150
21.3 Høringsinstansenes merknader 150
21.4 Departementets vurderinger og forslag 150
21.4.1 Forholdet mellom skattebetalingsloven og ligningsloven 150
21.4.2 Partsrepresentasjon i innfordringssakene 150
21.4.3 Partsstillingen i saker hvor kravets grunnlag er hjemlet i skattebetalingsloven 151

22 Lovens kapittel 18: Straff 152
22.1 Innledning 152
22.2 Gjeldende rett 152
22.2.1 Brudd på opplysningsplikten – skattebetalingsloven § 50 152
22.2.2 Unnlatelse av å gjennomføre forskuddstrekk og påleggstrekk – skattebetalingsloven § 51 152
22.2.3 Andre overtredelser – skattebetalingsloven § 52 153
22.2.4 Forseelse og foreldelse – skattebetalingsloven § 53 153
22.2.5 Bøter tilfaller kommunekassen – skattebetalingsloven § 54 153
22.2.6 Taushetsplikt ved anmeldelser – skattebetalingsloven § 55 153
22.2.7 Unnlatt innbetaling av særavgifter – særavgiftsloven § 2 annet ledd 153
22.3 Høringsnotatets forslag 153
22.4 Høringsinstansenes merknader 155
22.5 Departementets vurderinger og forslag 155

23 Rettsgebyr ved forretning for utleggspant avholdt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene 157

24 Sikring av krav i hastesaker 158
24.1 Bakgrunn 158
24.2 Departementets vurderinger 158

25 Økonomiske og administrative konsekvenser 160
25.1 Generelt 160
25.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for toll- og avgiftsetaten 160
25.3 Økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten og skatteoppkreverne 160
25.4 Økonomiske og administrative konsekvenser for næringslivet 162

26 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover ... 163

27 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget 164

28 Merknader til endringer i andre lover 201

Forslag til lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) 211

Vedlegg

1 Organisasjonskart..... 236

2 Lovspeil – gjeldende til ny skattebetalingslov 237

3 Lovspeil – ny til gjeldende skattebetalingslov 242

DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 83

(2004–2005)

Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Tilråding fra Finansdepartementet av 29. april 2005, godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Innledning

Reglene om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav regulerer innbetalingen av de viktigste inntektene for staten og kommunene. Disse inntektene utgjorde omlag 700 milliarder kroner i statsregnskapet for 2003. Innkrevingsreglene for skatt og avgift har derfor stor samfunnsmessig betydning.

Innkrevingsreglene er i dag fragmentariske og lite oversiktlige. Slike regler er gitt i mange ulike skatte- og avgiftslover og i mer enn 100 forskrifter fastsatt i medhold av disse lovene. Også Stortingets skatte- og avgiftsvedtak inneholder enkelte regler om betaling og innkreving av skatt og avgift. Det er etter departementets syn et sterkt behov for å gjøre dette regelverket mer oversiktlig og brukervennlig gjennom en teknisk og systematisk revisjon.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag til en ny lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (den nye skattebetalingsloven). Forslaget innebærer at regelverket om betaling og innkreving av skatt og avgift samles i én lov. Hovedformålet med forslaget er å øke tilgjengeligheten for brukerne gjennom et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Dette forslaget til en felles lov for skatte- og avgiftsinnkrevingen ligner på flere måter på tilsvarende revisjoner foretatt i Sverige og Danmark, jf. punkt 4.2 og 4.3.

Den nye skattebetalingsloven vil erstatte lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven). I tillegg vil den nye loven erstatte en rekke regler om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav i annet regelverk, blant annet merverdiavgiftsloven, tolloven, særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, arveavgiftsloven, svalbardskatteloven og artistskatteloven. Som et neste ledd i den tekniske revisjonen, tar departementet sikte på å samle alle forskrifter om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav i en samleforskrift til den foreslåtte loven.

Departementet fremmer også forslag til enkelte materielle endringer i regelverket for betaling og innkreving av skatt og avgift. De viktigste endringsforslagene er endringer i rentereglene og i reglene om ettergivelse av skatt og avgift. I tillegg foreslår departementet at ordningen med at formannskapet eller skatteutvalget i kommunen har avgjørelsesmyndighet i saker om billighetsnedsettelse av skatt avvikles. Avgjørelsesmyndigheten foreslås overført til skattemyndighetene. Utover dette legges det i begrenset grad opp til materielle endringer i regel-

verket. Med forslaget til ny skattebetalingslov er imidlertid forutsetningene lagt for at det i samarbeid med brukerne, kan utredes materielle endringer som gir bedre og mer helhetlige rapporterings- og betalingsløsninger.

1.2 Oversikt over de enkelte kapitlene i lovutkastet

Del I Innledende bestemmelser

Kapittel 1 Lovens virkeområde inneholder bestemmelser om hvilke krav som omfattes av loven. Forslaget til ny skattebetalingslov vil først og fremst regulere betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav til staten. Det vil si de skatter og avgifter som Stortinget, med hjemmel i Grunnloven § 75 a, vedtar hver høst i tilknytning til neste års statsbudsjett. Loven vil også regulere formues- og inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene og avgiftene til folketrygden. Det faglige ansvaret for regelverket for disse kravene hører under Finansdepartementet.

Finansdepartementet har også regelverksansvaret for eiendomsskatten, som utskrives av kommunene og innkreves av de kommunale skatteoppkreverne. Kommunenes selvbestemmelse over eiendomsskatten medfører at mange av bestemmelsene i den nye skattebetalingsloven ikke vil passe, og departementet foreslår derfor at eiendomsskatten ikke skal omfattes direkte av loven. Departementet ønsker imidlertid å videreføre ordningen med at skatteoppkreverne kan benytte sin myndighet som særnamsmann til innkreving av eiendomsskatten.

Departementet anser det heller ikke naturlig at kommunale avgifter og gebyrer, som for eksempel kommunale vann- og kloakkavgifter og feieavgift, omfattes av den nye loven. Mange av hjemmelslovene for disse avgiftene henviser imidlertid i dag til skattebetalingslovens innkrevingsregler. Departementet foreslår å videreføre disse henvisningene.

Skattefogdkontorene innkrever blant annet merverdiavgift og arveavgift, og dessuten enkelte andre mindre offentligrettslige krav etter reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven. Dette gjelder blant annet sakskostnader i sivile saker og tvangsmulkt etter forurensningsloven og arbeidsmiljøloven. Departementet legger til grunn at skattefogdkontorenes myndighet som særnamsmann for disse kravene skal videreføres som i dag, selv om disse kravene ikke vil være direkte omfattet av den nye skattebetalingsloven.

En rekke offentlige krav som hører under andre fagdepartementer enn Finansdepartementet, innkreves av Statens innkrevingssentral (SI). Disse kravene er så forskjellige fra skatte- og avgiftskravene at de etter departementets vurdering ikke bør omfattes direkte av den nye skattebetalingsloven. Fra og med 2002 har SI imidlertid bistått toll- og avgiftsetaten med tvangsinnfordring av årsavgift på motorvogn. Årsavgiften er omfattet av skattebetalingsloven, og det foreslås derfor en bestemmelse som åpner for at departementet i forskrift kan bestemme at SI skal kunne bistå ved å innkreve enkelte skatte- og avgiftskrav.

Krav av privatrettslig art faller helt utenfor lovens virkeområde. Dette gjelder selv om kravene innkreves av skatteoppkreverne, skattefogdkontorene eller tollregionene. Som eksempel på slike krav kan nevnes batterigebyr, som etter avtale mellom Batteriretur AS og Toll- og avgiftsdirektoratet innkreves av tollregionene. Likeledes innkrever tollregionene miljøgebyr på elektriske og elektroniske produkter etter avtale med Hvitevareretur AS.

Kapittel 2 Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere regulerer de ulike innkrevingsorganenes myndighet til å innkreve de forskjellige skatte- og avgiftskravene. For de statlige innkreverne er det formelt ikke nødvendig å lovregulere hvem som har ansvaret for innkreving av statlige skatte- og avgiftskrav. For skatteoppkreverne som er kommunale, er det imidlertid nødvendig å regulere dette i lov. Dagens innkrevingsorganisering har en komplisert struktur. Informasjonshensyn tilsier derfor at det av hensyn til skatte- og avgiftsbetalerne gis en samlet oversikt over hvilke innkrevingsorganer som forestår innkrevingen av de forskjellige kravene. Dette må avveies mot hensynet til at det enkelte organ skal ha fleksibilitet med hensyn til organisering. Detaljregulering bør derfor unngås. Departementet foreslår ingen endringer i ansvarsfordelingen mellom de ulike innkrevingsorganene.

Kapittel 3 Saksbehandling har bestemmelser om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder for innkrevingsorganene i deres arbeid med innkrevingen. Departementet foreslår at forvaltningslovens regler i utgangspunktet skal komme til anvendelse. Dette er også i dag hovedregelen for innkreving av alle skatte- og avgiftskrav, med unntak av de krav som omfattes av skattebetalingsloven. For krav som innkreves etter dagens skattebetalingslov innebærer dette således en endring i forhold til gjeldende rett. Endringene vil på enkelte områder utvide skattebetalernes rettigheter.

Innkrevingsorganenes saksbehandling i forbindelse med tvangsfullbyrdelse vil i stor grad styres av reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Når reglene i

tvangsfullbyrdelsesloven kommer til anvendelse, gjelder ikke reglene i forvaltningsloven, jf. forvaltningsloven § 4 første ledd bokstav b. Omfanget av regler i tvangsfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse, er i lovutkastet utvidet noe i forhold til gjeldende rett. Blant annet foreslår departementet at reglene om klage i tvangsfullbyrdelsesloven § 5–16 kommer til anvendelse for alle avgjørelser om motregning etter lovutkastet kapittel 13.

Departementet foreslår også at innkrevingsorganenes taushetsplikt klargjøres ved å gjøre taushetspliktsreglene som gjelder ved fastsetting av kravene, tilsvarende gjeldende for innkrevingsorganene ved innkrevingen av kravene.

Del II Forskudd på skatt og avregning

Lovens del II, som omfatter kapittel 4 til 8, skiller seg fra resten av loven ved at den inneholder regler som kun omhandler forskuddsordningen for skatt. Del II gjelder derfor ingen av de øvrige kravstypene.

Kapittel 4 Forskudd på skatt har generelle bestemmelser om forskuddsutskrivingen, blant annet om hvilket ligningskontor som har ansvaret for utskrivingen av forskudd på skatt. Det foreslås en del endringer i begrepsbruken knyttet til forskuddsordningen, og sentrale begreper som upersonlig skattyter, personlig skattyter og arbeidsgiver defineres.

Kapittel 5 Forskuddstrekk inneholder regler om plikten til å foreta forskuddstrekk, hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, beregning og gjennomføring av forskuddstrekket og om plikten til å levere oppgave over forskuddstrekket. I dette kapitlet er det også gitt regler om kontroll av arbeidsgiverne, om opplysningsplikt for tredjemenn og om klage og tvangsmulkt i denne forbindelse.

Kapittel 6 Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere inneholder regler om plikten til å svare forskuddsskatt og om fastsettelse av forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere. Uttrykket forskuddsskatt omfatter både forskuddsskatt for forskuddspliktige og forhåndsskatt for etterskuddspliktige. Utover endret begrepsbruk foreslås i liten grad endringer i forhold til gjeldende rett.

Kapittel 7 Avregning har regler om gjennomføring av avregningen, om ny avregning og tilbakebetaling av forskuddstrekk mv. Reglene viderefører i store trekk gjeldende regler om avregning i skattebetalingsloven.

Kapittel 8 Fordeling av skatt mellom skattekreditorene regulerer hvordan den felles innkrevde skatt, medlemsavgift til folketrygden mv. skal fordeles mellom staten, fylket, kommunen og folketrygden. I lovutkastet videreføres gjeldende bestemmelser om fordeling av skatt i skattebetalingsloven kapittel VIII.

Del III Alminnelige oppgjørsbestemmelser mv.

Kapittel 9 Betaling inneholder regler om betalingsmåten for skatte- og avgiftskrav, og regler om tid og sted for betaling av slike krav. Departementet har funnet det hensiktsmessig å foreslå slike regler i den nye loven, selv om reglene i stor grad tilsvarer reglene som gjelder for privatrettslige krav. For enkelte skatte- og avgiftskrav er det i dag bare i begrenset grad gitt regler om dette. Forslaget innebærer derfor endringer i forhold til gjeldende rett.

Kapittel 10 Forfall har regler om forfall for alle de skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven. Forslaget innebærer ikke vesentlige materielle endringer i forhold til gjeldende rett, med unntak av regelen om forfall for økning av skatte- og avgiftsplikten ved endringsvedtak mv., og regelen om forfall for tilgodebeløp. I dette kapitlet foreslås også en generell bestemmelse om at proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav. Forslaget innebærer en endring for krav etter arveavgiftsloven, tolloven og særavgiftsloven, som etter gjeldende rett kan falle bort ved proklama.

Kapittel 11 Renter har regler om fire ulike typer renter: Renter ved forsinket betaling, renter av økning av skatte- og avgiftskrav som følge av endringsvedtak mv., renter ved forsinket tilbakebetaling av tilgodebeløp og renter av tilgodebeløp ved nedsettelse av skatte- og avgiftskrav som følge av endringsvedtak mv. Forslaget innebærer en harmonisering av reglene om renter for de ulike skatte- og avgiftskravene. I tillegg innebærer forslaget om renter ved forsinket tilbakebetaling en utvidelse av plikten til å svare renter ved slik tilbakebetaling.

Kapittel 12 Foreldelse har regler om forholdet til foreldelsesloven og foreldelsesfristens utgangspunkt samt særlige bestemmelser om foreldelsesfristens lengde for arveavgift og foreldelse av forsinkelsesrenter. Bestemmelsene viderefører i store trekk gjeldende rett.

Del IV Særlige oppgjørsbestemmelser

Kapittel 13 Motregning har regler om innkrevingsmyndighetenes og skyldneres motregningsadgang, om beslagsfrihet, gjennomføring av motregningen og klageadgang. Hovedreglen etter forslaget er at alle skatte- og avgiftskrav etter loven kan motregnes i tilgodebeløp på skatt og avgift som

skyldneren har. Dette innebærer dels en presisering av gjeldende rett og dels en utvidelse av motregningsreglenes anvendelsesområde. I praksis vil bestemmelsene innebære en begrenset materiell utvidelse av motregningsadgangen, fordi motregning mellom ulike skatte- og avgiftskrav i dag også kan foretas på ulovfestet grunnlag. I hvilen utstrekning motregning av skatte- og avgiftskrav skal kunne skje i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift reguleres ikke i loven foruten om for felleskravene på skatt.

Det er gitt særlige regler om motregning av felleskravene på skatt i andre krav enn skatt og avgift som skyldneren har. Forslaget viderefører på dette punkt gjeldende rett.

Kapittel 14 Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse har generelle regler om tvangsfullbyrdelse av skatte- og avgiftskrav. Kapitlet regulerer også skatteoppkreverens og skattefogdkontorenes myndighet til å avholde utleggsforretninger for skatte- og avgiftskrav (særnamskompetansen). Disse reglene viderefører gjeldende rett. I tillegg foreslås det regler om tollregionenes gjennomføring av tvangssalg av varer etter tolloven, og regler om sikring av skatte- og avgiftskrav.

Kapittel 15 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning har regler om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse (lempning) av hensyn til skyldneren og av hensyn til det offentlige som kreditor. Departementet foreslår at adgangen til å lempe av rimelighetshensyn ved utilsiktede virkninger av regelverket overføres til de myndighetene som har ansvar for fastsettingen av kravet. Innkrevingsmyndighetenes adgang til å lempe skatte- og avgiftskrav av innfordringshensyn forslås videreført.

Relativt mange saker om ettergivelse av skatt og avgift av hensyn til skyldneren behandles i dag gjennom gjeldsordningsinstituttet. Andelen er økende, og departementet foreslår blant annet derfor at ordningen med kommunale skatteutvalg avvikles. I saker som ikke behandles etter gjeldsordningsloven, og hvor avgjørelsesmyndigheten ikke allerede ligger til innkrevingsmyndighetene, foreslås avgjørelsesmyndigheten overført til innkrevingsmyndighetene.

Del V Forskjellige bestemmelser

Kapittel 16 Ansvarsregler har regler om ansvar for betaling av skatte- og avgiftskrav for andre enn de som etter de materielle skatte- og avgiftsreglene er subjekt for kravet. I tillegg foreslås regler om ansvar for manglende gjennomført utleggstrekk og ansvar for manglende betaling av visse særavgifter. Forslaget innebærer enkelte materielle endringer i forhold til gjeldende rett. Blant annet foreslås at skattebetalingsloven § 37 nr. 1 om ansvar for ektefelles skatt ikke videreføres.

Kapittel 17 Rettergang har regler om rettslig prøving av avgjørelser etter loven. I dag er det kun skatteoppkreverens partsstilling som er lovfestet. I den nye loven foreslås det en tilsvarende lovfesting av alle innkrevingsorganenes partsstilling. Virkeområdet for innkrevingsorganenes partsstilling foreslås begrenset til saker hvor innkrevingsorganene opptrer som kreditor for kravet, og saker om krav som har sitt grunnlag i loven, for eksempel saker om forsinkelsesrenter og ansvar.

Reglene om rettslig prøving av avgjørelser truffet i medhold av ligningsloven følger i dag av skattebetalingsloven. I den nye loven er dette ikke en naturlig plassering, og departementet foreslår derfor at bestemmelser om søksmål mv. flyttes til ligningsloven.

Kapittel 18 Straff har regler om straff ved overtredelse av opplysningsplikten etter loven og om straff ved brudd på plikten til å gjennomføre forskuddstrekk og utleggstrekk.

2 Bakgrunnen for lovforslaget

2.1 Historikk

Skatteinnkrevingens historie strekker seg langt bakover i tid. I proposisjonen her tas det imidlertid bare sikte på å gi en kort oppsummering fra de senere tiår. Nedenfor følger derfor en kort gjennomgang av den historiske utviklingen som danner grunnlaget for dagens regelverk.

Toll- og avgiftsadministrasjonen

Forvaltningen av omsetningsavgiften og særavgiftene var fram til 1945, delt mellom Den alminnelige skatteavdeling og Administrasjonsavdelingen i Finansdepartementet. Samferdselsdepartementet, Sosialdepartementet og en rekke underordnede etater hadde helt eller delvis ansvar for noen få særavgifter. Administrasjonen av toll var lagt til en egen Tollavdeling. Avgiftene under Finansdepartementets ansvarsområde ble innkrevd og kontrollert av en rekke ulike instanser.

Avgiftsdirektoratet ble opprettet i 1954, mens Tolldirektoratet ble opprettet i 1957. I 1958 ble det også besluttet å samle det administrative ansvaret for alle fiskalavgifter i Finansdepartementet. De to direktoratene ble slått sammen til Toll- og avgiftsdirektoratet fra 1. januar 1974. Begrunnelsen for sammenslåingen var blant annet iflg. kgl.res. 9. oktober 1970:

> «at det så vel innfordringsmessig som administrativt synes å være en fordel om Avgiftsdirektoratet og Tolldirektoratet snarest kunne slås sammen til et direktorat for toll og avgifter. Begge direktorater er innfordringsdirektorater med til dels likeartede arbeidsoppgaver.»

Innkrevingen av toll, innførselsmerverdiavgift og særavgifter foretas i dag hovedsakelig ved tollregionene.

Lovgivningen om toll og særavgifter

Toll utgjorde lenge en av landets viktigste inntekter. Lovgivningen og regelverket om toll var derfor omfattende ved inngangen til 1900-tallet.

Tolloven av 1928 samlet hele tollovgivningen i en lov. Loven var i første rekke ment som en høyst nødvendig modernisering av den tidligere lovgivning, som utviklingen etter hvert hadde gått forbi.

Arbeidet med en revisjon av tolloven av 1928 ble satt i gang ved nedsettelse av Tollovkomiteen av 1959. Lov om toll ble vedtatt 10. juni 1966.

31. mai 1988 nedsatte Finansdepartementet en særlig arbeidsgruppe (Løchen-utvalget) for revisjon av 1966-loven. Departementet tok i sitt arbeid med lovsaken utgangspunkt i Løchen-utvalgets innstilling, men det ble gjort betydelige endringer og tilføyelser. Arbeidet resulterte i endringslov 3. juni 1994 nr.14.

Lov 19. mai 1933 nr. 11 om omsetningsavgift m.v. var tidligere hjemmelslov for både alminnelige omsetningsavgifter og særavgifter. Etter at merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970 ble omsetningsavgiftsloven kun knyttet til særavgifter. Loven skiftet tittel til lov om særavgifter ved lov 27. mars 1998 nr. 13.

Reglene om innførselsmerverdiavgift finnes i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift kapittel XVI.

Skatte- og avgiftsmyndighetene

Skattedirektoratet

Ved slutten av 2. verdenskrig lå den sentrale ledelsen av skatteetaten til et Riksskattestyre med en skattedirektør som formann og fire medlemmer. I 1960-årene ble fylkesskattekontorene styrket blant annet ved at det ble opprettet egne stillinger som kontrollsjef og som avdelingssjef for omsetningsavgiften. I 1982 ble det opprettet skatteavdelinger ved samtlige fylkesskattekontor.

I hver kommune var det etter krigen et kommunalt ligningskontor og folkevalgte nemnder, samt et folkeregister. I 1965 skjedde statsovertagelsen av de kommunale lignings- og folkeregisterkontorene i samtlige kommuner unntatt Oslo som ble overtatt i 1968.

Direktoratet for skatt av årets inntekt ble opprettet i 1953 for å forestå overgangen fra skatt på etterskudd til forskuddsskatt/forskuddstrekk. Omleggingen fant sted i 1955–1956. Før innføring av fellesinnkreving av skatt i 1957 var det særskilt innkreving av skatt til staten ved lensmann/skattefogd eller statens skatteoppkrever, og til kommunene

ved kommunale skatteoppkrevere. Sentralt hørte innkrevingen under henholdsvis Finansdepartementet og Kommunaldepartementet. Ved den nye skattebetalingsordningen ble skatteinnkrevingen fra 1958 en del av skattedirektørens overordnede ansvarsområde.

Folketrygden ble innført i 1967. Arbeidet med beregning av pensjonsgivende inntekt og pensjonspoeng samt fastsettelse av medlemsavgifter og arbeidsgiveravgift ble lagt til ligningsmyndighetene. Likeledes ble det overordnede ansvaret for innkreving av avgiftene lagt til skattedirektøren.

Med virkning fra 1. januar 1978 bestemte Finansdepartementet at institusjonsbetegnelsen på Riksskattestyrets og Skattedirektørens kontor skulle være «Skattedirektoratet».

Skattefogdene

Skattefogdetaten er en gammel institusjon i statsforvaltningen. Den ble etablert i dagens form ved lov 21. juli 1894 om delvis Omordning av det civile Embetsverk. Fram til 1970-tallet var skattefogdetaten organisert med skattefogder i landdistriktene og skatteoppkrevere i byene. De sistnevnte hadde domsmyndighet i namssaker. Organiseringen av etaten i ett skattefogdembete i hvert fylke foregikk gradvis over et par tiår gjennom avvikling av de særskilte skattefogder og skatteoppkrevere.

Skattefogdens hovedoppgaver fram til 1970-tallet, var innkreving av omsetningsavgift, beregning og innkreving av arveavgift og utbetaling av lønn til statsansatte. I tillegg kom en del oppgaver som i dag er bortfalt eller overtatt av andre instanser, blant annet innkreving av statsskatt (inntil 1957), vei- og kontrollavgift og utbetaling av pensjoner over statskassen.

Innkrevingen av skatter og avgifter til stat og kommune ble lagt om i 1957 til fellesinnkreving. Fellesinnkrevingen ble lagt til kommunekassereren. Ved denne omleggingen falt skattefogdens innkrevingsoppgaver vedrørende statsskatt bort, og fra samme tid ble skattefogden tillagt en rekke tilsyns- og kontrolloppgaver og veiledningsoppgaver overfor kommunekassererne.

I 1970 ble omsetningsavgiften avløst av merverdiavgiften. Ved denne endringen ble antall avgiftspliktige vesentlig utvidet med en tilsvarende økning av innkrevingsarbeidet for skattefogdene.

Skattefogdkontorenes oppgaver består i dag i det vesentlige av innkreving av innenlands merverdiavgift og arveavgift. Skattefogdkontorene ble i 1997 en del av skatteetaten.

De kommunale skatteoppkreverne

Betegnelsen på de kommunale skatteoppkreverne var inntil 1956 herredskasserer på landet og kemner/bykasserer i byene. I forbindelse med innføringen av ny skattebetalingsordning og statliggjøring av ligningskontorene ble fellesbetegnelsen kommunekasserer innført, og senere er skatteoppkrever innført som betegnelse. Etter at det 1. januar 1957 ble innført fellesinnkreving av skatt som følge av ikrafttredelsen av skattebetalingsloven, ble all innkreving av skatt lagt til skatteoppkreveren. Senere ble også innkrevingen av medlemsavgifter og arbeidsgiveravgift til folketrygden lagt til skatteoppkreverne.

Skatteoppkreveren er faglig underlagt de sentrale skattemyndighetene. Skattefogden er fra 1997 skatteoppkreverens nærmeste faglige overordnede når det gjelder innfordring og skatteregnskap.

Lovgivningen om betaling av skatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og arveavgift

Skatteloven av 1911 gjaldt primært på ligningssiden, selv om den også inneholdt nye og viktige bestemmelser om oppkreving.

I begynnelsen av 1920-årene tårnet skatterestansene seg opp, og fra 1924 og frem til andre verdenskrig drøftet en rekke ulike skattekomitéer og utvalg hvordan skattebetaling og skatteoppkreving best kunne organiseres. Først ut var Skattetrekkkomitéen av 1923, og senere fulgte Skattelovkommisjonen av 1929, Spare- og forenklingskommisjonen av 1932 og Skattekomitéen av 1936. En hovedkonklusjon om skattebetaling og oppkreving var at mellomkrigstidens realiteter hadde avslørt svakhetene ved etterskuddsvis skattebetaling, og at en form for forskuddsvis betaling av skatt burde innføres. Dette ble realitet i 1957 da lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) i sin helhet trådte i kraft.

Lov om skatt til Svalbard ble vedtatt 29. november 1996 og avløste svalbardskatteloven fra 1925.

Ordningen med honoraravgift ble innført for å oppfylle de avtalemessige forpliktelser, påtatt gjennom skatteavtaler, til å beskatte utenlandske artisters inntekter i Norge. Lov om skatt på honorar til utenlandske artister 13. desember 1996 nr. 87 erstattet lov 5. april 1963 nr. 10 om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m.v.

Folketrygdloven 28. februar 1997 nr. 19 avløste folketrygdloven fra 1966.

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. ble vedtatt 13. juni 1975.

Som tidligere nevnt ble omsetningsavgiften av-

løst av merverdiavgiften i 1970, jf. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Den gjeldende arveavgiftslov av 19. juni 1964 trådte i kraft 1. januar 1965. Den samlet reglene om avgift på arv og gaver i en enkelt lov.

2.2 Hovedhensynene bak forslaget

Dagens regelverksstruktur og organisatoriske struktur på innkrevingsområdet kan fremstå som komplisert for skatte- og avgiftsbetalerne. Formålet med lovrevisjonen er derfor først og fremst å skape et oversiktlig, helhetlig og brukervennlig regelverk. Et helhetlig regelverk, eksempelvis for betaling av skatte- og avgiftskrav og renter, vil også tilrettelegge for nye teknologiske løsninger som kan forenkle innkrevingen for brukerne. Bakgrunnen for den foreslåtte tekniske revisjonen og de viktigste materielle endringsforslagene beskrives nærmere nedenfor.

2.2.1 Den tekniske revisjonen

Den historiske utviklingen av skatte- og avgiftsystemene, med dertil hørende innkrevingsregler, har medført at innkrevingsreglene i dag i stor grad er sortert etter kravstype. Reglene finnes i forskjellige lover for de ulike typer skatte- og avgiftskrav. Dette har medført at reglene i liten grad har vært sett i sammenheng på tvers av de ulike deler av lovverket.

Dagens systematikk medfører at det er komplisert å samordne og forenkle regelverket. Ved endringer i reglene for ett krav har det vist seg vanskelig å følge opp med tilsvarende endringer for andre krav. Over tid har dette medført en rekke utilsiktede forskjeller mellom ulike kravstyper. Unødvendige og til dels utilsiktede forskjeller i regelverket bidrar totalt sett til å gjøre regelverket komplisert. I tillegg er det for enkelte skatte- og avgiftskrav svært varierende hvorvidt den samme type regel er regulert i lov eller forskrift. Dagens samlede regelverk for betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav er derfor stort, uoversiktlig og i liten grad harmonisert.

Et vesentlig hensyn bak forslaget til en ny lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (den nye skattebetalingsloven) er å gjennomføre en omfattende regelverksforenkling. Etter departementets oppfatning er det liten grunn til å ha ulike typer regler om for eksempel renter, betaling og tvangsinnfordring for de ulike kravstyper innenfor skatte- og avgiftsområdet. Samordningen innebærer at regler som uten noen faglig grunn har blitt ulike, gjøres like, og at mengden regler begrenses ved at like regler bare vil stå ett sted i regelverket.

Det alminnelige regelverket om innkreving, som eksempelvis finansavtaleloven, konkurs- og dekningsloven, gjeldsordningsloven, tvangsfullbyrdelsesloven osv., regulerer i stor grad også innkrevingen av skatte- og avgiftskrav. Disse innkrevingsreglene bør av praktiske hensyn uansett ikke inngå i den nye skattebetalingsloven. En helhetlig skattebetalingslov bør på den annen side på en hensiktsmessig måte synliggjøre når andre regelsett får anvendelse. Dagens regelverk gir i liten grad slike anvisninger.

Ved valg av systematikk er hensynet til brukerne viktig. Sentrale brukergrupper er skatte- og avgiftsbetalerne og deres rådgivere (advokater, regnskapsførere, revisorer mv.), skatte- og avgiftsmyndighetene og domstolene.

Spesielt viktig er skatte- og avgiftsbetalerne. Dette gjelder særlig de næringsdrivende, som dels er skatte- og avgiftssubjekter og dels krever opp skatt og avgift på vegne av kreditorene, for eksempel gjennom forskuddsordningen og merverdiavgiftsreglene. Også for privatpersoner som betaler en rekke ulike skatte- og avgiftskrav, for eksempel formues- og inntektsskatt, arveavgift, dokumentavgift og årsavgift for bil, vil det være enklere og mer forutsigbart om innkrevingsregelverket ikke har ubegrunnede forskjeller mellom de ulike typer krav. Ved en samordning av innkrevingsreglene for alle skatte- og avgiftkrav vil det i liten grad være nødvendig å gjøre seg kjent med forskjellige innkrevingsregler fra kravtype til kravtype. En felles lov for innkreving av skatte- og avgiftskrav vil også legge til rette for en mer helhetlig og pedagogisk fremstilling av innkrevingsreglene enn det som er mulig i den enkelte særlov.

Et samordnet og enhetlig regelverk vil også gjøre det enklere for de som bistår skatte- og avgiftsbetalerne å oppnå tilstrekkelig innsikt i innkrevingsreglene. Dagens regler står i forskjellige typer regelverk (vedtak, lov, forskrift), er plassert i forskjellige sammenhenger i regelverket og har forskjellig ordlyd. Dette gjør det svært vanskelig å inneha god oversikt og kompetanse på området. Disse brukerne vil i stor grad forholde seg til flere typer krav, og et samordnet regelverk vil derfor forenkle oppgavene for denne brukergruppen.

Et enhetlig regelverk vil dessuten medføre at forvaltnings- og rettsavgjørelser får et bredere bruksområde. Det vil også redusere behovet for forvaltningens og domstolenes avklaringer av særegenheter i regelverket for det enkelte skatte- og avgiftskrav.

Med dagens regelverkstruktur har det i praksis vist seg teknisk vanskelig og ressurskrevende å harmonisere og samordne lovgivningen. Et felles regelverk for alle skatte- og avgiftskrav muliggjør ensartede regler som vil være enkle å oppdatere. Med reglene samlet i én lov kommer det også tydeligere fram når det er behov for ulike regler for enkelte av kravstypene, og når reglene bør harmoniseres.

2.2.2 De materielle endringsforslagene

2.2.2.1 Innledning

Det finnes en rekke eksempler på at de ulike kravstypene er undergitt ulike materielle regler. Noen av forskjellene er tilsiktede, mens andre er utilsiktede. Samlingen av reglene i en ny skattebetalingslov synliggjør ulikhetene og har gitt oppfordring til å harmonisere reglene der det ikke er særlige hensyn som taler for ulike regler. På denne bakgrunn foreslås enkelte materielle endringer for å oppnå forenklings- og harmoniseringsgevinster. De viktigste endringsforslagene presenteres kort nedenfor.

2.2.2.2 Rentereglene

Forsinkelsesrente

Rentesatsen for forsinkelsesrente på skatte- og avgiftsområdet varierer avhengig av kravstype. Satsen er fastsatt slik at den enten tilsvarer den alminnelige forsinkelsesrentesatsen etter lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. (forsinkelsesrenteloven), eller den ligger tre prosentpoeng over denne satsen.

Departementet foreslår en generell regel om renter ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav ved en henvisning til rentesatsen etter forsinkelsesrenteloven. Forslaget innebærer følgelig en lavere forsinkelsesrente for en del kravstyper og uendret for de øvrige. En felles forsinkelsesrenteregel og rentesats for alle kravstyper vil forenkle regelverket betydelig.

Rente ved økning i skatte- og avgiftskrav ved endringsvedtak

Renter av økning i skatt og avgift som følge av vedtak om endring, beregnes i dag på forskjellige måter avhengig av kravstype. Det er også stor variasjon i rentesatsen i slike tilfeller. Departementet foreslår derfor en samordning av måten renter skal beregnes på og en felles rentesats.

De høyeste rentesatsene er delvis begrunnet i pønale hensyn. Etter departementets vurdering bør det pønale elementet ivaretas ved andre virkemidler som for eksempel tilleggsskatt, -toll og -avgift. Den generelle rentesatsen som foreslås er kun ment å dekke likviditetstapet for skattekreditorene. Forslaget innebærer redusert rentesats for blant annet merverdiavgift og enkelte særavgifter.

Rente ved tilbakebetaling av skatt og avgift etter vedtak om endring mv.

Krav på tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift vil oppstå når et endringsvedtak medfører reduksjon av det tidligere fastsatte og betalte skatte- eller avgiftskravet. Krav på tilbakebetaling kan også skyldes at den skatte- eller avgiftspliktige ved en feil har innbetalt for mye skatt eller avgift. Videre kan et tilbakebetalingskrav oppstå som følge av vedtak om fritak, ettergivelse eller nedsettelse etter særlige regler. Som hovedregel vil formålet med renteberegningen i slike tilfeller være å dekke betalerens likviditetstap i perioden fra skatte- og avgiftskravet ble betalt til tilbakebetaling skjer.

Departementet foreslår en objektiv regel om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt eller avgift som følge av et endringsvedtak. Forslaget innebærer at det vil bli godtgjort renter i en del tilfeller hvor det i dag ikke ytes rentegodtgjørelse. Når tilbakebetalingen skyldes et vedtak om fritak eller ettergivelse, er departementet av den oppfatning at det som hovedregel ikke bør ytes renter. Departementet foreslår imidlertid at det åpnes for at det i enkelttilfeller kan ytes renter dersom særlige forhold tilsier det.

2.2.2.3 Ettergivelsesreglene

Lempning av skatt og avgift skjer normalt som forvaltningsavgjørelser. Etter skattebetalingsloven § 42 skal imidlertid formannskapet i kommunen treffe avgjørelse om billighetsettergivelse av skatt inntil 200 000 kroner, og avgi innstilling i saker med høyere beløp før saken sendes skattefogden eller eventuelt Skattedirektoratet for avgjørelse. Formannskapet kan overlate sin myndighet til et skatteutvalg oppnevnt av kommunestyret eller formannskapet i saker som gjelder beløp inntil 50 000 kroner. Etter søknad fra formannskapet kan Skattedirektoratet samtykke i at også saker som gjelder større beløp skal avgjøres av skatteutvalget.

Formannskapets (skatteutvalgets) myndighet til å avgjøre saker om lempning av skatt etter skattebetalingsloven § 41 omfatter to typetilfeller:

– Lempning av billighet av hensyn til skyldner. Dette er særlig aktuelt i tilfeller hvor dødsfall,

alvorlig eller langvarig sykdom, varig invaliditet eller andre forhold knyttet til skyldneren selv, skyldnerens familiemedlemmer eller andre nærstående personer medfører at muligheten for å betjene skatte- og/eller avgiftsgjelden i vesentlig grad vanskeliggjøres eller bortfaller.
- Lempning av billighet begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Dette er særlig aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren.

Ved en lovendring som trådte i kraft 1. juli 2003, ble skatte- og avgiftskrav fullt ut omfattet av gjeldsordningsloven. Tall fra Skattedirektoratet viser at dette har gitt en reduksjon i antallet billighetssøknader og en klar økning når det gjelder antall skattesaker etter gjeldsordningsloven. Ordningen medfører at vi i dag har fått både en domstolsbasert løsning for lempning av skattekrav etter gjeldsordningslovens system og dels en kommunalt forankret ordning for lempning av skatt i tillegg til forvaltningsløsningen.

Departementet ser ikke behov for en slik dobbeltsporet løsning og foreslår at ordningen med skatteutvalg avvikles. Samtidig foreslås at myndigheten til å treffe avgjørelse om lempning av rimelighet av hensyn knyttet til skyldneren legges til innkrevingsmyndighetene uavhengig av beløp, mens lempning av billighet av hensyn til forhold knyttet til fastsettelsen av kravene legges til fastsettingsmyndighetene. Muligheten til lempning gjennom gjeldsordningsinstituttet vil bestå som hittil.

3 Høringen

3.1 Arbeidet med høringsnotatet

Departementet satte 1. januar 2000 i gang arbeidet med å revidere skattebetalingsloven og det øvrige regelverket om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Da arbeidet i all hovedsak skulle resultere i en teknisk revisjon av innkrevingsreglene, anså departementet det ikke hensiktsmessig eller nødvendig å nedsette et utredningsutvalg med representanter fra ulike fagområder og interessegrupper.

3.2 Høringen

Departementets høringsnotat ble sendt på høring i juli 2003 med høringsfrist 1. november 2003. Høringsnotatet ble sendt til 50 organisasjoner og instanser.

Følgende høringsinstanser har avgitt uttalelse:
Akademikerne
Bamble kommune
Barne- og familiedepartementet
Bedriftsforbundet
Den norske Revisorforening
Fagforbundet
Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)
Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)
Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)
Justisdepartementet
Kommunenes Sentralforbund (KS)
Landsorganisasjonen i Norge (LO)
Ligningsutvalget
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
Norsk Øko-forum (NØF)
NTL-Skatt
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
Riksrevisjonen
Samferdselsdepartementet
Skattebetalerforeningen
Skattedirektoratet
Sosialdepartementet
Statens innkrevingssentral (SI)
Statistisk sentralbyrå (SSB)
Toll- og avgiftsdirektoratet
Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)
Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser har meddelt at de ikke har merknader til forslaget:
Arbeids- og administrasjonsdepartementet
Datatilsynet
Forbrukerombudet
Forsvarsdepartementet
Helsedepartementet
Kommunal- og regionaldepartementet
Landbruksdepartementet
Norges Bank
Olje- og energidepartementet
Regjeringsadvokaten
Universitetet i Oslo, Det juridiske fakultet
Utdannings- og forskningsdepartementet
Utenriksdepartementet

Riksadvokaten, Arbeidsgiverforeningen NAVO og Norsk Pensjonistforbund har uttalt at de ikke ønsker å avgi uttalelse.

Et flertall av høringsinstansene støtter forslaget om en helhetlig lov for skatte- og avgiftsinnkreving. Enkelte av disse har konkrete forslag til forbedringer av det lovutkastet som ble sendt på høring. En gruppe av høringsinstansene er svært negative til høringsutkastet, blant annet fordi skattebetalingslovens rolle som helhetlig særlov for skatteinnkrevingen blir borte. Høringsinstansenes merknader gjengis senere i proposisjonen i tilknytning til behandlingen av de enkelte forslagene.

4 Dagens organisering og lovstruktur

4.1 Organisering og lovstruktur i Norge

4.1.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene

Finansdepartementet er øverste myndighet på skatte- og avgiftsområdet og har ansvar for skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Skattemyndighetene i Norge består sentralt av Skattedirektoratet og regionalt av 19 fylkesskattekontorer og 18 skattefogdkontorer. I tillegg er det tre sentralskattekontorer; Oljeskattekontoret, Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Under fylkesskattekontorene hører 99 ligningskontorer. Under skattefogdkontorene hører den faglige oppfølgingen av landets 428 skatteoppkreverkontorer, mens det administrative ansvaret er kommunalt forankret. I tillegg til forvaltningsmyndighetene er det klagenemndsystemer både for skatt og merverdiavgift. Skattemyndighetene har ansvaret for fastsetting, kontroll og innkreving av skatt, innenlands merverdiavgift og arveavgift.

Toll- og avgiftsetaten består sentralt av Toll- og avgiftsdirektoratet og regionalt av 6 tollregioner. Toll- og avgiftsetaten har ansvar for fastsetting, kontroll og innkreving av toll, innførselsmerverdiavgift og særavgifter.

Både skattefogdkontorene, skatteoppkreverne og tollregionene har innkrevingsfunksjoner. En oversikt over organiseringen av og oppgavefordelingen mellom skatte- og avgiftsmyndighetene er inntatt som vedlegg 1.

4.1.2 Skattebetalingsloven

Hovedloven for betaling og innkreving av skatter og avgifter er lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven). Loven gjelder direkte for formues-, inntekts- og tonnasjeskatt fastsatt med hjemmel i skatteloven. Skattebetalingsloven inneholder blant annet regler om betaling, forfall, renter, motregning og tvangsfullbyrdelse.

Skattebetalingsloven kommer også til anvendelse på trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, artistskatt, petroleumsskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligningen, hvis ikke annet er særskilt bestemt. Dette følger av henvisningsbestemmelser i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven), lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven), lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) og lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven).

4.1.3 Andre lover om innkreving av skatte- og avgiftskrav

Hvordan henvisningsbestemmelsene til skattebetalingsloven skal forstås for de øvrige skatte- og avgiftsartene, er noe uklart og har i praksis skapt tolkningsproblemer.

For arveavgift og merverdiavgift finnes de fleste innkrevingsreglene i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) og i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven kommer også til anvendelse på disse kravene via en henvisning i lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk (embetsverksloven). Merverdiavgiftsloven har blant annet regler om forfall, betaling, renter og foreldelse, som nå foreslås inntatt i den nye skattebetalingsloven. Innkrevingen av merverdiavgift og arveavgift er i mindre utstrekning lovregulert enn hva som er tilfelle for skatt og avgiftene til folketrygden. Henvisningsbestemmelsen i embetsverksloven har dessuten i mange tilfeller gitt opphav til tolkningstvil.

Det er relativt få lovregler for toll- og avgiftsetatens innkreving av særavgifter, toll og merverdiavgift ved innførsel. Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) og tolltariffens innledende bestemmelser har enkelte regler om innkreving av toll. Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) har regler om innkreving av særavgifter. Også lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter har enkelte regler om betaling og innkreving.

4.2 Lovstruktur i Sverige

4.2.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene

Som i Norge er Finansdepartementet i Sverige øverste forvaltningsmyndighet på skatte- og avgiftsområdet. Under departementet ligger Skatteverket med ansvar for fastsettelse, kontroll og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Skatteverket har hele landet som sitt virkeområde. Skatteverket består av ett hovedkontor samt ti skatteregioner med til sammen 132 kontorer. Skatteverket er dessuten overordnet landets ti kronofogdemyndigheter med til sammen 84 lokale enheter. Kronofogdemyndighetene har ansvaret for innfordring av både offentlige krav (som skatter og avgifter) og private krav.

Også Tullverket hører inn under Finansdepartementets ansvarsområde. Tullverket innkrever toll, merverdiavgift og andre avgifter som oppstår ved innførsel av varer til Sverige. Tullverket består av ett hovedkontor og seks regionkontorer.

4.2.2 Skattebetalningslagen

4.2.2.1 Generelt

En ny lov om oppgave over og betaling av de vanligste skatter og avgifter i Sverige – skattebetalningslagen (1997:483) – trådte i kraft 1. januar 1998. Loven omfatter blant annet formues- og inntektsskatt, sosialavgifter, merverdiavgift og arveavgift. Innenlandske særavgifter som tobaksskatt, alkoholskatt og energi, er også omfattet av loven. Det svenske Finansdepartementet arbeider med sikte på at blant annet toll og særavgifter ved innførsel også skal omfattes av loven.

Skattebetalningslagen erstattet uppbördslagen (innkrevingsloven), lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare og saksbehandlingsreglene i mervärdesskattelagen. Formålet med den nye loven var å gjøre det enklere for virksomheter å betale skatte- og avgiftskrav og å redusere det administrative arbeidet både for skattyterne og skattemyndighetene. Loven inneholder blant annet regler om forskuddsskatt og forskuddstrekk, forfall og renter, samt lempningsregler og regler om tilleggsskatt. Også arbeidsgivers oppgaveplikt omfattes av loven.

4.2.2.2 Skattekonto

Ved skattebetalningslagen ble det innført en ny ordning med skattekonto. Skattemyndighetene har opprettet en skattekonto for hver fysisk og juridisk person som skal betale skatt eller avgift. På skattekontoene debiteres hvert skatte- og avgiftskrav og hver innbetaling krediteres. Skattekontoen vil på den måten, til enhver tid, avspeile kontohaverens økonomiske stilling overfor skattemyndighetene. Samtlige skatte- og avgiftskrav behandles under ett, og skyldneren kan ikke bestemme at et innbetalt beløp skal gå til dekning av et bestemt krav.

Skattemyndighetene foretar avregning hver måned det har vært gjennomført en transaksjon på kontoen. Samtlige kontoer skal avregnes minst en gang i året. Dersom avregningen viser et underskudd, vil kontoutskriften også inneholde en betalingsoppfordring. Etterkommer ikke skyldneren oppfordringen til å betale, sender skattemyndighetene det utestående kravet til tvangsinnfordring. Skattemyndighetene kan likevel godta mindre underskudd på en skattekonto uten at beløpet sendes til tvangsinnfordring. Et overskudd på skattekontoen er i utgangspunktet tilgjengelig for kontohaveren.

Ordningen med skattekonto medfører også vesentlige forenklinger for renteberegningen. Ved underskudd på kontoen, debiteres kostnadsrente for antallet dager med underskudd. Motsatt krediteres en inntektsrente for de dager kontoen viser et overskudd. Rentene er knyttet til en basisrente som følger det alminnelige rentenivået.

4.3 Lovstruktur i Danmark

4.3.1 Skatte- og avgiftsmyndighetene

I Danmark er ansvaret for skatter og avgifter underlagt Skatteministeriet, som består av Departementet, ToldSkat og Landsskatteretten. ToldSkat består av Told- og Skattestyrelsen og 8 regionale toll- og skattemyndigheter (som administrerer i alt 26 regioner/enheter). I tillegg kommer Toldcenter København. Skatteministeriets oppgaver består i lovgivning, forvaltning (klagebehandling) og drift. Den funksjonelle fordelingen mellom ministeriets tre institusjoner er slik at Departementet ivaretar lovgivningen mv., Landsskatteretten ivaretar forvaltningen i klagesaker og ToldSkat ivaretar driften.

Driften av skatte- og avgiftssystemet er delt mellom en statlig og en kommunal administrasjon. ToldSkat utgjør den statlige delen og har, foruten oppgaver knyttet til toll, også ansvaret for selskapsligning og for fastsettelse av merverdiavgift og forskuddstrekk. ToldSkat har dessuten ansvaret for innkreving av merverdiavgift, forskuddstrekk, arbeidsmarkedsbidrag, selskapsskatt, punktavgift, administrative bøter og tollkrav, og ansvar for arbeidsgiverkontroll. ToldSkat samarbeider med kommunene om lignings- og innkrevingsarbeidet.

Kommunene har ansvaret for ligning av personer og dødsbo, og for innfordring av personskatt.

4.3.2 Opkrævningsloven

Lov nr. 169 av 15. mars 2000 om opkrævning af skatter og afgifter m.v. – opkrævningsloven – trådte i kraft 1. januar 2001. Loven gjelder for de skatte- og avgiftskrav som næringsdrivende oppkrever for det offentlige, for eksempel merverdiavgift, forskuddstrekk og særavgifter. Loven gjelder ikke innkreving av egne inntektsskatter, verken personskatt eller selskapsskatt. Den gjelder heller ikke innkreving av toll. Ved en henvisning i kildeskatteloven kommer opkrævningslovens bestemmelser også til anvendelse på innbetaling av utbytteskatt og royaltyskatt. Opkrævningsloven, med unntak av kapittel 2 og 3, kommer også til anvendelse på innkreving av selskapsskatt, jf. henvisning i selskabsskatteloven. Enkelte av bestemmelsene kommer dessuten til anvendelse på en rekke beløp som skal betales etter reglene i toldloven, jf. toldloven § 37. Loven inneholder blant annet regler om betaling, renter, ettergivelse og lønnstrekk. I tillegg til innkreving regulerer opkrævningsloven oppgaveplikten.

Bakgrunnen for tanken om en felles lov for innkreving av skatte- og avgiftskrav var et ønske om forenkling av regelverket. Reglene om innkreving av skatte- og avgiftskrav var utviklet over en lang periode, og var i en viss grad utformet og anvendt forskjellig. På enkelte områder kunne derfor virksomheter registrert hos ToldSkat for forskjellige skatter og avgifter være underlagt vidt forskjellige regler. Det var flere ganger vurdert å samle og harmonisere reglene om innkreving i en felles lov for på denne måten å gjøre regelverket enklere og mer oversiktlig. Loven avspeiler nødvendigheten av kompromissløsninger ved harmonisering av reglene.

4.3.3 Inndrivelsesloven

Fremgangsmåten ved tvangsinnfordring av skatter og avgifter mv. reguleres i lov nr. 278 av 26. mai 1976 om fremgangsmåden ved inndrivelse af skatter og afgifter mv – inndrivelsesloven. Skatter, avgifter og toll innfordres av de regionale toll- og skattemyndighetene. Personskatterestanser og arbeidsmarkedsbidrag vedrørende selvstendige næringsdrivende oversendes kommunene for innfordring hvis de ikke er betalt etter betalingsvarsel. De kommunale pantefogdene innfordrer også andre kommunale krav som underholdsbidrag og barnehagebetaling.

5 Forslag om ny lovstruktur

5.1 Samling av innkrevingsreglene på skatte- og avgiftsområdet i en lov

5.1.1 Høringsnotatets forslag

Formålet med utkastet til ny lov er å samle alle bestemmelsene om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav i én lov. Med betalings- og innkrevingsregler menes i høringsnotatet de reglene som gjelder for kravene fra de er fastsatt og til de faller bort. Denne definisjonen var i høringsnotatet retningsgivende for valget av hvilke regler loven skal omfatte. Reglene i skattebetalingsloven kapittel I til III og § 27 om grunnlag og fastsettelse av forskuddstrekk, forskuddsskatt og forhåndsskatt ble i høringsnotatet foreslått plassert i ligningsloven. Reglene i skattebetalingsloven kapittel IV og § 27 om avregning av forskudd på skatt i utlignet skatt, ble i høringsnotatet foreslått videreført i den nye skattebetalingsloven.

5.1.2 Høringsinstansenes merknader

De høringsinstanser som støtter forslaget til ny lovstruktur, er *Norsk Øko-forum, Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH), Økonomiforbundet, Barne- og familiedepartementet, Ligningsutvalget, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), NTL-Skatt, Statens innkrevingssentral (SI) og Statistisk sentralbyrå (SSB)*.

Norsk Øko-forum, FNH, Økonomiforbundet og *Ligningsutvalget* uttaler alle at en samling gjør skatte- og avgiftsregelverket mer oversiktlig og tilgjengelig.

Barne- og familiedepartementet bemerker at det er særlig positivt at en rekke regler som tidligere var å finne i forskrifter mv., nå foreslås tatt inn i loven.

NARF uttaler blant annet:

> «Etter vårt skjønn er forslaget om samling av regler knyttet til skatte- og avgiftsinnkreving i en felles lov, samt samordning av reglenes innhold, er et positivt forenklingstiltak. Systematikken lovforslaget inneholder fremstår som oversiktlig og fornuftig.»

SI uttaler følgende:

> «Den nye loven er mer ryddig enn skattebetalingsloven på innkrevingsområdet. Det er i tillegg kommet flere aktører inn under lovens bestemmelser (skattefogdene, tollvesenet og SI), noe som i seg selv bidrar til en forenkling av lovsystemet. Videre er vi enig med departementet i at det er hensiktsmessig å knytte innkrevingsbestemmelsene i lovutkastet til tvangsfullbyrdelsesloven, fremfor å etablere egne, ofte parallelle lovbestemmelser i særlov. Dette er et skritt i retning av et enklere lovsystem, og vil formodentlig bidra positivt til likebehandling og forutsigbarhet i saksbehandlingen.»

Følgende høringsinstanser støtter i utgangspunktet prinsippet om en ny skattebetalingslov, men har merknader til høringsutkastets systematikk og avgrensninger: *Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH), Justisdepartementet, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Skattebetalerforeningen* og *Skattedirektoratet.* I det følgende gjengis kun generelle merknader vedrørende lovstrukturen. Synspunkter vedrørende avgrensning av lovens virkeområde gjengis nedenfor i punkt 5.2.1.2.

Justisdepartementet støtter forslaget som synes å gjøre reglene lettere tilgjengelig og bedre samordnet.

Skattebetalerforeningen uttaler at «*Skattebetalerforeningen er i utgangspunktet positiv til en slik tanke, men forslaget slik det foreligger fungerer etter vår oppfatning ikke etter hensikten.*»

LO uttaler:

> «LO viser til at det er avgjørende for en god utvikling av offentlig sektor at myndighetene har effektive styringsverktøy. Dette gjelder ikke minst når det gjelder innkreving av skatter og avgifter. En rimelig og rettferdig innkreving av skatter og avgifter, som bygger opp under skatteevnen og skatteviljen, er nødvendig for å finansiere velferdsstaten. LO er således enig i at det er behov for et mer enhetlig lov- og regelverk for innkreving av skatter og avgifter. Dette kan skje enten ved harmoniserende endringer i dagens lover, eller gjennom en helhetlig ny lov for innkreving av skatter og avgifter slik høringsnotatet argumenterer for. Det kan imidler-

tid reises vesentlige innvendinger til departementets forslag som må trekkes inn i en slik vurdering, slik det fremgår av vedlagte høringssvar fra Fagforbundet til LO.»

NHO uttaler at «*NHO er positiv til at Finansdepartementet har søkt å samordne regelverket for betaling og innkreving av de ulike skatter og avgifter slik at reglene blir mest mulig like på dette området.*» *Skattedirektoratet* har samme oppfatning og uttaler i denne sammenheng:

«Skattedirektoratet er enig i at det vil være en fordel med et ensartet regelverk for innkreving og at en samordning derfor kan være en fordel. Følgelig er vi positive til ideen om en ny skatteinnkrevingslov.»

Bamble kommune er ikke enig i at regelverket vil bli enklere med en felles lov, og uttaler i denne sammenheng:

«Vi kan ikke se at reglene er blitt enklere siden forslaget omfatter mange forskjellig skatter og avgifter. Disse må da også til dels særbehandles i loven, og resultatet er da ikke blitt så enkelt og oversiktlig.»

Fagforbundet, Bedriftsforbundet, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK), Akademikerne, Kommunenes Sentralforbund (KS) og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS) går alle imot forslaget. Disse høringsinstansene mener at brukervennligheten og tilgjengeligheten til regelverket vil bli redusert ved å oppheve den helhetlige skattebetalingsloven. *Akademikerne* uttaler i denne sammenheng blant annet følgende:

«Finansdepartementet foreslår at den helhetlige skattebetalingsloven tas bort og erstattes av en ny innkrevingslov, som må ses i sammenheng med minst et halvt dusin andre lover (bl.a. ligningsloven, finansavtaleloven, forvaltningsloven, skatteloven, gjeldsordningsloven) i tillegg til ulovfestede regler. Vi frykter at dette vil gjøre det vanskeligere for brukeren – som skattyter, ansatt eller arbeidsgiver – å finne frem i regelverket. Dette vil igjen kunne føre til at man mister oversikten over egne rettigheter og plikter.»

Fagforbundet, KS og YS mener det er uheldig å lage felles regler for skatter og avgifter som reelt sett er forskjellige. *KS* uttrykker dette slik:

«De ulike typer skatter og avgifter som departementet legger inn i innkrevingsloven er til dels betydelig forskjellige. Konsekvensen blir at ikke alle regler passer for alle krav – og man må gjøre unntak. Unntaksbestemmelsene står i betydelig grad et annet sted enn hovedreglene.»

YS uttaler om dette:

«I den nye loven blandes skattebetaling sammen med en rekke andre offentlige avgifter samt toll, som i sin natur er vesentlig forskjellig fra skatt, og som har helt andre målgrupper. Dette vanskeliggjør oversikten og gjør skatt til en sekunda «tjeneste» uten noen form for særstilling i forhold til en rekke andre «tjenester».»

Videre gir YS uttrykk for følgende synspunkter:

«Det er nærliggende å tro at Finansdepartementet har hatt statliggjøringen av skatteinnkrevingen i tankene når man har laget den nye innkrevingsloven. Det legges opp til at skatte- og avgiftsvedtak som i dag treffes av Stortinget, heretter skal kunne treffes av departement eller direktorat i forskrift. Departementet har lagt inn en bestemmelse i den nye loven som gjør det mulig for departementet i forskrift å overføre innkreving av skatte- og avgiftskrav til Statens Innkrevingssentral. Dette vil i realiteten bety at Finansdepartementet og ikke Stortinget kan vedta at skatteinnkrevingen skal statliggjøres.»

Bedriftsforbundet uttaler at de etterlyser en helhetlig gjennomgang av offentlige organer og roller i sammenheng med forslag til regelverksendringer, med sikte på å redusere antallet organer. I denne sammenheng uttales følgende:

«Som eksempel kan nevnes dagens ordning hvor hele fire offentlige innstanser som kan nedlegge påleggstrekk/utleggstrekk i samme lønnsutbetaling. (...) Bedriftsforbundet vil med dette som bakgrunn ikke anbefale at regelverket endres i henhold til det framlagte forslaget, men at dette arbeides videre med, med sikte på å få til et mer helhetlig regelverk uten de nevnte svakheter. Forbundet ser ingen hensikt med en trinnmessig endring på enkelte områder.»

NKK uttaler at skatteinnkrevingsloven vil innebære et «*mer komplekst og byrdefylt system for arbeidsgivere, særlig nye, små og mellomstore virksomheter.*»

KS på sin side mener at forslag til ny innkrevingslov vil innebære redusert proveny og økt risiko for økonomisk kriminalitet, samt økt ressursbruk og administrasjon for arbeidsgivere, skattytere og øvrige brukergrupper.

5.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Hovedhensikten med å samle regelverket for betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav er å få et mer brukervennlig regelverk for betalere av skatt og avgift. Særlig hensiktsmessig antas dette å være for næringslivet, som står for hovedtyngden

av skatte- og avgiftsbetalingene, både med hensyn til beløp og antall krav. Flertallet av høringsinstansene støtter forslaget om å samle skatte- og avgiftsinnkrevingsreglene i én lov.

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS) og Kommunenes Sentralforbund (KS) anfører som nevnt at det er nærliggende å tro at departementet har hatt statliggjøring av skatteinnkrevingen i tankene ved utarbeidelse av forslaget. Departementet vil bemerke at lovutkastet ikke innebærer noen endringer i oppgavefordelingen mellom de ulike innkrevingsmyndighetene. Videre er det slik at den gjeldende oppgavefordelingen er så vidt komplisert at dette i seg selv tilsier et samordnet regelverk for å lette oversikten. Departementet er av den oppfatning at innkrevingsregelverket bør samles i en ny lov uavhengig av oppgavefordelingen mellom innkrevingsmyndighetene.

Bedriftsforbundet etterlyser en helhetlig gjennomgang av offentlige organer og roller, med sikte på å redusere antallet organer. Departementet vil påpeke at denne regelverksrevisjonen ikke har hatt som formål å gjennomgå oppgavefordelingen mellom innkrevingsmyndighetene.

Seks av høringsinstansene; Fagforbundet, Bedriftsforbundet, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring, Akademikerne, KS og YS mener at forslaget innebærer at en helhetlig skattebetalingslov erstattes av en lov som må leses i sammenheng med en rekke andre lover, som eksempelvis ligningsloven, finansavtaleloven, forvaltningsloven, skatteloven og gjeldsordningsloven.

Etter departementets syn er en slik oppfatning et resultat av en ensidig fokusering på innkreving av skatt. Lovforslaget omfatter betaling og innkreving av alle skatte- og avgiftskrav, og loven vil derfor ha et videre anvendelsesområde enn dagens skattebetalingslov. At alle innkrevingsreglene for skatter og avgifter finnes i samme lov, gir etter departementets oppfatning en gevinst i form av bedre tilgjengelighet og oversiktlighet, ikke minst for de som er debitor for flere ulike skatte- og avgiftskrav. Departementet viser også til at dagens skattebetalingslov på samme måte som en ny skattebetalingslov, må ses i sammenheng med alle de lovene som påpekes i eksempelet. At dagens skattebetalingslov i mindre grad viser til hvor disse reglene får anvendelse, bør ikke være normgivende for den nye skattebetalingsloven. Det er derfor tilsiktet at den nye skattebetalingsloven viser hvordan de spesielle skatte- og avgiftsinnkrevingsreglene skal ses i sammenheng med andre regler som skal anvendes på skatte- og avgiftsinnkrevingsområdet.

Fagforbundet, KS og YS påpeker at de ulike skatte- og avgiftskravene er reelt forskjellige, noe som medfører at det må gjøres mange unntak i reglene. Departementet anser ikke dette for å være et avgjørende argument mot lovforslaget slik det foreslås. Selv om ikke alle skatte- og avgiftskrav kan omfattes av samme hovedregel, vil den foreslåtte strukturen medføre at eventuelle forskjeller mellom kravene blir tydeligere, samtidig som man sikrer at disse er gjennomtenkte. I dag er regelverket preget av utilsiktede forskjeller.

I og med at lovforslaget hovedsakelig er en teknisk revisjon kan departementet vanskelig se at det er grunnlag for KS' påstander om at forslaget vil føre til redusert proveny og økt risiko for økonomisk kriminalitet, samt økt ressursbruk og administrasjon for arbeidsgivere, skattytere og øvrige brukergrupper.

Det legges frem forslag om en ny skattebetalingslov som omfatter innkrevingsreglene på hele skatte- og avgiftsområdet.

5.2 Avgrensningsspørsmål

5.2.1 Lovens virkeområde

5.2.1.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet at den nye skattebetalingsloven skal omfatte alle skatte- og avgiftskravene på Finansdepartementets område. Etter forslaget skal også krav på renter, omkostninger, tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og lignende krav tilknyttet skatte- og avgiftskravene omfattes av loven. Det samme gjelder andre tilknyttede krav som tvangsmulkt, ansvarsbeløp og gebyr.

5.2.1.2 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet reiser spørsmål ved

> «om det er hensiktsmessig å la loven få et så vidt anvendelsesområde som angitt i lovutkastet § 1–1. Når det gjelder f.eks. dokumentavgift og toll, vil de fleste brukerne av regelverket gjerne forvente å finne alle bestemmelsene om avgiftene i hhv. dokumentavgiftsloven og tolloven. Det kan dermed være mer opplysende for brukerne om disse avgiftene tas ut av det generelle anvendelsesområdet for skatteinnkrevingsloven, og at det i stedet settes inn henvisningsbestemmelser i hhv. dokumentavgiftsloven og tolloven. Det samme kan være hensiktsmessig for andre særavgifter.»

Fagforbundet og Akademikerne uttaler begge at *«Skattebetalingsordningen gjelder i forhold til alle personer og bedrifter i Norge hver eneste dag. De ulike særavgifter (...) er til dels sporadiske krav og de gjelder i all hovedsak bare et forholdsmessig lite antall subjekter.»* De mener derfor at det rettsikkerhetsmessig er bedre at særavgiftene reguleres i egne lover.

Skattebetalerforeningen resonerer på samme måte som Fagforbundet og Akademikerne, og mener at særavgiftene bør reguleres i egne kapitler, med henvisning til de generelle kapitlene.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler:

> «Den eksisterende skattebetalingsloven bør opprettholdes som den grunnleggende lov for skattebetaling og innkreving, gjerne i modernisert form. En eventuell ny innkrevingslov bør ikke gjøres gjeldende for skattebetaling.»

5.2.1.3 Departementets vurdering og forslag

Departementet legger til grunn at innkrevingsreglene for toll og særavgifter, med unntak for dokumentavgift hvor innkrevingsansvaret nå er lagt til Statens kartverk, har store likhetstrekk med innkrevingsreglene for øvrige skatte- og avgiftskrav. Gjennom en samordning vil disse likhetene forsterkes og gi gevinster i form av like regler for renteberegning og tvangsinnkreving. Med unntak for dokumentavgiften, opprettholder derfor departementet forslaget i høringsnotatet om at lovens virkeområde skal omfatte alle skatte- og avgiftskrav.

5.2.2 Plassering av oppgavereglene

5.2.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet ble det ikke foreslått å plassere reglene om innlevering av oppgaver for skatt og avgift i den nye loven.

5.2.2.2 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet mener at den nye loven, på samme måte som lovene i Sverige og Danmark, bør omfatte oppgavereglene og at reglene må samordnes. En slik samordning vil imidlertid måtte medføre materielle endringer utover det som kan anses som en teknisk revisjon.

Skattedirektoratet opplyser videre at de har besluttet å gjennomføre en mulighetsstudie for å vurdere mulighetene for å etablere en form for skattekonto etter de samme prinsippene som den svenske skattekontoordningen. Innføring av en form for skattekonto og felles deklareringsregler synes å kunne medføre betydelige forenklinger for både skattemyndighetene og særlig de næringsdrivende. En slik endring vil samtidig kunne få betydelige konsekvenser for oppgaveregelverket rundt innkreving av skatte- og avgiftskrav.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) uttaler:

> «Vi er dessuten av den oppfatning at en samordning av bestemmelsene om deklareringsplikten for arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, forskuddstrekk og særavgifter fremstår som gode forenklingstiltak. Departementets signaler om igangsette et slikt arbeid hilser vi velkommen, og ser svært gjerne at dette skjer så snart som mulig.»

Økonomiforbundet uttaler:

> «Samordning av bestemmelsene rundt deklareringsplikten for arbeidsgiveravgift m.m. for å legge disse inn i skatteinnkrevingsloven, mener vi er en fordel. Vi anbefaler at Finansdepartementet tar det til vurdering slik de antyder i høringen.»

5.2.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet ser at det er behov for å gjennomgå oppgavereglene for skatt og avgift. Et slikt arbeid er startet opp i Skattedirektoratet og må gjennomføres i samarbeid med næringslivsorganisasjoner. Departementet vil avvente dette arbeidet før det tas stilling til plassering av oppgavereglene og legger derfor ikke frem noe forslag om dette nå.

Oppgavereglene for forskuddstrekk er likevel inntatt i lovutkastet § 5–11. Dette har sammenheng med at forskuddsreglene nå foreslås inntatt i den nye skattebetalingsloven. Se nærmere om dette nedenfor.

5.2.3 Plassering av forskuddsreglene

5.2.3.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet ble det vurdert hvor reglene om forskudd på skatt skulle plasseres når den gjeldende skattebetalingsloven oppheves. Bestemmelsene om forskudd på skatt inneholder regler av ulik karakter. I vurderingen ble det blant annet lagt vekt på at den nye skattebetalingslovens saklige virkeområde er regler om krav fra de er fastsatt til de er bortfalt.

Reglene om *forfall, betaling, renter* og *innfordring* av forskuddstrekk, forskuddsskatt og forhåndsskatt faller innenfor den nye lovens virkeområde. Departementet foreslo derfor at disse reglene skulle plasseres i en ny skattebetalingslov. I hø-

ringsnotatet går departementet også inn for at reglene om *avregning* og *avstemming* plasseres i skattebetalingsloven.

Regler om *utskriving* og *beregning* av forskudd på skatt og forhåndsskatt gjelder fastsetting av størrelsen på betalingskrav. Dette gjelder selv om bestemmelsene blant annet har som formål å sikre oppgjør for senere utlignet skatt. De aktuelle reglene gjelder altså forhold som i tid faller forut for det den nye skattebetalingsloven tar sikte på å regulere, og faller dermed utenfor lovens saklige virkeområde. Det ble i høringsnotatet lagt vekt på at pedagogiske hensyn kan tale for å videreføre skattebetalingslovens ordning hvor regler om fastsetting, betaling, forfall, avregning, renter og innfordring av krav på forskudd på skatt og forhåndsskatt er samlet i en og samme lov. Det er nær sammenheng mellom de ulike reglene, og dagens systematikk er innarbeidet, ikke minst i skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeidsrutiner. Departementet konkluderte likevel med at man bør unngå å etablere særordninger som bryter med lovens grunnleggende systematikk for enkelte spesielle krav. Reglene om beregning og utskriving av forskudd på skatt og forhåndsskatt ble derfor ikke inntatt i utkastet til den nye skattebetalingsloven.

Etter en helhetsvurdering ble det i høringsnotatet konkludert med at reglene om forskuddsutskrivingen bør plasseres i ligningsloven. Selv om forskuddsutskrivingen ikke kan karakteriseres som en del av ligningsarbeidet, er kompetansen til å skrive ut forskudd på skatt og forhåndsskatt lagt til ligningssjefen. Ved å plassere reglene om utskrivingen i ligningsloven, vil de mest sentrale reglene som ligningsmyndighetene forholder seg til, være samlet på ett sted. Departementet antok at dette vil være en fordel både for publikum og ligningsmyndighetene. I høringsnotatet foreslo departementet at bestemmelsene skulle inntas i et nytt kapittel 11 i ligningsloven. Reglene om fordeling av skatt mellom skattekreditorene ble foreslått tatt inn i ligningsloven i nytt kapittel 14.

5.2.3.2 Høringsinstansenes merknader

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) mener at den foreslåtte plassering i ligningsloven av reglene om utskriving og gjennomføring av forskuddstrekk er uhensiktmessig og unaturlig, og splitter opp den helhetlige oversikten over nærstående funksjoner som i dag finnes i skattebetalingsloven.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler blant annet:

> «KS er grunnleggende uenig i at reglene for utskriving av forskudd skal plasseres i ligningsloven – og i departementets begrunnelser for å foreslå dette.
>
> Hovedbegrunnelsen for innføringen av skattebetalingsloven i 1952 var å få skattebetaling over fra å være etterskuddsbetaling til å bli en forskuddsordning. I årene rett etter krigen hadde det vært en utvikling der en stadig større del av skattene måtte tvangsinnfordres. Samtidig hadde det offentlige et stort likviditetsbehov. Løsningen var å sørge for at det alt vesentligste av skatten ble betalt i løpet av inntektsåret, dvs på forskudd/før ligning ble gjennomført. Det var aldri noen tvil om at forskudds- og innkrevingsreglene hang uløselig sammen, og da det ble utarbeidet en samlet skattebetalingslov var det helt naturlig å beskrive reglene om forskudd i nær sammenheng med – og sammen med reglene om avregning og innkreving.
>
> (...)
>
> Det som er avgjørende viktig er imidlertid at utskriving av forskudd, avregning og innkreving i lov- og regelverket beskrives i nær sammenheng, fordi dette rent faktisk er sider av samme sak.»

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS) uttaler:

> «Store deler av den tidligere skattebetalingsloven er flyttet til ligningsloven, som er en teknisk lov egnet for ligningskontorene, den er også vanskelig tilgjengelig for andre brukergrupper. Skatteoppkreverne vil med dette få en vanskeligere arbeidshverdag. Det blir mer komplisert å finne frem til de aktuelle lovbestemmelsene. YS vil også påpeke at skatteoppkreverne i dag har en del rettigheter som er foreslått fjernet, ingen nye er tilkommet. Dagens rettskilder og praksis vil forsvinne, og vil måtte erstattes av nye, som det vil ta lang tid å etablere.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) ser det som hensiktsmessig at de generelle reglene om renter, motregning, tvangsfullbyrdelse og bortfall, som administreres av innkrevingsmyndighetene, samles i én lov. Det er for så vidt også praktisk at regelverket om skattyters betaling av egen inntekts- og formuesskatt samt avregningen inntas i denne loven. NHO er derimot i tvil om det representerer noen forenkling for næringslivet at bedriftenes oppgaver knyttet til oppkreverfunksjonen er inntatt i denne loven, siden oppgavene i så stor grad angis ved en henvisning til andre lover, og uttaler:

> «For bedriftene er det således viktig at regelverket for betaling av forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og moms er så tilgjengelig som mulig.

Vedrørende betalingen begrenser skatteinnkrevingsloven seg til å vise til finansavtaleloven § 39, vedrørende forfall viser skatteinnkrevingsloven til henholdsvis ligningslovens, folketrygdlovens og merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgaveplikt, og når det gjelder arbeidsgiverens oppgaver i forbindelse med forskuddstrekk inntas hele regelverket om dette – ikke helt logisk – i ligningsloven. Vårt poeng er at departementets forslag innebærer at bedriftene ved utførelsen av sin oppkreverfunksjon for hver skatteart må forholde seg til flere lover. Prinsipielt sett er det uheldig, og det må anses særlig betenkelig i forhold til de mindre bedriftene. I tillegg kommer en mengde forskrifter, som vi stiller oss tvilende til om lar seg samle i en samleforskrift på en oversiktlig måte etter mal fra skatteloven og skattelovforskriftene.

Det fremgår ikke av høringsnotatet hvilke alternativet til lovstruktur som eventuelt er vurdert under prosessen. Eksempelvis sies intet om hvorvidt det har vært vurdert å utta og regulere særskilt bedriftenes plikt til å foreta forskuddstrekk. En egen lov om bedriftenes oppgaver knyttet til forskuddstrekket ville også kunne gjøre det lettere å utarbeide en brukervennlig samleforskrift av de mange trekkforskriftene som arbeidsgiverne i dag må forholde seg til.

Generelt er det i dag et omfattende forskriftsverk knyttet til betalings- og innkrevingsområdet. Departementets målsetting er å gjøre forskriftsverket mer oversiktlig og bedre tilgjengelig ved å benytte systematikken i skatteloven med to hovedforskrifter til skatteinnkrevingsloven, jf høringsnotatets kap 2. Dersom en slik systematikk ikke kan gjennomføres fordi dagens forskriftsregler vanskelig lar seg samordne til henføring under de respektive paragrafer i skatteinnkrevingsloven, frykter vi at tilgjengeligheten av forskriftene blir vanskeligere enn i dag. I så fall anbefaler vi at strukturen på en skatteinnkrevingslov revurderes i samråd med representanter for næringslivet, med særlig tanke på at kun generelle regler som kan utdypes med generelle forskrifter inntas.»

5.2.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Det er flere hensyn som kan vektlegges i vurderingen av i hvilket regelverk forskuddsreglene bør plasseres. Departementet er enig i at en samlet fremstilling av forskuddsreglene i den nye skattebetalingsloven vil kunne bidra til å gjøre regelverket mer tilgjengelig for bedriftene, og har etter en helhetsvurdering kommet til at regelverket knyttet til forskuddsordningen for skatt bør plasseres i en egen del av loven – del II Forskudd på skatt og avregning – sammen med reglene om avregning og fordeling av skatt mellom skattekreditorene. Det vises til kapittel 4 til 6 i lovutkastet.

6 Lovtekniske utfordringer

6.1 Oppdatering av begreper

6.1.1 Høringsnotatets forslag

Departementet har gått igjennom begrepsbruken i dagens regelverk om betaling og innkreving av skatt og avgift og funnet grunn til å foreslå enkelte endringer. I høringsnotatet foreslo derfor departementet enkelte endringer der regelverket kan forenkles ved å ha en felles betegnelse i stedet for å bruke flere begreper som dekker samme realitet. I tillegg ble enkelte begreper som i dag er uklare og lite dekkende, foreslått skiftet ut med mer dekkende begreper.

Arbeidsgiverbegrepet

Arbeidsgiver etter skattebetalingsloven er den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som skal gjøres til gjenstand for forskuddstrekk eller kan gjøres til gjenstand for trekk etter pålegg, jf. § 3 første ledd bokstav b. Arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven er således videre enn en normal forståelse av ordet skulle tilsi.

Hvem som er arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand har blant annet betydning for den generelle plikten til å foreta forskuddstrekk etter loven § 4 jf. § 10 nr. 1 annet ledd. Det har videre betydning for plikten til å sende oppgjør og føre regnskap mv. etter § 12, plikten til å foreta påleggstrekk etter § 33, opplysningsplikten mv. etter § 46 nr. 1, det økonomiske ansvaret for forskuddstrekk og påleggstrekk etter § 49 nr. 1 og 2 samt straffansvaret etter §§ 50 og 51.

Da arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven kan være egnet til å skape uklarhet, foreslo departementet i høringsnotatet å erstatte begrepet arbeidsgiver med begrepet trekkansvarlig når reglene om forskuddsutskrivingen flyttes til ligningsloven. Det var ikke lagt opp til at det nye begrepet skal ha et annet materielt innhold enn dagens arbeidsgiverbegrep. Begrepet vil imidlertid også omfatte 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.

Forskuddspliktige og etterskuddspliktige

Gjeldende skattebetalingsordning skiller mellom forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere. Skillet er stort sett gjennomført slik at fysiske personer og dødsbo samt konkurs- og administrasjonsboer vedrørende slike skattytere er forskuddspliktige, jf. skattebetalingsloven § 1, jf. § 2, mens andre skattepliktige juridiske personer er etterskuddspliktige, jf. skattebetalingsloven § 2.

Begrepet forskuddspliktig er avledet fra skattebetalingsloven § 1 om at skattytere som der nevnt skal betale «*forskott på skatt*» i det året som blir å legge til grunn ved inntektsligningen i det følgende år. Begrepet etterskuddspliktig er avledet fra skattebetalingsloven § 27 om at skattytere som omfattes av bestemmelsen skal betale skatten i «*året etter inntektsåret*».

Etter den skattebetalingsordningen som gjaldt fram til midten av 1970-tallet, skulle personlige skattytere betale forskudd på forventet skatt før ligning fant sted, mens skattepliktige juridiske personer skulle betale all skatt etter at skatten var utlignet. I dag skal alle skattytere betale hele eller den vesentligste del av forventet skatt før ligning finner sted; de forskuddpliktige i inntektsåret og de etterskuddspliktige i året etter 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. Med visse unntak er de subjekter som faller inn under oppregningen i skattebetalingsloven § 2 upersonlige skattytere, mens de som faller inn under skattebetalingsloven § 1 er personlige skattytere.

I høringsnotatet foreslo departementet at begrepene personlige og upersonlige skattytere også tas i bruk i reglene om forskuddsutskrivingen og avregningen. Begrepsbruken på skatteområdet, skatteloven, ligningsloven og skatteinnkrevingsloven blir med dette samordnet. Upersonlige skattytere

benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntektsåret, mens personlige skattytere benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i det kalenderåret som blir å legge til grunn ved inntektsligningen i det følgende året.

Forskuddsskatt og forhåndsskatt

Etter skattebetalingsloven § 27 nr. 2, jf. nr. 1, skal det for etterskuddspliktige skattytere skrives ut en forhåndsskatt som skal betales av skattyter i to terminer i året etter inntektsåret, men før ligning finner sted.

I likhet med forskuddsskatt for forskuddspliktige, utskrives forhåndsskatten med utgangspunkt i utlignet skatt ved siste ligning. For begge forskuddsformer skal det også skje en avregning av forskuddsbeløpet i utlignet skatt etter at ligning har funnet sted. Selv om det er forskjeller, har forskuddsskatt og forhåndsskatt således flere likhetstrekk. I høringsnotatet ba departementet om synspunkter på forslaget om å gi begrepene en felles betegnelse.

Restskatt og resterende skatt

Differansen mellom utlignet skatt og forhåndsskatt for etterskuddspliktige kalles resterende skatt, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 5. I praksis dekker denne betegnelsen langt på vei samme realitet som betegnelsen restskatt for forskuddspliktige. De samme hensyn som taler for fellesbetegnelsene forhåndsskatt og avregning, taler for at det innføres en fellesbetegnelse på det som i dag kalles resterende skatt og restskatt. I høringsnotatet ble det på denne bakgrunn foreslått at begrepet resterende skatt erstattes av betegnelsen restskatt.

Avregning og avstemming

Som nevnt ovenfor omtales avregning for forskuddspliktige som avregning, mens den tilsvarende operasjonen for etterskuddspliktige kalles avstemming. Strengt tatt betegner de to begrepene samme realitet, nemlig at nærmere angitte forskuddsbeløp skal gå til fradrag i den skatt som skattyter får utlignet. Det å bruke ulike betegnelser på samme handling, kan være egnet til å skape uklarhet. I høringsnotatet ble det derfor foreslått at avregning og avstemming erstattes av fellesbetegnelsen avregning i den nye loven.

6.1.2 Høringsinstansenes merknader

Arbeidsgiver/trekkansvarlig

Skattedirektoratet, Akademikerne, Forbund for kommunal økonomiforvaltning (NKK) og skatteinnfordring og *Kommunenes Sentralforbund (KS)* er negative til å erstatte begrepet arbeidsgiver med begrepet trekkpliktig.

Skattedirektoratet uttaler blant annet:

> «Begrepet «arbeidsgiver» er nå i relasjon til reglene om forskuddstrekk foreslått erstattet med begrepet «trekkansvarlig», jf. utkast til ny § 11–1 nr. 1 bokstav c i ligningsloven. Bestemmelsen i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd er foreslått opphevet. Etter vår oppfatning er det nye begrepet «trekkansvarlig» uegnet som begrep i relasjon til hvem som er pliktig til å beregne arbeidsgiveravgift. En arbeidsgiver har flere plikter – som plikt til å lønnsinnberette, foreta forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift mv. Begrepet «trekkansvarlig» er utelukkende koblet opp mot en av de nevnte pliktene, nemlig plikten til å foreta forskuddstrekk.
>
> Den mest korrekte lovtekniske løsningen vil være om man ga en definisjon av hvem som er pliktig til å svare arbeidsgiveravgift i kapittel 1 i folketrygdloven. I det nevnte kapittel har en gitt en rekke definisjoner av viktige begreper som benyttes i folketrygdloven, bl.a. av hva som menes med en arbeidstaker, jf. folketrygdloven § 1–8.
>
> Definisjonen av «arbeidsgiver» bør som tidligere kobles til selve utbetalingsfunksjonen (utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som skal gjøres til gjenstand for forskuddstrekk...).»

Akademikerne, Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring og *Kommunenes Sentralforbund* mener at begrepet trekkansvarlig er egnet til å forvirre brukerne. De uttaler blant annet at «*Det er en uheldig likhet med ordet «trekkpliktig» som benyttes om en godtgjørelse det skal foretas forskuddstrekk i.*» De påpeker også at definisjonen på arbeidsgiver er godt innarbeidet og har bestått i en årrekke, og at definisjonen er lagt til grunn i reglene om arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, jf. forskrift 4. juli 1991 nr. 454 om arbeidsgiver og arbeidstakerregisteret.

Bamble kommune uttaler at det er uheldig å erstatte godt innarbeidede begreper så lenge man ikke samtidig samordner reglene. Forslaget om å endre arbeidsgiverbegrepet har imidlertid noe for seg. Etter skattebetalingsloven er begrepet videre enn den alminnelige forståelsen av ordet. Den foreslåtte endringen av trekkansvarlig vil ikke få de samme assosiasjoner rundt seg som dagens arbeidsgiverbegrep har.

Forskuddsskatt/forhåndsskatt, restskatt/resterende skatt

Skattedirektoratet og Kommunenes Sentralforbund (KS) er ikke enig i høringsnotatets forslag om å innføre begrepene forskuddsskatt og restskatt for etterskuddspliktige skattytere.

Skattedirektoratet uttaler:

> «Selv om begrepsbruken mellom forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere nå blir samordnet, videreføres dagens store ulikheter i reglene for de to gruppene skattytere. Etter direktoratets syn er det formålstjenelig fortsatt å skille språklig mellom ordningene fordi begrepene er godt innarbeidet både i forvaltningen og næringslivet samtidig som de svært ulike reglene for de to gruppene skattytere opprettholdes. Vi ser derfor ingen fordeler med å samordne begrepsbruken før reglene for øvrig samordnes.»

KS mener at det fremstår som fristende å være enig i at det kan være hensiktsmessig med en felles betegnelse for forskudd (forskuddsskatt og forhåndsskatt) og restbeløp (restskatt og resterende skatt) for forskuddspliktige og etterskuddspliktige, men uttaler videre:

> «Det er imidlertid ikke samme innhold i begrepene i dag, og det kan da være uheldig å gi dem samme navn. Dagens begreper er innarbeidede og presise, og terminologien bør ikke endres uten at de materielle reglene er samsvarende. En slik materiell endring for de etterskuddspliktige skattytere (omgjøre etterskuddsordningen til en forskuddsordning) antas å medføre en massiv motstand fra næringslivet, og derav vil det være en lang og tung prosess eventuelt å gjennomføre dette. (...)
>
> Begrepet forhåndsskatt bør beholdes. En vil da slippe misforståelser i kommunikasjon med skattyter. Begrepet «Forskuddsskatt» er godt innarbeidet og vil naturlig henspeile seg til de forskuddspliktige skattytere. Forskuddsskatt betales i inntektsåret, mens forhåndsskatt betales i året etter inntektsåret. Det vil fortsatt gjelde ulike regler for personlige og upersonlige skattytere. Det synes av den grunn ikke naturlig å betegne forhåndsskatt som forskuddsskatt. Det vises også til merknadene til skatteinnkrevingsloven § 5–2 ovenfor. (...)
>
> KS er ikke enig i at begrepet «resterende skatt» i tilknytning til etterskuddspliktige bør utgå. Betalingsordningen for etterskuddspliktige skattytere avviker fra betalingsordningen for forskuddspliktige. Det beløp som fremkommer som «resterende skatt» har en annen tilnærming og grunnlag enn «restskatt» for forskuddspliktige. Det kan derfor være et selvstendig poeng at ulikhetene gjenspeiles i ulik begrepsbruk.
>
> Videre finner KS grunn til å anta at det både for skattyterne og innkrevingsmyndighetene vil være praktisk viktig å kunne skille klart mellom ulike skattearter, både i forbindelse med innbetaling og ellers. Begrepene «restskatt» og «resterende skatt» finner vi i gjeldende skattebetalingslov, og det er godt innarbeidede og helt presise begreper. Trolig vil derfor departementets forslag her innebære det motsatte av forenkling i praksis, og fremstår som unødvendig.»

Avregning/avstemming

KS er enig i at begrepene avregning og avstemming begge betegner det at nærmere angitte forskuddsbeløp skal gå til fradrag i den skatt som skattyter får utlignet. Forbundet er derfor enig i at begrepet avstemming utgår og erstattes av fellesbetegnelsen avregning.

6.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Arbeidsgiver/trekkansvarlig

Arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven er ikke helt overensstemmende med bruken av begrepet i andre lover. Begrepet inneholder også oppgaver som utføres av andre enn de som ved en vanlig språkforståelse kan omtales som arbeidsgivere. På den annen side er arbeidsgiverbegrepet et innarbeidet begrep som er knyttet til flere av de pliktene arbeidsgiver har.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at hensynene til å beholde arbeidsgiverbegrepet er sterkere enn behovet for at den naturlige språkforståelsen skal være fullt ut dekkende for hvem som skal være å anse som arbeidsgiver. I proposisjonen foreslås derfor uttrykket arbeidsgiver videreført.

Forskuddsskatt/forhåndsskatt, restskatt/resterende skatt, avregning/avstemming

Ved de nye betegnelsene vil det gå et hovedskille mellom skatt som innbetales av andre gjennom forskuddstrekk, og skatt som betales av den skattepliktige selv gjennom forskuddsskatt. De som betaler forskuddsskatt deles igjen i to grupper, nemlig de personlige og upersonlige skattyterne.

Etter departementets vurdering er dette en tilnærming som både gjenspeiler begrepsbruken i skatteloven og som gjør det enkelt å identifisere de aktuelle skattytergruppene ut i fra en alminnelig språkforståelse.

Departementet anser det videre som lovteknisk hensiktsmessig med få begreper knyttet til relativt like ordninger. At den skatt som eventuelt gjenstår å innbetale etter ligningen omtales som restskatt, anses som enkelt forståelig. Tilsvarende anses det ikke som nødvendig å språklig skille mellom uttrykkene avregning og avstemming da det grunnleggende for begge handlingene er at det skjer en avregning mellom utlignet og innbetalt skatt.

Departementet foreslår derfor at loven språklig forenkles ved å bruke de foreslåtte fellesbegrepene på disse områdene.

6.2 Henvisningsteknikk

6.2.1 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet, Fagforbundet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Bedriftsforbundet, Akademikerne, Skattebetalerforeningen og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund påpeker alle at det i høringsutkastet er brukt for mange henvisninger. Dette reduserer ifølge høringsinstansene tilgjengeligheten og brukervennligheten av loven og medfører uklare regler. I tillegg viser flere av høringsinstansene til forfallsregelen i høringsutkastet § 5–4 som eksempel på en bestemmelse med for utstrakt bruk av henvisninger. Flere instanser anbefaler at departementet foretar en gjennomgang av lovutkastet for å unngå unødvendige kompleksiteter.

6.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig med høringsinstansene i at det i høringsutkastet var brukt henvisninger i for stor utstrekning. Ved valg av lovgivningsteknikk må imidlertid flere hensyn veies opp mot hverandre. Loven skal være presis og det må ikke være utilsiktede forskjeller mellom ulike deler av lovverket. Videre er det en målsetning at lovens volum ikke skal bli altfor stort, noe som vil redusere brukervennlighet og tilgjengelighet. Disse hensynene taler for å bruke henvisningsteknikk i stedet for å gjengi lovtekst som finnes andre steder i loven eller i andre lover. Det er imidlertid som høringsinstansene har påpekt, en fare for at loven blir vanskelig å lese og lite tilgjengelig dersom loven inneholder henvisninger i for stor utstrekning. Departementet har gjennomgått lovutkastet og redusert antallet henvisninger. Det er imidlertid ikke mulig eller ønskelig å utarbeide et lovforslag helt uten henvisninger. Lovutkastet slik det foreligger, er et kompromiss mellom ovennevnte hensyn.

7 Lovens kapittel 1: Alminnelige bestemmelser

7.1 Bakgrunn og høringsnotatets forslag

Høringsutkastet kapittel 1 regulerte i § 1–1 lovens virkeområde og hvilke krav loven gjelder for. Departementet la i høringsnotatet til grunn at loven i utgangspunktet skal gjelde for alle de skatte- og avgiftskrav som hører under Finansdepartementets ansvarsområde, og hvor innkrevingsansvaret tilligger den kommunale skatteoppkreveren, skattefogdkontorene eller tollregionene. De viktigste kravene er:

- skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven
- skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt)
- trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23
- skatt på inntekt etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatt)
- skatt på formue og inntekt etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatt)
- arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23
- arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- merverdiavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- særavgifter omfattet av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- særavgifter omfattet av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- særavgifter omfattet av lov 4. juni 1954 nr. 2 om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk m.v.
- toll etter tolltariffen, herunder de innledende bestemmelsene, og tolloven
- dokumentavgift etter lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

I tillegg har skatte- og avgiftslovgivningen regler om at det i spesielle situasjoner påløper renter, gebyrer, omkostninger og lignende krav. De viktigste er:

- ulike rentekrav
- omkostninger og gebyrer fastsatt i medhold av ligningsloven eller de lover som er nevnt ovenfor
- tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll fastsatt i medhold av ligningsloven eller lover som nevnt over
- tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 47c og ligningsloven § 10–6
- ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7
- diverse ansvarsbeløp blant annet med hjemmel i skattebetalingsloven §§ 37 og 49

Høringsutkastet § 1–3 åpnet også for at departementet i forskrift kan gi regler om at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten når kravet har tvangsgrunnlag. Bestemmelsen var utformet etter mal av lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis omordning af det civile Embedsværk § 5 første ledd som bestemmer at skattefogden inndriver de krav som tilkommer staten, og som skattefogden etter lov eller bestemmelser av vedkommende departement er pålagt å inndrive. Etter § 5 tredje ledd kan skattefogden ved inndriving av krav som det foreligger tvangsgrunnlag for, beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven for inndriving av skatter.

Høringsutkastet § 1–4 bestemte at tilbakesøkningskrav, dvs. skatte- og avgiftskrav som tidligere er tilbakebetalt men som skal innkreves på nytt, skal anses som et skatte- eller avgiftskrav, og at slike krav kan innkreves uavhengig av om mottakeren har vært i god tro.

Med hjemmel i høringsutkastet § 1–5 var departementet gitt myndighet til i forskrift å gi regler om at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en fastsatt beløpsgrense, ikke skal betales eller tilbakebetales.

7.2 Høringsinstansenes merknader

Statens innkrevingssentral (SI) er enig i at det er viktig å ha en fleksibel innkrevingshjemmel. Det er tungvint å fastsette innkrevingsmyndigheten i enhver særlov. SI uttaler:

«SI anser modellen i høringsutkastet § 1–3 for å være praktisk, forutsatt at «hjemmelsloven» fastsetter at krav i henhold til loven er tvangsgrunnlag for utlegg. I forhold til de 15 hjemmelslover SI må forholde seg til i dag, ser vi umiddelbart fordelen med en «hovedhjemmel» for innkreving.

En mulig innvending mot modellen hvor innkrevingsmyndigheten ikke identifiseres i loven hvor kravet utspringer fra, kan være at det blir vanskelig å finne fram til den rette innkrevingsmyndighet.

(...)

Nettopp innkrevingens natur tilsier at kommunikasjonen oftest går fra innkrevingsmyndigheten – gjerne i form av en faktura eller varsel. Dermed vil eventuelle spørsmål fra publikum som regel kunne rettes til rette myndighet.»

Enkelte av høringsinstansene foreslår mindre endringer i lovteksten, blant annet *Sosialdepartementet* som foreslår at det i § 1–1 annet ledd bokstav e og f, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, henvises til folketrygdloven kapittel 23 istedenfor del VIII. Videre foreslår *Toll- og avgiftsdirektoratet* at ordlyden i utkastet § 1–1 tredje ledd klargjøres, og foreslår følgende ordlyd: *»(3) Skatte- og avgiftskrav omfatter også renter, omkostninger, administrative tillegg og andre krav som skal betales med hjemmel i lovene nevnt i andre ledd og § 1–2.»*

7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsutkastet uten vesentlige innholdsmessige endringer. Da innkrevingen av dokumentavgiften med virkning fra 1. januar 2004 er lagt til Statens kartverk, foreslår departementet imidlertid at krav på dokumentavgift ikke omfattes direkte av loven. Statens kartverk hører administrativt ikke under Finansdepartementet. Lovutkastet omfatter derfor ikke reglene om betaling og innkreving av dokumentavgift, som også etter ikrafttredelsen av en ny skattebetalingslov vil skje etter de gjeldende regler i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift og tilhørende forskrifter.

I tillegg har departementet foretatt de endringer som ble foreslått av Sosialdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet når det gjelder henvisninger og plasseringer i lovteksten, og i tillegg gjort enkelte andre endringer i plasseringen av enkelte krav innenfor lovutkastet §§ 1–1 og 1–2. Forskriftshjemmelen som i høringsutkastet var plassert i § 1–5, er i lovutkastet plassert i § 10–4.

8 Lovens kapittel 2: Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere

8.1 Innkrevingsmyndighetene

8.1.1 Innledning

Departementet foreslår i dette kapitlet å samle bestemmelsene som regulerer hvilke innkrevingsmyndigheter som innkrever de ulike skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven, og til hvilken myndighet slike krav skal betales.

8.1.2 Høringsnotatets forslag

Hvilke innkrevingsmyndigheter – skatteoppkreverne, skattefogdkontorene eller tollregionene – som har ansvaret for innkreving av de skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven, er i dag regulert både i lov, forskrift og ved beslutning fra departementet. Eksempelvis følger det av skattebetalingsloven § 48 nr. 1 at de plikter som i loven er lagt til skatteoppkreveren utøves av den kommunale skatteoppkrever. I høringsutkastet var reglene om oppgavefordeling mellom skatteoppkreverne, skattefogdkontorene og tollregionene samlet og plassert i kapittel 2 om innkrevingsmyndigheter.

Skatteoppkrevernes myndighet til å innkreve formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift fremgikk av høringsutkastet § 2–1 første ledd. Det var gjort unntak for petroleumsskatt og skatt til Svalbard som var regulert i høringsutkastet § 2–2 annet og tredje ledd. Disse kravene innkreves av henholdsvis Oslo og Akershus skattefogdkontor og Troms skattefogdkontor.

I høringsutkastet § 2–1 annet ledd var det foreslått å lovfeste at avregningen skal foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligning skal skje, jf. ligningsloven § 8–6.

Merverdiavgift og arveavgift innkreves av skattefogdkontorene for fylkene. Dette var foreslått regulert i høringsutkastet § 2–2.

Tollregionenes myndighet til å innkreve toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel var regulert i høringsutkastet § 2–3 først ledd. Bestemmelsens annet ledd ga departementet myndighet til i forskrift å bestemme at en eller flere tollregioner kan opptre som innkrevingsmyndighet for hele landet.

Høringsutkastet § 2–4 inneholdt bestemmelser om innkrevingsmyndigheten for krav som oppstår i tilknytning til de ulike skatte- og avgiftskravene. Dette gjelder renter og omkostninger, tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll samt lignende krav. Bestemmelsen slo fast at slike krav innkreves av samme innkrevingsmyndighet som innkrever det skatte- eller avgiftskravet som kravet er fastsatt i tilknytning til. Bestemmelsen omfattet også tvangsmulkt etter ligningsloven § 10–6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7, gebyr etter ligningsloven § 10–8 og ansvar for unnlatt forskuddstrekk og utleggstrekk.

Staten innkrevingssentrals (SI) virksomhet var i utgangspunktet ikke direkte omfattet av høringsutkastet. I § 2–5 ble det imidlertid foreslått en bestemmelse som gir departementet myndighet til i forskrift å bestemme at Statens innkrevingssentral skal innkreve skatte- og avgiftskrav, og at lovens regler om motregning og utlegg også gjelder for Statens innkrevingssentral.

Bestemmelsene i skattebetalingsloven § 56 om departementets instruksjonsrett overfor de kommunale skatteoppkreverne ble foreslått videreført i høringsutkastet § 2–6, mens § 2–7 regulerte kommunerevisjonens oppgaver med kontroll av skatteoppkrevernes virksomhet.

8.1.3 Høringsinstansenes merknader

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at bestemmelsene om innkrevingsmyndighetene kan virke forvirrende da oppramsingen her gir samme resultat som bestemmelsene om betalingsmottaker i kapittel 4. Videre uttales blant annet:

> «For å klart få frem at disse bestemmelsene kun gjelder hvilken etat som er ansvarlig for innkrevingen av hvilke type krav, foreslås at alle henvisninger til spesielle innkrevingsorgan slettes. Dette samtidig med at det gis en fullstendig oppramsing av de faktiske betalingsmottakerne i lovens kapittel 4. Dette vil gi en struktur hvor den enkelte etats arbeidsområde fremkommer under kapittel 2 og hvem det faktisk skal betales til i det enkelte tilfelle fremkommer i kapittel 4.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler at de

> «er enig i at det i innkrevingsloven § 2–1(2) lovfestes at avregningen skal foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligningen skal skje. Dette er som departementet fremhever sikker praksis. Kompetansen til å fatte vedtak i saker om godskriving av forskuddstrekk og dermed foreta beslutningen om nekting av godskriving lovfestes. Dette antas å være en fordel for arbeidsgiverne, skattyterne og forvaltningen.»

Justisdepartementet slutter seg til at andre krav enn årsavgift for motorvogn som inndrives av Statens innkrevingssentral, ikke bør omfattes av den nye skattebetalingsloven.

KS, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) og *Bamble kommune* går imot forslaget om at departementet i forskrift skal kunne bestemme at skattekrav skal kunne overføres til Statens innkrevingssentral for tvangsinnfordring.

Skattedirektoratet støtter forslaget om at Statens innkrevingssentral skal kunne tildeles oppgaver med innfordring av statlige skatte- og avgiftkrav som i lovutkastet er lagt til skattefogdkontorene og tollregionene, men uttaler at:

> «Bestemmelsens ordlyd går imidlertid mye lenger og åpner for at innfordring av samtlige skatte- og avgiftskrav kan overføres til SI. Det er følgelig ikke samsvar mellom lovtekst og forarbeider.»

SI uttaler at lovens anvendelsesområde i de tilfeller SI skal forestå innkreving, bør være videre enn det forslaget legger opp til. Videre uttales at både begrensningen til lovens kapittel om motregning og utlegg, og bruken av begrepet tvangsinnfordring i lovteksten kan vise seg å inneholde uhensiktsmessige begrensninger i forhold til en hensiktsmessig oppgavefordeling i de tilfeller Statens innkrevingssentral skal forestå innkreving av skatte- og avgiftskrav.

8.1.4 Departementets vurderinger og forslag

Bestemmelsene i høringsutkastet §§ 2–1 til 2–4 var i det vesentlige begrenset til å fordele ansvaret mellom skatteoppkreverne, skattefogdkontorene og tollregionene. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til det materielle innholdet i disse bestemmelsene. Toll- og avgiftsdirektoratet har imidlertid påpekt sammenhengen mellom reglene om innkrevingsansvaret i kapittel 2 og reglene om betalingsmottaker i kapittel 4.

Som en hovedregel er det slik at det organet som har ansvaret for innkrevingen av kravet også skal motta betalingen. Det er imidlertid flere kommunale skatteoppkrevere enn skattefogdkontorer og tollregioner. I utgangspunktet er det seks tollregioner, én skatteoppkrever for hver kommune og ett skattefogdkontor for hvert fylke med unntak for Oslo og Akershus som har felles skattefogdkontor. Den interne oppgavefordelingen fremgår i noen tilfeller direkte av lov- eller forskriftsbestemmelser. Indirekte kan imidlertid mer spesielle kompetanseregler legge sterke føringer for hvilket organ som har innkrevingsmyndigheten. Eksempler på sistnevnte er reglene om hvem som er riktig betalingsmottaker for de ulike krav. Skattebetalingsloven § 29 bestemmer for eksempel at forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere og utlignet skatt skal innbetales til skatteoppkreveren for den kommunen som skatten er skrevet ut i. Sammen med bestemmelser av organisatorisk karakter kan slike kompetanseregler gi anvisning på hvilken innkrevingsmyndighet som har innkrevingsansvaret. Departementet har kommet til at en samling av reglene om innkrevingsmyndigheter og reglene om riktig betalingsmottaker vil gi en mer hensiktsmessig lovstruktur. Reglene om hvem som er riktig betalingsmottaker var i høringsutkastet plassert i kapittel 4 om betaling. Det vises til punkt 8.2 hvor reglene om betalingsmottaker behandles.

Ved en slik lovstruktur er departementet kommet til at reglene om hvilken skatteoppkrever som forestår avregningen, jf. § 2–1 annet ledd i høringsutkastet, passer bedre sammen med reglene om avregningen, jf. lovutkastet kapittel 7.

Forslaget i høringsutkastet § 2–5 om at departementet i forskrift skal kunne bestemme at Statens innkrevingssentral skal forestå innkreving av skatte- og avgiftskrav, var ikke ment å innebære at departementet skal kunne overføre oppgaver som tilligger de kommunale skatteoppkreverne. Departementet foreslår at dette klargjøres i lovteksten. Det vises til lovutkastet § 2–7 første punktum.

8.2 Betalingsmottakere

8.2.1. Gjeldende rett

8.2.1.1 Formues- og inntektskatt

Forskuddstrekk

Etter skattebetalingsloven § 12 nr. 1 første ledd første punktum skal arbeidsgiveren sende oppgjør for forskuddstrekk til skatteoppkreveren i den kommunen hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor. Ifølge § 12 nr. 1 første ledd

annet punktum skal selskap som nevnt i § 5 A sende oppgjør for forskuddstrekk til skatteoppkreveren i den kommunen der selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete. Det samme følger av forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v. (oppgjørsforskriften) § 8, som direkte regulerer hvor oppgaven skal sendes. Forskriften § 13 som har regler om tidspunktet for betaling, bestemmer at § 8 gjelder tilsvarende.

Etter § 12 nr. 1 første ledd tredje punktum skal en utenlandsk arbeidsgiver som har arbeidstakere på den norske kontinentalsokkelen, sende oppgjøret til skatteoppkreveren i den kommunen som Skattedirektoratet bestemmer. Nærmere regler om dette er gitt i § 9 i oppgjørsforskriften. Også denne bestemmelsen regulerer i utgangspunktet hvor oppgaven skal leveres, men får i tillegg betydning for betalingsstedet, jf. forskriften § 13. Etter § 9 nr. 1 skal arbeidsgiver som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge, levere oppgaven til den kommunen hvor han har sitt hovedkontor.

Arbeidsgiver som driver varig næringsvirksomhet her i landet uten å ha hovedkontor for denne virksomheten, skal levere oppgave til den kommunen hvor han driver næringsvirksomhet, jf. oppgjørsforskriften § 9 nr. 2 første punktum. Drives virksomheten i flere kommuner, skal oppgaven leveres til skatteoppkreveren for kommune 2312 sokkelen, jf. § 9 nr. 2 annet punktum. Sistnevnte gjelder også for arbeidsgivere som ikke driver varig næringsvirksomhet i noen kommune, ikke driver virksomhet her i landet og arbeidsgivere som bare driver virksomhet på kontinentalsokkelen, jf. § 9 nr. 3 og 4. Rogaland skattefutkontor er skatteoppkrever for kommune 2312 sokkelen. Etter § 9 nr. 5 kan Sentralskattekontoret for utenlandssaker bestemme at utenlandske arbeidsgivere skal levere oppgavene til en annen kommune, herunder skatteoppkreveren for kommune 2312 sokkelen, enn det som følger av § 9.

Forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere m.m.

Det følger av skattebetalingsloven § 29 nr. 1 at forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere og utlignet skatt skal innbetales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

For forskuddsskatt og forhåndsskatt følger det av reglene i skattebetalingsloven § 18 nr. 1 og § 27 hvor skatten skal skrives ut. For restskatt og annen utlignet skatt vil det følge av reglene om stedet for ligning hvilken kommune kravet er skrevet ut for.

8.2.1.2 Folketrygdavgift og arbeidsgiveravgift

Det følger av Skattedirektoratets forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelser om forskuddsutskriving om innkreving mv. av trygdeavgift og skatt §§ 1 og 2 at trygdeavgiften skal betales og kreves inn sammen med skatten. Det som er sagt ovenfor om skattekrav gjelder derfor tilsvarende for trygdeavgift.

For arbeidsgiveravgift følger det av folketrygdloven § 24–3 fjerde ledd at avgiften skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen der arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor, med mindre departementet har bestemt noe annet. Nærmere regler om hvor avgiften skal betales er gitt i forskrift 1. desember 1997 nr. 1383 om hvor arbeidsgiveravgiften skal fastsettes og innbetales. Betalingsstedet for norske arbeidsgivere følger av forskriften § 1, mens betalingsstedet for utenlandske arbeidsgivere følger av forskriften § 2. Forskriften §§ 1 og 2 tilsvarer bestemmelsene i §§ 8 og 9 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v. Arbeidsgiveravgiften rapporteres i samme oppgave som forskuddstrekket, og mottaker for arbeidsgiveravgiften vil være den samme som betalingsmottaker for forskuddstrekket.

8.2.1.3 Petroleumsskatt

Det følger av forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 8 nr. 1 første punktum at innkrevingsmyndighet for terminskatt, utlignet skatt etter petroleumsskatteloven, renter og rentetillegg er Oslo og Akershus skattefogdkontor. Forskriften er fastsatt med hjemmel i blant annet petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 og 6 og § 8.

8.2.1.4 Artistskatt

Skattefuten i Rogaland er innkrevingsmyndighet for artistskatt, jf. Finansdepartementets forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorarer til utenlandske artister mv. § 4–2.

8.2.1.5 Svalbardskatt

Troms skattefogdkontor er skatteoppkrever for skatt til Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 5–3 og forskrift 12. desember 1997 nr. 1296 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard, og om overgangsregler § 2. Betalingsmottaker for skatt fastsatt ved ligning og lønnstrekk blir dermed skatteoppkreveren for Svalbard.

8.2.1.6 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 33 første ledd har skifteretten plikt til å holde tilbake nødvendige midler til dekning av arveavgiften når skifteretten er avgiftsmyndighet etter arveavgiftsloven § 24. Dersom arveavgiften ikke blir oppgjort fullt ut av de midler som holdes tilbake, skal betaling skje til skattefogdkontoret, jf. § 33 tredje ledd. I Einar Harboe, Arveavgift 1982, side 261 uttales det at bestemmelsen i § 24 annet ledd bokstav a kommer til anvendelse når boet skiftes offentlig, men hvor den avgiftspliktige anses å erverve rådigheten over midlene først etter utlodning.

Når boet skiftes privat skal avgiften betales til det skattefogdkontoret som er avgiftsmyndighet etter arveavgiftsloven § 24 annet og tredje ledd. Etter arveavgiftsloven § 31 første ledd skal avgiftsmyndighetene (skattefogdkontorene), når avgiften er foreløpig eller endelig fastsatt, underrette den avgiftspliktige om hvem avgiften skal betales til.

8.2.1.7 Merverdiavgift

Etter forskrift 19. desember 1969 nr. 15 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (Nr. 17) § 3 annet ledd er det skattefogdkontorene som innkrever innenlands merverdiavgift. I utgangspunktet er det ikke regulert særskilt hvilket av skattefogdkontorene som er riktig mottaker. Avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven skal imidlertid registreres, og merverdiavgiftsloven § 27 bestemmer i hvilket fylke virksomheten skal registreres. Dette må også forstås slik at betaling skal skje til skattefogdkontoret i det fylket hvor virksomheten er registrert. Ved overføring via bank vil imidlertid betaling gå inn på en sentral bankkonto som Skattedirektoratet er eier av. Betales avgiften ved ordinært forfall til den konto som følger oppgaven, skjer betalingen til den sentrale kontoen. Det er likevel ikke uvanlig at betaling skjer direkte til skattefogdkontorets konto. Dette vil også som regel være tilfelle dersom skattefogdkontoret iverksetter tvangsinnfordring.

Toll- og avgiftsetaten innkrever merverdiavgift som oppstår ved innførsel, jf. forskrift nr. 17 § 3 første ledd. Betaling av innførselsmerverdiavgift følger reglene for toll.

8.2.1.8 Særavgifter

Det følger av særavgiftsforskriften § 6–2 at særavgifter i utgangspunktet skal betales til «*vedkommende tollregion*». Med vedkommende tollregion siktes det til den tollregion hvor virksomheten er registrert i henhold til forskriften § 5–4.

Årsavgiften innkreves av og skal betales til tollregionene, jf. § 2 i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift. Toll- og avgiftsdirektoratet har bestemt at årsavgift for hele landet skal betales til og innkreves av tollregion Oslo og Akershus.

I forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift § 3 er det bestemt at betaling skal skje til den bankkonto tollregionen bestemmer. Toll- og avgiftsdirektoratet har bestemt at tollregion Oslo og Akershus skal motta betaling av omregistreringsavgift fra hele landet.

I § 2 i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift er det bestemt at avgiften utskrives av og skal betales til tollregionene. Toll- og avgiftsdirektoratet har bestemt at avgiften skal betales til tollregion Midt-Norge.

Reglene om hvem som er betalingsmottaker for engangsavgift følger av forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgiften. Etter § 1–4 skal engangsavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert betales til tollvesenet. Etter § 7–5 skal avgiften betales til vedkommende tollregion. Med vedkommende siktes det til den tollregion hvor den avgiftspliktige er registrert i henhold til § 7–1.

For særavgifter som oppstår ved innførsel gjelder reglene om toll, jf. særavgiftsforskriften § 2–6.

8.2.1.9 Toll

Det følger av tolloven § 9 første ledd at tollvesenet skal kreve inn toll i samsvar med tolltariffens innledende bestemmelser og tolltariffen for øvrig slik den hvert år blir fastsatt av Stortinget. Utgangspunktet er at toll skal betales på forskudd, og riktig betalingsmottaker vil være den regionen hvor fortolling skal foretas etter reglene i tolloven.

For virksomheter som har innvilget tollkreditt vil krav om betaling bli sendt fra den tollregionen hvor vedkommende søkte og fikk innvilget tollkreditt. Tollovforskriften kapittel 5.5 som regulerer tollkreditten, har imidlertid ingen regler om til hvilken tollregion søknaden skal sendes.

8.2.1.10 Andre krav

Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 nr. 1 og 2 innkreves av den innkrevingsmyndighet som retter ansvaret mot den trekkpliktige. Dersom det eksempelvis er nedlagt et påleggstrekk for en merverdiavgiftsrestanse, og den trekkpliktige ikke gjennomfører påleggstrekket, vil det være skattefogdkontoret som innkrever ansvarsbeløpet. Det

vanligste vil likevel være at det er en skatteoppkrever som er innkrevingsmyndighet.

Løpende mulkt etter ligningsloven § 10–6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7 og gebyr etter ligningsloven § 10–8 følger reglene om skatt og innkreves i dag av skatteoppkreverne. Det er imidlertid ikke gitt nærmere regler om hvor slike krav skal betales eller hvilken skatteoppkrever som skal innkreve kravet. Det naturlige vil her være å følge hovedregelen om at det er skatteoppkreveren for den kommunen hvor kravet er fastsatt, som skal kreve inn kravet. Vedtak om slike krav kan også treffes av fylkesskattekontoret og Skattedirektoratet. I slike tilfeller må man kunne legge til grunn at det avgjørende er hvor den pliktige hører hjemme eller har sitt hovedkontor.

8.2.2 Høringsnotatets forslag

I forslaget som ble sendt på høring var reglene om riktig betalingsmottaker regulert i kapittel 4 om betaling, i et underkapittel med overskriften «Betalingsmottaker». Utkastet hadde fire bestemmelser om betalingsmottaker, §§ 4–10 til 4–13.

Riktig betalingsmottaker for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt og artistskatt var regulert i høringsutkastet § 4–10. Det var ikke foreslått endringer i forhold til de gjeldende regler om hvem som er riktig betalingsmottaker. Tredje ledd hadde i bokstavene a–d særlige regler om at skatt fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 bokstav a og artistskatt skal betales til Rogaland skattefutkontor, petroleumsskatt til Oslo og Akershus skattefogdkontor og svalbardskatt til Troms skattefogdkontor.

I fjerde ledd var det tatt inn en bestemmelse som ga departementet myndighet til i forskrift å fastsette regler om hvilken innkrevingsmyndighet som utenlandske arbeidsgivere og selskaper skal betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til.

Høringsutkastet § 4–11 inneholdt regler om hvor arveavgift og innenlands merverdiavgift skal betales, og § 4–12 regulerte hvor toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel skal betales. Betalingsmottaker for krav belastet tollkreditten var også regulert i denne bestemmelsen.

Avslutningsvis var det i høringsutkastet § 4–13 inntatt en generell bestemmelse om hvor skatte- og avgiftskrav som ikke var omfattet av §§ 4–10 til 4–12 skulle betales. Slike krav skulle etter forslaget betales til innkrevingsmyndigheten for det distrikt hvor kravet er fastsatt eller kravet er skrevet ut. I tillegg var det inntatt en bestemmelse om at betalingen skal skje til Statens innkrevingssentral dersom det i medhold av loven er besluttet at innkrevingen av enkelte skatte- eller avgiftskrav skal foretas av Statens innkrevingssentral.

8.2.3 Høringsinstansenes merknader

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at det bør gis egne bestemmelser for følgende krav: formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt, arveavgift, merverdiavgift, toll, og særavgift. Direktoratet mener at en slik oppdeling av bestemmelsene vil gjøre det enkelt å finne fram til hvem som skal være betalingsmottaker for det enkelte krav.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler følgende om forslaget til bestemmelse om arveavgift og merverdiavgift:

> «For å klargjøre at bestemmelsen knytter seg til offentlig skifte, foreslås følgende: «Ved offentlig skifte skal arveavgift som ikke er tilbakeholdt av skifteretten betales til osv».
>
> Tatt i betraktning merverdiavgiftens betydning sammenlignet med arveavgiften, hadde det vært nærliggende å redegjøre for momsen før man redegjør for arveavgiften. Tilsvarende burde gjenspeiles i overskriften»

Til høringsutkastet § 4–12 uttaler *Toll- og avgiftsdirektoratet:*

> «Betalingsplikten kan etter vår oppfatning ikke begrenses til å omfatte kun de virksomheter som faktisker registrert. Plikten til å betale avgift må i utgangspunktet knyttes opp mot samtlige virksomheter som er registreringspliktige. Vi vil derfor anbefale at dette klargjøres i lovteksten, slik at det ikke kan oppstå spørsmål om hvilken betalingsplikt som foreligger for de som omsetter/produserer særavgiftspliktige varer, men uten å ha registrert seg for slik omsetning/produksjon hos Tollvesenet.
>
> (...)
>
> Det fremgår av § 4–12 første ledd 1. punktum at «Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførselen skal betales til det *regiontollsted* hvor fortolling etter tolloven skal foretas.»
>
> For så vidt gjelder hvilket regiontollsted det her er tale om må det være bestemmelsen i tollovens § 29 som regulerer dette. Tollovens § 29 angir imidlertid at de varer som innføres til tollområdet umiddelbart skal tollekspederes på det *tollsted* som ligger nærmest lossestedet. § 4–12 må således endres i tråd med dette.»

8.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt i punkt 8.1.4 foreslår departementet at reglene om innkrevingsmyndighetenes kompetan-

se og reglene om betalingsmottaker samles i ett kapittel i loven, jf. lovutkastet kapittel 2. Departementet foreslår ingen endringer i oppgavefordelingen mellom innkrevingsmyndighetene og dermed heller ikke i reglene om hvem som skal anses som rett betalingsmottaker. Bestemmelsene i utkastet §§ 2–1 til 2–6 vil videreføre gjeldende rett, men innebærer en mer detaljert regulering av hvem som er å anse som riktig betalingsmottaker enn det som følger av gjeldende regelverk. Bestemmelsene er i det vesentlige i samsvar med forslaget som ble sendt på høring, men både Toll- og avgiftsdirektoratet og Næringslivets Hovedorganisasjon har kommet med forslag til presiseringer som departementet har funnet grunn til å følge opp. I tillegg har departementet valgt å innta en bestemmelse i utkastet § 2–6 tredje ledd som gir departementet myndighet til i forskrift å gi regler til utfylling og gjennomføring av reglene i kapitlet, samt gi regler om hvilket organ som innkrever enkelte nærmere angitte krav. Departementet har også i tråd med innspillet fra Toll- og avgiftsdirektoratet valgt å splitte opp enkelte av bestemmelsene. Departementet er enig i at dette gir en lovteknisk bedre løsning og øker brukervennligheten.

Som følge av endringer i toll- og avgiftsetatens organisering fra 1. januar 2004 er det gjort visse endringer i lovutkastet i forhold til forslaget som ble sendt på høring. Etaten er organisert i seks tollregioner med ett regiontollsted i hver tollregion. I tillegg er det flere tollsteder i hver region.

9 Lovens kapittel 3: Saksbehandling

9.1 Innledning

Saksbehandlingsreglene i lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) gjelder i utgangspunktet for alle offentlige organer. For skatte- og avgiftsmyndighetene gjelder imidlertid vesentlige unntak fra dette. Blant annet følger det av skattebetalingsloven § 58 at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter loven. Tilsvarende følger det av lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 1–2 at forvaltningsloven, med unntak for kapittel VII om forskrifter, ikke gjelder for behandlingen av saker om utligning av skatt på formue og inntekt, tonnasjeskatt og trygdeavgift. En gjennomgang av hvilke saksbehandlingsregler som gjelder for behandlingen av øvrige skatte- og avgiftskrav, følger nedenfor under punkt 9.2.

Departementet foreslår i dette kapitlet at forvaltningsloven skal gjelde for innkrevingsmyndighetenes saksbehandling, med enkelte særregler. Blant annet foreslås det at innkrevingsmyndighetene skal følge de samme taushetspliktsreglene som gjelder for de organer (personer) som fastsetter kravene. Videre foreslår departementet at bestemmelsene i skattebetalingsloven § 47 nr. 3 om forbud mot offentliggjøring av skatterestanselister eller utdrag av disse, videreføres og gis anvendelse for restanselister over alle typer skatte- og avgiftskrav. I tillegg foreslås enkelte unntak fra forvaltningslovens bestemmelser om enkeltvedtak for avslag på søknader om lempning av innfordringshensyn og avgjørelser om avregning. Det foreslås også unntak fra forvaltningslovens regler om utsatt iverksetting av vedtak.

9.2 Gjeldende rett

Som nevnt ovenfor følger det av skattebetalingsloven § 58 at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter loven. Bestemmelsen kom inn i skattebetalingsloven i tilknytning til ikrafttredelsen av forvaltningsloven, jf. Ot.prp. nr. 27 (1968–69) Om lov om ikrafttredelse av forvaltningsloven og om endringer av saksbehandlingsregler i forvaltningsloven og andre lover.

Reglene om forskudd på skatt følger av skattebetalingsloven kapittel II og III. I forarbeidene til ligningsloven, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79), drøftes anvendelsen av ligningslovens saksbehandlingsregler på forskuddsordningen. På side 58 uttales blant annet:

> «Det er nærliggende å bruke noen av ligningslovens saksbehandlingsregler også på saker etter forskuddsordningen, mens f.eks. klagereglene ikke vil passe.»

Skattebetalingsloven har enkelte bestemmelser som er å anse som saksbehandlingsregler. Det er ikke gitt generelle regler om taushetsplikt for innkrevingsmyndighetene når det gjelder opplysninger som fremkommer i forbindelse med innkrevingen. Derimot er det i § 47 en regel om taushetsplikt for den som foretar bokettersyn (arbeidsgiverkontrollen). I § 2–5 i instruks for skatteoppkreverne, fastsatt av Skattedirektoratet 2. mai 2000, er skatteoppkrevernes taushetsplikt utvidet. Det vises her til ligningslovens regler.

Etter ligningsloven § 3–13 nr. 1 er opplysninger om «*formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold*» omfattet av taushetsplikten. Skattebetalingsloven har også bestemmelser om at skatterestanselister eller utdrag av disse ikke skal legges ut til gjennomsyn eller offentliggjøres på annen måte, jf. § 47 nr. 3.

Innkrevingen av ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49, løpende mulkt etter ligningsloven § 10–6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7 og gebyr etter ligningsloven § 10–8 skjer også etter reglene i skattebetalingsloven. Forvaltningslovens bestemmelser kommer derfor heller ikke til anvendelse ved innkreving av disse kravene.

Når skattefogdkontorene og skatteoppkreverne opptrer som særnamsmenn følger de saksbehandlingsreglene i skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdelsesloven. Dette følger av skattebetalingsloven § 40a og forvaltningsloven § 4 første ledd bokstav b.

Ved behandlingen av skatte- og avgiftskrav som ikke omfattes av skattebetalingsloven, gjelder i utgangspunktet forvaltningslovens regler. Både for krav som omfattes av forvaltningsloven og for krav som omfattes av skattebetalingsloven er det på en-

kelte områder gitt særlige saksbehandlingsregler som går foran forvaltningsloven. Det vises til gjennomgangen nedenfor.

Etter lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd skal bestemmelsene i skattebetalingsloven gjelde for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden (*arbeidsgiveravgift og trygdeavgift*) såfremt ikke noe annet er bestemt. Videre følger det av forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelser om forskuddsutskriving og innkreving mv. av trygdeavgift og skatt § 2, at trygdeavgift skal betales, kreves inn og avregnes under ett med skatt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven. Henvisningen i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd til skattebetalingsloven innebærer at unntaket fra forvaltningsloven i skattebetalingsloven § 58 også får anvendelse for trygdeavgift. Løsningen må bli den samme for arbeidsgiveravgift, selv om denne ikke kreves inn sammen med andre skattekrav.

Skattebetalingslovens bestemmelser gjelder også for innkreving av *petroleumsskatt.* Dette følger av lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 7 som henviser til skattebetalingsloven. Som følge av henvisningen til skattebetalingsloven kommer forvaltningsloven ikke til anvendelse på avgjørelser under innkrevingen av petroleumsskatt. For *artistskatt* følger det direkte av lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) § 12 annet ledd at forvaltningsloven ikke gjelder ved behandling av saker etter loven.

Det følger av lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 5–1 at skattebetalingsloven, med nærmere angitte unntak, får anvendelse på betaling og innkreving av *svalbardskatt* fastsatt ved ligningen. For betaling og innkreving av svalbardskatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder kun skattebetalingsloven § 11 nr. 4 om skattetrekkskonto m.m., jf. svalbardskatteloven § 5–2.

Det er ikke fastsatt særlige regler for innkrevingen av *arveavgift* i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Forvaltningsloven gjelder derfor for skattefogdkontorenes innkreving av arveavgift. Arveavgiftsloven har imidlertid enkelte særlige saksbehandlingsregler, blant annet om taushetsplikt, jf. § 23 annet ledd.

Forvaltningsloven gjelder også for innkreving av *merverdiavgift*. Dette gjelder både innenlands avgift (som innkreves av skattefogdkontorene) og avgift som påløper ved innførsel (som innkreves av tolldistriktene). Det er imidlertid fastsatt enkelte særlige saksbehandlingsregler i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), blant annet om taushetsplikt, jf. § 7.

Forvaltningsloven gjelder videre for innkreving av *særavgifter* etter lov 19. mai 1933 nr. 11 (særavgiftsloven). For enkelte av særavgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er det fastsatt særlige taushetspliktsregler i forskrift, jf. blant annet forskrift av 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn § 11.

Også for innkreving av *toll* gjelder forvaltningsloven med visse unntak. Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) § 8 nr. 1 har regler om tolltjenestemenns taushetsplikt. Tolloven § 8 gjelder også for særavgifter som oppstår ved innførsel.

9.3 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet viste departementet til at reguleringen av innkrevingsmyndighetenes virksomhet kan skje på to måter; enten ved at det fastsettes særskilte saksbehandlingsregler i den nye skattebetalingsloven, eller ved at forvaltningsloven gis direkte anvendelse, eventuelt med særregler i skattebetalingsloven der spesielle hensyn gjør det nødvendig. Departementet foreslo i høringsnotatet at forvaltningsloven skal gjelde for innkrevingsmyndighetenes virksomhet, med enkelte særregler.

Det ble foreslått at taushetspliktsreglene som gjelder for de organer (personer) som fastsetter kravene, også skal gjelde for innkrevingsmyndighetene. Videre foreslo departementet at bestemmelsene i skattebetalingsloven § 47 nr. 3 om forbud mot offentliggjøring av skatterestanselister eller utdrag av disse, videreføres og gis anvendelse for restanselister over alle skatte- og avgiftskrav.

Departementet foreslo også at det gjøres unntak fra klagereglene i forvaltningsloven for avgjørelser om nedsettelse og ettergivelse av skatte- og avgiftskrav av innfordringshensyn og avgjørelser om ansvar for forskuddstrekk. For avgjørelser om lempning av innfordringshensyn ble det også foreslått unntak fra forvaltningslovens regler om hva begrunnelsen skal inneholde, jf. forvaltningsloven § 25.

Departementet foreslo videre at det gjøres unntak fra forvaltningslovens regler om utsatt iverksetting av vedtak, jf. forvaltningsloven § 42. I den forbindelse ble bestemmelsen i skattebetalingsloven § 30 nr. 1 foreslått videreført. Etter denne bestemmelsen skal skattekrav innbetales til fastsatt tid og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om utskrivningen eller ligningsansettelsen er påklaget, står under prøving av overordnet instans eller er brakt inn for domstolene. Det ble foreslått at bestemmelsen gis anvendelse på alle skatte- og avgiftskrav.

Departementet foreslo i tillegg at forvaltningslovens regler om forhåndsvarsling (§ 16) og begrunnelse (§§ 24 og 25) ikke skal gjelde for vedtak om avregning etter lovutkastet kapittel 7.

9.4 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet viser til at høringsutkastet kapittel 3 er formulert slik at bestemmelsene i kapitlet gjelder for hele skattebetalingsloven. Samtidig er det i høringsutkastet § 8–5 gitt en bestemmelse om tvangsfullbyrdelseslovens anvendelse ved gjennomføring av utleggsforretninger. Ved utleggsforretninger vil bestemmelsene i tvangsfullbyrdelsesloven gå foran bestemmelsene i forvaltningsloven. Justisdepartementet mener dette unntaket fra forvaltningslovens anvendelse bør fremgå i kapittel 3. Justisdepartementet anbefaler videre at det i § 3–2 tredje ledd angis fullt ut hvilke bestemmelser i loven som skal unntas fra forvaltningsloven §§ 16, 24 og 25. Justisdepartementet mener også at dersom det gjøres unntak fra forvaltningsloven § 42, må man sikre seg at forvaltningen på annet grunnlag kan utsette de virkninger av et vedtak, som det av ulike grunner ikke er ønskelig å iverksette før vedtaket er rettskraftig.

Skattedirektoratet er enig i at forvaltningsloven § 42 ikke bør komme til anvendelse, men mener bestemmelsen i lovutkastet er uheldig formulert.

Toll- og avgiftsdirektoratet påpeker at overskriften i utkastet § 3–4 om utsatt virkning bør samordnes med overskriften i forvaltningsloven § 42.

Skattebetalerforeningen er enig i at forvaltningslovens regler i utgangspunktet bør gjelde, men påpeker at forholdet mellom klagereglene i forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven bør presiseres og klargjøres. Etter Skattebetalerforeningens oppfatning bør skattebetalingsloven være en «stå alene lov», hvor den enkelte skattyter kan finne ut hva som er gjeldende regler uten å måtte gå til forvaltningsloven. Foreningen mener det ikke er tilstrekkelig å henvise til forvaltningsloven i skattebetalingsloven. Etter foreningens oppfatning bør de av forvaltningslovens bestemmelser som skal gjelde i skattesaker, inntas i den nye skattebetalingsloven.

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) mener at måten forvaltningslovens regler er koblet opp mot den foreslåtte innkrevingsloven på, er egnet til å skape usikkerhet snarere enn økt rettssikkerhet. NKK uttaler i denne forbindelse:

> «[F]orvaltningslovens bestemmelser bør i stedet tas inn konkret for de aktuelle funksjoner.»

Akademikerne fremholder at utkastet § 3–1 må forstås slik at alle unntak fra forvaltningsloven er regulert i kapittel 3, noe som likevel ikke medfører riktighet. Foreningen viser blant annet til at tvangsinnfordring reguleres av tvangsfullbyrdelsesloven, som også har egne klageregler.

9.5 Departementets vurderinger og forslag

9.5.1 Forholdet til forvaltningsloven

Forvaltningsloven er den generelle loven som gjelder for forvaltningsorganers virksomhet, og loven fastsetter de generelle prinsipper for god forvaltningsskikk. Etter departementets syn er det derfor naturlig at forvaltningsloven danner utgangspunktet for innkrevingsmyndighetenes saksbehandling, slik den gjør for annen offentlig myndighetsutøvelse.

Fra et rettssikkerhetssynspunkt er det viktig at forvaltningslovens saksbehandlingsregler følges på innkrevingsområdet med sikte på å oppnå et korrekt resultat. At det ikke hersker tvil om riktigheten av de vedtak som treffes av innkrevingsmyndighetene, er viktig for at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten skal kunne fremstå med den legitimitet som er nødvendig og ønskelig. Det samme gjelder for skatteoppkreverkontorene. Departementet mener derfor at også reglene om enkeltvedtak i forvaltningsloven i utgangspunktet må gjelde for alle innkrevningsmyndighetene.

På den annen side er det innenfor skatte- og avgiftsforvaltningen visse særlige forhold som tilsier at det gjøres enkelte unntak fra de generelle saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven. Skatte- og avgiftsmyndighetenes virksomhet preges i stor grad av masseforvaltning, og dette nødvendiggjør enkelte tilpasninger i forhold til de generelle saksbehandlingsreglene.

Departementet finner det ikke hensiktsmessig å gjenta forvaltningslovens saksbehandlingsregler i skattebetalingsloven. Det norske lovverket har en fragmentarisk struktur, og bruk av henvisninger til andre bestemmelser er en vanlig lovgivningsteknikk. Dette gir også en språklig enklere og kortere lovtekst. Forvaltningsloven er en sentral lov for offentlig virksomhet, og departementet kan ikke se at henvisninger til denne er egnet til å skape uklarhet.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet om at forvaltnings-

loven skal gjelde for innkrevingsmyndighetenes behandling av saker etter skattebetalingsloven, men med nærmere angitte unntak. Lovutkastet inneholder enkelte saksbehandlingsregler også i andre kapitler, for eksempel i § 5–15 om klage over pålegg og i § 13–5 om klageadgang ved motregning. Departementet foreslår derfor at forvaltningsloven skal gjelde med de særlige bestemmelser som er gitt i loven, jf. utkastet § 3–1.

Når forvaltningsloven får anvendelse vil dette også innebære at forvaltningslovens regler om habilitet komme til anvendelse. Departementet har vurdert om det er 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 selv vil da uten videre være inhabil til å foreta seg noe på organets vegne i saken. Men spørsmålet blir hvor langt dette bør gjøre alle underordnede inhabile (med den følge at stedfortreder må oppnevnes etter forvaltningsloven § 9). Så lenge det bare dreier seg om ordinære, frivillige betalingsoppgjør uten tvist eller alvorlige misligholdsreaksjoner, antar imidlertid departementet at en underordnet likevel vil være habil, ut fra en fortolkning av forvaltningslovens eget unntak i § 6 fjerde ledd.

Det følger av utkast til § 14–2 at tvangsfullbyrdelsesloven, med enkelte nærmere angitte unntak, gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Videre følger det av forvaltningsloven § 4 første ledd bokstav b at forvaltningsloven ikke gjelder for saker som forvaltningsorganet behandler i medhold av blant annet tvangsfullbyrdelsesloven. Departementet foreslår at det for ordens skyld inntas en henvisning i den nye skattebetalingsloven § 3–1 til § 14–2, slik at det ikke kan reises tvil om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder ved tvangsfullbyrdelse. I tillegg foreslår departementet at det i § 3–1 henvises til den særlige bestemmelsen om at klage over motregning kan skje etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven, jf. lovutkastet § 13–5. I bestemmelsen vises det også til lovutkastet § 14–5 om gjennomføring av utleggstrekk og § 14–10 om tvangssalg av varer mv. etter tolloven som også har regler om forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven.

I høringsnotatet foreslo departementet at ligningslovens saksbehandlingsregler i utgangspunktet skal gjelde for utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt. Etter gjeldende rett får verken ligningsloven eller forvaltningsloven direkte anvendelse ved forskuddsutskrivingen, men enkelte av saksbehandlingsreglene i ligningsloven er likevel gitt tilsvarende anvendelse. I forarbeidene til ligningsloven, Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 58, i merknadene til ligningsloven § 1–2, uttales det blant annet:

> «Ligningsforvaltningens befatning med forskuddsordningen etter skattebetalingsloven kan ikke anses som saker behandlet etter ligningsloven, selv om skattebetalingsloven legger oppgaver til organer som er opprettet i kraft av ligningsloven. Imidlertid bestemmer skattebetalingsloven § 58 selv at forvaltningsloven ikke skal gjelde på dens område, men skattebetalingsloven har ikke tilsvarende bestemmelser om f.eks. taushetsplikt, klageordninger m.v. Det er nærliggende å bruke noen av ligningslovens saksbehandlingsregler også på saker etter forskuddsordningen, mens f.eks. klagereglene ikke vil passe. Hvilke regler som på skattebetalingslovens område bør erstatte forvaltningsloven bør avgjøres i skattebetalingsloven selv.»

Forarbeidene til ligningsloven forutsetter således at enkelte av saksbehandlingsreglene i ligningsloven kapittel 3 kan gis tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivingen, selv om reglene primært er utformet med sikte på ligningsarbeidet. Departementet legger til grunn at bestemmelsene 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 forskuddsutskrivingen i dag.

For å skape klarhet, foreslår departementet at det i en ny skattebetalingslov presiseres at de ovennevnte bestemmelsene i ligningsloven, så langt de passer, gis tilsvarende anvendelse ved utskriving av forskuddsskatt og forskuddstrekk. Forvaltningslovens regler kommer her ikke til anvendelse.

Departementet finner det hensiktsmessig å plassere saksbehandlingsreglene for forskuddsutskrivingen sammen med reglene om forskudd på skatt i kapittel 4, jf. utkast til § 4–3. Kapitlene om forskudd på skatt, kapitlene 4 til 6, vil da gi en samlet regulering av regelverket på dette området. I lovens kapittel 3 Saksbehandling er det derfor i utkastet § 3–1 tredje ledd henvist til § 4–3.

9.5.2 Taushetsplikt

9.5.2.1 Generelt

Enhver tjenestemann i skatte- og avgiftsforvaltningen har i utgangspunktet taushetsplikt om det vedkommende får kjennskap til om noens økonomis-

ke, 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 § 7 og tolloven § 8.

Som nevnt foran i gjennomgangen av gjeldende rett, er det i skattebetalingsloven ikke gitt egne regler om taushetsplikt for opplysninger som fremkommer i forbindelse med innkrevingen. Derimot følger det av instruks for skatteoppkreverne, fastsatt av Skattedirektoratet 2. mai 2000, at ligningslovens taushetspliktsbestemmelser kommer til anvendelse. For skattefogdkontorene gjelder de samme taushetspliktsbestemmelsene som gjelder ved fastsetting av kravene, for eksempel arveavgiftsloven § 23 annet ledd.

Taushetspliktsreglene er etter gjeldende rett noe ulikt utformet i de forskjellige lovene. Dette gjelder både med hensyn til hvilke opplysninger som omfattes av taushetsplikten og hvilke unntak fra taushetsplikten som gjelder. Hensynene bak bestemmelsene er likevel i hovedsak de samme. Skatte- og avgiftspliktige er pålagt å gi en rekke opplysninger til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, og det er viktig at de kan gi disse opplysningene i trygg forvissning om at de ikke vil bli offentliggjort eller på annen måte videreformidlet til uvedkommende. Denne vissheten om at opplysninger ikke vil bli offentliggjort, kan bidra til at de skatte- og avgiftspliktige gir korrekte opplysninger.

De samme hensyn begrunner taushetspliktsreglene i forvaltningsloven. Etter forvaltningsloven omfatter taushetsplikten «*noens personlige forhold*», jf. § 13 første ledd. Som hovedregel omfatter taushetsplikten også opplysninger om enkeltpersoners økonomiske forhold, jf. Ot.prp. nr. 3 (1976–77).

Det kan imidlertid reises spørsmål ved i hvilken utstrekning opplysninger om juridiske personers økonomiske forhold faller inn under taushetspliktsregelen. Taushetsplikten etter forvaltningsloven er derfor ikke like omfattende som taushetsplikten etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven. I disse taushetspliktsbestemmelsene fremgår det direkte at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold. Å gi forvaltningslovens regler om taushetsplikt anvendelse for innkrevingsmyndighetene vil derfor i enkelte tilfeller medføre en forskjell mellom innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt og taushetsplikten til den myndigheten som har fastsatt kravet. Dette kan gi uheldige utslag, særlig når fastsetting og innkreving foretas av det samme organet. Det gjelder for eksempel for arveavgift, som både fastsettes og innkreves av skattefogdkontoret. Det samme gjelder toll og særavgifter som fastsettes og innkreves av toll- og avgiftsetaten. Ideelt sett burde taushetspliktsreglene på skatte- og avgiftsområdet vært enhetlig utformet. Departementet finner det likevel ikke aktuelt å foreslå en slik omlegging i denne omgang.

En egen taushetspliktsbestemmelse i skattebetalingsloven vil i noen grad kunne medføre tilsvarende problemer. På den annen side vil en egen bestemmelse om taushetsplikt i skattebetalingsloven gjøre det mulig å ivareta de særlige forhold som gjelder på skatte- og avgiftsområdet.

I høringsnotatet foreslo departementet at innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt skal følge de taushetspliktsreglene som gjelder for det organet som fastsetter kravet. Departementet fastholder dette forslaget. Den enkelte oppkrevers taushetsplikt vil da strekke seg like langt som taushetsplikten til det organet (de personer) som har ansvaret for fastsettingen av kravet. Dette vil i hovedsak innebære en videreføring av gjeldende rett. For skatteoppkrevernes virksomhet vil det være nytt at taushetsplikten nå lovfestes.

For avgjørelser som gjelder krav eller saker hvor grunnlaget for kravet er fastsatt i skattebetalingsloven, for eksempel vedtak om å gjøre ansvar gjeldende etter lovutkastet § 16–20, vil forvaltningslovens taushetspliktsregler i utgangspunktet komme til anvendelse, jf. utkastet § 3–1. Dette vil likevel ikke gjelde for ligningsmyndighetenes arbeid med forskuddsutskrivingen etter kapitlene 4 til 6. Ligningsmyndighetenes taushetsplikt i slike saker vil følge av ligningsloven, jf. henvisningen til ligningsloven i lovutkastet § 4–3.

9.5.2.2 Restanselister

Offentliggjøring av restanselister antas å kunne skape et betalingspress på skyldnerne. For de som har evne, men ikke vilje, til å gjøre opp, vil offentliggjøring kunne være en effektiv måte å få dekket restanser på. En slik navngitt offentliggjøring rammer imidlertid også de som har vilje, men ikke evne, til å dekke kravene. Hensynet til disse tilsier at restanselistene ikke offentliggjøres.

Skattebetalingsloven § 47 nr. 3 oppstiller et forbud mot offentliggjøring av skatterestanselister eller utdrag av disse. Før forbudet ble vedtatt ved lov 6. juni 1975 nr. 25, hadde det med jevne mellomrom vært debatt om adgangen til å offentliggjøre slike lister. Usikkerhet om rekkevidden av skatteoppkreverens taushetsplikt medførte behov for lovregulering av forbudet mot offentliggjøring.

Som nevnt foran fremgår det ikke direkte av forvaltningsloven at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold, slik taushetspliktsbestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tollo-

ven gjør. Der er derfor noe usikkert hvorvidt opplysninger om navngitte skyldneres restanser vil være omfattet av taushetsplikten etter forvaltningsloven.

Da innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt i enkelte tilfelle vil følge av forvaltningsloven, finner departementet det hensiktsmessig å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 47 nr. 3 om forbudet mot offentliggjøring av restanselister. Det vises til lovutkastet § 3–2 annet ledd. Bestemmelsen oppstiller et forbud mot offentliggjøring av restanselister generelt, og er ikke begrenset til lister over skatterestanser slik som gjeldende bestemmelse. Forbudet vil derfor omfatte restanselister over alle skatte- og avgiftskrav.

9.5.3 Unntak fra forvaltningslovens regler om begrunnelse og klage

Den største praktiske konsekvensen av at forvaltningsloven gis anvendelse på innkrevingsmyndighetenes virksomhet, er at reglene om enkeltvedtak vil gjelde. Slike regler følger av kapittel IV om saksforberedelse ved enkeltvedtak, kapittel V om vedtaket og kapittel VI om klage og omgjøring.

Lempning av innfordringshensyn

Innkrevingsmyndighetene kan sette ned et skatte- eller avgiftskrav eller gi utsettelse med betalingen av kravet, eventuelt kombinere disse tiltakene, av hensyn til det offentlige som kreditor. Innkrevingsmyndighetene godtar da mindre enn full betaling av kravet ved forfall fordi det tjener innfordringen, også kalt lempning av innfordringshensyn.

Det kan reises spørsmål om avgjørelse om lempning og avslag på søknad om lempning er et enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand. Justisdepartementet har i en sak som gjaldt lempning av merverdiavgift konkludert med at slike avgjørelser er enkeltvedtak. På den annen side ble avgjørelse om lempning av forsinkelsesrente ikke ansett som et enkeltvedtak. Et moment i vurderingen av hva som er å anse som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven, er hvorvidt avgjørelsen er truffet under utøving av «privat autonomi» eller utøving av offentligrettslig myndighet. Det kan argumenteres for at avgjørelser vedrørende lempning av innfordringshensyn ikke er å anse som enkeltvedtak, fordi avgjørelsen har sterkt preg av å være utøving av «privat autonomi».

Lempning av innfordringshensyn har i dag en noe uklar hjemmel, men det kan anføres at adgangen til å lempe på innfordringsgrunnlag følger av innkrevingsmyndighetenes myndighet til å innfordre skatte- og avgiftskrav. Det er likevel ingen selvfølge at innkrevingsmyndighetene skal kunne lempe av innfordringsmessige hensyn. Det er imidlertid fornuftig at et skatte- eller avgiftskrav lempes dersom dette gir et bedre innfordringsresultat samlet sett, og den generelle betalingsviljen ikke svekkes. Lempning av innfordringshensyn er derimot ingen rettighet for skyldneren.

Departementet foreslår å lovfeste adgangen til å lempe av innfordringshensyn, jf. utkastet § 15–2. Det legges til grunn at forvaltningslovens regler om enkeltvedtak, med enkelte unntak, kommer til anvendelse også for denne typen avgjørelser.

Etter forvaltningsloven § 24 skal et enkeltvedtak begrunnes. I § 25 er det gitt nærmere regler om begrunnelsens innhold. Avslag på søknad om lempning av innfordringshensyn 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 vil forsøke å tilpasse sine økonomiske transaksjoner for å unngå innkreving. I slike spesielle tilfeller bør det etter departementets syn være adgang til kun å gi en redegjørelse for hvilke regler og faktiske forhold som ligger til grunn for avslaget. Departementet foreslår derfor at begrunnelsen for et avvisningsvedtak 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. Departementet viser til utkastet § 3–3 første ledd.

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. Som nevnt ovenfor vurderes lempning av innfordringshensyn på bakgrunn av innfordringsmyndighetenes muligheter til å få dekket kravet. I motsetning til lempning av rimelighetshensyn som skjer av hensyn til skyldneren, skjer lempning av innfordringshensyn av hensyn til kreditorene. Dette innebærer at skyldnerens rettsikkerhet i liten grad reduseres dersom det ikke gis adgang til å klage over slike vedtak. Å innføre klageadgang i saker om lempning av innfordringshensyn antas også å ville føre til en betydelig belastning for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Etter en avveining av ressurshensyn og rettssikkerhetshensyn foreslår departementet at det ikke innføres klageadgang på avgjørelser om lempning av innfordringshensyn.

Departementet viser til utkastet § 3–3 første ledd siste punktum.

Avregning

Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt er standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt. Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivingen, skattyterens innbetalinger og ligningsmyndighetenes ligningsvedtak. På grunnlag av disse tallstørrelsene, som altså foreligger før selve avregningen, fremkommer det beløpet som skattyteren skylder eller har tilgode. Avregningens spesielle karakter og hensynet til effektiv ressursutnyttelse hos innkrevingsmyndighetene tilsier etter departementets syn at enkelte av forvaltningslovens bestemmelser ikke bør komme til anvendelse.

Etter forvaltningsloven § 16 skal en part som ikke allerede ved søknad eller på annen måte har uttalt seg i saken, varsles før vedtak treffes og gis anledning til å uttale seg innen en nærmere angitt frist. Etter gjeldende rett er det ikke noe krav at skattyterne skal varsles før avregningen finner sted.

Avregningen skjer på grunnlag av ligningskontorets ligningsvedtak, som igjen bygger på skattyters selvangivelse. Det ville innebære en stor belastning for innkrevingsmyndighetene dersom alle skattytere skulle varsles før avregningen. Hensynet til skattyterne vil i liten grad bli skadelidende dersom slikt forhåndsvarsel utelates. Skattyterne er dessuten kjent med at avregning vil skje. Departementet foreslår derfor at det gjøres unntak fra forvaltningsloven § 16 om forhåndsvarsling når det gjelder vedtak om avregning.

Melding om avregning inneholder i dag ingen begrunnelse, utover en oppstilling over tallstørrelsene som inngår i avregningen. Departementet foreslår å videreføre dette, slik at forvaltningsloven § 24 (når enkeltvedtak skal grunngis) og § 25 (begrunnelsens innhold) ikke kommer til anvendelse ved avregningen. Departementet viser til utkastet § 3–3 annet ledd.

Vedtak om ansvar for arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 49 må etter gjeldende rett anses som et enkeltvedtak. Da forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter skattebetalingsloven, kommer lovens bestemmelser om enkeltvedtak likevel ikke til anvendelse for slike vedtak. Departementet ønsker å videreføre dette, og foreslår derfor i utkastet § 3–3 tredje ledd en bestemmelse om at forvaltningsloven kapitlene IV til VI om enkeltvedtak ikke gjelder for vedtak om ansvar etter utkastet § 16–20.

9.5.4 Utsatt iverksetting av vedtak

Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall selv om skyldneren påklager vedtaket som ligger til grunn for kravet, eller bringer det inn for domstolene, jf. skattebetalingsloven § 30 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 59 annet ledd og arveavgiftsloven § 33 tredje ledd. Klage eller søksmål medfører således ikke utsatt iverksetting av vedtaket. Tilsvarende gjelder på toll- og særavgiftsområdet hvor dette følger forutsetningsvis av forvaltningsloven § 42. En tilsvarende bestemmelse foreslås inntatt i lovutkastet § 10–1 første ledd.

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 vedtaket prøvd ved domstolen. En anmodning 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.

Skattebetalingsloven § 30 åpner ikke for tilsvarende adgang til utsatt iverksetting. Skattekravet skal derfor betales ved forfall selv om skattyter har påklaget ligningsvedtaket eller brakt det inn for domstolene. Når det gjelder merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter, kan imidlertid den avgiftspliktige anmode om utsatt iverksetting etter forvaltningsloven § 42.

Innkreving av skattekrav er i utpreget grad masseforvaltning. Å innføre adgang til å søke om utsatt iverksetting av ligningsvedtak vil derfor i betydelig grad redusere effektiviteten ved innkrevingen. Slike søknader vil i tilfelle komme samtidig som kravene sendes ut, og på dette tidspunkt har skatteoppkreverne svært mange arbeidsoppgaver. Et krav om at alle søknader om utsatt iverksetting skal behandles straks og avslag begrunnes, vil derfor gå ut over andre arbeidsoppgaver.

I praksis utviser skatteoppkreverne en betydelig grad av varsomhet med hensyn til å iverksette tvangsinnfordring av krav hvor fastsettingen er påklaget eller brakt inn for domstolene. Er fastsettingen åpenbart uriktig, vil ligningsmyndighetene på anmodning fra skattyter informere skatteoppkreveren om dette slik at tvangsinnfordring ikke iverksettes. I andre tilfeller er skatteoppkreveren tilbakeholden med å iverksette tvangsinnfordring ut over å sikre kravet ved utlegg, jf. Skattedirektora-

tets instruks for skatteoppkreverne, fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven § 56.

Departementet foreslår at gjeldende rett videreføres i den nye skattebetalingsloven, slik at skattekrav i utgangspunktet skal betales ved forfall uten adgang til å søke om utsatt iverksetting.

Ovennevnte hensyn gjør seg også gjeldende for årsavgift på motorvogn. Departementet foreslår derfor at det også gjøres unntak fra forvaltningsloven § 42 for slike krav. Bestemmelsen om utsatt iverksetting vil fortsatt komme til anvendelse for merverdiavgift, arveavgift, toll og øvrige særavgifter. Departementet viser til utkastet § 3–3 fjerde ledd.

10 Lovens kapittel 4, 5 og 6: Forskudd på skatt

10.1 Innledning

De skatter som omfattes av skattebetalingsloven, fastsettes ved ligningen i året etter inntektsåret. For å redusere risikoen for skattetap, etablerer loven et system som tar sikte på å sikre at hele eller deler av den skatt som forventes utlignet, innbetales før ligning finner sted. Innkrevingsmetoden avhenger av hvem som skal betale skatten.

Skattebetalingsloven deler de skattepliktige inn i to grupper. De som plikter å betale skatten i året etter inntektsåret (etterskuddsskatt) omtales gjerne som *etterskuddspliktige*. Hvem dette gjelder er positivt angitt i lovens § 2. Det er først og fremst juridiske personer som er etterskuddspliktige. Nærmere regler om etterskuddsskatt finnes i skattebetalingsloven kapittel V.

Skattepliktige som ikke går inn under skattebetalingsloven § 2, plikter å betale forskudd på skatt i løpet av inntektsåret, jf. § 1. Disse skattyterne omtales gjerne som *forskuddspliktige*. Det er først og fremst personlige skattytere som omfattes av forskuddsordningen. Nærmere regler om forskuddstrekk og forskuddsskatt finnes i skattebetalingsloven kapitlene II og III.

Departementet foreslår at reglene om forskuddstrekk, forskuddsskatt og forhåndsskatt videreføres i den nye skattebetalingsloven, se utkast til kapitlene 4 til 6. Det er i liten grad foreslått materielle endringer i disse reglene. Derimot foreslås en rekke språklige endringer og endringer i begrepsbruken. Departementet foreslår også en annen henvisningsteknikk, først og fremst i bestemmelsen om hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i.

10.2 Gjeldende rett

10.2.1 Forskuddspliktige skattytere – forskuddstrekk og forskuddsskatt

Forskuddspliktige betaler forskudd på skatt ved at arbeidsgiveren foretar *forskuddstrekk* ved utbetaling av lønn mv., eller ved at den skattepliktige selv innbetaler *forskuddsskatt* i løpet av inntektsåret. Opplysninger om hvordan trekket skal gjennomføres og hvilket beløp som eventuelt skal betales i forskuddsskatt, fremgår av skattekortet, som før inntektsårets begynnelse skrives ut til alle skattepliktige som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning i det kommende året. Ved utskriving av skattekort tas det sikte på å oppnå samsvar mellom forskuddet og den skatt som ventes utlignet.

Reglene om gjennomføring av forskuddstrekk finnes i skattebetalingsloven kapittel II med tilhørende forskrifter. Når en ytelse er gjenstand for forskuddstrekk, har den som selv eller ved fullmektig utbetaler ytelsen, plikt til å foreta forskuddstrekk i beløpet av eget tiltak. Utbetaleren er altså tillagt oppgaven som skatteinnkrever for det offentlige i disse tilfellene. Mellom 80 og 90 prosent av den personlige direkte skatt kanaliseres gjennom denne trekkordningen. Hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, er positivt angitt i skattebetalingsloven §§ 5 og 5A, og nærmere utdypet i forskrift. Det er alminnelig antatt at godtgjørelse som ikke anses som skattepliktig inntekt etter skatteloven, heller ikke er trekkpliktig.

Forskuddstrekket skal beregnes etter en fastsatt trekktabell dersom skattekortet er et tabellkort. I utgangspunktet skal det skrives ut tabellkort for alle som skal ha skattekort. I visse tilfeller skal det imidlertid skrives ut såkalt prosentkort. Forskuddstrekket skal da skje med den prosentsats som er angitt på skattekortet. Når en lønnstaker åpenbart ikke vil få så stor inntekt at han får inntektsskatt eller trygdeavgift ved ligningen, kan han fritas for forskuddstrekk. I slike tilfeller blir det skrevet ut frikort, eventuelt frikort med beløpsgrense. Det gjelder spesielle regler når den skattepliktige ikke legger frem skattekort, og arbeidsgiveren heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet.

Den skattepliktige kan ha næringsinntekt og kapitalinntekt som ikke er underlagt forskuddstrekk. Formuesskatt kan heller ikke underlegges et direkte forskuddstrekk. Etter skattebetalingsloven § 13 nr. 1 skal det svares forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. Er forventet utlignet skatt på nærings- eller kapitalinntekten eller formuen av en viss størrelse, fastsettes det normalt en egen forskuddsskatt som samordnes med forskuddstrekket. Forskuddstrekket skal da fastsettes slik at de beløp som trek-

kes i løpet av året, sammen med forskuddsskatten, så vidt mulig kommer til å svare til den skatt på formue og inntekt som utlignes på den skattepliktige for vedkommende inntektsår. Forskuddstrekket kan også fastsettes med sikte på at trekket alene skal svare til den forventede utlignede skatt. I slike tilfeller vil trekket bli høyere enn arbeidsinntekten alene skulle tilsi. Forskuddsskatt skrives ut før inntektsårets begynnelse på grunnlag av formuen og inntekten ved siste ligning. Ved den ordinære forskuddsutskrivingen fastsettes forskuddsskatten samtidig med forskuddstrekket.

Dersom skattyter finner at han antakelig vil få restskatt, kan han innbetale den antatte saldoen senest 30. april i ligningsåret. Slike innbetalinger kalles tilleggsforskudd. Adgangen til å innbetale tilleggsforskudd gjelder uten hensyn til om skattyter er underlagt forskuddstrekk eller forskuddsskatt. Etter at skatten er utlignet, skal det skje en avregning av forskuddsbeløp i utlignet skatt. Avregningen er nærmere beskrevet i kapittel 7.

10.2.2 Etterskuddspliktige skattytere – forhåndsskatt og resterende skatt

Reglene om skattebetaling for etterskuddspliktige er samlet i skattebetalingsloven § 27. Bestemmelsen fremstår som en parallell til lovens kapitler II – IV om forskuddspliktige skattytere. Skattebetalingsloven bygger på det prinsipp at etterskuddspliktige skattytere skal betale *forhåndsskatt* i året etter inntektsåret, men før ligningen foretas. Denne forhåndsskatten skal til vanlig være ca. 2/3 av skatten ved forrige ligning. Ligningen foretas deretter på vanlig måte i samsvar med bestemmelsene i skattelovgivningen.

10.3 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet at de fleste reglene om beregning og utskriving av forskudd på skatt og forhåndsskatt plasseres i et nytt kapittel 11 i ligningsloven. Begrunnelsen for forslaget er at de forhold som reglene gjelder, i tid faller forut for de forhold som skatteinnkrevingsloven tar sikte på å regulere. De aktuelle reglene faller derfor utenfor lovens saklige virkeområde. Også de reglene om arbeidsgiverkontroll, opplysningsplikt og straff som er relevante i forhold til forskudd på skatt og forhåndsskatt, ble foreslått plassert i ligningsloven.

Departementet foreslo i tillegg visse terminologiske endringer. Forslaget innebærer at begrepene forskuddspliktig og etterskuddspliktig erstattes av begrepene personlig skattyter og upersonlig skattyter. I tillegg ble det foreslått at betegnelsen arbeidsgiver erstattes av betegnelsen trekkansvarlig, og at begrepene forhåndsskatt og resterende skatt skal falle inn under begrepene forskuddsskatt og restskatt.

I skattebetalingsloven §§ 5 og 5A er de ytelsene som er gjenstand for forskuddstrekk, regnet opp kasuistisk. Det er derfor mulig å lese direkte ut av loven hvilke ytelser som er underlagt trekkplikt. I høringsnotatet foreslo departementet at reglene omarbeides slik at de i større utstrekning viser til reglene om skatteplikt i skatteloven kapittel 5. Begrunnelsen for forslaget er blant annet at en slik henvisningsteknikk vil understreke sammenhengen mellom skatteplikten og trekkplikten.

10.4 Høringsinstansenes merknader

10.4.1 Høringsinstansenes generelle merknader

Enkelte av høringsinstansene er kritiske til departementets forslag om å flytte reglene om forskuddsutskriving og forskuddstrekk til ligningsloven. Dette gjelder særlig *Kommunenes Sentralforbund (KS)* og *Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)*. I tillegg er flere høringsinstanser imot forslaget til begrepsendringer. Merknadene er gjengitt i henholdsvis punkt 5.2.3 om plassering av forskuddsreglene og punkt 6.1 om oppdatering av begrepsbruk. Flere av instansene er skeptiske til den henvisningsteknikk som foreslås i lovutkastet. De generelle merknadene om dette er gjengitt i punkt 6.2 om henvisningsteknikk.

10.4.2 Høringsinstansenes merknader til de enkelte paragrafer i høringsnotatet

En del av høringsinstansenes merknader gjelder forslag til språklige endringer for å unngå misforståelser etc. I det følgende gjengis kun merknader i tilknytning til de forhold som departementet har funnet grunn til å drøfte nærmere i punkt 10.5 nedenfor.

Skattebetalerforeningen mener det bør innføres en generell klageadgang for de tilfellene der ligningskontoret ikke etterkommer en anmodning om endring av forskuddstrekket. Foreningen uttaler følgende om dette:

> «I saker der skattyters lønnsinntekt vil bli unntatt (alternativ fordeling) fra norsk beskatning på grunn av ettårsregelen (lønnslempning), er det svært viktig for vedkommende at lønnstrek-

ket blir redusert allerede på forskuddsstadiet. Dette for å forhindre dobbelt forskuddstrekk og dermed store likviditetsproblemer. Ettersom disse sakene ofte er kompliserte, er det svært viktig at det opprettes en klageadgang for skattyter. Selv om dette er av størst betydning for nevnte skattytere, er vi likevel av den oppfatning at det bør opprettholdes en generell klageadgang (...).»

Akademikerne og *KS* er skeptiske til den henvisningsteknikken som er brukt i utkastet til § 11–14 om ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i. Akademikerne uttaler følgende om dette:

«I eksempelet ovenfor påpekte vi hvordan forslaget til regulering av hva som er trekkpliktig ytelse i vesentlig grad reduserer brukervennligheten. Dette har også alvorlige konsekvenser for rettssikkerheten. Utkast til ligningslov § 11–14 angir hva som er trekkpliktig ytelse. Grunnlaget for hva som er trekkpliktig ytelse fremkommer i dag direkte i skattebetalingsloven, men man foreslår i stedet at dette kun skal fremkomme ved en generell henvisning til skattelovens kap 5. Det er ikke fullstendig samsvar mellom skatteplikt og trekkplikt i dagens lovverk, og lovgivningsteknikken fører derfor til uklarheter mht om korrekt forskuddstrekk blir foretatt, med mulig restskatt og problemer i den forbindelse for arbeidstakeren i neste runde.»

Også KS mener det er en meget stor fordel for brukerne av loven at det går an å lese direkte ut av loven hvilke ytelser det skal foretas trekk i. I tillegg uttaler forbundet blant annet:

«Departementet foreslår følgende nye ordlyd i § 11–14 nr I bokstav a «*Med mindre annet er bestemt, skal det foretas forskuddstrekk i* skattepliktig *a) Lønn og andre ytelsen som omfattes av skatteloven § 5–10 [...]».* KS mener forslaget medfører en uklarhet i forhold til gjeldende rett. En rent språklig tolkning av regelen tilsier at kun et eventuelt overskudd av utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktig, jf. skatteloven § 5–11(2). Etter gjeldende rett er utgiftsgodtgjørelser trekkpliktige i sin helhet, med mindre visse dokumentasjons- og legitimasjonskrav er oppfylt. Det er mulig at departementet anser at dette ikke er et problem pga. formuleringen i § 11–14 nr. 2, hvor det går frem at departementet kan bestemme at det skal gjennomføres forskuddstrekk i andre ytelser enn etter nr 1. KS» oppfatning er at det i *loven* bør komme *tydelig* frem at enhver godtgjørelse til dekning av utgifter i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv er trekkpliktig med mindre annet er bestemt, jf. formuleringen i skattebetalingsloven § 5 nr 1 bokstav c. Det må videre tas hensyn til reglene om beregning av arbeidsgiveravgift av trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser.»

10.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet å flytte reglene om forskuddstrekk og forskuddsskatt til et nytt kapittel i ligningsloven. Som det fremgår av vurderingen foran i punkt 5.2.2.3, har departementet ikke funnet grunn til å følge opp dette forslaget. Departementet foreslår derfor at bestemmelsene om forskuddstrekk og forskuddsskatt inntas i del II i den nye skattebetalingsloven. Det vises til kapitlene 4 til 6 i lovutkastet.

Departementets vurderinger av høringsinstansenes merknader vedrørende begrepsbruk er inntatt foran i punkt 6.1.3. Som det fremgår der ønsker departementet å videreføre begrepet arbeidsgiver i den nye skattebetalingsloven, og med samme innhold som etter gjeldende rett, istedenfor å erstatte det med begrepet trekkansvarlig slik som foreslått i høringsnotatet. Når det gjelder begrepene forskuddspliktig og etterskuddspliktig er disse erstattet av begrepene personlig skattyter og upersonlig skattyter i lovutkastet. I tillegg brukes begrepet forskuddsskatt også om det som etter gjeldende rett betegnes som forhåndsskatt.

Flere av høringsinstansene har hatt merknader og forslag til språklige endringer o.l. i det lovutkastet som ble sendt på høring. Disse er i stor grad tatt til følge i forskuddsreglene i utkastet til ny lov.

Som det fremgår foran har flere av høringsinstansene hatt merknader til henvisningsteknikken i lovutkastet i høringsnotatet. Innvendingene gjelder særlig henvisningene til skatteloven i bestemmelsen om hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, jf. utkastet § 5–6.

Departementet vil påpeke at det som den klare hovedregel skal foretas forskuddstrekk i alle ytelser som er skattepliktige. Etter departementets oppfatning bør denne sammenhengen mellom trekkplikten og skatteplikten komme klart til uttrykk i den nye skattebetalingsloven ved en slik henvisning til skatteloven. Departementet er ikke enig i at en slik henvisningsteknikk gjør regelverket vesentlig mindre brukervennlig. Skatteloven fremstår, etter revisjonen i 1999, som oversiktlig og relativt enkel å finne frem i. Den gir dessuten en grei beskrivelse av hvilke ytelser som er skattepliktige, og dermed trekkpliktige.

Når det gjelder merknaden fra KS vedrørende utgiftsgodtgjørelser, er departementet enig i at forslaget til lovtekst i høringsnotatet var uklart i forhold til gjeldende rett, og dermed egnet til å misforstås. Departementet foreslår derfor at det i loven inntas en bestemmelse om at en utgiftsgodtgjørelse er trekkpliktig selv om den ikke er skattepliktig.

Det vises i denne sammenheng til utkastet § 5–6 annet ledd, jf. § 5–6 første ledd bokstav a.

Departementet har for øvrig merket seg at Skattebetalerforeningen mener det bør innføres en generell klageadgang over ligningskontorets avslag på anmodning om endring av forskuddstrekket. Innføring av en slik generell klageordning vil ha betydelige administrative konsekvenser. Dessuten er behovet for en slik klageordning, etter departementets erfaring, ikke stort. Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå nye regler på dette området.

11 Lovens kapittel 7: Avregning

11.1 Innledning

I dette kapitlet foreslår departementet regler om avregning for personlige (forskuddspliktige) og upersonlige (etterskuddspliktige) skattytere. Forslaget viderefører i store trekk gjeldende bestemmelser om avregning i skattebetalingsloven. Høringsinstansenes merknader og innvendinger til reglenes plassering i høringsutkastet, er for en stor del hensyntatt.

11.2 Gjeldende rett

11.2.1 Innledning

Når ligningsansettelsene er foretatt og skatten regnet ut, skal skatteoppkreveren avregne forskudd på skatt og forhåndsskatt i utlignet skatt. For etterskuddspliktige omtales avregningen gjerne som avstemming. Skattebetalingsloven kapittel IV regulerer hvordan avregningen skal skje for forskuddspliktige. Skattebetalingsloven § 27 nr. 5 til 8 regulerer hvordan avstemming skal skje for etterskuddspliktige.

11.2.2 Avregning – forskuddspliktige skattytere

Det er i utgangspunktet gjennomført forskuddstrekk og utskrevet forskuddsskatt, som skal avregnes i utlignet skatt, jf. skattebetalingsloven § 22. Dette gjelder uten hensyn til om forskuddsskatten er betalt når avregning foretas. Ved avregningen skal eventuelt tilleggsforskudd som er betalt innen 30. april i ligningsåret, godskrives skattyteren. Det er gitt nærmere regler om gjennomføringen av avregningen for forskuddspliktige skattytere i del II i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning.

Når utlignet skatt utgjør et *større* beløp enn det forskuddsbeløpet som skal godskrives skattyteren, skal differansen innbetales som restskatt, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 1.

Utgjør utlignet skatt et *mindre* beløp enn det forskuddsbeløpet som skal godskrives skattyteren, blir den overskytende del av forskuddsbeløpet å frafalle, jf. skattebetalingsloven § 24 nr. 1. Er den delen av skatten som blir å frafalle, helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake til skattyteren. Eventuelle tilgodebeløp skal betales tilbake til skattyter straks etter avregningen. I § 24 nr. 1 tredje punktum er det imidlertid bestemt at tilgodebeløpet kan benyttes til å dekke ubetalt skatt for tidligere år.

Skattebetalingsloven kapittel IV om avregningen for forskuddspliktige skattytere har også regler om renter og forfall for restskatt. Restskatten forfaller 3 uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 3. Er restskatten minst 1 000 kroner, forfaller den til betaling i to like store terminer. Restskatt skal tillegges renter etter regler fastsatt av departementet, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 2. Slike regler er gitt i § 8 i forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. Skattyter som får tilgodebeløp ved avregningen, har også krav på renter etter regler fastsatt av departementet, jf. § 31 nr. 2.

Ved senere endring av ligningen etter ligningsloven kapittel 9 skal det foretas ny avregning, jf. skattebetalingsloven § 25 nr. 1 første punktum. Etter § 25 nr. 2 skal det foretas ny avregning for hver av ektefellene dersom det etter at avregningen er foretatt, blir gjennomført fordeling av skatt som er ilignet ektefellene under ett.

Er utskrevet forskuddsskatt ikke betalt og ikke frafalt etter bestemmelsene i § 24, skal den innkreves ved siden av eventuell restskatt, jf. § 26 annet punktum. Er kravet sikret ved utlegg, beholder utlegget sin virkning også etter avregningen. Også renter som er påløpt på grunn av forsinket betaling av forskuddsskatten, skal betales dersom forskuddsskatten ikke frafalles etter §§ 24 eller 25.

11.2.3 Avstemming – etterskuddspliktige skattytere

Når ligningsansettelsene er foretatt og skatten er regnet ut, skal skatteoppkreveren avregne (avstemme) forhåndsskatten i den utlignede skatten for hver enkelt skattyter. Er den utlignede skatten større enn forhåndsskatten, skal differansen – resteren-

de skatt – innbetales, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 5. Er det innen den 30. april innbetalt et høyere beløp enn den utskrevne forhåndsskatten, legges det innbetalte beløpet til grunn ved beregningen. Nærmere regler om avregningen for etterskuddspliktige skattytere er gitt i del III i forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 om gjennomføring av avregning.

Er utskrevet eller innbetalt forhåndsskatt større enn utlignet skatt, skal overskytende del av den utskrevne forhåndsskatten frafalles, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 8. Den delen av det frafalte beløpet som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyter. Slike beløp kan eventuelt benyttes til å dekke annen skatt som skattyter skylder, jf. § 27 nr. 8 annet punktum. Det følger av § 27 nr. 7 at dersom resterende skatt overstiger en tredjedel av utlignet skatt, skal det svares renter etter nærmere regler fastsatt av departementet.

Ved senere endringer i utlignet skatt etter ligningsloven kapittel 9, skal det foretas ny avregning, jf. § 27 nr. 10 fjerde ledd. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 25 nr. 1 som gjelder for personlige skattytere.

Skattebetalingsloven § 27 har også regler om utskriving av forhåndsskatt, forfall av forhåndsskatt og resterende skatt og renter av resterende skatt. Regler om rentegodtgjørelse av skatt tilgode som oppstår etter avregningen (avstemmingen), er fastsatt av departementet med hjemmel i skattebetalingsloven § 31 nr. 2, slik som for forskuddspliktige, jf. forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v.

11.3 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å gå bort fra begrepet avstemming og i stedet bruke begrepet avregning også i forhold til etterskuddspliktige. Videre ble begrepene forskuddspliktige og etterskuddspliktige foreslått erstattet med begrepene personlige skattytere og upersonlige skattytere. Også begrepene forskuddsskatt, forhåndsskatt, restskatt og resterende skatt ble foreslått endret. For en nærmere omtale av disse endringene vises det til punkt 6.1.

Selv om avregningsreglene har en nær sammenheng med ligningen, foreslo departementet at reglene om avregning plasseres i den nye skattebetalingsloven. Hovedbegrunnelsen for dette er at avregningen foretas av skatteoppkreverne. Ved å plassere avregningsreglene i en ny skattebetalingslov, vil de mest sentrale bestemmelsene som skatteoppkreverne forholder seg til, være samlet på ett sted.

Det ble foreslått å samle reglene om avregning for personlige skattytere og upersonlige skattytere i et underkapittel til kapittel 5 om forfall. Forfallsbestemmelsene for restskatt og resterende skatt ble imidlertid skilt fra avregningsreglene og plassert sammen med de øvrige reglene om forfall av skatte- og avgiftskrav. Det samme gjelder regler om forfall av skatt tilgode.

Hjemmelen for å ilegge rentetillegg av restskatt og resterende skatt, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 2 og § 27 nr. 7, ble foreslått plassert sammen med reglene om avregning. De nærmere regler om rentesats mv. ble som i dag, foreslått regulert i forskrift. Det samme gjelder reglene om rentegodtgjørelse av tilgodebeløp.

Skattebetalingsloven inneholder ingen bestemmelser om hvem som skal foreta avregningen. Departementet mener at dette bør fremgå av loven og foreslo regler om dette i kapittel 2 i høringsutkastet.

Departementet foreslo videre at forvaltningsloven også får anvendelse ved avregningen, men at det på grunn av avregningens spesielle karakter som «massevedtak», gjøres enkelte unntak fra loven. Nærmere regler om dette ble foreslått tatt inn i kapittel 3 om saksbehandling.

Reglene om at tilgodeløp etter avregningen kan benyttes til å dekke annen skatt som skattyter er skyldig, jf. skattebetalingsloven § 24 nr. 1 tredje og fjerde punktum og § 27 nr. 8, jf. § 30 nr. 2 første punktum, ble også foreslått videreført sammen med reglene om avregning. Det ble foreslått å lovfeste at skattyter ikke kan påklage denne form for motregning, gjerne kalt oppdekning, til namsretten. Dette er i samsvar med praksis på området. Motregningsavgjørelser etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 kan etter skattebetalingsloven § 40 a annet punktum påklages til namsretten.

11.4 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet mener at avregning er en så sentral del av skattebetalingssystemet, at det bør reguleres i et eget kapittel i loven. Systematisk er det naturlig å plassere reglene om avregningen før kapitlet om forfall.

Kommunenes Sentralforbund (KS) kan ikke se at forslaget i høringsutkastet § 5–50 innebærer noen realitetsendring i forhold til skattebetalingsloven § 22. KS anbefaler at departementet vurderer å lovfeste deler av forskriftsverket og gjeldende praksis uten materielle endringer, slik det er gjort på andre områder. Dagens ordning med regler om

godskriving av forskuddstrekk i både skattebetalingsloven § 22, avregningsforskriften, Skattedirektørens rundskriv og rettspraksis, er vanskelig å forholde seg til for brukerne. En klargjøring og lov- eller forskriftsfesting av bestemmelsene vil etter KS sin oppfatning være en fordel.

KS foreslår at det i loven presiseres at det er *gjennomført* forskuddstrekk som skal avregnes i utlignet skatt. Videre bør det vurderes om skattedirektørens uttalelse og rettspraksis skal inntas i lovteksten eller i avregningsforskriften. Som et minimum må vilkårene for godskriving klart fremgå av forskriften. Videre må det også presiseres i lov eller forskrift hvilke beløp som skal godskrives når det ikke er gitt oppgjør for trukket utleggstrekk (påleggstrekk).

KS uttaler videre at de synes det er vanskelig å forstå beveggrunnene for å plassere rentebestemmelsen sammen med avregningen. Umiddelbart synes det mest naturlig at denne bestemmelsen plasseres sammen med de øvrige reglene om renter i kapittel 6. Også *Skattedirektoratet* mener at reglene om renter må plasseres i kapitlet om renter.

Skattedirektoratet uttaler at de ser det som lite heldig at det finnes motregningsregler i to ulike kapitler. Disse bør samles i kapittel 7 om motregning. Videre uttaler Skattedirektoratet følgende til høringsutkastet § 5–55:

> «Bestemmelsen bekrefter plikten til å svare renter av forskuddsskatt som opprettholdes etter endringssaker. Bestemmelsen henviser til § 5–51, men ikke til § 5–52. Av høringsnotatet fremgår det også at bestemmelsen kun gjelder personlige skattytere. Vi har vanskelig for å forstå hvorfor bestemmelsen ikke også skal gjelde for upersonlige skattytere, jf. § 5–52 (etterskuddspliktige). Tidligere skulle slike skattytere bare betale halvparten av skatten på forhånd, og tilfeller hvor det var aktuelt å beregne renter var derfor svært sjeldne. Nå skal disse skattyterne betale to tredeler av skatten før avregningen. Tilfeller hvor det vil oppstå plikt til å betale renter vil selvfølgelig være færre enn for personlige skattytere (forskuddspliktige), men vi ser ingen grunn til at ikke de tilfeller hvor det foreligger en renteplikt skal behandles likt.»

11.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har, i tråd med merknadene fra enkelte høringsinstanser, plassert reglene om avregning i et eget kapittel i lovens del II. Departementet ønsker ikke å øke detaljnivået i loven med regler som i dag er gitt i forskrift, rundskriv, retningslinjer eller lignende. Det vil imidlertid være naturlig at man ved utarbeidelse av nye forskrifter tilpasser og utvider disse i samsvar med retningslinjer og etablert praksis. Dette er i noen grad gjort etter at lovforslaget ble sendt på høring, ved at Skattedirektoratet har vedtatt en ny forskrift om avregning – forskrift 7. oktober 2004 nr. 1317 – som erstatter tidligere forskrift 30. april 1958 nr. 9990. Sistnevnte forskrift var, som KS påpeker i sin høringsuttalelse, ikke ajourført og i samsvar med gjeldende praksis og retningslinjer.

Departementet er enig med KS og Skattedirektoratet i at reglene om renter av restskatt og rentegodtgjørelse av tilgodebeløp ved avregningen, bør plasseres sammen med de øvrige reglene om renter av skatte- og avgiftskrav. I skattebetalingsloven og i forslaget som ble sendt på høring, er rentereglene plassert sammen med reglene om avregningen. I forslaget som nå legges frem er reglene om renter flyttet og tatt inn som egne bestemmelser i lovens kapittel 11.

Departementet er videre enig med Skattedirektoratet i at reglene om oppdekning ikke bør stå sammen med reglene om avregning, slik de gjør i skattebetalingsloven og i forslaget som ble sendt på høring. Oppdekning er i praksis en form for motregning, men likevel slik at de formelle kravene som skattebetalingsloven stiller til motregningserklæring og melding om motregningen, ikke gjennomføres. Reglene om oppdekning er derfor ikke foreslått videreført i lovutkastet, men adgangen til slik dekning vil følge av motregningsreglene i lovutkastet kapittel 13, jf. omtalen i kapittel 17 nedenfor.

Forfallsbestemmelsene for forskuddsskatt og restskatt er plassert sammen med de øvrige forfallsbestemmelsene for skatte- og avgiftskrav i lovutkastet kapittel 10, slik som i høringsutkastet. Videre foreslår departementet at forvaltningsloven skal gjelde for avgjørelser truffet under avregningen, men med enkelte unntak som følge av avgjørelsenes karakter som massevedtak. Departementet viser til omtalen i punkt 9.5.3 og merknadene til § 3–3 tredje ledd.

Departementet finner ikke grunn til å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 25 nr. 2 om ny avregning for ektefeller når det etter at avregning er foretatt blir foretatt fordeling av skatt som er ilignet ektefellene under ett. I prinsippet skal slik ny avregning foretas uten videre, og bestemmelsen synes derfor overfløding.

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at bestemmelsen om at avregningen ikke berører

plikten til å svare renter (forsinkelsesrenter) av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles ved avregningen, også bør omfatte forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Dette løses i lovutkastet ved at reglene om avregningen for personlige skattytere (forskuddspliktige) og upersonlige skattytere (etterskuddspliktige) følger av samme bestemmelse. Henvisningen i lovutkastet § 7–4 første ledd første punktum til § 7–1 tredje ledd omfatter dermed også forskuddsskatt for upersonlige skattytere. For øvrig viser departementet til merknadene til de enkelte bestemmelsene i kapittel 7.

12 Lovens kapittel 8: Fordeling av skatt mellom skattekreditorene

Hovedreglene om hvordan den felles innkrevde skatt, medlemsavgift til folketrygden mv. skal fordeles mellom staten, fylket, kommunen og folketrygden følger av skattebetalingsloven kapittel VIII. Nærmere regler om fordelingen er gitt av Skattedirektoratet i forskrift 3. desember 1997 nr. 1386 om gjennomføringen av fordeling av betalt skatt, medlemsavgift til folketrygden, renter og innfordringsutgifter.

Skatt fra forskuddspliktige skattytere blir først undergitt en foreløpig fordeling gjennom inntektsåret. Deretter foretas en endelig fordeling mellom skattekreditorene. Skattebetalingsloven § 43 nr. 1 gir hovedregelen om den endelige fordelingen, mens reglene om den foreløpige fordelingen følger av § 43 nr. 2.

Skatt fra etterskuddspliktige skattytere for et inntektsår inngår i den foreløpige fordelingen. Når resultatet av klagebehandlingen i alle kommuner foreligger, beregnes de endelige fordelingstallene. Skattebetalingsloven § 44 nr. 1 gir hovedregelen om den endelige fordelingen, mens reglene om den foreløpige fordelingen følger av § 44 nr. 2.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre fordelingsreglene i skattebetalingsloven i et nytt kapittel 14 i ligningsloven. Det ble ikke foreslått materielle endringer, men reglene ble fordelt på flere paragrafer for å lette tilgjengeligheten. I det nye kapitlet ble også reglene om deponering av skatt og trygdeavgift, jf. skattebetalingsloven § 40, og overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat, jf. skattebetalingsloven § 38A første ledd, foreslått videreført.

Kun *Kommunenes Sentralforbund (KS*) har merknader til forslaget til lovbestemmelser om fordeling i høringsnotatet. KS påpeker at skattebetalingsloven § 48 nr. 8 ikke er videreført verken i forslaget til ny skattebetalingslov eller i ligningsloven.

Forslaget i høringsnotatet om å flytte fordelingsreglene til ligningsloven, var en konsekvens av forslaget om å plassere reglene om forskudd og avregning i ligningsloven. Som det fremgår i punkt 5.2.2.3 har departementet ikke funnet grunn til å følge opp dette forslaget.

Departementet foreslår derfor å videreføre gjeldende bestemmelser om fordeling av skatt i skattebetalingsloven kapittel VIII i den nye skattebetalingsloven, i lovutkastet kapittel 8. Det er gjort enkelte språklige og redaksjonelle endringer i bestemmelsene, men disse er ikke ment å innebære materielle endringer.

Når det gjelder merknaden fra KS om plasseringen av forskriftshjemmelen i skattebetalingsloven § 48 nr. 8, foreslår departementet at denne inntas i § 8–1 femte ledd. Med hjemmel i § 48 nr. 8 er det i forskrift 28. februar 1986 nr. 548 om fordeling av prosessutgifter i skattesaker og tvister om trygdeavgift og arbeidsgiveravgift til Folketrygden, i § 1 slått fast at det offentliges utgifter som part ved rettslig prøving av skattekrav mv. skal bokføres i skatteregnskapet som innfordringsutgifter og fordeles som bestemt for slike utgifter. På denne bakgrunn mener departementet at bestemmelsen hører hjemme i kapittel 8 om fordeling.

13 Lovens kapittel 9: Betaling

13.1 Innledning

I dette kapitlet foreslår departementet regler om betalingsmåten for skatte- og avgiftskrav, og regler om tid og sted for betaling av slike krav. Forslaget innebærer blant annet at debitors adgang til å betale skatte- og avgiftskrav via bank lovfestes. Også debitors adgang til å betale skatte- og avgiftskrav kontant følger av lovutkastet. Videre foreslås at departementet gis myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Etter forslaget fremgår reglene om tid og sted for betaling av skatte- og avgiftskrav direkte av loven, istedenfor ved en henvisning til finansavtaleloven § 39 slik det var lagt opp til i høringsutkastet. Departementet har dessuten kommet til at forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, bør være hovedregelen for når en betalingsfrist anses avbrutt ved betaling via bank. For øvrig foreslås det at de særskilte reglene om betaling av petroleumsskatt videreføres i en egen bestemmelse.

I høringsutkastet inneholdt kapittel 4 om betaling også regler om hvilken innkrevingsmyndighet som er riktig betalingsmottaker. Departementet har valgt å slå disse bestemmelsene sammen med bestemmelsene om de ulike innkrevingsmyndighetene, jf. lovutkastet kapittel 2. Det vises til den nærmere omtalen av dette foran i kapittel 8.

13.2 Oppgjørsmåte (betalingsmåte)

13.2.1 Gjeldende rett

13.2.1.1 Alminnelige regler om betaling

Generelle bestemmelser om betalingsmåte finnes i dag i lov 24. mai 1985 nr. 28 om Norges Bank og pengevesenet mv. (sentralbankloven) § 14 første ledd og lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) §§ 38 og 39.

Sentralbankloven § 14 første ledd første punktum fastslår at Norges Banks sedler og mynter er tvungent betalingsmiddel i Norge. Dette innebærer at betaleren kan kreve å betale med norske sedler og mynter, og at betalingsmottakeren kan kreve å motta oppgjøret i norske sedler og mynter. Ingen er pliktig til i en betaling å ta imot mer enn 25 mynter av hver enhet, jf. annet punktum.

Mottakerens rett til å be om betaling med tvungne betalingsmidler, innebærer ikke at betaleren er forpliktet til å møte opp hos mottakeren med norske sedler og mynter, jf. NOU 1994 nr. 19 om finansavtaler og finansoppdrag (side 148 første spalte). Betaleren kan bruke medhjelpere ved oppfyllelse av en fordring, for eksempel bank. Et krav om betaling med sedler og mynter vil derfor være oppfylt av betaleren ved bruk av blant annet advisert bankgiro, postgiro utbetalingskort, postanvisning eller bankremisse. Sjekk eller kredittkort anses derimot ikke som betaling med kontanter, fordi mottakeren ikke oppnår en ubetinget rett til beløpet når betalingsmidlet aksepteres.

Som hovedregel skjer betaling ved hjelp av overføringer mellom kontoer hos finansinstitusjoner. Finansavtaleloven gjelder i hovedsak for avtaler og oppdrag om betalingstjenester mellom en kunde og en finansinstitusjon. Kapittel VI har imidlertid også bestemmelser om forholdet mellom en betaler og en mottaker, når en finansinstitusjon opptrer som formidler. Kapitlet regulerer oppgjørsmåte (§ 38) og tid og sted for betaling (§ 39).

Etter finansavtaleloven § 38 første ledd kan betaling foretas ved overføring av beløpet til mottakerens konto, med mindre annet er avtalt eller mottakeren har bedt om betaling med kontanter. Bestemmelsen er en kodifisering av den praksis som var etablert før loven trådte i kraft, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998–99) Om lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) punkt 8.8.4.2, jf. punkt 8.8.2.

Etter finansavtaleloven § 38 annet ledd kan mottakeren gi nærmere anvisning om betalingsmåten, dersom dette ikke medfører vesentlig merutgift eller andre ulemper for betaleren. Ifølge tredje ledd har en forbruker likevel alltid rett til å foreta oppgjør med tvungne betalingsmidler hos mottakeren. Begrunnelsen for bestemmelsen er at forbrukerne bør ha en mulighet til å unngå de relativt høye gebyrene som følger med betaling over giro, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998–99) punkt 8.8.4. Det er også en-

kelte som av ulike grunner ikke er fortrolig med, eller ikke ønsker å foreta, girering fra konto. Disse vil ofte foreta kontant innbetaling til bank, noe som normalt innebærer høye gebyrer.

Finansavtaleloven kan ikke fravikes til skade for en forbruker, jf. § 2 første ledd. Med forbruker menes en fysisk person, når avtalens formål for denne ikke hovedsakelig er knyttet til næringsvirksomhet. Når institusjonens kunde ikke er en forbruker, går avtale eller praksis som anses bindende mellom partene, foran finansavtalelovens regler, jf. § 2 annet ledd. Bestemmelsene i kapittel VI om forholdet mellom betaler og mottaker ved betalingsoverføringer kan likevel ikke fravikes til skade for noen kunder, jf. § 2 annet ledd annet punktum.

Bestemmelser om betaling i skatte- og avgiftslovgivningen går foran finansavtaleloven, jf. finansavtaleloven § 1 første ledd.

13.2.1.2 Generelt om betaling av skatter og avgifter

Med mindre annet er bestemt i skatte- og avgiftslovgivningen gjelder bestemmelsene i sentralbankloven om tvungne betalingsmidler og finansavtalelovens bestemmelser om overføring av beløpet til mottagerens konto, også ved betaling av skatte- og avgiftskrav. Nedenfor følger en oversikt over de bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen hvor det er gitt særlige regler om betaling av skatte- og avgiftskrav. Disse reglene går dermed foran tilsvarende regler i sentralbankloven og finansavtaleloven.

13.2.1.3 Skatter direkte omfattet av skattebetalingsloven

Etter skattebetalingsloven § 12 nr. 3 første punktum kan innbetaling av oppgjør for forskuddstrekk foretas til skatteoppkreverens kontor eller til bank. Bestemmelsen gjelder også innbetaling av «*restskatt, skatt fra etterskottspliktige skattytere og utliknet skatt*», jf. skattebetalingsloven § 29 nr. 2. Det kan reises spørsmål om det med uttrykket «*skatteoppkreverens kontor*» har vært meningen å regulere betalingsstedet eller betalingsmåten, eventuelt begge deler. Bestemmelsen blir i dag praktisert slik at den også regulerer betalingsmåten, dvs. at det er adgang til å betale kontant.

Ved lov 14. april 2000 nr. 24 ble skattebetalingsloven § 12 nr. 3 annet punktum endret slik at departementet kan gi nærmere regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Reglene gjelder også for de øvrige kravene som reguleres av skattebetalingsloven, jf. § 29 nr. 2. Nærmere regler om innbetalingsordningen er gitt i forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt.

Skyldneren kan etter forskriften § 1 velge om han vil betale de ulike kravene etter skattebetalingsloven via bank eller med kontanter. Betaling via bank skal skje ved bruk av særskilte betalingskort, jf. § 3 annet ledd. Blankett for betalingskort fastsettes av Skattedirektoratet. Ved elektronisk betaling via bank skal kundeidentifikasjon (KID) oppgis sammen med betalingsoppdraget til betalerens bank, jf. § 3 tredje ledd. Forskriften § 3 fjerde ledd pålegger betalingsformidlere å avvise elektroniske betalingsoppdrag for skatt dersom det ikke samtidig oppgis gyldig KID. Bankene har tilrettelagt sine betalingssystemer slik at betalingstransaksjoner ikke kan gjennomføres hvis ikke KID oppgis samtidig med innlevering av betalingsoppdraget.

13.2.1.4 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Avgifter til folketrygden skal betales etter de samme regler som gjelder for betaling av skatt. Dette fremgår av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd, jf. § 6 i forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt.

Trygdeavgiften skal betales sammen med skatt, jf. Skattedirektoratets forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelsene om forskuddsutskriving og innkreving mv. av trygdeavgift og skatt §§ 1 og 2. Reglene i forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt gjelder dermed også for betaling av trygdeavgift.

13.2.1.5 Petroleumsskatt

Etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 7 gjelder bestemmelsene i skattebetalingsloven så langt de ikke strider mot reglene i petroleumsskatteloven. Det er gitt særlige regler om betalingsmåten i § 8 nr. 1 annet punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. Forskriften er gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven § 7 nr. 6, som gir departementet adgang til å fatte vedtak om ansvar for og gjennomføring av betaling av skatt etter loven. Etter forskriften § 8 skal terminskatt og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven betales til den konto som Oslo og Akershus skattefogdkontor fastsetter. Det er dermed ikke adgang til å betale med kontanter til Oslo og Akershus skattefogdkontor.

13.2.1.6 Øvrige skatter

Skattebetalingsloven gjelder også for artistskatt, jf. lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) § 12 annet ledd. Forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt gjelder dermed tilsvarende for artistskatt.

For skatt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) fastsatt ved ligning gjelder skattebetalingsloven § 12 nr. 3, jf. svalbardskatteloven § 5–1. Betaling skal derfor skje etter reglene i forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt.

For skatt til Svalbard fastsatt ved lønnstrekk henviser svalbardskatteloven § 5–2 tredje ledd bare til skattebetalingsloven § 11 nr. 4. Betalingsreglene i skattebetalingsloven § 12 nr. 3 kommer derfor ikke til anvendelse. I utgangspunktet vil derfor de alminnelige regler i sentralbankloven og finansavtaleloven gjelde for betaling av lønnstrekk.

13.2.1.7 Arveavgift

Etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) § 33 fjerde ledd kan departementet gi nærmere regler om innbetalingsordningen for arveavgift og bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. I forskrift 8. november 2000 nr. 1100 om innbetalingsordningen for arveavgift er det stilt krav om bruk av KID ved elektronisk betaling av avgift. Forskriften er imidlertid ikke trådt i kraft. Dette skyldes at forvaltningssystemet for arveavgift ikke håndterer innbetalinger med KID. De alminnelige regler om betalingsmåte i sentralbankloven og finansavtaleloven gjelder derfor for betaling av arveavgift inntil forskriften trer i kraft.

13.2.1.8 Merverdiavgift

Etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 35 første ledd skal avgiften betales til skattefogdkontorene eller til en godkjent bank.

Etter § 35 tredje ledd kan departementet gi nærmere regler om innbetalingsordningen for merverdiavgift og bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. I medhold av nevnte bestemmelse er det i § 3 annet ledd og § 4 i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven, stilt krav om bruk av KID ved elektronisk betaling. Ordningen er den samme som for betaling av skatter, jf. punkt 13.2.1.3.

For merverdiavgift som betales ved innførsel, gjelder tollovgivningen tilsvarende, se punkt 13.2.1.11 nedenfor.

13.2.1.9 Påleggstrekk

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 3 gjelder skattebetalingsloven § 12 for betaling av påleggstrekk. Påleggstrekket følger dermed de samme reglene som gjelder for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk, se punkt 13.2.1.3.

13.2.1.10 Særavgifter

Med hjemmel i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) § 1 og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1 kan departementet gi regler om innbetalingsordningen for slike avgifter og pålegge bankene plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger om hva betalingen gjelder.

Etter § 2 syvende ledd i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn er det krav om bruk av KID ved elektronisk betaling. Det samme gjelder for vektårsavgiften, jf. § 2 femte og sjette ledd i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift.

Etter § 4 første ledd i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift skal regionvegkontoret sende ut ferdig utfylt betalingsblankett påført KID. Det er ikke krav om at denne skal benyttes ved manuell betaling via bank. Forskriften § 4 tredje ledd stiller imidlertid krav om bruk av KID ved elektronisk betaling. KID skal etter bestemmelsen oppgis sammen med betalingsoppdraget til betalerens bank, og betalingsformidlere skal avvise elektroniske betalingsoppdrag når det ikke er oppgitt gyldig kundeidentifikasjon, jf. § 4 fjerde ledd.

Engangsavgift på motorvogner kan for ikke-registrerte avgiftspliktige betales til toll- og avgiftsetatens kasse eller til den konto toll- og avgiftsetaten anviser, jf. § 1–4 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner. Ved betaling via bank er det i forskriften § 1–4 annet ledd stilt krav om bruk av særskilt blankett med KID. Ved elektronisk betaling skal KID oppgis sammen med innlevering av betalingsoppdraget, og betalingsformidler skal avvise betalingsoppdrag uten KID, jf. forskriften § 1–4 tredje og fjerde ledd. Forskriften § 7–5 har tilsvarende regler om betalingsmåten for registrerte virksomheter.

Etter særavgiftsforskriften 11. desember 2001 nr. 1451 § 6–2 første ledd skal avgifter som omfattes av forskriften, betales til vedkommende tollregion eller ved overføring til den bankkonto tollre-

gionen bestemmer. Etter annet ledd skal KID innleveres sammen med betalingsoppdraget ved elektronisk betaling når tollvesenet har truffet bestemmelse om dette. Betalingsformidler skal avvise betalingsoppdraget dersom gyldig KID ikke oppgis.

For særavgifter som skal betales ved innførsel, gjelder tollovgivningen tilsvarende. Det vises til redegjørelsen nedenfor.

13.2.1.11 Toll samt merverdiavgift og særavgifter ved innførsel

Etter lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) § 9 sjette ledd kan departementet gi regler om innbetalingsordningen og pålegge bankene plikt til å avvise betalingsoppdrag ved mangelfulle opplysninger om hva betalingen gjelder. Etter kapittel 9 i tollovforskriften av 15. desember 1967 nr. 8962, skal KID innleveres sammen med betalingsoppdraget ved elektronisk betaling, og betalingsformidler skal avvise betalingsoppdraget dersom gyldig KID ikke oppgis. Forskriften har særlig betydning for betaling av krav belastet tollkreditten.

13.2.1.12 Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven

Skattebetalingsloven § 29 nr. 2, jf. § 12 nr. 3, gjelder ikke ved betaling av mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven §§ 10–6, 10–7 og 10–8. De alminnelige regler om betalingsmåte i sentralbankloven og finansavtaleloven kommer derfor til anvendelse.

13.2.2 Høringsnotatets forslag

Betaling av skatte- og avgiftskrav via bank til innkrevingsmyndighetens konto er en mye benyttet betalingsmåte. Departementet foreslo i høringsnotatet å lovregulere en generell adgang for debitor til å betale skatte- og avgiftskrav via bank. Uten en nærmere regulering i skattebetalingsloven vil en slik adgang følge av finansavtaleloven § 38 første ledd. Departementet foreslo likevel – av pedagogiske grunner og fordi det er behov for å gi enkelte særlige regler om betaling via bank – å innta en bestemmelse om dette i den nye loven. Bestemmelsen i høringsutkastet § 4–1 første ledd ble utformet etter mønster av finansavtaleloven § 38 første ledd.

Videre foreslo departementet å videreføre de gjeldende regler om krav til bruk av særskilt blankett ved betaling via bank, og krav om bruk av KID ved elektronisk overføring via bank. Dette er regler som det stadig vil være behov for å endre i takt med den teknologiske utviklingen. Departementet foreslo derfor en forskriftshjemmel, slik at nærmere regler i samsvar med gjeldende rett kan gis i forskrift.

Adgangen til å betale med kontanter (sedler og mynter) direkte til innkrevingsmyndighetene er for enkelte av innkrevingsmyndighetene uforholdsmessig ressurskrevende, blant annet fordi de må ha kontanter tilgjengelig til enhver tid. En avvikling av ordningen vil derfor være en forenkling for innkrevingsmyndighetene. Av hensyn til de som av ulike grunner likevel ønsker å benytte en slik oppgjørsmåte, foreslo departementet at det fortsatt bør være en generell adgang til å betale med ulike former for kontant betaling.

Uten en nærmere regulering i skattebetalingsloven vil adgangen til kontant betaling følge av sentralbankloven § 14. Departementet la til grunn at den nye loven bør gi en fullstendig fremstilling av hvordan debitor kan betale skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen i høringsutkastet § 4–1 ble derfor utformet slik at adgangen til kontant betaling også fremgikk.

Den særlige ordningen med at petroleumskatt betales ved overføring til Oslo og Akershus skattefogdkontors konto for petroleumsskatt, ble også foreslått videreført. Den enkelte betaling gjelder betydelige beløp, og betalerne er en begrenset profesjonell gruppe. Det er derfor ikke hensiktsmessig å åpne for at slike krav skal kunne betales med kontanter til skattefogdkontoret.

Departementet foreslo også å gi den enkelte innkrevingsmyndighet adgang til å kreve betaling med kontanter. Dette er for eksempel aktuelt når det i forbindelse med konkursbegjæringer fremsettes et betalingstilbud. Før en slik begjæring trekkes, bør innkrevingsmyndighetene ha mulighet til å sikre seg at betaling faktisk har skjedd. En slik adgang for betalingsmottaker følger også av finansavtaleloven § 38 første ledd.

13.2.3 Høringsinstansenes merknader

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) foreslår at uttrykket «kontanter» erstattes med «tvungent betalingsmiddel», jf. sentralbankloven § 14. Ved å knytte betalingen opp mot tvungent betalingsmiddel, vil man også få med reservasjonen i sentralbankloven § 14 første ledd annet punktum, hvoretter ingen i én og samme betaling er pliktig til å motta mer enn 25 mynter. Denne reservasjonen kan også være hensiktsmessig ved betaling av skatte- og avgiftskrav.

Kommunenes Sentralforbund (KS) foreslår at hovedregelen om debitors adgang til å betale med kontanter eller via bank fremheves, og at unntake-

ne både presiseres og gis en selvstendig plassering. Alternativt bør det henvises til forskriftsbestemmelser vedrørende dette.

KS uttaler videre:

> «Når det gjelder videreføring av en generell adgang til å betale med kontanter vil KS vise til at dette er en ressurskrevende oppgjørsform for innkrevingsmyndighetene og at omfanget av kontant betaling er i sterk reduksjon. Videre vil en peke på den større mulighet for å holde betalingens opprinnelse skjult som ligger i å akseptere kontant betaling – og at man derved frasier seg et virkemiddel i kampen mot hvitvasking og svart økonomi. Samtidig ser man en utvikling innenfor bankvesenet som vanskeliggjør kontant betaling ved hjelp av bankremisse eller advisert giro (utbetalingsanvisning), og at dette medfører ulempe for betaler. KS prinsipale syn er at adgangen til kontant betaling av skatte- og avgiftskrav bør opphøre, men antar imidlertid at tiden ennå ikke er moden for generelt å fjerne debitors adgang til å betale skatte- og avgiftskrav med kontanter.»

For øvrig støtter KS departementets forslag om at nærmere regler om betaling via konto mv. bør gis i forskrift til loven.

Skattebetalerforeningen mener at bestemmelser om kravene til bruk av blankett og KID ved betaling via bank i utgangspunktet er sentrale bestemmelser som bør fremgå uttrykkelig av loven. For øvrig er foreningen enig i at nærmere regler om oppgjørsmåten kan plasseres i forskrift til loven.

Skattedirektoratet foreslår at uttrykket innbetalingsordningen i skattebetalingsloven § 12 nr. 3 annet punktum, videreføres i den nye loven. Etter direktoratets oppfatning ligger det noe mer i begrepet innbetalingsordningen enn i oppgjørsmåten. Lovutkastet gir derfor færre muligheter til å regulere området enn etter gjeldende regelverk, jf. forskrift av 29. desember 1997 nr. 1435 som omfatter mer enn det som kan reguleres etter utkastet til § 4–1.

Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at overskriften «Oppgjørsmåte» endres til «Betalingsmåte», for å samordne begrepsbruken mellom overskriften til kapittel, underkapittel og § 4–1.

13.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Bestemmelsene om betalingsmåte som i høringsnotatet var plassert i kapittel 4, er i lovutkastet som nå legges fram, plassert i kapittel 9. I tråd med Toll- og avgiftsdirektoratets merknad er overskriften i lovutkastet § 9–1 (høringsutkastet § 4–1) endret fra «Oppgjørsmåte» til «Betalingsmåte».

Ingen av høringsinstansene har hatt vesentlige innvendinger til innholdet i forslaget som ble sendt på høring. Merknadene fra høringsinstansene er i hovedsak av redaksjonell karakter med forslag til endringer av enkelte ord og uttrykk.

Departementet er enig med Finansnæringens Hovedorganisasjon i at uttrykket kontanter bør erstattes med uttrykket tvungne betalingsmidler. Dette er et mer presist uttrykk og benyttes i sentralbankloven § 14. Det vil da fremgå klart at innkrevingsmyndighetene har adgang til å avvise betalinger med mer enn 25 mynter av hver enhet.

Departementet er enig med Skattebetalerforeningen i at det hadde vært ønskelig at kravet til bruk av KID ved elektronisk betaling via bank, hadde fremgått av loven. Departementet mener imidlertid at en slik løsning vil gjøre lovteksten mindre robust. Bankene arbeider med nye systemer for overføring av informasjon til betalingsmottaker, og en bestemmelse om KID vil vanskelig fange opp eventuelle endringer som følge av dette arbeidet. Det er dessuten i praksis umulig å gjennomføre en elektronisk betaling uten bruk av KID, da bankene har lagt inn en sperre mot dette i sine systemer. Det opplyses også regelmessig om kravet til KID på de betalingsblanketter som innkrevingsmyndighetene sender ut. Ordningen bør derfor være godt kjent for de fleste skatte- og avgiftspliktige. Departementet fastholder at nærmere regler om betaling av skatte- og avgiftskrav bør gis i forskrift.

Som følge av Skattedirektoratets merknad er forskriftsbestemmelsen i lovutkastet § 9–1 annet ledd utformet i samsvar med den gjeldende bestemmelsen i skattebetalingsloven § 12 nr. 3 annet punktum. Etter denne bestemmelsen kan departementet i forskrift gi nærmere regler om innbetalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger. Sistnevnte bestemmelse er inntatt fordi departementets adgang til å pålegge bankene en plikt til å avvise betalingsoppdrag ved mangelfulle opplysninger, må ha klar hjemmel i lov.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget om å videreføre den gjeldende begrensning i betalingsmåten for petroleumsskatt. Departementet foreslår derfor at gjeldende ordning videreføres. For at bestemmelsene som gjelder alle de øvrige skatte- og avgiftskrav skal komme klart fram, foreslår departementet at den særlige bestemmelsen om betaling av petroleumsskatt skilles ut i en egen paragraf, jf. lovutkastet § 9–3.

13.3 Tid og sted for betaling

13.3.1 Gjeldende rett

13.3.1.1 Alminnelige pengekravsrettslige regler

Hovedregelen om tid og sted for betaling har tradisjonelt vært utledet av lov 17. februar 1939 nr. 1 om gjeldsbrev (gjeldsbrevloven) § 3. Gjeldsbrevlovens første kapittel gjelder kun direkte for omsetningsgjeldsbrev og enkle gjeldsbrev, men med støtte i lovens forarbeider, rettspraksis mv. er det i praksis lagt til grunn at bestemmelsene i dette kapitlet kan anvendes analogisk på enkle pengekrav. Gjeldsbrevloven § 3 har hatt størst praktisk betydning ved kontant betaling og betaling med sjekk.

Gjeldsbrevloven § 3 fastslår at betalingsstedet er hos mottaker, med mindre annet er avtalt. Dette innebærer at det er skyldneren som har ansvaret og risikoen for at betalingen kommer fram til mottakeren, og at betaling ikke er skjedd med frigjørende virkning før den er kommet fram.

Finansavtaleloven § 39 har bestemmelser om tid og sted for betaling når betaling skjer via bank eller annen finansinstitusjon. Bestemmelsene kommer til anvendelse på skatte- og avgiftsområdet, med mindre annet følger særskilt av skatte- eller avgiftslovgivningen. Etter finansavtaleloven er betalingstidspunktet ikke uten videre det samme i forhold til *betalingens frigjørende virkning* som i forhold til *avbrudd av betalingsfristen*. Har betaleren rett til å foreta oppgjør ved overføring til mottakerens konto, følger det av § 39 første ledd første punktum at betalingen anses skjedd med frigjørende virkning når beløpet er godskrevet mottakerens finansinstitusjon. Begrunnelsen for regelen er at det anses rimelig at hver av partene har risikoen for hva som skjer i «egen» finansinstitusjon. Ved overføring innen samme institusjon anses betaling å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto, jf. § 39 første ledd annet punktum.

Når oppgjør skjer ved betaling i kontanter, anses betalingen for skjedd når beløpet er stilt til mottakerens disposisjon gjennom bank på mottakerens sted, og melding om dette er kommet fram til mottakeren, jf. § 39 første ledd tredje punktum.

Ved betaling fra forbruker anses en fastsatt betalingsfrist for å være avbrutt når betalerens oppdrag er mottatt av en finansinstitusjon, jf. § 39 annet ledd bokstav a. Bestemmelsen regulerer når betalingen er skjedd med frigjørende virkning. For de fleste betalingstjenester har bankene rutiner for mottak som innebærer at man vil ha holdepunkter for hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for når betalingsoppdraget er mottatt. Spørsmålet om når et betalingsoppdrag anses mottatt, er drøftet i NOU 1994:19 Finansavtaler og finansoppdrag side 150.

Dersom et mottatt betalingsoppdrag ikke skal utføres straks, regnes avbruddet av betalingsfristen fra den avtalte betalingsdagen, jf. § 39 tredje ledd. Denne bestemmelsen har for eksempel betydning når en forbruker benytter nettbank, og fastsetter betalingstidspunktet til en senere dato enn innleveringstidspunktet.

En betalingsfrist anses også for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsinstrument, jf. § 39 annet ledd bokstav b.

Betalingsfristen avbrytes ikke dersom betalingsoppdraget ikke blir gjennomført, og dette skyldes betalerens eget forhold, jf. § 39 fjerde ledd. Dette er aktuelt dersom det ikke er dekning på betalerens konto, eller betaleren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om hvem som er mottaker. Institusjonen skal i slike tilfeller varsle betaleren om dette uten ugrunnet opphold, med mindre annet er bestemt i eller i medhold av lov. Blir betalingsoppdraget ikke gjennomført og feilen skyldes institusjonen som betaleren har valgt, anses dette ikke å skyldes betalerens eget forhold.

13.3.1.2 Skatte- og avgiftsområdet

Skattebetalingsloven § 12 nr. 3 bestemmer at betaling av forskuddstrekk mv. skal foretas til skatteoppkreverens kontor eller til bank. Bestemmelsen får tilsvarende anvendelse for andre skattekrav som omfattes av loven, ved henvisningen i skattebetalingsloven § 29 nr. 2. Det samme følger av § 1 i forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt. Ved betaling via bank er det etter en tolkning av skattebetalingsloven § 12 nr. 3 lagt til grunn at betalingen er rettidig dersom betalingsoppdraget er levert til banken på forfallsdagen, og dette kan dokumenteres ved kvittering fra banken, jf. sirkulære fra Direktøren for skattevesenet S. 28/7–71.

13.3.1.3 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Skattebetalingslovens regler om betaling av skatt gjelder tilsvarende for betaling av avgifter til folketrygden, jf. folketrygdloven § 24–4 sjette ledd. Det følger av Skattedirektoratets forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelsene om forskuddsutskriving og innkreving mv. av trygdeavgift og skatt §§ 1 og 2 at trygdeavgiften skal betales sammen med skatt.

13.3.1.4 Petroleumsskatt

Ifølge forskrift 27. august 1998 nr. 851 om betaling av petroleumsskatt anses et skattebeløp (petroleumsskatt) betalt når beløpet er stilt til disposisjon på den bankkonto Oslo og Akershus skattefogdkontor bestemmer. Betalingen er dermed rettidig når beløpet er stilt til skattefogdkontorets disposisjon senest på forfallsdagen.

13.3.1.5 Øvrige skatter

Skattebetalingsloven gjelder også for artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd. Skattebetalingsloven § 12 nr. 3 og forskrift 8. november 2000 nr. 1101 om innbetalingsordningen for skatt gjelder derfor også for betaling av artistskatt.

For skatt etter svalbardskatteloven fastsatt ved ligning gjelder skattebetalingsloven § 29 nr. 2, som henviser til skattebetalingsloven § 12 nr. 3, jf. svalbardskatteloven § 5–1.

For lønnstrekk etter svalbardskatteloven henvises det ikke til reglene i skattebetalingsloven generelt, men kun til skattebetalingsloven § 11 nr. 4. Betalingsreglene i skattebetalingsloven § 12 nr. 3 kommer derfor ikke direkte til anvendelse på lønnstrekk etter svalbardskatteloven, men departementet legger til grunn at de i praksis følges.

13.3.1.6 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 33 fjerde ledd kan departementet gi nærmere regler om innbetalingsordningen for arveavgift. Det er imidlertid ikke gitt særlige regler om tid og sted for betaling. Så langt departementet kjenner til er praksis i samsvar med gjeldende ordning for betaling av formues- og inntektsskatt.

13.3.1.7 Merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven § 35 første ledd bestemmer at betaling kan skje til skattefogdkontoret eller til bank som departementet har godkjent som innbetalingsbank for avgiften. Bestemmelsen er utformet etter mønster av skattebetalingsloven § 12 nr. 3. Så langt departementet har brakt på det rene, er praksis i samsvar med gjeldende ordning for betaling av formues- og inntektsskatt.

For merverdiavgift som skal betales ved innførsel, gjelder tollovgivningen, se punkt 13.3.1.10 nedenfor.

13.3.1.8 Påleggstrekk

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 3 gjelder skattebetalingsloven § 12 ved gjennomføringen av påleggstrekket. Dette omfatter også betalingsreglene og departementet viser til redegjørelsen ovenfor i punkt 13.3.1.2.

13.3.1.9 Særavgifter

De fleste innenlandske særavgiftene omfattes av forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften). Forskriften har nærmere regler om betalingsfrist i § 6–3 annet ledd. Foretas betalingen ved overføring til tollregionens konto, anses betaling for være skjedd når avgiften er godskrevet tollregionens bank. Skjer betalingen ved overføring fra konto i samme bank, anses betaling for være skjedd når beløpet er godskrevet tollregionens konto. Dette er i samsvar med finansavtaleloven § 39 første ledd første og annet punktum. Paragraf 6–3 annet ledd tredje punktum om betaling med sjekk tilsvarer finansavtaleloven § 39 nr. 2 bokstav b. Betalingsfristen anses avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekken.

For *engangsavgift* på motorvogner mv. er det i § 7–6 tredje ledd i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift gitt en tilsvarende bestemmelse som i særavgiftsforskriften. Bestemmelsen gjelder for virksomheter som er registrert etter forskriften § 7–1. Forskriften § 7–5 regulerer adgangen til å betale ved overføring via bank, og oppstiller enkelte krav til hvordan betalingen skal gjennomføres. I forskriften § 1–4 er det gitt tilsvarende bestemmelser som i § 7–5 når betaleren ikke er registrert. Forskriften § 1–4 har ikke regler tilsvarende § 7–6 tredje ledd om når betalingen anses for være skjedd.

Årsavgift for motorvogner mv. anses betalt rettidig dersom betalingen er stemplet av bank, postkontor eller tollregionen innen fristens utløp, jf. § 2 femte ledd i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift. Det samme gjelder *vektårsavgift* på tyngre kjøretøyer.

Omregistreringsavgift for motorvogner skal betales før registrering foretas. Det er ikke gitt særlige bestemmelser om tid og sted for betaling. Etter § 3 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift skal regionvegkontoret kontrollere at avgiften er betalt før omregistrering av motorvognen og utlevering av vognkortet. Ved betaling via bank er det derfor ikke tilstrekkelig at betalingen er mottatt av banken, dersom betaleren ikke kan dokumentere at avgiften er betalt. Skjer betaling på annen måte enn ved bruk av tilsendt betalingsblan-

kett eller overføring via bank med bruk av KID, skal regionvegkontoret kreve kvittering for at betaling er skjedd, jf. forskriften § 4. Kontant betaling og betaling med sjekk er dermed bare mulig ved oppmøte hos tollregionen, fordi dette er den eneste muligheten til å få kvittering for at avgiften er betalt. Betaleren vil ikke få kvittering dersom tollregionen ikke har kjennskap til at kravet faktisk er betalt. Disse reglene har i prinsippet ikke betydning for når betalingen anses skjedd med frigjørende virkning og når en betalingsfrist anses avbrutt.

For særavgifter som påløper ved innførsel, gjelder tollovgivningen, se neste punkt.

13.3.1.10 Toll samt merverdiavgift og særavgifter ved innførsel

Hovedregelen er at toll og avgifter som påløper ved innførsel, skal betales ved fortolling (kontant) før vareeieren kan disponere over varene, jf. tolloven § 32 fjerde ledd. Det er ikke gitt nærmere regler om når betalingen skal anses skjedd med frigjørende virkning. På samme måte som for omregistreringsavgift, stilles det krav om dokumentasjon for forskuddsbetaling, før varen kan frigjøres fra tollstedets befatning (fortolles). I praksis betales som regel toll og avgifter kontant i umiddelbar tilknytning til tollekspedisjonen. Det oppstår da ingen praktiske problemer med hensyn til dokumentasjon av betalingen. Innføring av elektronisk deklarering for privatpersoner, for eksempel over internett, har ført til spørsmål om hvilke krav som skal stilles til dokumentasjonen.

For krav som godskrives tollkreditten, er det gitt regler om avbrudd av betalingsfristen i to forskrifter. Etter tollovforskriften punkt 5.5.4 annet ledd anses beløp som rettidig betalt, når det av kvittering eller lignende fra bank, post eller tollregionen fremgår at beløpet er innbetalt eller belastet debitors konto senest på forfallsdagen. Etter forskrift 12. desember 1975 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel § 14 første ledd anses merverdiavgift ved innførsel som er belastet tollkreditten, rettidig betalt når det av kvittering fra bank, statens postselskap eller tollkassereren i Oslo fremgår at beløpet er betalt på forfallsdagen. I praksis er det regelen i tollovforskriften som legges til grunn.

Reglene om betaling av toll gjelder tilsvarende for betaling av særavgifter ved innførsel, jf. særavgiftsforskriften § 2–6.

13.3.1.11 Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8

Disse kravene innkreves av skatteoppkreveren etter reglene i skattebetalingsloven, jf. ligningsloven § 10–6 nr. 1 siste punktum og § 10–8 nr. 6, jf. skattebetalingsloven § 28 nr. 2 og § 49 nr. 4, jf. nr. 3. Etter disse bestemmelsene kommer betalingsreglene i skattebetalingsloven § 29 nr. 2, jf. § 12 nr. 3, ikke direkte til anvendelse. Dermed gjelder i utgangspunktet de alminnelige pengekravrettslige regler om når rettidig betaling anses skjedd.

13.3.1.12 Utbetaling fra innkrevingsmyndighetene

Det er ikke gitt særlige regler om tid og sted for betaling for utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene. De alminnelige pengekravsrettslige regler om tid og sted for betaling kommer dermed til anvendelse. Departementet er ikke kjent med at det i praksis gjøres unntak fra disse reglene.

13.3.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet å samordne regelverket om tid og sted for betaling for de ulike skatte- og avgiftskravene. Den beste løsningen vil etter departementets vurdering være at reglene på skatte- og avgiftsområdet samsvarer med de generelle reglene for pengekrav, så langt det er praktisk mulig og hensiktsmessig. Utgangspunktet etter gjeldsbrevloven § 3 er at betalingsstedet er hos innkrevingsmyndighetene, og at betalingen anses skjedd når beløpet er kommet fram til innkrevingsmyndighetene. Departementet foreslo i høringsnotatet at dette skal legges til grunn som et utgangspunkt, men fant det ikke nødvendig å lovfeste dette.

Departementet foreslo videre at reglene i finansavtaleloven § 39 skal legges til grunn for skatte- og avgiftskrav når betalingen skjer via bank. Finansavtaleloven har i § 39 annet ledd bokstav b, jf. tredje og fjerde ledd, en særlig bestemmelse om når en betalingsfrist anses avbrutt når betaleren er forbruker. Innkrevingsmyndighetenes forvaltningssystemer er ikke utviklet med sikte på å skille ut hvem som er forbruker, og en manuell behandling er ikke praktisk på grunn av det høye antallet betalinger. Departementet foreslo derfor i høringsutkastet § 4–2 at finansavtaleloven § 39, med unntak av forbrukerregelen, skal gjelde for skatte- og avgiftskrav. Det ble i tillegg foreslått at departementet i forskrift skal kunne gi regler om at forbrukerregelen skal gjelde for de kravstyper hvor hovedvekten av betalerne er forbrukere. Forskuddsskatt, restskatt, arveavgift og årsavgift for motorvogner ble nevnt som eksempler på slike krav.

13.3.3 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser har uttalt, både generelt og i forhold til høringsutkastet § 4–2, at henvisningsteknikken gjør det vanskelig å tilegne seg bestemmelsens materielle innhold. Dette skyldes både finansavtalelovens kompliserte struktur med hensyn til anvendelsesområde, og at det foreslås unntak fra finansavtaleloven § 39. De høringsinstansene som har uttalt seg om dette, går imot den valgte henvisningsteknikken og de særlige begrensningene som foreslås for forbrukere.

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) foreslår at finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a også gis anvendelse for skatte- og avgiftskrav. Organisasjonen kan vanskelig se at det med dagens teknologiske muligheter er mer byrdefullt for skatte- og avgiftsmyndighetene å etablere egnede forvaltningssystemer enn det er for næringsdrivende som har både forbruker- og næringskunder. Denne høringsinstansen antar at problemene departementet skisserer, uansett vil inntre dersom det i forskrift med hjemmel i § 4–2 annet ledd, bestemmes at bokstav a likevel skal gjelde for eksempelvis formuesskatt og inntektsskatt. Et generelt lovbasert unntak fra § 39 annet ledd bokstav a for skatte- og avgiftskrav er etter deres oppfatning egnet til å skape forvirring og misforståelser hos forbrukerne. Forbrukerne har etter finansavtalelovens ikrafttreden, blitt vant til at fristavbrudd skjer når betalingsoppdraget er levert til en finansinstitusjon. Det foreslåtte unntaket kan også skape problemer for bankansatte, som må påregne spørsmål om når fristavbrudd inntrer.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) mener at forslaget § 4–2 ikke er særlig brukervennlig.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler at den valgte lovteknikken strider mot hovedintensjonene om et enklere og mer tilgjengelig regelverk. KS uttaler også at lovteksten bør regulere tid og sted ved betaling i kontanter. Etter forbundets oppfatning bør det fremgå direkte av loven hva som skal være den generelle hovedregelen for skatte- og avgiftskrav, med eventuelt presiserte unntak.

KS uttaler videre at det å knytte seg så sterkt til et prinsipielt utgangspunkt om at skatte- og avgiftsreglene bør tilpasses reglene i finansavtaleloven, med den sondringen mellom forbruker og andre som der gjelder, vanskeliggjør en praktisk og brukerorientert tilnærming til problemstillingene. Videre uttales:

> «... at man ved utforming av reglene på skatte- og avgiftsområdet må tilstrebe en praktisk tilnærming til problemstillingene nettopp ut fra det store antall brukere og betalingstransaksjoner som her er aktuelle og de forvaltningssystemer man i dag har. Særlig i forholdet til finansavtaleloven synes det viktig at vurderingen av de materielle løsninger for ulike skatte- og avgiftskrav står på egne ben. Dette er viktig fordi finansavtalelovens sondring mot «forbruker» passer ikke på skatte- og avgiftsområdet – som er et «pliktområde».»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) foreslår at det offentlige får risikoen for den tiden det tar for bankene å gjennomføre betalingstransaksjonen. Betalingsfristen anses etter gjeldende praksis avbrutt for det alt vesentlige av skatte- og avgiftsinnbetalingene når oppdrag om utbetaling er sendt eller levert til banken innen forfallsfristen. Tatt i betraktning at bedriftene tjener som skatteoppkrever for det offentlige for de mest provenytunge skattene, mener NHO det er rimelig at det offentlige, og ikke bedriftene, har risikoen. Skal finansavtalelovens § 39 likevel gjelde, foreslår NHO at lovteksten inntas i sin helhet i § 4–2.

Skattedirektoratet går imot forslaget om at finansavtalelovens regler skal gjelde for kravene etter skattebetalingsloven, og uttaler:

> «Forslaget kompliserer systemene for behandling av skattekrav uten at det synes å gi noen nevneverdig gevinst.
>
> (...)
>
> I dag følges forbrukerregelen for både skattekrav (unntatt petroleumsskatt) og merverdiavgift. Vi vil anbefale at denne regelen opprettholdes. En annen regel vil medføre at næringsdrivende må betale skattetrekk, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift flere dager før det kreves at kravet er beregnet.»

Skattebetalerforeningen er av den oppfatning at finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, om at fristen ved betaling fra forbruker er avbrutt når betalers oppdrag er mottatt av finansinstitusjonen, også bør gjelde for skatte- og avgiftskrav slik som i dag. De uttaler videre at de er sterkt uenig i departementets antagelse om at det ikke er nødvendig å regulere dette nærmere i skatteinnkrevingsloven, når de alminnelige pengekravsrettslige regler også skal gjelde for skatte- og avgiftskrav. Etter foreningens oppfatning er det svært viktig at slike bestemmelser fremgår uttrykkelig av loven, og det er ikke tilstrekkelig med henvisning til finansavtaleloven.

Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at det gis en bestemmelse tilsvarende finansavtalelovens regel i stedet for kun en henvisning. Direktoratet påpeker også at det på toll- og avgiftsetatens område er vanskelig å gjennomføre egne frister for forbrukere. Skal det likevel åpnes for en slik løsning, bør

det fremgå klart av loven i hvilke tilfeller bestemmelsen kommer til anvendelse.

Økonomiforbundet uttaler at tiden det tar å betale, bør belastes mottaker slik som tidligere.

13.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til høringsinstansenes syn om at det faktiske innholdet i bestemmelsen om tid og sted for betaling (høringsutkastet § 4–2) bør komme klarere fram enn ved en henvisning til finansavtaleloven § 39. Ulempen ved at lovteksten blir lengre, vil oppveies av at reglene som gjelder for skatte- og avgiftskrav, vil fremgå direkte av skattebetalingsloven. Departementet viser til lovutkastet § 9–2 første ledd annet til fjerde punktum og annet ledd som i det vesentlige tilsvarer finansavtaleloven § 39 første og annet ledd.

Hovedregelen om stedet for betaling av skatte- og avgiftskrav fremgår av lovutkastet § 9–2 første ledd første punktum, som tilsvarer gjeldsbrevloven § 3. Reglene som tilsvarer finansavtaleloven, må ses på som presiseringer og unntak fra denne hovedregelen når betaling skjer via bank.

Både Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet påpeker at innføring av en særlig frist for forbrukere ved betaling via bank, vil innebære store praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene. Departementet er etter en samlet vurdering kommet til at forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a bør være hovedregelen for når en betalingsfrist anses avbrutt ved betaling via bank, jf. lovutkastet § 9–2 annet ledd bokstav a. Regelverket blir da enklere, og man unngår de praktiske problemene som direktoratene har påpekt i sine høringsuttalelser. Forslaget er også i samsvar med merknadene fra næringslivet om at innlevering av betalingsoppdrag til egen bank, må anses som fristavbrytende. For andre betalere enn forbrukere, innebærer forslaget en lempeligere regel for betaling av skatte- og avgiftskrav enn det som følger av finansavtaleloven.

Som det fremgår i punkt 13.2.4 foreslår departementet at reglene om betaling av petroleumsskatt følger av en egen bestemmelse, jf. lovutkastet § 9–3. Regelen om betalingsmåten for slik skatt følger av første ledd. Reglene om tid og sted for betaling av petroleumsskatt følger av annet ledd.

Departementet foreslår at finansavtalelovens regler om når en betaling anses skjedd med frigjørende virkning, også skal gjelde for petroleumsskatt, jf. lovutkastet § 9–3 annet ledd første og annet punktum. Dette antas å være i samsvar med gjeldende rett. Den strengere regelen om når en betalingsfrist anses avbrutt, som i dag følger av forskrift 27. august 1998 nr. 851 om betaling av petroleumsskatt, foreslås videreført i lovutkastet § 9–3 annet ledd tredje punktum.

14 Lovens kapittel 10: Forfall

14.1 Innledning

Departementet foreslår i dette kapitlet å samle forfallsreglene for alle de skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven. I tillegg foreslås en generell bestemmelse om at proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav. Forslaget innebærer en endring for krav etter arveavgiftsloven, tolloven og særavgiftsloven, som etter gjeldende rett kan falle bort ved proklama. I høringsutkastet var denne bestemmelsen plassert sammen med foreldelsesreglene i kapittel 10.

14.2 Lovstruktur mv.

14.2.1 Gjeldende rett

Reglene om forfall for de ulike skatte- og avgiftskravene er i dag fordelt i de enkelte særlovene hvor grunnlaget for kravet fremgår. Et unntak gjelder skatteområdet, hvor reglene om forfall er plassert i skattebetalingsloven.

Utformingen av forfallsbestemmelsene – hvordan forfallstidspunktet angis – avhenger av hvilken type skatt eller avgift det er tale om. Det er likevel en viss sammenheng mellom måten kravet blir fastsatt på og utformingen av forfallsbestemmelsene.

For enkelte typer skatt og avgift skal den skatte- og avgiftspliktige selv beregne kravet. Selve beregningen av skatte- og avgiftspliktens størrelse fremgår av en oppgave som sendes skatte- eller avgiftsmyndighetene. Dette gjelder blant annet for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og enkelte særavgifter. I slike tilfeller er forfallstidspunktet for kravet som hovedregel knyttet opp mot tidspunktet for innlevering av oppgaven.

En annen gruppe krav er de som først oppstår som følge av et vedtak truffet av skatte- eller avgiftsmyndighetene. Eksempler på slike krav er de fleste skattekrav, arveavgift og enkelte særavgifter, for eksempel årsavgift for motorvogner. Tidspunktet for forfall for slike krav er fastsatt i lov eller forskrift, enten til en fastsatt dato eller et visst antall dager eller uker fra skyldneren fikk melding om kravet.

I tillegg til de ordinære betalingsfristene er det gitt regler om forfall for skatte- og avgiftskrav som oppstår senere, som følge av endring av den tidligere fastsettelsen eller beregningen. Endringen kan innebære en økning av skatte- eller avgiftsforpliktelsen slik at det skal innbetales et høyere beløp enn det som opprinnelig var fastsatt, eller en nedsettelse som innebærer at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på tilbakebetaling av skatt eller avgift. I førstnevnte tilfelle forfaller kravet gjerne til betaling en viss tid etter at melding om økningen er sendt til den skatte- eller avgiftspliktige. For tilgodebeløp er det bare for enkelte krav fastsatt et særskilt forfallstidspunkt. Er det ikke fastsatt et forfallstidspunkt, forutsettes det at kravet skal utbetales så raskt som mulig.

Tidspunktet for forfall har betydning i flere sammenhenger ved at det er knyttet rettsvirkninger til om kravet er betalt innen forfallstidspunktet eller ikke. De fleste misligholdsvirkninger inntrer ved forfall. Typisk påløper forsinkelsesrenter normalt fra forfallstidspunktet. De fleste skatte- og avgiftskrav er særlig tvangsgrunnlag, og et vilkår for at tvangsinnfordring kan iverksettes er som hovedregel at kravet er forfalt til betaling, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4–4.

14.2.2 Høringsnotatets forslag

Bestemmelsene om forfall for de krav som omfattes av forslaget til ny skattebetalingslov, var i høringsutkastet samlet i kapittel 5 om forfall. For skattekravene innebærer dette en videreføring av den lovstruktur som følger av den gjeldende skattebetalingsloven. For de øvrige kravene innebærer forslaget at bestemmelsene om forfall flyttes fra de respektive lover om kravets grunnlag til den nye skattebetalingsloven.

Reglene om ordinært forfall for den enkelte kravstype var i høringsutkastet i hovedsak samlet i to underkapitler. Det første kapitlet inneholdt fem bestemmelser om forfall for de ulike skattekravene, samt trygdeavgift og arbeidsgiveravgift (§§ 5–1 til 5–5). Det andre underkapitlet hadde fire bestemmelser om forfall for henholdsvis arveavgift, innenlandsk merverdiavgift, toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel, og innenland-

ske særavgifter (§§ 5–10 til 5–13). De enkelte forfallsbestemmelsene i disse kapitlene var i utgangspunktet utformet som selvstendige bestemmelser for det enkelte krav, men der forfallsregelen er den samme for flere forskjellige krav, var reglene samlet i en felles bestemmelse. Dette gjaldt for eksempel reglene om forfall for forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard og artistskatt. Disse var samlet i høringsutkastet § 5–4 da forfallstidspunktet for alle disse kravene samsvarer med tidspunktet for innlevering av oppgave over avgiftsplikten. Forfallstidspunktet for de egendeklarerte kravene, herunder de kravene som var omfattet av § 5–4, fremgikk ikke direkte av høringsutkastet, men ved en henvisning til reglene om oppgavefrist for kravene. Det ble i høringsnotatet bare foreslått mindre materielle endringer i forfallsreglene i forhold til gjeldende rett.

I tillegg inneholdt forfallskapitlet et underkapittel med generelle forfallsbestemmelser. Her var blant annet reglene om forfall av økninger i skatteeller avgiftsplikten som følge av endringer plassert (§ 5–23). I tillegg hadde dette underkapitlet en bestemmelse om forfall for tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll (§ 5–21) og en bestemmelse om betalingsfristen for ansvarskrav (§5–22). Bestemmelsen om forfall for tilgodebeløp var plassert i et eget underkapittel som § 5–30.

Forfallskapitlet hadde i tillegg et underkapittel med overskriften «Forskjellige bestemmelser». Dette underkapitlet inneholdt fire bestemmelser, §§ 5–40 til 5–43, med regler om henholdsvis utsatt forfall når forfallstidspunktet utløper på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, om skattetrekkskonto, om tilbakebetaling av renter og om departementets adgang til å gi utfyllende regler i forskrift.

I forslaget som ble sendt på høring var også reglene om avregning plassert i et eget underkapittel i kapittel 5 om forfall.

14.2.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet er skeptisk til at reglene om forfall for egendeklarerte krav er foreslått flyttet fra den enkelte særlov som regulerer fastsettelsen av kravet, til en ny skattebetalingslov. Direktoratet uttaler blant annet:

> «Forfallsreglene som § 5–4 omhandler er etter vår oppfatning blitt mindre tilgjengelige. Forfall knyttes til oppgavefristen som fremgår av en rekke bestemmelser i andre lover. Skatteinnkrevingsloven viser derfor til en rekke lovbestemmelser og gir altså ikke konkret svar på hva som er forfallsdatoen. Den som søker svar er derfor henvist til å bla seg frem i den lov hvor oppgaveplikten er regulert. Vi ser det som lite brukervennlig at de næringsdrivende må forholde seg til både skatteinnkrevingsloven, folketrygdloven og ligningsloven for å finne en så sentral opplysning som forfallsdatoen for kravene.
>
> Direktoratet mener at forfallsbestemmelsene med fordel kan plasseres sammen med reglene for oppgaveplikten. Vi ser det som naturlig å plassere forfallsregelen sammen med bestemmelsen som etablerer kravet. En slik løsning vil medføre at de næringsdrivende slipper å forholde seg til flere lover for å fastlegge betaling for ett og samme krav.»

Skattedirektoratet mener videre at antallet henvisninger til andre lover gjør reglene i forfallskapitlet vanskelig tilgjengelig. Også *Justisdepartementet, Bedriftsforbundet, Akademikerne, Skattebetalerforeningen og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)* viser til reglene om forfall som eksempel på et kapittel med for mange henvisninger.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler blant annet:

> «I utgangspunktet mener vi at en innkrevingslov bør gi anvisning på når kravene faktisk forfaller. Dette er etter vår oppfatning en av de viktigste opplysningene bruker av loven har behov for. Det er, slik vi ser det, uproblematisk å innføre egne forfallsbestemmelser som ikke er knyttet til oppgavefristen ved henvisning til andre regler. Dette kan enkelt gjøres ved å gjenta oppgavebestemmelsenes ordlyd i loven.
>
> Ved en slik presisering av forfallsbestemmelsene bør dette kapitlet gis tilsvarende struktur som foreslått under kapittel 4. Dette da det klart vil fremgå av den enkelte bestemmelse hvilken type krav som reguleres, og når forfallstidspunktet er.
>
> (...)
>
> Dersom forfallstidspunktet fortsatt skal fremgå ved en henvisning til oppgavefristen bør det innarbeides konkrete henvisninger til oppgavebestemmelsene også i §§ 5–10 til 5–13, slik at lovens detaljeringsgrad blir lik.»

Enkelte høringsinstanser har også synspunkter på hvordan bestemmelsene for de ulike kravene er plassert i forhold til hverandre. *Skattebetalerforeningen* uttaler blant annet:

> «(D)et må foretas en ny gjennomgang av kapittel 5 for å få samlet bestemmelser som naturlig hører sammen.»

14.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning er det en klar fordel at reglene om forfall for alle de krav som omfattes av loven, kan finnes i ett kapittel i loven. Departementet foreslår derfor at alle forfallsreglene samles og plasseres i lovutkastet kapittel 10. Som det fremgår i kapittel 11, foreslår departementet et eget kapittel for reglene om avregning, jf. lovutkastet kapittel 7.

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at det er problematisk at forfallsbestemmelsene for egendeklarerte krav bare inneholder en henvisning til fristene for innlevering av oppgave over skatte- og avgiftsplikten. Skattedirektoratet mener at forfallsbestemmelsene med fordel kan plasseres sammen med reglene for oppgaveplikten, mens Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at oppgavefristene gjentas i den nye skattebetalingsloven.

Departementet ser argumenter for begge disse løsningene, men er etter en helhetsvurdering kommet til at den løsningen som høringsutkastet bygger på er å foretrekke. Det innebærer at forfallsbestemmelsene også for slike krav plasseres i en ny skattebetalingslov, og at forfallsfristen angis ved en henvisning til fristen for innlevering av oppgave over avgiftsplikten, se for eksempel lovutkastet § 10–10. Skattedirektoratets alternativ innebærer at en ny skattebetalingslov ikke vil inneholde en samlet oversikt over forfallsreglene for de krav som omfattes av loven. Ser man isolert på regelverket for det enkelte krav, vil en slik løsning være den beste. Departementet har imidlertid en videre tilnærming til lovstoffet og ønsker en samlet fremstilling av reglene om forfall for skatte- og avgiftskrav. Dette blant annet fordi reglene om forfall har nær sammenheng med reglene om virkningen av at en betalingsfrist ikke overholdes. Reglene om dette følger av de etterfølgende kapitler i loven.

Videre er departementet av den oppfatning at de som er oppgavepliktige, normalt vil være kjent med når oppgavene skal leveres. Det er naturlig at den skatte- eller avgiftspliktige orienterer seg om oppgavefristen før han orienterer seg om betalingsfristen. Skulle han velge å orientere seg om betalingsfristen først, går lite tapt ved at forfallsreglene viser til oppgavereglene, da disse også er viktig å kjenne til. Ved at forfallsreglene henviser til hvor oppgaveplikten og leveringsfristen er regulert, vil det være enkelt å finne fram til dette regelverket. Forslaget fra Toll- og avgiftsdirektoratet innebærer at regler om det samme (fristen for innlevering av oppgave) gis i to ulike lover. Dette vil øke volumet på lovstoffet betydelig uten at regelverket blir mer oversiktlig.

En del høringsinstanser har på mer generelt grunnlag bemerket at reglene i forfallskapitlet er vanskelig tilgjengelig på grunn av de mange henvisningene. Enkelte henvisninger er gjort for å vise hvor man kan finne regelverk som er relevant ved anvendelsen av bestemmelsen. Brukt i en slik sammenheng mener departementet at henvisninger gjør regelverket lettere tilgjengelig og øker brukervennligheten. Henvisninger kan også være et middel for å redusere mengden lovstoff ved at man slipper å gjenta de samme reglene flere ganger. Antallet henvisninger må likevel ikke være så omfattende at oversikten tapes.

Departementet har gjennomgått reglene i forfallskapitlet med sikte på å redusere antallet henvisninger. Det er også gjort andre endringer i disponeringen av lovstoffet for å bedre oversikten. I forhold til høringsutkastet er den innbyrdes rekkefølgen på paragrafene i kapitlet endret, og enkelte bestemmelser er splittet opp i flere paragrafer. Formålet med disse endringene er at det skal være enklere å orientere seg om forfallstidspunktet for det enkelte krav.

Enkelte generelle bestemmelser er plassert innledningsvis i forfallskapitlet. Dette gjelder for det første utkastet § 10–1, som fastslår at det foreligger en ubetinget betalingsplikt for skatte- og avgiftskrav. I høringsutkastet var denne bestemmelsen plassert i saksbehandlingskapitlet. Også reglene om proklama i dødsbo, som i høringsutkastet var plassert i samme kapittel som foreldelsesreglene, er nå plassert i utkastet § 10–3. Paragraf 10–2 om utsatt forfall når fristen faller på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, og § 10–4, som gir departementet myndighet til i forskrift å fastsette nærmere regler til utfylling og gjennomføring, var i høringsutkastet plassert i et avsluttende underkapittel med overskriften «Forskjellige bestemmelser». Her var også reglene om skattetrekkskonto plassert. Reglene om skattetrekkskonto er nå inntatt i lovutkastet kapittel 5 om forskuddstrekk.

Forfallsreglene i høringsutkastet § 5–4 ble av flere høringsinstanser trukket fram som et eksempel på en bestemmelse med mange henvisninger. Denne bestemmelsen er i forslaget som nå legges fram delt opp i flere bestemmelser, jf. lovutkastet §§ 10–10 til 10–12 og § 10–50.

Forfallsreglene for forskuddsskatt og restskatt for personlige skattytere var i høringsutkastet plassert i en felles bestemmelse, jf. § 5–1. Tilsvarende var forfallsreglene for forskuddsskatt og restskatt for upersonlige skattytere inntatt i § 5–2. Departementet har nå valgt å samle reglene om forfall for forskuddsskatt i en bestemmelse, jf. lovutkastet

§ 10–20, og reglene om forfall for restskatt i en annen bestemmelse, jf. utkastet § 10–21.

14.3 Proklama i dødsbo

14.3.1 Gjeldende rett

Preklusjon av et krav innebærer at kravet faller bort som følge av at kreditor ikke har meldt kravet i forbindelse med en offisiell, lovregulert kunngjøring (proklama). Bestemmelser om proklama er gitt i lov 21. februar 1930 om skifte kapittel 12.

Skattebetalingsloven § 48a tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 27 annet ledd tredje punktum slår imidlertid fast at skatte- og avgiftskrav etter disse lovene ikke kan falle bort ved et slikt proklama.

Skattebetalingsloven § 48a tredje ledd gjelder for skattekrav etter skattebetalingsloven. Det fremgår av skattebetalingsloven § 3 bokstav a at skattekrav etter loven omfatter formues-, inntekts- og tonnasjeskatt. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for krav på arbeidsgiveravgift og folketrygdavgift. Dette fremgår uttrykkelig av folketrygdloven § 24–4 sjette ledd. Mer usikkert kan det være om det samme gjelder for krav på artistskatt, petroleumsskatt og skatt til Svalbard. Bestemmelsen om preklusjon i bo sto tidligere i skatteloven av 1911 § 32 femte ledd og gjaldt da kun for «*skattekrav efter nærværende lov*». I forbindelse med vedtakelse av skatteloven av 1999 ble bestemmelsen flyttet til skattebetalingsloven. Det var ikke tilsiktet noen realitetsendringer med den nye skatteloven, men mye kan tale for at overflyttingen likevel har medført en realitetsendring da artistskatteloven § 12 annet ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7 og svalbardskatteloven § 5–1 første ledd alle henviser til skattebetalingsloven. Det var ingen tilsvarende henvisning fra disse lovene til skatteloven § 32.

Etter merverdiavgiftsloven § 27 annet ledd tredje punktum er proklama som utstedes i bo, også uten virkning for krav på merverdiavgift.

Det finnes ikke særskilte bestemmelser om preklusivt proklama i arveavgiftsloven, særavgiftslovgivningen eller tollovgivningen. Dette innebærer at krav etter disse lovene kan falle bort ved proklama.

14.3.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet en generell bestemmelse om at proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav. Forslaget medfører at arvingene ved bobehandling må undersøke om avdøde hadde skatte- og avgiftsforpliktelser, selv om det utstedes proklama. Bestemmelsen begrunnes blant annet med at antallet skyldnere gjør det krevende for innkrevingsmyndighetene å følge med i Norsk Lysingsblad for hele landet. Siden den eneste bestemmelsen av praktisk betydning i denne sammenheng er proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, foreslo departementet å uttrykkelig begrense bestemmelsen til dette.

Departementet ga uttrykk for at både hensynet bak dagens regler i skatte- og avgiftslovgivningen om preklusivt proklama og hensynet til et oversiktlig regelverk taler for at bestemmelsen bør gjelde for alle krav omfattet av skattebetalingsloven.

14.3.3 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler at skattetrekk og arbeidsgivers trekkansvar ikke omfattes av unntaket fra proklama i skattebetalingsloven § 48a. KS mener videre at utkastets ordlyd bør endres, slik at det fremgår av lovteksten at bestemmelsen gjelder skatte- og avgiftskrav «etter loven her».

Justisdepartementet støtter ikke forslaget om å utvide unntaket fra proklamaets preklusive virkning i dødsbo til også å omfatte arveavgift, særavgifter og toll, og uttaler:

> «Bestemmelsene om preklusivt proklama i dødsbo er gitt av hensyn til at arvingene skal ha mulighet til å skaffe seg oversikt over de gjeldsforpliktelser som påhvilte arvelateren før de eventuelt overtar ansvaret for forpliktelsene. Overtagelse av ansvaret for arvelaterens forpliktelser er et vilkår for at boet skal kunne overtas til privat skifte. Retten til å utstede proklama gjelder for øvrig også ved uskifte og offentlig skifte.
>
> Når det gjelder de skattekravene som det i dag er gjort unntak for, vil arvingene kunne skaffe seg rede på dem ved å henvende seg til ligningskontoret. Inntektsskattekrav vil regelmessig forekomme i alle dødsboer, og kan avklares ved at boet forhåndslignes. Det vil ikke være like enkelt for arvingene å selv ta rede på tollforpliktelser og andre særavgifter som påhvilte arvelateren. Slike avgiftsforpliktelser vil bare forekomme sporadisk, og de fleste arvinger vil neppe komme på tanken å undersøke om det påhvilte arvelateren toll eller særavgifter. Vi mener derfor at hensynet til et oversiktlig regelverk ikke kan begrunne å unnta disse kravene fra virkningen av et preklusivt proklama.»

14.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot å videreføre gjeldende regler om at proklama som utstedes i dødsbo, er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav omfattet av skattebetalingsloven, herunder arbeidsgiveravgift og trygdeavgift, og merverdiavgiftsloven. Justisdepartementet er imidlertid imot forslaget om at proklama som utstedes i dødsbo, ikke skal ha innflytelse på krav på toll og særavgifter, og anfører at det kan være vanskelig å få en oversikt over arvelaterens toll- og avgiftsforpliktelser.

Finansdepartementet er ikke enig i at det vil være vanskelig for arvingene å skaffe seg en oversikt over arvelaterens toll- og avgiftsforpliktelser. For motorvognavgifter er de årlige avgiftene betinget av at arvelater har hatt en motorvogn. For andre særavgifter er avgiftsplikten som regel knyttet til næringsvirksomhet innenfor spesifikke bransjer. Normalt vil det være en kjent sak at arvelater har drevet avgiftspliktig næringsvirksomhet eller om arvelater nylig har vært eier av en motorvogn. For toll og andre innførselsavgifter, er det kun i helt spesielle tilfeller at arvingene ikke vil være klar over mulige krav, da andre enn næringsdrivende må betale toll og innførselsavgifter før varene utleveres.

Finansdepartementet finner det ikke urimelig at det også når det gjelder krav på toll og særavgifter, må foretas undersøkelser for å fremskaffe informasjon om eventuelle krav. Departementet foreslår derfor at forslaget i høringsnotatet videreføres i skattebetalingsloven, jf. lovutkastet § 10–3.

Departementet ser ikke behov for å presisere i loven at bestemmelsen om preklusjon i § 10–3 gjelder skatte- og avgiftskrav «etter loven her». Det følger allerede av definisjonen av skatte- og avgiftskrav i lovutkastet § 1–1 at § 10–3 bare vil gjelde krav som omfattes av skattebetalingsloven. En slik presisering er derfor overflødig. Departementet vil påpeke at arbeidsgivers forskuddstrekk også vil omfattes av lovens definisjon av skatte- og avgiftskrav. For ansvarskrav etter lovens kapittel 16 er det i utkastet § 16–1 annet ledd bestemt at skattebetalingslovens regler gjelder tilsvarende så langt de passer. Proklamaregelen vil derfor også komme til anvendelse for ansvarskrav.

14.4 Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

14.4.1 Gjeldende rett

14.4.1.1 Forskuddstrekk

Reglene om forfall for forskuddstrekk følger av skattebetalingsloven § 12. Etter § 12 nr. 1 første punktum skal arbeidsgiver sende oppgjør for forskuddstrekket de to foregående månedene 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Samtidig med betalingen skal arbeidsgiver sende oppgave over fordelingen av forskuddstrekket. Med hjemmel i § 12 nr. 1 annet ledd annet punktum kan Skattedirektoratet kreve at oppgaven leveres før forfall. Etter § 7 nr. 1 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (oppgjørsforskriften), skal oppgaven fra arbeidsgiver leveres 15. januar, 8. mars, 8. mai, 8. juli, 8. september og 8. november. Selskap som nevnt i skattebetalingsloven § 5A omfattes ikke av oppgjørsforskriften, og skal derfor levere oppgave etter hovedregelen i § 12 nr. 1.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd er det i oppgjørsforskriften gitt enkelte unntak fra disse forfallsreglene. Dette gjelder arbeidsgivere som bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus. Etter forskriften § 13 nr. 2 kan oppgjør skje 15. januar for hele det foregående året når trekkbeløpet ikke overstiger 30 000 kroner. Gjelder lønnsutbetalingen pass av barn som ikke er fylt 12 år, i barnets hjem, er beløpsgrensen 60 000 kroner. Videre kan private arbeidsgivere med lønnsutbetalinger som nevnt i folketrygdloven § 23–2 syvende ledd, og veldedige og allmennyttige institusjoner eller organisasjoner som nevnt i folketrygdloven § 23–2 åttende ledd, velge om oppgjør skal foretas etter de ordinære reglene eller første virkedag etter den enkelte lønnsutbetaling, jf. oppgjørsforskriften § 13 nr. 3.

Arbeidsgivere som foretar betaling etter § 13 nr. 2 i oppgjørsforskriften, er fritatt for plikten til å levere terminoppgave for de terminer det ikke skal foretas betaling, jf. oppgjørsforskriften § 7 nr. 4. Foretas betaling etter forskriften § 13 nr. 3, skal det leveres egen oppgjørsblankett første virkedag etter den enkelte lønnsutbetaling, jf. § 13 nr. 3 bokstav b), jf. § 7 nr. 5.

Skatteoppkreveren kan gi en arbeidsgiver som har forsømt sine plikter etter skattebetalingsloven vesentlig, pålegg om skjerpet oppgjør for forskuddstrekket, jf. skattebetalingsloven § 12 nr. 2 annet punktum. Nærmere regler er gitt i oppgjørsforskriften § 14. Forfallstidspunktet fastsettes i sli-

ke tilfeller av skatteoppkreveren i pålegget som sendes skyldneren.

14.4.1.2 Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgivere skal av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift for hver oppgjørsperiode og gi oppgave over beregningen til vedkommende skatteoppkrever, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–3 første ledd. Dette skal skje hver 15. januar, 8. mars, 8. mai, 8. juli, 8. september og 8. november, jf. § 5 nr. 2 i forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Arbeidsgiveravgift fastsatt på grunnlag av slik oppgave skal betales til skatteoppkreveren til de tidene som er fastsatt i skattebetalingsloven § 12 nr. 1, jf. folketrygdloven § 24–3 første ledd. Forskriften gjør enkelte unntak fra disse forfallsdatoene.

14.4.1.3 Lønnstrekk av inntekt på Svalbard

I henhold til lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (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.

Svalbardskatteloven § 5–2 pålegger arbeidsgiver å gjøre fradrag i lønn, pensjoner og andre ytelser for skatt etter § 3–2 ved utbetaling. Arbeidsgiver skal innbetale lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard (skattefogdkontoret i Troms) i halvårlige terminer. Terminene begynner 1. januar og 1. juli. Lønnstrekk skal betales senest 30 dager etter terminens slutt.

14.4.1.4 Artistskatt

Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (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. Forskuddstrekket skal gjennomføres når inntekten utbetales eller på det tidspunkt det oppstår adgang for artisten til å få godtgjørelsen utbetalt, jf. forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. § 4–3. Oppgave over foretatt trekk skal etter forskriftens § 4–1 tredje ledd sendes skatteoppkreveren i Stavanger senest første virkedag etter at trekket er foretatt. Den trekkpliktige skal innbetale forskuddstrekket til innkrevingsmyndigheten innen 7 dager etter at trekket er foretatt, jf. artistskatteloven § 9 annet ledd.

14.4.2 Høringsnotatets forslag

I høringsutkastet ble hovedregelen i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 om forfallstidspunktet for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekket, foreslått videreført i § 5–4 første ledd. Departementet la opp til at forfall for egendeklarerte krav skulle utformes likelydende og samsvare med fristen for innlevering av oppgave. Videre foreslo departementet at betalingsfristen skulle samsvare med oppgavefristen, og at dette skulle fremgå ved en henvisning til reglene om oppgavefrist. Regelen i § 7 nr. 1 i oppgjørsforskriften, som innebærer et avvik mellom betalingsfristen og oppgavefristen, ble ikke foreslått videreført.

Ordningen med særskilt forfallsfrist for arbeidsgivere som ikke har plikt til å levere oppgave, jf. § 13 nr. 2 i oppgjørsforskriften, ble foreslått videreført i § 5–4 annet ledd. Skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd som gir departementet adgang til å fravike reglene om oppgjør, ble foreslått videreført i § 5–4 tredje ledd.

Høringsutkastet § 5–4 regulerte også forfallsfristen for lønnstrekk av skatt til Svalbard og artistskatt. I høringsnotatet ble det foreslått en ny bestemmelse i Svalbardskatteloven som innebærer at arbeidsgivere på Svalbard får plikt til å levere oppgave for hver termin 30 dager etter terminens utløp, dvs. 30. juli i inntektsåret og 30. januar i året etter inntektsåret. Forfallstidspunktet for lønnstrekk av skatt til Svalbard ble foreslått utformet slik at den korresponderer med tidspunktet for innlevering av oppgave over lønnstrekket.

I høringsnotatet foreslo departementet å endre oppgavefristen for artistskatt. I stedet for at oppgave skal innleveres senest første virkedag etter at trekket er foretatt, jf. § 4–1 tredje ledd i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., ble det foreslått inntatt en ny bestemmelse i artistskatteloven § 9 annet ledd om at fristen for innlevering av oppgave skal være syv dager etter at trekket er foretatt. Forfallsbestemmelsen for artistskatt som fulgte av § 5–4 var utformet slik at fristen samsvarer med tidspunktet for innlevering av oppgaven.

14.4.3 Høringsinstansenes merknader

Som nevnt ovenfor mener *Justisdepartementet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH), Akademikerne* og *Skattedirektoratet* at høringsutkastet § 5–4 er vanskelig tilgjengelig på grunn av henvisningsteknikken.

14.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig med høringsinstansene i at høringsutkastet § 5–4 er vanskelig tilgjengelig ved at bestemmelsen inneholder forfallsregler for ulike skatte- og avgiftskrav. Reglene om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift er to viktige kravstyper av betydning for alle arbeidsgivere. Forfallsreglene for lønnstrekk av inntekt på Svalbard, artistskatt og utleggstrekk, som i høringsnotatet var behandlet i samme bestemmelse, er av mindre betydning for de fleste arbeidsgivere. I lovutkastet er derfor sistnevnte kravstyper flyttet til egne bestemmelser. Forfallsreglene for disse kravene fremgår av §§ 10–11, 10–12 og 10–50. Når det gjelder reglene om lønnstrekk av inntekt til Svalbard og artistskatt, er det materielle innholdet i lovutkastet i samsvar med forslaget i høringsnotatet. Departementet viser til merknadene til de enkelte bestemmelsene.

Forfallstidspunktet for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift foreslås regulert i samme bestemmelse, jf. lovutkastet § 10–10. Departementet foreslår som i høringsnotatet at forfallstidspunktet samsvarer med tidspunktet for innlevering av oppgave over skatte- og avgiftsplikten. I praksis leverer arbeidsgiver én oppgave som omfatter både oversikt over forskuddstrekket og arbeidsgiveravgiften. Dette åpner etter departementets mening for at reglene om forfall for de to kravstypene behandles i samme bestemmelse. Fristen for innlevering av oppgave over forskuddstrekket følger av lovutkastet § 5–11, mens fristen for innlevering av oppgave over beregningen av arbeidsgiveravgift følger av folketrygdloven § 24–3 ved en henvisning til reglene som gjelder for forskuddstrekket, jf. forslag til nytt første ledd i folketrygdloven § 24–3.

14.5 Forskuddsskatt og restskatt

14.5.1 Gjeldende rett

14.5.1.1 Forskuddsskatt

Skattepliktige som skal betale skatten på forskudd, men som har formue eller inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i, skal betale forskuddsskatt, jf. skattebetalingsloven § 13. Forskuddsskatten forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret, jf. skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første punktum. Er skatten under 1 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai, jf. § 20 nr. 1 annet punktum.

For å unngå at kravet forfaller før den skattepliktige er underrettet om kravet, er det gitt enkelte særregler. Etter skattebetalingsloven § 20 nr. 2 første punktum kan innbetaling ikke kreves før det er gått tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt den skattepliktige, jf. § 20 nr. 3.

Forskuddsskatt som blir skrevet ut så sent at en eller flere av de fastsatte forfallsterminer er passert, forfaller til betaling med like store beløp ved hver av de gjenstående terminer, jf. § 20 nr. 2 annet punktum. Er forskuddsskatten i slike tilfeller under 1 000 kroner og forfallsfristen etter § 20 nr. 1 annet punktum (15. mai) passert, forfaller den til betaling 15. september, jf. skattebetalingsloven § 20 nr. 2 tredje punktum. Forskuddsskatt som blir skrevet ut så sent at forfallstidspunktet for siste termin er passert, forfaller til betaling 3 uker etter at melding om forskuddsskatten er sendt den skattepliktige.

Skattebetalingsloven § 20 nr. 4 regulerer fremskutt forfall for de gjenstående terminer når en termin ikke blir betalt ved forfall. I slike tilfeller anses de gjenstående terminer forfalt til betaling samtidig med den misligholdte terminen.

Etter § 20 nr. 5 kan skatteoppkreveren fastsette forfallsterminene for forskuddsskatt når den skattepliktiges inntekt fordeler seg på en særlig ujevn måte over inntektsåret.

I § 20 nr. 1 annet ledd er Stortinget gitt fullmakt til å gi særlige regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntektsåret. Stortinget kan også overlate til departementet å gi slike regler.

Med hjemmel i skattebetalingsloven er det i forskrift 11. mars 1957 nr. 9837 om forfall ved endring av forskuddsskatt gitt nærmere regler om forfall mv. når en allerede utskrevet forskuddsskatt endres, jf. skattebetalingsloven § 18 nr. 2. Forhøyelsen skal fordeles på de ulike terminene på samme måte som om forskuddet var utskrevet på ordinær måte, jf. forskriften § 2. Nedsettes forskuddsskatten, skal det nedsatte beløpet fordeles forholdsmessig på terminene, jf. forskriften § 3.

14.5.1.2 Forhåndsskatt

Skattepliktige som etter skattebetalingsloven § 2 er fritatt for å betale forskudd på skatt (forskudd-

strekk og forskuddsskatt), skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret etter reglene i skattebetalingsloven § 27 nr. 2 til 12, jf. § 27 nr. 1. Dette gjelder blant annet aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, boligselskaper, ulike boer samt stat, kommune og fylkeskommune. Skatten betales som forhåndsskatt etter § 27 nr. 2 og resterende skatt etter § 27 nr. 5.

Forhåndsskatten skal betales i to terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. I skattebetalingsloven § 27 nr. 10 annet ledd er det gitt en særregel for å unngå at kravet forfaller før den skattepliktige er underrettet om kravet. Etter denne regelen forfaller forhåndsskatten til betaling tidligst tre uker fra den dag melding om skatten ble sendt den skattepliktige.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 27 nr. 12 er det i forskrift 26. februar 1975 nr. 9872 om forfall ved endring i forhåndsskatt gitt særlige regler om forfall når den utskrevne forhåndsskatten endres. Forhøyelser forfaller i utgangspunktet til betaling etter de ordinære reglene, jf. forskriften § 2 nr. 1 første punktum. Er melding om forhøyelsen sendt senere enn tre uker før forfall for første termin (15. februar), forfaller forhøyelsen samtidig med forfall for siste termin (15. april). Sendes melding senere enn 24. mars i året etter inntektsåret, dvs. senere enn tre uker før forfall for siste termin, forfaller forhøyelsen tre uker etter at melding er sendt. Etter forskriften § 3 skal nedsettelse av forhåndsskatten fordeles mellom terminene. Hvis første termin av forhåndsskatten ikke blir betalt ved forfall, anses også annen termin forfalt til betaling, jf. § 27 nr. 10 tredje ledd.

14.5.1.3 Restskatt

Reglene om forfall for restskatt følger av skattebetalingsloven § 23. Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret, jf. § 23 nr. 3 første punktum. Er restskatten minst 1 000 kroner, forfaller den til betaling i to like store terminer, jf. § 23 nr. 3 annet punktum. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere. Skattebetalingsloven § 23 nr. 4 regulerer fremskutt forfall når første termin ikke blir betalt ved forfall. I slike tilfeller anses annen termin forfalt til betaling samtidig med første termin.

14.5.1.4 Resterende skatt

Reglene om forfall for resterende skatt følger av skattebetalingsloven § 27. Resterende skatt forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, jf. § 27 nr. 6.

Endres utlignet skatt etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 9, skal resterende skatt beregnes på nytt, jf. § 27 nr. 10 fjerde ledd. Blir skatten forhøyet, forfaller forhøyelsen til betaling tre uker etter at melding er sendt den skattepliktige.

Er den utskrevne forhåndsskatten, med tillegg av eventuelt tilleggsforskudd, høyere enn den utlignede skatten, frafalles den overskytende delen. Den delen av det frafalte beløpet som er betalt, skal tilbakebetales, jf. § 27 nr. 8.

14.5.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet å endre begrepene forskuddsskatt og forhåndsskatt til forskuddsskatt for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere. Begrepene restskatt og resterende skatt ble foreslått endret til restskatt for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere. Forfallsreglene for forskuddsskatt og restskatt for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere var i høringsutkastet plassert i §§ 5–1 og 5–2.

I høringsnotatet var de enkelte forfallsreglene i det vesentlige utformet i samsvar med gjeldende rett. Forfallstidspunktet for forskuddsskatt for personlige skattytere (§ 5–1 første ledd første punktum) videreførte skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første ledd første punktum. Beløpsgrensen i skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første ledd annet punktum ble i høringsnotatet foreslått økt fra 1 000 kroner til 2 000 kroner. Formålet med en slik beløpsgrense er å unngå at beløpet som skal betales per termin, blir for lavt. Beløpsgrensen har vært uendret siden inntektsåret 1995. Grensen bør etter departementets oppfatning ikke settes for høyt da dette kan medføre betalingsproblemer for skyldneren på forfallstidspunktet. Departementet la til grunn at den foreslåtte økningen ikke vil gi slike utslag.

Høringsutkastet § 5–1 første ledd tredje punktum videreførte skattebetalingsloven § 20 nr. 2 første punktum om at betaling ikke kan kreves før det er gått tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt den skattepliktige. Skattebetalingsloven § 20 nr. 2 annet og tredje punktum og § 20 nr. 3, som regulerer utskriving av forskuddsskatt når utskriving skjer så sent at en eller flere av de fastsatte forfallstidspunktene er passert, ble foreslått videreført i § 5–1 første ledd fjerde, femte og sjette punktum. Beløpsgrensen i skattebetalingsloven § 20 nr. 2 første ledd femte punktum ble foreslått justert på samme måte som beløpsgrensen i § 20 nr. 1 første ledd annet punktum.

Skattebetalingsloven § 20 nr. 5 om at skatteopp-

kreveren kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en ujevn måte, ble foreslått videreført i § 5–1 annet ledd første punktum.

Etter høringsutkastet § 5–1 annet ledd annet punktum kan skatteoppkreveren også fastsette forfallsterminene for enkelte typer skattytere som får utskrevet forskuddsskatt av inntekt som normalt er gjenstand for forskuddstrekk. Den foreslåtte 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. Dette er de såkalte grensegjengerne, som det gjelder særlige regler for i henhold til skatteavtale mellom de nordiske landene. En nærmere redegjørelse for hvem som er å anse som grensegjenger er gitt i Lignings-ABC 2003 side 508 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. For de som mottar lønn innen den femtende i måneden antas dagens betalingsregler ikke å volde særlige problemer. På grunn av ordningen med at det ikke skal foretas forskuddstrekk i juni og halvt forskuddstrekk i desember, vil også de som betaler skatten gjennom forskuddstrekket, ha betalt ca. en halvpart (5/10.5 = 47,6 prosent) av forventet skatt for året etter lønnsutbetalingen i mai, dvs. etter å ha mottatt fem tolvtedeler av forventet inntekt for året. Det vil derfor være tilstrekkelig å utsette forfallet for annen termin til utgangen av måneden slik at fem tolvtedeler av forventet inntekt for året er utbetalt før halvparten av skatten skal være betalt. Det samme gjør seg i noen grad gjeldende for siste termin, da hele skatten skal betales, mens bare ti tolvtedeler av inntekten er mottatt. Departementet foreslo i høringsnotatet at skatteoppkreveren gis adgang til å utsette forfallstidspunktet i begge disse tilfellene.

Høringsutkastet § 5–1 tredje ledd videreførte skattebetalingsloven § 23 nr. 3 og 4 uten materielle endringer. Bestemmelsen regulerer forfall for restskatt som oppstår ved avregningen.

Skattebetalingsloven § 20 nr. 4 om fremskutt forfall ved betalingsmislighold ble foreslått videreført i høringsutkastet § 5–1 fjerde ledd.

Forfall av forskuddsskatt for upersonlige skattytere var i høringsutkastet plassert i § 5–2 første ledd og videreførte reglene i skattebetalingsloven § 27 nr. 2.

Høringsutkastet § 5–2 annet ledd om at resterende skatt som oppstår ved avregningen forfaller til betaling tre uker etter at utlegg av skattelisten er kunngjort, videreførte skattebetalingsloven § 27 nr. 6.

14.5.3 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet uttaler blant annet:

> «Vi vil foreslå at det vurderes å gå bort fra regelen om at treukersfristen for restskattens forfall regnes fra det tidspunkt utlegging av skattelisten er kunngjort. Det virker mer hensiktsmessig at fristen løper fra det tidspunktet melding om ligningen er sendt skatteyteren. Det vil være ved mottak av meldingen om ligningen at skattyteren vil bli gjort kjent med hvor stort restskattekravet er. De færreste skatteytere vil vel selv regne ut sine restskattekrav ved å undersøke ligningsopplysningene som blir kunngjort i skattelistene. Generelt vil vi reise spørsmål om det er naturlig å knytte virkninger i forhold til den enkelte skattyter til utleggingen av skattelistene, eller om man bør benytte anledningen til i stedet å knytte virkningene til underretningen av skattyteren, jf. f.eks. ligningsloven § 9–2 fjerde ledd.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler blant annet:

> «KS har ikke bemerkninger til at minstebeløpet for samlet forfall av forskottsskatt i en termin justeres. Det erkjennes at denne type bestemmelser knyttet opp til en bestemt kroneverdi på et gitt tidspunkt bør justeres med ujevne mellomrom.
>
> KS savner imidlertid en mer prinsipiell tilnærming til grunnlaget for den foreslåtte justering, herunder grunnlaget for gjeldende beløpsgrense, nominell endring i pengeverdien og hva justert beløp ville ha vært i et slikt perspektiv, erfaringer med dagens beløpsgrense mht innfordring med mer Det burde også ha vært drøftet om denne type bestemmelser (særordninger for små beløp) mest hensiktsmessig hører hjemme i forskrift.»

Skattedirektoratet uttaler blant annet:

> «Direktoratet støtter forslaget om å heve beløpet som utskrives og betales som forskudds-

skatt på én termin fra kr 1000 til kr 2000. Videre støtter vi forslaget om at skatteoppkreverne kan fastsette forfallterminene for grensegjengerne.»

Skattebetalerforeningen uttaler blant annet:

«[Vi er] av den oppfatning at utkastets § 5–1 har fått en uheldig utforming idet bestemmelsen knytter begrepet restskatt kun opp mot utskriving av forskuddsskatt, i motsetning til hva som gjelder etter dagens bestemmelse § 22. I de gjeldende bestemmelser, § 22 og § 23, fremkommer det klart at restskatt er resultatet etter at det er tatt hensyn til forskuddstrekk, forskuddsskatt og eventuelt tilleggsforskudd. Vi mener dette må videreføres i ny skatteinnkrevningslov.

Vi ville se det som hensiktsmessig om bestemmelsen om restskatt i § 5–1 og § 5–50 ble samlet, og at det fremkom av overskriften til kapittel 5 at kapittelet også gjelder avregning. Vi mener derfor at det må foretas en ny gjennomgang av kapittel 5 for å få samlet bestemmelser som naturlig hører sammen.

Vi støtter forslaget om at beløpsgrenser kan fastsettes nærmere i forskrifts form. På denne måten kan beløpsgrensene lettere justeres i takt med inflasjonen.»

14.5.4 Departementets vurderinger og forslag

I departementets forslag er høringsutkastet §§ 5–1 og 5–2 flyttet til to nye paragrafer med en annen inndeling. Lovforslaget § 10–20 har regler om forfall for forskuddsskatt, og § 10–21 har regler om forfall for restskatt. Hver av paragrafene omhandler forfall for både personlige og upersonlige skattytere. Dette er etter departementets oppfatning en mer logisk inndeling, og det blir enklere å finne fram til reglene for restskatt i en egen paragraf. Departementet antar at denne endringen delvis ivaretar de merknadene som Skattebetalerforeningen hadde til plassering av forfallsbestemmelsen for restskatt.

Justisdepartementet foreslår at treukersfristen skal starte fra melding om ligningen er sendt skattyter i stedet for fra utlegging av skattelisten er kunngjort. Departementet er enig i at det kan være mer naturlig å knytte forfallstidspunktet opp mot tidspunktet for når melding om ligningen er sendt skattyterne. Ved å knytte forfallstidspunktet opp til utlegg av skattelistene oppnår man imidlertid at skattytere i samme kommune får samme forfallstidspunkt. Skal fristen ta utgangspunkt i når melding er sendt, vil skattytere i samme kommune kunne få ulike betalingsfrister dersom det skjer en feil ved utsendelsen. En omlegging slik Justisdepartementet foreslår, vil derfor kreve en gjennomgang av rutinene for utsending av meldingene. Ved en slik gjennomgang vil det også være naturlig å vurdere de andre bestemmelsene som også knytter fristberegningen opp mot utlegg av skattelistene. En slik utredning ligger utenfor det som er naturlig i denne sammenhengen, men departementet vil ved en fremtidig gjennomgang av disse reglene vurdere dette nærmere.

Forfallsreglene for forskuddsskatt og restskatt i lovutkastet er innholdsmessig i samsvar med forslaget som ble sendt på høring. Departementet viser til utkastet §§ 10–20 og 10–21.

14.6 Innenlands merverdiavgift og arveavgift

14.6.1 Gjeldende rett

14.6.1.1 Innenlands merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 29 skal den avgiftspliktige sende fylkesskattekontoret en oppgave som blant annet inneholder en tallmessig oversikt over virksomhetens samlede omsetning og uttak samt en avregning av utgående og inngående avgift. Slike oppgaver skal i utgangspunktet gis terminvis. Hver termin omfatter to kalendermåneder, slik at første termin er januar og februar, annen termin mars og april osv., jf. merverdiavgiftsloven § 30 første punktum. Avgiftsmyndigheten kan gjøre unntak fra hovedregelen om tomåneders terminer i særlige tilfeller, jf. merverdiavgiftsloven § 30 annet og tredje ledd, både ved å fastsette lengre og kortere terminer.

Oppgaven må være kommet fram til avgiftsmyndigheten innen en måned og 10 dager etter utløpet av hver termin eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør, jf. merverdiavgiftsloven § 33. Oppgave som sendes i posten, anses for å være kommet fram i rett tid hvis den er poststemplet innen utløpet av fristen.

Næringsdrivende i jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske skal som hovedregel levere årsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven §§ 31 og 40. Årsoppgaven skal sendes avgiftsmyndigheten innen tre måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si 10. april.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 34 første ledd forfaller avgiften til betaling ved utløpet av oppgavefristen etter §§ 31, 33 og 40. For jordbruks-, skogbruks- og fiskerinæringen følger dette av § 31 første ledd annet punktum og § 40 første ledd første punktum.

14.6.1.2 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 20 første ledd forfaller arveavgift til betaling 12 måneder etter at rådigheten over midlene ble ervervet når midlene utlegges ved privat skifte av dødsbo. Når midlene skiftes av skifteretten, forfaller avgiften straks midlene ble ervervet. I andre tilfeller forfaller avgiften tre måneder etter at midlene ble ervervet.

Når avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død, forfaller avgiften til betaling tre måneder etter dødsfallet, jf. arveavgiftsloven § 20 annet ledd. Tar gavemottakeren også arv etter giveren, forfaller avgift av slik gave samtidig med avgift av arven.

Hvis en arveavgiftssak ikke er tilstrekkelig opplyst til at endelig avgiftsfastsettelse kan foretas innen det forfallstidspunktet som følger av loven, kan avgiftsmyndigheten enten foreta en foreløpig beregning eller utsette avgiftsfastsettelsen, jf. arveavgiftsloven § 20 tredje ledd. Avgiftsbeløpet kan, 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.

Etter arveavgiftsloven § 21 forfaller arveavgift av kapitalverdien av en inntektsnytelse i alminnelighet til betaling etter reglene i § 20 første ledd. Overstiger avgiftsbeløpet halvparten av det inntektsnytelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med det overskytende beløpet, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnytelsens årlige beløp inntil avgiften er betalt. Reglene i § 20 tredje ledd får tilsvarende anvendelse. Misligholdes en termin, kan resten av avgiften kreves betalt straks. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnytelsen opphører.

14.6.2 Høringsnotatets forslag

14.6.2.1 Innenlands merverdiavgift

Høringsutkastet § 5–11 regulerte forfallstidspunktet for merverdiavgift. Tidspunktet var, som etter gjeldende rett, foreslått å samsvare med fristene for innlevering av oppgaver etter merverdiavgiftsloven.

14.6.2.2 Arveavgift

Høringsutkastet § 5–10 om forfallstidspunktet for arveavgift hadde som siktemål å videreføre forfallsreglene i arveavgiftsloven §§ 20 og 21. Det ble ikke foreslått noen materielle endringer i reglene, men arveavgiftsloven § 21 første punktum ble ikke foreslått videreført. Departementet viste til at bestemmelsen i praksis anses overflødig, jf. NOU 2000:8 Arveavgift side 308 annen spalte.

Bestemmelsen i arveavgiftsloven § 20 tredje ledd første punktum ble foreslått tatt inn som ny § 19 B i arveavgiftsloven. Bestemmelsen regulerer forhold rundt fastsettelsen, og ikke forfall. Arveavgiftsloven § 20 tredje ledd annet punktum ble foreslått videreført i høringsutkastet § 5–10 siste ledd.

14.6.3 Høringsinstansenes merknader

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler følgende om forslaget til forfallsbestemmelse for innenlands merverdiavgift:

> «Vi foreslår at «oppgave over avgiftsplikten» erstattes med «oppgave over omsetning» siden det er terminologien i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven kapittel VIII.
>
> Vi registrerer at § 5–11 ikke har noen henvisning til merverdiavgiftslovens bestemmelser om oppgavefrist. Dette i motsetning til utkastets § 5–4 første ledd som har slik henvisning for de skatter og avgifter som er nevnt der.»

14.6.4 Departementets vurderinger og forslag

Som i forslaget som ble sendt på høring, er forfallsreglene for merverdiavgift og arveavgift plassert i egne bestemmelser, jf. lovutkastet §§ 10–30 og 10–31. Bestemmelsene har byttet rekkefølge i forhold til høringsutkastet og er plassert sammen i et eget underkapittel.

Departementet foreslår ingen materielle endringer i forhold til høringsutkastet. Departementet er imidlertid enig i merknadene fra NHO, og uttrykket omsetningsoppgave er derfor benyttet i utkastet § 10–30 istedenfor uttrykket oppgave. Det er også vist til bestemmelsene i merverdiavgiftsloven om oppgavefrister.

14.7 Innenlands særavgifter, toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

14.7.1 Gjeldende rett

14.7.1.1 Innenlands særavgifter

Særavgifter med hjemmel i særavgiftsloven

For særavgifter som reguleres av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter, forfaller avgiften til betaling samtidig med oppgavefristen, jf. § 6–3 første ledd i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter.

Særavgifter med hjemmel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorvognavgiftene reguleres av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter og omfatter følgende avgifter:

- Årsavgiften som forfaller til betaling 15. mars, jf. forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn § 2. Forhåndsbetalt årsavgift skal betales før registrering, jf. forskriften § 3.
- Vektårsavgiften som forfaller to ganger årlig. Forfallstidspunktet bestemmes av tollregion Oslo og Akershus, jf. § 2 i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift.
- Engangsavgiften for ikke registrerte virksomheter som skal betales før registrering finner sted, jf. § 1–4 første ledd annet punktum i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner.
- Engangsavgift for registrerte virksomheter som for en måned skal betales innen den 18. i påfølgende måned, jf. § 7–6 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner.
- Oppbyggingsavgift som skal betales før motorvognen tas i bruk, jf. § 6–1 første ledd i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner.
- Omregistreringsavgift som skal betales før kjøretøyet omregistreres og kjøretillatelse blir gitt, jf. § 3 første ledd i forskrift 2. juli 1986 nr 1430 om omregistreringsavgift.

Toll samt merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

Det følger av tolltariffens innledende bestemmelser § 2 nr. 1 at toll i utgangspunktet skal betales ved innførsel. Tollekspederingen er basert på selvdeklareringsprinsippet. Dette innebærer at importøren skal deklarere de innførte varene overfor toll- og avgiftsetaten ved en edi-overføring til toll- og avgiftsetatens datasystem TVINN, eller ved utfylling av et såkalt enhetsdokument. Benyttes enhetsdokumentet, blir opplysningene registrert inn i TVINN-systemet av etaten. Betaling av toll skal skje kontant og før varene blir frigitt her i landet. Næringsdrivende kan imidlertid etter søknad innrømmes tollkreditt, jf. forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven (tollovforskriften) punkt 5.5. Det er også etablert en dagsoppgjørsordning for speditører som forestår fortolling på vegne av andre.

Også merverdiavgift som oppstår ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 62, skal som hovedregel betales før varene frigis. Tollkredittordningen og dagsoppgjørsordningen for speditører omfatter også innførselsmerverdiavgift.

Særavgifter som påløper ved innførsel av avgiftspliktige varer, skal betales etter de samme regler som for toll, se for eksempel særavgiftsforskriften § 2–6. Avgiftene skal i utgangspunktet betales før varene frigis. Tollkredittordningen og dagsoppgjørsordningen for speditører omfatter også særavgifter som oppstår ved innførsel.

14.7.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet en bestemmelse om forfall for innenlands særavgifter og en bestemmelse om forfall for toll samt merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel, jf. høringsutkastet §§ 5–12 og 5–13. Bestemmelsene var plassert i samme underkapittel som reglene om forfall for innenlands merverdiavgift og arveavgift.

Etter høringsutkastet § 5–13 første ledd forfaller innenlands særavgifter til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Det var i bokstavene a–c gjort unntak for årsavgift, vektårsavgift og engangsavgift for registrerte virksomheter. Bokstav a fastsatte forfallstidspunktet for årsavgift til 15. mars i samsvar med gjeldende rett.

For vektårsavgiften var det i § 5–13 første ledd bokstav b foreslått to faste forfallstidspunkter, henholdsvis 20. februar og 20. august. Etter gjeldende rett forfaller kravet til betaling to ganger i året *«innen den frist som bestemmes av tollregionen»*, jf. § 2 i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgiften. Departementet uttalte i høringsnotatet at forfallstidspunktet bør fremgå av loven. Ved den nærmere fastsettelsen av dato for forfall la departementet vekt på Toll- og avgiftsdirektoratets opplysninger om at praktiske forhold rundt beregning og utskriving av vektårsavgift gjør at første forfall ikke bør være før den 20. februar. Etter innføringen av vektårsavgiften har første forfall normalt vært før dette tidspunktet. Forfallsfristen for annen termin bør være 6 måneder senere, det vil si 20. august.

14.7.3 Høringsinstansenes merknader

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler følgende om forslaget til forfallsbestemmelser:

> «Forfall av toll og avgifter som oppstår ved innførselen dekkes av lovutkastets § 5–12. Toll og avgifter på varer, som etter tolltariffens innledende bestemmelser (tib) § 14 er gitt midlertidig tollfritak, forfaller først ved brudd på gjenutførselsfristen etter tib § 15. Krav på toll og avgifter ved brudd på gjenutførselsfristen oppstår således ikke ved selve innførselen.»

14.7.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har i lovutkastet §§ 10–40 og 10–41 videreført forslaget i høringsutkastet §§ 5–12 og 5–13, men valgt motsatt rekkefølge på paragrafene. På bakgrunn av høringsuttalelsen fra Toll- og avgiftsdirektoratet er imidlertid forskriftshjemmelen i § 10–41 tredje ledd foreslått utvidet til å omfatte adgang til å gi nærmere regler om forfall for krav hvor det er gitt midlertidig toll- og avgiftsfritak.

14.8 Andre krav

14.8.1 Utleggstrekk

14.8.1.1 Påleggstrekk

Betaling av påleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren i medhold av skattebetalingsloven følger reglene for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 33 nr. 3. Dette er nærmere regulert i § 15 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (oppgjørsforskriften).

Når skattefogdkontoret nedlegger påleggstrekk i medhold av skattebetalingsloven, skjer betaling etter reglene om utleggstrekk i tvangsfullbyrdelsesloven. Tvangsfullbyrdelsesloven § 7–21, jf. § 7–22, har nærmere regler om gjennomføring av utleggstrekk.

14.8.1.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet at den nye skattebetalingsloven, på tilsvarende måte som tvangsfullbyrdelsesloven, skal bruke begrepet utleggstrekk også for trekk foretatt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene med hjemmel i skattebetalingsloven. Se nærmere om dette i punkt 18.4.4.2.

En bestemmelse om utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren var inntatt i høringsutkastet § 5–4, sammen med reglene om forfall for forskuddstrekk. Bestemmelsen fastslo at utleggstrekket forfaller til betaling samtidig med at det skal innleveres oppgave over trekket. Reglene om oppgaveplikt fremgikk av høringsutkastet § 8–4, som slo fast at reglene om oppgave over forskuddstrekket gjelder tilsvarende for utleggstrekk.

Forfall for utleggstrekk pålagt av skattefogden var regulert i høringsutkastet § 5–20. Den ordningen som gjelder for skatteoppkreveren – at utleggstrekket følger reglene om forskuddstrekket – ble ikke ansett hensiktsmessig for skattefogdkontoret. Departementet pekte særlig på at en slik ordning vil være upraktisk fordi trekk pålagt av skattefogden skal avsettes på egen konto (skattetrekkskonto). Det er mer naturlig at utleggstrekk pålagt av skattefogden følger reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Departementet la til grunn at det ikke er nødvendig med en egen regulering i skattebetalingsloven for skattefogdkontorene ved siden av reglene i tvangsfullbyrdelsesloven.

14.8.1.3 Høringsinstansenes merknader

Bedriftsforbundet, Akademikerne, Skattebetalerforeningen, Kommunenes Sentralforbund (KS) og *Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)* mener alle at utkastet til forfallsbestemmelse for utleggstrekk er vanskelig tilgjengelig.

Justisdepartementet viser til uttalelsen i høringsnotatet om at utleggstrekk forfaller til betaling etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22, og uttaler:

> «Tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 har ikke bare regler om på hvilket tidspunkt den trekkpliktige skal utbetale trukket beløp. Dette er regulert i § 7–22 første ledd, mens det i annet og tredje ledd er regler om den trekkpliktiges underretningsplikt overfor namsmyndigheten og ansvar for trukne beløp. Henvisningen bør derfor gjøres mer presis. Er det meningen at alle reglene i § 7–22 skal gjelde, bør det stå i skatteinnkrevingsloven § 5–20 at «tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 gjelder tilsvarende».»

14.8.1.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig med de av høringsinstansene som har anført at lovforslaget på dette punktet var vanskelig tilgjengelig, særlig fordi reglene for skatteoppkreveren og skattefogdkontoret var plassert på to ulike steder i loven, henholdsvis i høringsutkastet §§ 5–4 og 5–20. Departementet har derfor valgt en annen lovteknisk løsning i forslaget som nå legges fram.

Forfallsreglene for utleggstrekk pålagt av skatteoppkreveren og skattefogdkontoret følger av utkastet § 14–5 annet ledd. Det følger av bestemmelsen at alle reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 skal gjelde for utleggstrekk pålagt av skattefogdkontoret. For øvrig er det redegjort for det nærmere innholdet i § 14–5 annet ledd i punkt 18.4.4.4 og merknaden til bestemmelsen. Departementet har valgt å innta en bestemmelse i forfallskapitlet som viser hvor reglene om forfall for utleggstrekk er plassert, jf. lovutkastet § 10–50. Dette er gjort fordi forfallskapitlet, etter departementets vurdering, bør

inneholde regler om forfall for alle krav som omfattes av loven, eventuelt ved en henvisning til hvor forfallsreglene er å finne.

14.8.2 Andre skatte- og avgiftskrav etter ligningsloven

14.8.2.1 Gjeldende rett

Krav etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8

Den som ikke etterkommer plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse mv. etter ligningsloven kapittel 6, kan etter ligningsloven § 10–6 ilegges en daglig løpende tvangsmulkt. Tvangsmulkten forfaller til betaling tre uker etter at krav om betaling er sendt den opplysningspliktige, jf. skattebetalingsloven § 28 nr. 2.

Oppdragsgiver som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3, kan 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, jf. ligningsloven § 10–7. Ansvarsbeløpet forfaller til betaling tre uker etter at melding om fastsetting er sendt oppdragsgiveren, jf. skattebetalingsloven § 28 nr. 2.

Gebyr som ilegges ved for sent eller ikke innleverte oppgaver etter ligningsloven § 10–8, forfaller til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den oppgavepliktige, jf. skattebetalingsloven § 28 nr. 2.

Forhåndsligning

Det skal foretas forhåndsligning for skattytere som skal flytte til utlandet, for bo som sluttes og for selskap og andre skattepliktige innretninger som oppløses, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 9 og 10. Forhåndsligning er nærmere regulert i ligningsloven § 8–10. Skatt som fastsettes ved forhåndsligningen forfaller til betaling tre uker etter at melding om skattens størrelse er sendt den skattepliktige, jf. skattebetalingsloven § 28 nr. 1.

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 forskuddstrekket og arbeidsgiveravgiften, gjennomføres endringen uten at ligningen for den enkelte skattyter endres. Etter forskriften § 11 nr. 2 forfaller slike krav til betaling 3 uker etter at skatteoppkreveren har sendt arbeidsgiveren betalingsvarsel med angitt forfallsdato.

14.8.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet en felles bestemmelse i § 5–5 om forfall for krav etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8, skatt fastsatt ved forhåndsligning og krav fastsatt i medhold av ligningsloven § 9–5 nr. 8 (summarisk fellesoppgjør). Etter forslaget forfaller slike krav til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. I høringsutkastet var bestemmelsen plassert i underkapitlet som regulerte forfall for skatter, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

14.8.2.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene har kommet med merknader til utformingen av bestemmelsen i høringsutkastet § 5–5.

14.8.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i lovutkastet § 10–51 bokstavene a–e regler om forfall for disse kravene tilsvarende høringsutkastet § 5–5. Som følge av omredigeringen av forfallskapitlet er bestemmelsen plassert i underkapitlet «Andre krav». Bestemmelsen om forfall for tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll var i høringsutkastet plassert i ett av de andre underkapitlene. Betalingsfristen er imidlertid den samme for slike krav, tre uker fra melding om vedtaket er sendt, og departementet foreslår derfor å slå sammen de to bestemmelsene i en felles bestemmelse, jf. også omtalen nedenfor.

14.8.3 Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll

14.8.3.1 Gjeldende rett

Reglene om tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll følger av henholdsvis ligningsloven kapittel 10, merverdiavgiftsloven § 73, arveavgiftsloven § 44, særavgiftsloven § 4 første ledd og tolloven § 69.

Etter merverdiavgiftsloven § 34 annet ledd forfaller tilleggsavgift til betaling senest den 10. dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt. Det er ikke gitt egne forfallsregler for de øvrige kravene, det vil si tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll. I praksis fastsettes forfallstidspunktet i vedtaket som fastsetter kravet.

14.8.3.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å regulere forfallstidspunktet for tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll i en egen bestemmelse, jf. høringsutkastet § 5–21. Forfall for slike krav ble foreslått satt til tre uker etter at melding om vedtaket er sendt.

14.8.3.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene har kommet med merknader til høringsutkastet § 5–21.

14.8.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i lovutkastet § 10–51 bokstav f en regel om forfall for krav på tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll. Forfallstidspunktet foreslås, som i høringsnotatet, satt til tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Departementet har valgt å plassere disse reglene sammen med forfallsreglene for enkelte andre skatte- og avgiftskrav med samme forfallstidspunkt, jf. punkt 14.8.2.4 ovenfor.

14.8.4 Ansvarskrav

14.8.4.1 Gjeldende rett

Arbeidsgiver er ansvarlig for manglende trekk dersom oppgjør for forskuddstrekk og påleggstrekk ikke skjer etter reglene i skattebetalingsloven og forskrifter gitt i medhold av denne, jf. skattebetalingsloven § 49. Skatteoppkreveren vil treffe beslutning om å gjøre ansvarskravet gjeldende når forskuddstrekk ikke er gjennomført og betalt på riktig måte. Det er ikke egne forfallsregler for slike ansvarskrav, som anses forfalt på det tidspunktet forskuddstrekket og påleggstrekket skulle vært gjennomført og betalt etter de ordinære reglene. Ansvaret gjøres gjeldende ved at skatteoppkreveren sender melding om kravet til den ansvarlige. Meldingen inneholder som regel også et varsel om at dersom kravet ikke betales innen 14 dager, vil tvangsinnfordring kunne iverksettes. Betalingsfristen samsvarer med fristen som følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18.

Ansvar etter de øvrige bestemmelsene i lovutkastet kapittel 16 følger de samme forfallsreglene som forskuddstrekk og påleggstrekk.

14.8.4.2 Høringsnotatets forslag

Betalingsfristen for ansvarskrav fulgte av høringsutkastet § 5–22. Bestemmelsen videreførte skattebetalingsloven § 49, men slik at det løper en tre ukers betalingsfrist. Forslaget innebar en utvidelse av dagens ordning der tvangsinnfordring kan iverksettes etter 14 dager, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18. Fristen ble foreslått forlenget for å samordne betalingsfristen for ansvarskrav med fristen for andre krav som fastsettes ved vedtak.

14.8.4.3 Høringsinstansenes merknader

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK), Kommunenes Sentralforbund (KS) og *Skattedirektoratet* mener det er uheldig dersom betalingsfristen i høringsutkastet § 5–22 kommer i tillegg til fristen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18.

Om forholdet til tvangsfullbyrdelseslovens regler om tvangskraft uttaler *Skattedirektoratet* følgende:

> «Samtidig åpner bestemmelsen for ulike svar på når kravet er tvangskraftig, jf tvangsfullbyrdelsesloven § 4–4. Denne bestemmelsen knytter tvangskraften til at kravene må være forfalt. For ansvarskrav forfaller kravet ved opprinnelig forfall og det naturlige ville derfor være at kravet var tvangskraftig på dette tidspunkt. Teksten i høringsnotatet tyder imidlertid på at departementet mener utløpet av treukersfristen skal legges til grunn. Det skapes derfor tvil om hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for tvangsinnfordring, opprinnelig forfall eller utløpet av tre ukers fristen. Dersom betalingsfristen legges til grunn, vil det normalt ikke kunne holdes en utleggsforretning før tidligst fem uker etter at kravet ble gjort gjeldende.
>
> Etter dagens regelverk kan utleggsforretning holdes samme dag som ansvaret gjøres gjeldende dersom det er fare for at utleggsforretningen vil bli vanskeliggjort ved å varsle. Etter den nye regelen vil det i slike tilfeller ikke være mulig å ta utlegg før tre ukers fristen er ute.»

KS uttaler blant annet:

> «I forslag til § 5–22 er det gitt en helt generell bestemmelse om betalingsfrist for ansvarsbeløp etter kap. 12 (nå sktbtl § 37), som fastsetter forfall til 3 uker etter at kravet er gjort gjeldende overfor den ansvarlige. KS har ikke merknader til departementets forslag når det gjelder forfall for de mer subsidiære ansvarskravene i forslaget til § 12–1- § 12–5.
>
> Når det gjelder arbeidsgivers/trekkansvarliges ansvar finner imidlertid KS forslag til ny forfallsbestemmelse i § 5–22 problematisk.»

Skattedirektoratet uttaler følgende om rekkevidden av bestemmelsen:

«I denne sammenheng vil vi bemerke at solidaransvarbestemmelsen som i dag står i skattebetalingsloven § 3 annet ledd er foreslått tatt inn i ligningsloven i en ny § 11–1 nr. 2. Vi ser ikke at forslaget gir noen særlig regel om forfall for solidaransvar etter sistnevnte bestemmelse. Skatteinnkrevingsloven § 5–22 bør eventuelt gis anvendelse for solidaransvar etter ligningsloven § 11–1 nr. 2.»

14.8.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at betalingsfristen for ansvarskrav etter lovutkastet kapittel 16 reguleres i lovutkastet § 10–52. På bakgrunn av merknadene i høringsrunden foreslår departementet at fristen endres fra tre uker etter at melding om kravet er sendt til to uker etter at slik melding er sendt. Fristen vil da samsvare med fristen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18. Betalingsfristen for ansvarskrav var ikke ment å komme i tillegg til fristen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18 slik mange av høringsinstansene har lagt til grunn. De kravene som danner grunnlaget for ansvarskravene, vil være forfalt etter de alminnelige forfallsbestemmelsene. Dette vil også gjelde i forhold til den som er ansvarlig etter reglene i kapittel 16. I utkastet § 10–52 fremgår dette ved en henvisning til varslingsregelen i tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18.

Med disse endringene legger departementet til grunn at forslaget i de fleste tilfeller ikke vil innebære endring av betalingsfristen for ansvarskrav i forhold til gjeldende rett. Departementet mener likevel at det i de fleste tilfeller vil være rimelig at ansvarskrav ikke er gjenstand for tvangsfullbyrdelse før det er gått to uker fra melding om kravet er sendt. Dette innebærer at selv om varsel etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18 kan unnlates etter § 4–18 annet ledd, bør tvangsfullbyrdelse ikke foretas før betalingsfristen på to uker er utløpt. Formelt vil kravet likevel ha tvangskraft etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4–4 fordi kravet vil være forfalt, jf. omtalen ovenfor.

Departementet ser at det kan reises spørsmål om hensiktsmessigheten av å regulere betalingsfristen for ansvarskrav særskilt i skattebetalingsloven når bestemmelsen ikke innebærer noe annet enn det som følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18, det vil si at skyldneren skal varsles og gis en 14 dagers frist for betaling før tvangsinnfordring kan iverksettes. Departementet mener imidlertid at det vil være klargjørende at kapittel 10 om forfall har forfallsregler for alle krav som omfattes av loven.

Skattedirektoratet uttaler at det bør komme klarere fram at forslaget til frist for betaling av ansvarskrav også omfatter tilfeller som regulert i skattebetalingsloven § 3 annet ledd (lovutkastet § 4–1 annet ledd). Departementet er ikke enig i dette. Lovutkastets § 4–1 innebærer at både oppdragsgiver og oppdragstaker pålegges de pliktene som påhviler arbeidsgiver i lovens kapittel 4 og 5. Ved eventuell manglende oppfyllelse av pliktene fra en av dem som er pålagt plikt etter § 4–1 annet ledd, kan ansvar gjøres gjeldende direkte etter § 16–20. Det er da unødvendig å presisere nærmere i § 10–52 at fristen også gjelder i slike tilfeller.

14.8.5 Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring

14.8.5.1 Gjeldende rett

Når skatte- og avgiftskravet ikke er blitt korrekt ved den ordinære fastsettingen, vil skatte- og avgiftsmyndighetene på et senere tidspunkt treffe et nytt vedtak hvor korrekt skatte- og avgiftsplikt fastsettes. Slike vedtak har ikke en ensartet benevning, men felles for slike vedtak er at det skjer en endring av skatte- og avgiftsplikten. Departementet har valgt å omtale slike vedtak som endringsvedtak. For egendeklarerte krav kan årsaken være at den avgiftspliktige ikke har sendt inn oppgave eller at oppgaven er uriktig eller mangelfull. For andre krav, for eksempel skattekrav hvor fastsettingen ordinært skjer ved vedtak av ligningsmyndighetene, kan årsaken til det etterfølgende endringsvedtaket være at skattyter har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger i selvangivelsen.

Det er ikke gitt egne forfallsregler for krav på toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved inn- og utførsel, og innenlandske særavgifter. Det er imidlertid praksis for at det i endringsvedtaket som sendes den skatte- eller avgiftspliktige, settes en betalingsfrist. Fristen settes ofte til tre uker etter at vedtaket er truffet eller melding om vedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige. Ofte vil vedtakstidspunktet samsvare med tidspunktet for når meldingen sendes den skatte- eller avgiftspliktige.

I tabell 14.1 er det gitt en skjematisk oversikt over betalingsfristene for krav som oppstår som følge av endringsvedtak.

Tabell 14.1

Krav	Gjeldende forfallsregel
Merverdiavgift fastsatt med hjemmel i mvl. kap. XIII og XIV, jf. mvl. § 34 annet ledd.	«10 dager etter utløpet av den måned melding om vedtaket postlegges»
Restskatt og resterende skatt med hjemmel i sktbtl. § 25 nr. 1 og sktbtl. § 27 nr. 10. fjerde ledd	«forfaller (...) 3 uker etter at melding er sendt den skattepliktige»
Skatt fastsatt med hjemmel i lignl. § 8–10, jf. sktbtl. § 28 nr. 1.	«forfaller (...) 3 uker etter at krav om betaling er sendt den skattepliktige»
Krav etter lignl. §§ 10-6, 10–7 og 10–8, jf. sktbtl. § 28 nr. 2.	«forfaller (...) 3 uker etter (...)» melding om skattens størrelse er sendt den skattepliktige.
Økning av petroleumsskatt som følge av endringsvedtak, med hjemmel 7 nr. 1 i forskrift 5.9.1980 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v.	«Forhøyelse forfaller 3 uker etter at melding om den nye avregning er sendt den skattepliktige.»
Arbeidsgiveravgift fastsatt med hjemmel i ftrl. § 24–4 tredje ledd, jf. ftrl. § 24–4 fjerde ledd	Kravet forfaller til betaling tre uker etter at melding om fastsetting er sent til arbeidsgiveren.
Artistskatt fastsatt med hjemmel i artistskatteloven § 8 fjerde ledd, jf. artistskatteloven § 9 tredje ledd.	Ingen fast frist. Sentralskattekontoret har hjemmel til å fastsette forfallstidspunktet.
Økning av toll og merverdiavgift og særavgifter ved innførsel og innenlandske særavgifter som følge av endringsvedtak e.l.	I vedtaket settes en betalingsfrist, i praksis lik klagefristen i forvaltningsloven, dvs. tre uker, slik at den avgiftspliktige skal ha tid til å betale før tvangsinnfordring.

For egendeklarerte krav varierer det noe hvilke begreper som brukes om denne fristen. For enkelte krav benyttes ikke begrepet forfall, men betalingsfrist eller frist for betaling. Skatte- eller avgiftskravet skulle etter de ordinære reglene vært betalt tidligere, og det ordinære forfallstidspunktet har betydning for renteberegningen.

Merverdiavgiftsloven § 34 er et eksempel på at begrepet forfall ikke benyttes om denne fristen. Av første ledd fremgår det at avgiften *forfaller* til betaling ved utløpet av oppgavefristen. I annet ledd sies det så at avgift fastsatt etter §§ 55 og 56 *skal betales* senest den 10. dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt. Om bestemmelsen i annet ledd uttaler Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 17 (1968–69) side 59:

> «For avgift etter §§ 57 og 58 (lovens §§ 55 og 56) og ilagt tilleggsavgift har en innskrenket seg til i § 36 (lovens § 34) annet ledd å fastslå når betaling senest må være skjedd for å unngå inndrivelse gjennom utpanting. Bestemmelsen må ellers sammenholdes med den særskilte rentebestemmelsen i § 39 (lovens § 37), første ledd. En har funnet det lite naturlig å bruke ordet «forfall» om avgift som slik fastsettes ved avgiftsmyndighetenes særskilte vedtak. Det er imidlertid nødvendig å angi et utgangspunkt for beregning av renter i slike tilfeller. Uttrykket «skulle vært betalt» i § 39 [lovens § 37] og henvisningen til § 36 [lovens § 34] i samme forbindelse angir at utgangspunktet er forfall for den termin avgiftsfastsettelsen gjelder.»

For toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel og innenlandske særavgifter er reglene om renter ved forsinket betaling i hovedsak utformet slik at forsinkelsesrenter skal beregnes fra forfall til betaling skjer. Med forfall menes her det ordinære forfallstidspunktet for kravet, og ikke den betalingsfristen som settes i endringsvedtaket. Det samme gjelder i praksis for ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 og artistskatt.

14.8.5.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsutkastet § 5–23 en generell bestemmelse om betalingsfrist for skatte- og avgiftskrav som oppstår ved vedtak om endring mv. Betalingsfristen for slike krav ble som en hovedregel foreslått satt til tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- og avgiftspliktige. For krav som oppstår som følge av et forvaltningsvedtak, vil endringsvedtak treffes fordi man etter at

ordinært vedtak er truffet eller skulle vært truffet, finner grunn til å treffe nytt vedtak om skatte- eller avgiftsplikten. Eksempler på slike endringsvedtak er vedtak etter ligningsloven kapittel 9. Såkalte skjønnsvedtak vil ikke nødvendigvis være endringsvedtak etter forslaget dersom vedtaket skjer til de samme tider mv. som den ordinære fastsettelsen.

Høringsutkastet § 5–23 videreførte skattebetalingsloven §§ 25 og 27 nr. 10 annet og siste ledd, men var tenkt gitt anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen var også ment å omfatte endringer som medfører at et tidligere utbetalt beløp skal innkreves, jf. § 1–3 som bestemmer at slike krav også skal anses som skatte- og avgiftskrav. Høringsutkastet § 5–23 videreførte dermed også bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 31 nr. 4 siste punktum. Den foreslåtte bestemmelsen var også ment å erstatte artistskatteloven § 8 fjerde ledd, som bestemmer at Sentralskattekontoret for utenlandssaker fastsetter forfallsfristen. Bestemmelsen var videre ment å videreføre folketrygdloven § 24–4 fjerde ledd, som fastsetter en tre ukers frist når det treffes endringsvedtak etter § 24–4 tredje ledd, men ville også omfattet de tilfeller hvor fastsettelsen skjer i medhold av folketrygdloven § 24–4 annet ledd. Folketrygdloven § 24–4 fjerde ledd gjelder i dag ikke for fastsettelse etter § 24–4 annet ledd. Videre var høringsutkastet § 5–23 første ledd ment å erstatte merverdiavgiftsloven § 34 annet ledd, som bestemmer at forfall er den tiende dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt.

For skattekrav som oppstår som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9, ble fristens utgangspunkt særlig regulert i § 5–23 annet ledd og satt til tre uker etter at melding om avregningen er sendt skattyter. Det er ligningsmyndighetene som i slike tilfeller treffer vedtaket om endring og varsler skattyter om dette. Melding om kravets størrelse sendes først når skatteoppkreveren har foretatt ny avregning. Betalingsfristen ble derfor knyttet opp mot når melding om ny avregning er sendt skattyter, slik som etter gjeldende regler. Dette samsvarer med det som følger av skattebetalingsloven §§ 25 nr. 1 og 27 nr. 10 fjerde ledd.

I høringsutkastet § 5–23 første ledd annet punktum var det gjort unntak for de tilfeller endringsvedtaket treffes så tidlig at det ordinære forfallstidspunktet for kravet ikke er kommet. Bestemmelsen er særlig aktuell for restskatt når utlegg skjer i juni og forfall ikke er før 15. august.

I høringsutkastet § 5–23 første ledd tredje punktum var det presisert at fristen løper fra melding om rettingen er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene når den skatte- og avgiftpliktige selv foretar retting. Bestemmelsen vil bare være aktuell for krav som bygger på egendeklarasjon.

Høringsutkastet § 5–23 tredje ledd om at økning av restskatt for personlige skattytere ikke skal betales før siste termins forfall, videreførte skattebetalingsloven § 25 nr. 1 tredje punktum.

14.8.5.3 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler blant annet:

> «KS finner at departementets forslag til samordning her gir flere spørsmål enn svar. Både krav som følge av endringssaker og tilgodebeløp kan fremkomme på mange ulike måter, herunder vil både grunnlaget, saksbehandlingsreglene og praktisk gjennomføring med ny avregning mv. kunne variere. Det byr derfor på store utfordringer å gi helt generelle bestemmelser om forfall for slike krav og samtidig presist angi anvendelsesområdet for hovedregel og de unntak som man ser at man må ha i tillegg. KS finner at departementets gjennomgang av bestemmelsene om forfall for krav knyttet til endringssaker og tilgodebeløp er lite klargjørende bl.a. mht bestemmelsenes nærmere anvendelsesområde. KS finner det derfor vanskelig på bakgrunn av høringsnotatet å se konsekvensene av departementets forslag.»

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler:

> «Av departementets merknader fremgår det at § 5–23 også skal omfatte de tilfeller der oppgave, ved oppgaveplikt, ikke sendes inn. Etter vårt syn fordrer et vedtak om endring, etter en normal forståelse av ordlyden, at det faktisk foreligger et vedtak å endre. Tilsvarende kan anføres til en «økning».»

14.8.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår en generell bestemmelse om betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav som oppstår ved vedtak om endring mv., jf. lovutkastet § 10–53. Fristen foreslås satt til tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige.

Det er bare KS som har hatt innvendinger mot en slik generell bestemmelse. De viser til at slike krav kan oppstå på mange ulike måter, noe som gjør det vanskelig å forutsi bestemmelsens anvendelsesområde. Til dette vil departementet bemerke at skatte- og avgiftskrav i hovedsak oppstår på to måter. Enten ved at fastsettingsorganet treffer et

vedtak om skatte- eller avgiftspliktens omfang, eller ved at den skatte- eller avgiftspliktige selv leverer en oppgave over skatte- og avgiftsplikten som så legges til grunn.

Lovutkastet kapittel 10 har regler om når skatte- og avgiftskrav som oppstår ved slike vedtak, eller ved egendeklarasjon, forfaller til betaling. Det kan av ulike grunner foreligge feil ved den ordinære fastsettelsen av kravet. Endringer i omfanget av skatte- og avgiftsplikten som er fastsatt ved vedtak eller ved den skatte- eller avgiftspliktiges egen deklarasjon, skjer normalt ved et endringsvedtak. Krav som bygger på egendeklarasjon kan også endres ved at den skatte- eller avgiftspliktige endrer den tidligere innleverte oppgaven som ble lagt til grunn ved den ordinære fastsettingen.

Lovutkastet § 10–53 regulerer forfallstidspunktet for skatte- og avgiftskrav som oppstår som følge av et slikt nytt vedtak. Eksempler på slike vedtak er vedtak etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII og XIV, vedtak etter ligningsloven kapittel 9 og vedtak etter folketrygdloven § 24–4 tredje og fjerde ledd. Departementet har i lovteksten valgt å bruke begrepet endringsvedtak for å beskrive forskjellen mellom skatte- og avgiftskrav som oppstår ved slike nye vedtak, og de ordinære vedtak hvor forfallstidspunktet følger av de øvrige bestemmelsene i loven. Bestemmelsens anvendelsesområde er videre angitt ved at det i loven vises til de ordinære forfallsreglene for de krav som omfattes av bestemmelsen.

Departementet mener at bestemmelsen slik den er utformet i lovutkastet, gir en klar anvisning på hvilke krav bestemmelsen gjelder for. En ytterligere klargjøring kunne vært gjort ved å henvise til de enkelte lovregler som hjemler fastsetting av denne type krav. Dette ville imidlertid gjøre lovteksten lengre og vanskelig tilgjengelig. En vesentlig merknad til høringsutkastet var at lovteksten inneholdt for mange henvisninger. Departementet har derfor valgt en løsning hvor det ikke henvises til de enkelte lovregler som hjemler fastsetting av kravene.

Hovedregelen om betalingsfristens utgangspunkt og lengde er etter forslaget tre uker etter at melding om vedtaket er sendt skyldneren. Dersom den skatte- eller avgiftspliktige retter en tidligere levert oppgave, og denne legges direkte til grunn, treffes det ikke noe vedtak av fastsettingsorganet. Departementet foreslår at utgangspunktet for fristberegningen i slike tilfeller er når melding om rettingen er sendt skatte- og avgiftsmyndighetene.

Ved endring i ligningen etter ligningsloven kapittel 9 skal fristens utgangspunkt regnes fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Slik melding sendes av skatteoppkreveren.

14.9 Tilgodebeløp

14.9.1 Gjeldende rett

For krav på tilbakebetaling av skatt eller avgift er det gitt egne forfallsbestemmelser på to områder. Etter merverdiavgiftsloven § 24 skal merverdiavgift tilgode som fremgår av omsetningsoppgaven, tilbakebetales «*innen 3 uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt*». Videre er det for petroleumsskatt i § 7 nr. 1 siste punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. bestemt at tilgodebeløp som oppstår som følge av endring i den utlignede skatten «*forfaller 3 uker etter at avregningen er foretatt*».

For andre skatte- og avgiftskrav forutsettes det 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 følger dette forutsetningsvis av at den skatte- eller avgiftspliktige har krav på renter dersom tilbakebetalingen tar noe tid.

14.9.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en generell regel om at tilgodebeløp skal betales så snart som mulig og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling, ble truffet. Bestemmelsen lovfestet prinsippet om at tilbakebetaling skal skje raskt. Det primære anvendelsesområdet var ment å være tilfeller hvor skatte- og avgiftsmyndighetene treffer et vedtak, og retten til tilbakebetaling følger direkte av vedtaket. Høringsutkastet § 5–30 første ledd var utformet i samsvar med dette.

Bestemmelsen var ikke ment å omfatte tilfeller hvor det er behov for en nærmere vurdering av skatte- og avgiftsmyndighetene om hvorvidt det foreligger et krav på tilbakebetaling. Dette gjelder for eksempel når et vedtak blir opphevet av domstolene, og en nærmere behandling av skatte- og avgiftsmyndighetene er nødvendig for å fastsette kravets størrelse. Med unntak for tilbakebetaling av merverdiavgift, som var regulert særskilt i annet ledd, var bestemmelsen heller ikke ment å komme til anvendelse på tilgodebeløp som fremkommer av en oppgave fra den avgiftspliktige selv (egendeklarerte krav), eller tilgodebeløp som har sitt grunnlag i krav om tilbakebetaling fra den skatte- eller avgiftspliktige. I slike tilfeller vil det normalt være behov for en nærmere vurdering av riktigheten av kravet før det treffes vedtak om tilbakebetaling.

For merverdiavgift er det vanlig at inngående avgift for enkelte terminer overstiger utgående avgift slik at det dermed oppstår et krav på tilbakebe-

taling av det overskytende beløpet. Regelen i merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd om frist for tilbakebetaling av overskytende beløp ble foreslått videreført i § 5–30 annet ledd. Fristen for tilbakebetaling tar utgangspunkt i tidspunktet for innlevering av oppgaven fra den avgiftspliktige, og ikke fra et vedtakstidspunkt.

Betalingsfristen for tilgodebeløp av skatt etter avregning ble foreslått regulert i høringsutkastet § 5–30 tredje ledd slik at fristens utgangspunkt regnes fra utlegg av skattelistene. Forslaget var på dette punkt i samsvar med det som følger av § 7 første ledd i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v.

I høringsutkastet § 5–30 fjerde ledd ble det foreslått en bestemmelse om at tilbakebetaling etter reglene i første ledd også skal omfatte forsinkelsesrenter som er betalt av tilgodebeløpet.

14.9.3 Høringsinstansenes merknader

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) foreslår at begrepet oppgaven endres til omsetningsoppgaven, i tråd med terminologien i merverdiavgiftsloven § 24.

Skattedirektoratet uttaler at bestemmelsen i fjerde ledd synes å regulere det samme som i § 5–42. Direktoratet finner det mest naturlig å videreføre § 5–30, og at § 5–42 tas ut.

Som det fremgår av sitatet ovenfor i punkt 14.8.5.3 mener *Kommunenes Sentralforbund (KS)* at departementets forslag til samordning vedrørende forfall for krav knyttet til endringssaker og tilgodebeløp «*gir flere spørsmål enn svar*».

14.9.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i lovutkastet § 10–60 første ledd en generell bestemmelse om fristen for tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift. Myndighetene skal betale tilbake tilgodebeløpet så snart som mulig og senest tre uker etter at vedtaket om tilbakebetaling ble truffet. Bestemmelsen tilsvarer i det vesentlige høringsutkastet § 5–30 første ledd. Departementet foreslår i annet punktum at også renter som er betalt av kravet, skal tilbakebetales. For tilgodebeløp av skatt følger dette i dag av skattebetalingsloven § 31 nr. 3. For de øvrige skatte- og avgiftskrav er det ikke gitt tilsvarende regler, men i praksis følger det samme av ulovfestet rett. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen skal gjelde for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven.

For så vidt gjelder merknaden fra KS, viser departementet til omtalen av den tilsvarende merknaden til lovutkastet § 10–53 ovenfor. Departementet har imidlertid vanskelig for å se at lovutkastet § 10–60 første ledd reiser de samme problemer som utkastet § 10–53. 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 fristen skal regnes fra vedtakstidspunktet. En eventuell uklarhet må i tilfelle knytte seg til om vedtaket direkte gir krav på tilbakebetaling. Avklaring av dette spørsmålet må skje ved en konkret fortolkning av det enkelte vedtak. Etter departementets vurdering vil dette i praksis sjelden være problematisk.

Betalingsfristen for tilgodebeløp på skatt etter avregningen er regulert i lovutkastet § 10–60 annet ledd, og samsvarer i det vesentlige med høringsutkastet § 5–30 tredje ledd. Fristen skal her regnes fra skatteoppgjøret er ferdig eller utlegging av skattelistene er kunngjort. Uttrykket *«skatteoppgjøret er ferdig»* er nytt i forhold til forslaget som ble sendt på høring. Dette har sin bakgrunn i endringer i ligningsloven § 8–8 som innebærer at utlegging av skattelistene kun skal skje en gang i året mot tidligere to ganger i året. For skattytere som får skatteoppgjøret i juni, vil fristen ikke lenger kunne knytte seg opp mot utlegging av skattelistene, men må knyttes opp mot kunngjøringen av at skatteoppgjøret på sommeren er ferdig. Departementet viser til omtalen av lovendringen i kapittel 8 i Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) Om lov om endringar i skatte- og avgiftslovgivinga mv.

I tilfeller hvor tilgodebeløpet oppstår som følge av ny avregning følger det av annet ledd annet punktum at fristen skal regnes fra det tidspunktet avregningen blir foretatt. Departementet gjør oppmerksom på at det vil gjelde særlige regler når tidligere utskrevet forskuddsskatt og terminskatt reduseres etter at en termin er betalt, men før forfallstidspunktet for alle terminene har inntruffet. I slike tilfeller oppstår det normalt ikke noe krav på tilbakebetaling. Departementet legger opp til at nærmere regler om hvordan slike endringer skal gjennomføres, skal gis i forskrift med hjemmel i utkastet §§ 10–20 femte ledd og 10–22 tredje ledd. Tilbakebetaling av slike krav før avregningen har funnet sted er bare aktuelt i tilfeller som reguleres i § 5–3 annet ledd om tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk og § 6–3 sjette ledd om tilbakebetaling av forskuddsskatt. I de sistnevnte tilfellene vil betalingsfristen følge av § 10–60 første ledd.

I lovutkastet § 10–60 tredje ledd foreslår departementet at treukersfristen som følger av første ledd, skal regnes fra omsetningsoppgaven er mot-

tatt av avgiftsmyndigheten. Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd første punktum og samsvarer i det vesentlige med høringsutkastet § 5–30 annet ledd. Det er i disse tilfellene ikke nødvendig at det foreligger et vedtak om tilbakebetaling. Det er tilstrekkelig at den avgiftspliktige har levert omsetningsoppgaven, og at avgiftsmyndigheten legger denne til grunn. Som følge av merknaden fra NHO er begrepet oppgave endret til omsetningsoppgave. Departementet er enig i at dette samsvarer bedre med begrepsbruken i merverdiavgiftsloven.

15 Lovens kapittel 11: Renter

15.1 Innledning

Departementet foreslår i dette kapitlet å samle og samordne rentereglene for de ulike skatte- og avgiftskravene.

Departementet foreslår en generell regel om renter ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav. Renter skal som hovedregel beregnes fra forfallstidspunktene fastsatt i kapittel 10 fram til betaling.

Videre foreslår departementet at renter av økning av skatte- og avgiftskravet ved vedtak om endring mv. skal beregnes på objektivt grunnlag. Dette innebærer at renter beregnes også i tilfeller hvor etterberegningen ikke skyldes den skatte- eller avgiftspliktige selv.

Departementet foreslår en generell rentesats for rente ved forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling for alle skatte- og avgiftskrav, tilsvarende den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven.

Rentesatsen ved vedtak om endring foreslås satt til den pengepolitiske styringsrenten tillagt ett prosentpoeng, både ved vedtak om økning i skatte- og avgiftskravet og ved vedtak om tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift.

15.2 Lovstruktur

15.2.1 Innledning

Etter gjeldende rett skal det beregnes rente av skatte- og avgiftskrav i flere ulike situasjoner. Den gjeldende skattebetalingsloven har blant annet regler om rente ved forsinket betaling og rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt og avgift. I tillegg har ligningsloven § 9–10 regler om rente av skattekrav som oppstår ved vedtak om endring. For andre skatte- og avgiftskrav er det gitt tilsvarende regler om renter i regelverket om kravenes grunnlag. Reglene om renter av skatte- og avgiftskrav er i dag ikke ensartede. Det er forskjeller mellom de ulike kravene både når det gjelder i hvilke tilfeller rente påløper, hvordan renten skal beregnes og hvilken rentesats som skal benyttes.

Skattebetalingsloven har også regler om rente (rentegodtgjørelse og rentetillegg) i tilknytning til avregningen av forskudd på skatt i utlignet skatt. Denne renten har som formål å kompensere for at det på forskuddsstadiet er trukket og innbetalt for lite skatt (rentetillegg) eller for mye skatt (rentegodtgjørelse) i forhold til endelig utlignet skatt.

15.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å samle og samordne rentereglene for de ulike skatte- og avgiftskravene. Regler om dette var tatt inn i lovutkastet kapittel 6. Med mindre annet var særskilt bestemt, skulle reglene gjelde for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven. Departementet vurderte i høringsnotatet om regler om rente av skatte- og avgiftskrav som fastsettes ved vedtak om endring, systematisk hører hjemme i en ny skattebetalingslov. Denne typen rente reguleres ikke i den gjeldende skattebetalingsloven, men i ligningsloven § 9–10. Dessuten er det ligningsmyndighetene (fastsettingsorganet) som treffer vedtak om slik rente samtidig med endringsvedtaket. Tilsvarende gjelder i hovedsak for de øvrige skatte- og avgiftskrav. Departementet kom til at også reglene om denne typen rente bør plasseres i den nye skattebetalingsloven slik at loven gir en fullstendig oversikt over hvilke renteregler som gjelder for skatte- og avgiftskrav. Videre antok departementet at det vil være enklere å oppnå felles regler også for denne typen rente dersom reglene samles i én lov.

Reglene om renter i tilknytning til avregningen av forskudd på skatt i utlignet skatt (rentetillegg og rentegodtgjørelse) var i høringsnotatet plassert sammen med bestemmelsene om avregning i lovutkastet kapittel 5.

15.2.3 Høringsinstansenes merknader

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler blant annet:

> «NHO er generelt positive til at det skjer en harmonisering av rentereglene for de ulike skatte- og avgiftskrav.
>
> Når det gjelder spørsmålet om hvor rentebestemmelsene skal plasseres jf høringsnotatet kap 8.2.5, fremstår det som hensiktsmessig at

alle rentereglene samles på ett sted. Vi har således ingen innvendinger til at også bestemmelsene om renter av økning av skatte- og avgiftskrav etter endringsvedtak inntas i skatteinnkrevingsloven, selv om de rent systematisk hører hjemme i de respektive materielle skatte- og avgiftslover.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) er kritiske til forslaget om å samordne rentereglene, og uttaler blant annet:

«De foreslåtte renteregler er vanskelig tilgjengelige. Problemene skyldes – etter KS' vurdering – departementets ønske om å samordne mange og til dels svært forskjellige typer skatter og offentlige krav. Sluttresultatet er for brukeren ikke samordning og forenkling, men det stikk motsatte.»

15.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i hovedsak å videreføre lovstrukturen i høringsforslaget, noe som innebærer at rentereglene for de ulike kravstyper samles i den nye loven. Det vises i denne forbindelse til de generelle hensynene bak forslaget til ny skattebetalingslov. På bakgrunn av høringsinstansenes merknader om henvisningsteknikk generelt og merknader om rentekapitlets tilgjengelighet, er det foretatt enkelte endringer i forhold til forslaget i høringsnotatet.

Reglene om renter, som i høringsnotatet var inntatt i kapittel 6, er inntatt i lovutkastet kapittel 11. I tillegg foreslår departementet at reglene om renter i tilknytning til avregningen av forskudd på skatt i utlignet skatt (rentetillegg og rentegodtgjørelse) også plasseres i dette rentekapitlet, og ikke sammen med reglene om skatteavregningen som foreslått i høringsnotatet. Departementet viser til lovutkastet § 11–5, som gir departementet fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler om renteberegningen i disse tilfellene. Videre er reglene om rentesatsens størrelse samlet i én bestemmelse i motsetning til i høringsnotatet, hvor den enkelte rentebestemmelsen også hadde regler om rentesats. Det vises til lovutkastet § 11–6.

I høringsutkastet var det i § 6–6 inntatt en bestemmelse som ga departementet myndighet til i forskrift å fastsette regler til utfylling og gjennomføring av reglene i rentekapitlet, herunder å gi regler om unntak fra renteplikten. Særlig på skatteområdet vil det være nødvendig å gi utfyllende regler i forskrift, og departementet har valgt å innta en forskriftshjemmel for departementet i tilknytning til hver enkelt rentetype.

15.3 Forsinkelsesrenter

15.3.1 Generelt

Generelle regler om renter ved forsinket betaling er gitt i lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. (forsinkelsesrenteloven). Etter hovedregelen kan en fordringshaver kreve rente hvis kravet ikke innfris ved forfall. Renten løper fra forfallsdag når denne er fastsatt i forveien, og ellers fra 30 dager etter skriftlig påkrav. Størrelsen på forsinkelsesrenten fastsettes av departementet hvert halvår til en fast prosent årlig rente, som skal svare til den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt av Norges Bank per 1. januar og 1. juli det aktuelle året tillagt minst sju prosentpoeng.

Anvendelsesområdet for forsinkelsesrenteloven er begrenset til pengekrav på formuerettens område, og kommer dermed ikke direkte til anvendelse på offentligrettslige krav. For de fleste skatte- og avgiftskrav henvises det imidlertid i regelverket om renter til rentesatsen i forsinkelsesrenteloven, eventuelt med et tillegg til denne satsen. Forsinkelsesrente av skatte- og avgiftskrav beregnes vanligvis som etter forsinkelsesrenteloven: fra forfallstidspunktet til betaling skjer.

15.3.2 Gjeldende rett

15.3.2.1 Formues- og inntektsskatt

Skattebetalingsloven § 31 nr. 1 gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere regler om renter ved forsinket betaling. Slike regler er gitt i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk.

Hovedregelen ved for sen innbetaling av forskuddsskatt, restskatt, forhåndsskatt, resterende skatt og utlignet skatt er at det skal beregnes rente tilsvarende den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift gitt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven. Rentene beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer, jf. forskriften § 1. Dette gjelder også når et tidligere utbetalt skattekrav som nevnt, herunder eventuell rentegodtgjørelse, kreves tilbakebetalt, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 4. For kravene forskuddstrekk og påleggstrekk er rentesatsen tre prosentenheter over den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Selv om forfallstidspunktet fremskyndes for enkelte terminer av forskuddsskatt, forhåndsskatt eller restskatt, påløper rente ved forsinket betaling først fra terminens opprinnelige forfallstidspunkt. Dette fremkom tidligere ved en tolkning av skattebetalingsloven § 31 nr. 4 og setningen *«(R)enter beregnes fra den ordinære for-*

fallstid for terminen eller oppgjøret». Denne setningen bortfalt som følge av at ordningen med løpedager ble opphevet, jf. Ot.prp. nr. 11 (1989–90) Skatteopplegget for 1990 – lovendringer. Praksis med at renter ved forsinket betaling i slike tilfeller først skal påløpe fra terminens opprinnelige forfallstidspunkt er imidlertid videreført fram til i dag.

Departementet har i forskriften § 5 gitt Skattedirektoratet kompetanse til å gi nærmere bestemmelser til utfylling og gjennomføring av forskriften. Skattedirektoratet har i forskrift 3. august 1994 nr. 786 om gjennomføring av forsinkelsesrenteberegning gitt nærmere regler om gjennomføring av beregningen. I § 4 er det gitt nærmere regler om ny beregning av renter av forskuddsskatt når deler av forskuddsskatten fastholdes ved ligningen mv., og i §§ 7 og 8 er det gitt regler om beregning av forsinkelsesrenten når forfall følger av særlige regler.

15.3.2.2 Arbeidsgiveravgift

Bestemmelsene i skattebetalingsloven gjelder for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd. Forsinkelsesrente ved for sen betaling av arbeidsgiveravgift beregnes dermed etter samme sats som for skatt. Etter gjeldende praksis beregnes det rente etter § 1 i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk fra forfall og inntil betaling skjer.

Kravet på arbeidsgiveravgift vil i hovedsak være basert på arbeidsgivers egne oppgaver, og forfall er satt til fristen for å levere terminoppgave. Er kravet fastsatt i medhold av folketrygdloven § 24–4 tredje ledd, er forfall likevel tre uker etter at melding er sendt til arbeidsgiveren, jf. fjerde ledd. Forsinkelsesrente beregnes i disse tilfellene fra forfallstidspunktet.

15.3.2.3 Petroleumsskatt, artistskatt og svalbardskatt

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 5 gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere regler om rente ved forsinket betaling av skatt etter petroleumsskatteloven. Slike regler er gitt i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. Det følger av forskriften § 9 at ved for sen betaling av terminskatt og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven, samt renter og rentetillegg, skal det svares forsinkelsesrente etter den sats som er fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven. Etter forskriftens § 10 skal rente påløpt i et kalenderår tillegges grunnlaget for renteberegningen i det etterfølgende året.

Reglene i skattebetalingsloven gjelder også for artistskatt, jf. lov 13. desember 1996 nr. 35 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) § 12 annet ledd første punktum. For artistskatt skal forsinkelsesrente beregnes på samme måte som for ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49. Forskrift til skattebetalingsloven 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling og oppgjør for skattetrekk fastsetter i § 2 rentesatsen til tre prosentenheter høyere enn satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Renten skal etter § 2 siste punktum regnes fra forfallsdagen og inntil betaling skjer.

For svalbardskatt fastsatt ved ligning gjelder skattebetalingslovens regler om forskudd på skatt mv. tilsvarende, jf. svalbardskatteloven § 5–1 første ledd. Ved betalingsmislighold påløper forsinkelsesrente etter reglene i skattebetalingsloven, jf. punkt 1.3.2.1 ovenfor.

Skattebetalingsloven kapittel II om forskuddstrekk gjelder ikke for svalbardskatt fastsatt ved ligning, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 5–1 første ledd. Dette har sammenheng med lønnstrekkordningen, jf. § 5–2, jf. § 3–2. Svalbardskatteloven § 5–2 fjerde ledd bestemmer at det ved forsinket betaling påløper rente etter en sats som departementet fastsetter. Det er ikke fastsatt nærmere regler om satsens størrelse i medhold av denne bestemmelsen.

15.3.2.4 Andre skatte- og avgiftskrav etter ligningsloven

Det følger av skattebetalingsloven § 49 nr. 4, jf. nr. 3, at det også kan fastsettes regler om renter ved forsinket betaling etter § 31 nr. 1 for ansvarskrav etter lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 10–7 eller tvangsmulkt etter ligningsloven § 10–6. Det samme gjelder ved for sen betaling av gebyr etter ligningsloven § 10–8. Disse kravene er imidlertid ikke særskilt nevnt i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk.

Ved forsinket betaling av krav som er fastsatt i medhold av ligningsloven § 9–5 nr. 8 (summarisk fellesoppgjør), skal det svares rente etter satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 11 nr. 2 i forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

15.3.2.5 Arveavgift

Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) § 22 første ledd første punktum fastslår at den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen skal betale forsinkelsesrente dersom han oversitter forfallstiden for arveavgiften. Renten beregnes med den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 1 i forskrift 4. februar 1994 nr. 108 om renter etter lov om avgift på arv og visse gaver.

I forskrift 18. juni 1997 nr. 608 om delegering av myndighet til å treffe avgjørelse om ettergivelse og nedsettelse av skatte- og avgiftskrav, forsinkelsesrenter og innfordringsutgifter på billighetsgrunnlag, er det i § 3 annet ledd gitt en egen bestemmelse om renter når det innvilges betalingsordning, og arven/gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet som mottakeren skal drive videre m.m. Satsen er en og en halv ganger normalrentesatsen for rimelige lån i arbeidsforhold. Denne rentesatsen fastsettes av Finansdepartementet inntil seks ganger i året.

15.3.2.6 Merverdiavgift

Det følger av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 36 første ledd at det skal betales rente av avgiftsbeløp som ikke blir betalt i rett tid. Dette gjelder for det første når avgiften betales etter utløpet av oppgavefristen, som er den normale forfallsfristen for merverdiavgift, jf. § 34 første ledd. Videre gjelder det når fastsatt avgift etter §§ 55 og 56, inklusiv renter fastsatt i medhold av merverdiavgiftsloven § 37 første ledd, og tilleggsavgift etter § 73 betales etter forfallsfristen i § 34 annet ledd.

Nærmere regler om renter er gitt i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Etter forskriften § 5 er rentesatsen tre prosentenheter over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Renten beregnes av skattefogdkontoret fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer.

For merverdiavgift som påløper ved innførsel, vises det til punkt 15.3.2.8 nedenfor.

15.3.2.7 Innenlands særavgifter

Finansdepartementet kan med hjemmel i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 5 annet ledd gi regler om rente ved for sen betaling. Tilsvarende hjemmel finnes i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5 fjerde ledd.

For særavgifter som omfattes av forskrift om særavgifter 11. desember 2001 nr. 1451 skal det etter forskriften § 6–4 svares rente ved forsinket betaling fra forfall fram til betaling skjer. Beregningen skal foretas etter en sats som er tre prosentenheter over den til enhver tid gjeldende sats fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven.

Det er ikke hjemmel for å pålegge rente ved for sen betaling av årsavgift og omregistreringsavgift. For årsavgift påløper en tilleggsavgift ved forsinket betaling. Tilleggsavgiftens størrelse fastsettes av Stortinget i det årlige skatte- og avgiftsvedtaket, jf. § 4 i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogner. For 2005 er tilleggsavgiften 250 kroner.

15.3.2.8 Toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel

Kongen kan med hjemmel i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) § 9 femte ledd gi regler om renteplikt ved for sen betaling av toll. Kongens myndighet er delegert til Finansdepartementet ved kgl. res. av 3. juni 1994 nr. 374. Tolloven § 9 femte ledd er imidlertid ikke trådt i kraft. Bestemmelsen trer i kraft fra den tid Finansdepartementet bestemmer. Tolloven § 9 femte ledd vil når den trer i kraft, også gjelde for merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65, og for særavgifter som oppstår ved innførsel, jf. tolloven § 1 nr. 5.

Tolloven § 35 tredje punktum bestemmer at det skal betales rente av kreditt for toll. Etter fjerde punktum kan departementet fastsette nærmere regler om beregning og betaling av renter ved for sen betaling. Slike regler er gitt i forskrift 18. juni 1987 nr. 510 om renter ved for sen betaling ved innrømmet tollkreditt. Rentesatsen er etter forskriften tre prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i forsinkelsesrenteloven. Renten beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 62 femte ledd og § 66 er det i § 15 i forskrift 12. desember 1975 nr. 2 (nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer, gitt regler om renteplikt ved for sen betaling av merverdiavgift ved innførsel. Rentesatsen er tre prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i forsinkelsesrenteloven. Renten skal beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer.

15.3.2.9 Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49

Ved forsinket betaling av ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 påløper renter med tre prosentenheter høyere enn satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 2 i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk. Renten beregnes fra forfallsdagen og inntil betaling skjer.

15.3.3 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet i § 6–1 første ledd en generell regel om renter ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav. Etter forslaget skal forsinkelsesrenter som hovedregel løpe fra forfallstidspunktet for skatte- og avgiftskravet. Forfallstidspunktet fulgte av reglene i høringsutkastet kapittel 5. Dette gjaldt også for krav som oppstår som følge av vedtak om endring og som forfalt etter høringsutkastet § 5–23. Forslaget videreførte med noen unntak gjeldende rett for de fleste skatte- og avgiftskrav. Ved for sen betaling av lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 5–2 vil renter påløpe etter reglene i høringsutkastet § 6–1 første ledd. Dette vil være en endring i forhold til gjeldende rett, da det i dag ikke er fastsatt regler om renter selv om svalbardskatteloven § 5–2 fjerde ledd åpner for at departementet i forskrift kan fastsette regler om rente ved forsinket betaling.

Høringsutkastet § 6–1 var ment å erstatte tolloven § 9 femte ledd og § 35 tredje og fjerde punktum, samt forskrifter gitt med hjemmel i disse bestemmelsene. Tolloven § 9 femte ledd er ikke trådt i kraft, og det er dermed ikke fastsatt regler om renter ved forsinket betaling av toll i andre tilfeller enn det som følger av reglene gitt med hjemmel i tolloven § 35. For petroleumsskatt medførte forslaget at ordningen med rentesrenteberegning som fremgår av § 10 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. ikke videreføres.

I § 6–1 første ledd annet punktum var det foreslått en særlig regel for ansvar for manglende forskuddstrekk. Slike krav anses i utgangspunktet forfalt ved sitt opprinnelige forfallstidspunkt, det vil si når kravet skulle vært betalt etter de ordinære regler, selv om det i § 5–22 var satt en frist for betaling av slike krav. Unntaket innebar at fristen for betaling i § 5–22 ikke hadde betydning for renteberegningen.

For årsavgift påløper etter gjeldende regler ikke renter ved forsinket betaling. I stedet påløper et gebyr som i dag utgjør 250 kroner. Gebyret fastsettes av Stortinget i det årlige skatte- og avgiftsvedtaket. Høringsutkastet inneholdt ikke noe særskilt unntak for årsavgift, men departementet forutsatte at den gjeldende ordningen med at det ikke skal påløpe renter ved forsinket betaling kunne videreføres ved at dette ble bestemt i forskrift med hjemmel i høringsutkastet § 6–6.

Dersom en termin av forskuddsskatt, forhåndsskatt eller restskatt ikke blir betalt innen forfallstidspunktene, anses gjenstående terminer samtidig forfalt til betaling, jf. skattebetalingsloven § 20 nr. 4, § 23 nr. 4 og § 27 nr. 10 tredje ledd. I § 6–1 tredje ledd var det tatt inn en bestemmelse om at det ikke skal påløpe forsinkelsesrenter når forfallstidspunktet fremskyndes etter disse reglene. Forslaget videreførte gjeldende praksis.

Skattebetalingsloven § 48 nr. 7 har særlige regler om renter når ny ligning skal foretas etter domstolsavgjørelse. Bestemmelsen var foreslått videreført i § 6–1 fjerde ledd.

Høringsutkastet § 6–1 annet ledd inneholdt bestemmelser om rentesatsens størrelse og § 6–2 en særlig regel om rentesats når det er innvilget betalingsordning for arveavgift fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet.

15.3.4 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet uttaler følgende om hva som inngår i begrepet skatte- og avgiftskrav:

> «Vi mener det må gå klarere frem at renter etter § 6–3 skal inngå i beregningsgrunnlaget for forsinkelsesrenteberegningen i § 6–1. Det vises til merknadene til § 1–1 hvor vi finner det noe uklart om det er ment at renter er et skatte- og avgiftkrav eller om reglene for skatte- og avgiftskrav skal gjelde tilsvarende.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) viser til at departementet foreslår at skattebetalingsloven § 48 nr. 7 om renter ved endringssaker i retten plasseres i rentekapitlet i den nye loven. Denne regelen er praktisk viktig i forbindelse med rettssaker, og bør etter KS' oppfatning fortsatt være plassert i tilknytning til reglene om dette, det vil si ikke i rentekapitlet.

15.3.5 Departementets vurderinger og forslag

Reglene om rente ved forsinket betaling er i lovutkastet plassert i § 11–1. Hovedregelen følger av første ledd første punktum, som bestemmer at det skal beregnes renter av skatte- og avgiftskrav som ikke blir betalt innen forfallstidspunktene i kapittel

10. Forslaget tilsvarer § 6–1 første ledd i høringsutkastet. I samsvar med Skattedirektoratets merknad er det presisert i lovteksten at renter etter §§ 11–2 og 11–5 skal inngå i grunnlaget for renteberegningen.

Utgangspunktet for renteberegningen er forfallstidspunktene som følger av kapittel 10. Renten løper fram til betaling skjer. For krav som skal betales innen fristen fastsatt i § 10–52, er det gitt en særlig regel om utgangspunktet for renteberegningen. For slike krav løper det forsinkelsesrenter fra kravet skulle vært betalt dersom kravet hadde vært fastsatt og betalt etter de ordinære reglene. Fristen for betaling i § 10–52 har således ikke betydning for forsinkelsesrenteberegningen.

Den særlige bestemmelsen om renter når ny ligning skal foretas etter domstolsavgjørelse, som i høringsutkastet var plassert sammen med reglene om forsinkelsesrente, foreslås ikke tatt inn i loven. Departementet vil kunne fastsette nærmere regler om renter i disse tilfellene i forskrift.

I lovutkastet er reglene om rentesats samlet i en egen bestemmelse, jf. utkastet § 11–6, og ikke i den enkelte rentebestemmelse slik som i høringsutkastet.

15.4 Renter av økning i skatt og avgift som følge av vedtak om endring mv.

15.4.1 Gjeldende rett

15.4.1.1 Generelt

Når det treffes vedtak om endring mv. som innebærer en økning i skatte- eller avgiftsplikten, gjøres kravet normalt gjeldende overfor den skatte- eller avgiftspliktige på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt eller deklarert på ordinær måte. For enkelte krav er det i dag egne forfallsfrister for den delen av kravet som oppstår på denne måten. Renten beregnes i tilfelle særskilt fra tidspunktet kravet normalt skulle vært betalt, fram til forfallstidspunktet for det etterberegnede beløpet. Oversittes forfallstidspunktet for dette beløpet, beregnes renten etter reglene om renter ved forsinket betaling. Reglene om renter ved forsinket betaling er behandlet foran under punkt 15.3.

For enkelte kravstyper er det i dag ikke egne regler om renter ved vedtak om endring, fordi det ikke er egne forfallsregler for kravet som oppstår etter vedtaket. Tidspunktet for når det treffes vedtak om endring er uten betydning for renteberegningen. Kravet anses oppstått og forfalt på det tidspunktet det skulle vært betalt etter de ordinære reglene. Renten beregnes derfor etter reglene om renter ved forsinket betaling fra opprinnelig forfall fram til betaling skjer. På enkelte områder beregnes det i dag ingen rente i slike tilfeller.

15.4.1.2 Formues- og inntektsskatt

Ligningsloven § 9–10 har regler om renter ved vedtak om endring av ligning. Ilegges skattyter tilleggsskatt av økningen i skatten, skal det beregnes rente av økningen med sju prosentpoeng per år. Renten beregnes fra utgangen av året etter inntektsåret fram til det år vedtaket om forhøyelse treffes. Nærmere regler er gitt i forskrift 15. juli 1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak.

15.4.1.3 Arbeidsgiveravgift

Ved endringsvedtak med hjemmel i folketrygdloven § 24–4 tredje ledd gjelder bestemmelsen i ligningsloven § 9–10 tilsvarende for arbeidsgiveravgift, jf. henvisningen i folketrygdloven § 24–4 tredje ledd.

Ved endringsvedtak med hjemmel i folketrygdloven § 24–4 annet ledd (terminfastsettelse) gjelder ikke forfallsregelen i folketrygdloven § 24–4 fjerde ledd. Etter praksis blir endringer i avgiftsbeløpet henført til de angjeldende terminer med opprinnelig forfall for disse. Hjemmelsgrunnlaget for renteberegningen er det samme som om kravet er basert på en egendeklarert oppgave, det vil si folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 1. Arbeidsgiveravgiften følger oppgjørs- og betalingsreglene for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk. Rentesatsen som benyttes er imidlertid satsen for forskuddsskatt, restskatt og forhåndsskatt, det vil si den til enhver tid gjeldende rentesats etter forsinkelsesrenteloven. Renten skal beregnes fra ordinært forfall for den enkelte termin fram til betaling skjer. I praksis henføres endringer i slike tilfeller ofte til 6. termin, og forsinkelsesrenten beregnes fra ordinært forfall for 6. termin fram til betaling skjer.

15.4.1.4 Øvrige skatter

I petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 er det bestemt at ligningsloven § 9–10 ikke skal gjelde ved etterberegning eller endring av skatt etter loven. Etter forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 7 nr. 2 skal det beregnes rente av forhøyelsen fra 1. januar året etter inntektsåret fram til betaling eller forfall. Rentesatsen er for tiden 5,5 prosent pro anno, jf. for-

skriften § 11 nr. 2. Forskriften § 10 bestemmer at renter for et kalenderår skal tillegges grunnlaget for renteberegningen for de etterfølgende år (rentesrente). Det organet som treffer avgjørelse om endring, kan også bestemme at renter i enkelte tilfeller ikke skal beregnes, eller at rentebeløpet skal settes ned, jf. forskriften § 7 nr. 2 annet ledd.

Artistskatteloven § 12 annet ledd bestemmer at forsømmelse av trekkplikt har samme virkning som forsømmelse av trekkplikt etter skattebetalingsloven. Etter skattebetalingsloven § 49 nr. 3 tredje punktum skal renten beregnes som om rettidig trekk hadde vært foretatt.

I endringssaker gjelder ligningsloven kapittel 9 også for skatt og lønnstrekk etter svalbardskatteloven. For skatt ved ligning følger dette av svalbardskatteloven § 4–3 første ledd. For skatt (og trygdeavgift) fastsatt ved lønnstrekk følger dette av svalbardskatteloven § 4–7 annet ledd. Renter ved endring beregnes dermed etter ligningsloven § 9–10.

15.4.1.5 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum skal det svares rente dersom forsinket fastsettelse av kravet medfører at fastsettelsen skjer etter ordinær forfallstid. Med ordinær forfallstid siktes det til fristene som følger av arveavgiftsloven § 20 første og annet ledd. Dersom fastsettingen skjer så sent at opprinnelig forfallstid ikke kan overholdes, skal det enten foretas en foreløpig fastsetting, eller det kan bestemmes at fastsettingen skal utsettes. I disse tilfellene vil forfallstidspunktet følge av § 20 tredje ledd. Rente etter § 22 første ledd annet punktum beregnes kun for "*den mellomliggende*" perioden, det vil si mellom opprinnelig forfall etter § 20 første og annet ledd og forfallstidspunktet etter § 20 tredje ledd.

Renten beregnes også etter denne bestemmelsen når avgiften fastsettes ved skjønn etter arveavgiftsloven § 30A fordi det ikke er innkommet melding eller meldingen er mangelfull. Det er et vilkår for renteberegning etter denne bestemmelsen at den avgiftspliktige har forsømt sin opplysningsplikt etter arveavgiftsloven kapittel VI, og at dette er årsaken til at forfallet forskyves.

Renten skal beregnes med den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 1 i forskrift 4. februar 1994 nr. 108 om renter etter lov om avgift på arv og visse gaver.

15.4.1.6 Merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 37 første ledd skal et vedtak om forhøyelse i medhold av bestemmelsene i kapittel XIII og XIV inkludere renter av økningen i avgift fra den tid avgiften skulle vært betalt etter de ordinære forfallsfrister og fram til 10. dag etter utløpet av den måned melding om vedtaket postlegges. Har innbetaling skjedd før vedtak er truffet, beregnes renter fram til 10. dag etter utløpet av innbetalingsmåneden. Renteberegningen foretas av fylkesskattekontoret. Nærmere regler om beregning og betaling av renter ved endring av vedtak er gitt i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven.

Rentesatsen er tre prosentpoeng over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Rente etter § 37 beregnes per måned eller del derav, jf. forskriften § 5.

15.4.1.7 Særavgifter

Det er ikke fastsatt særlige regler om forfall for krav på særavgifter som oppstår som følge av endringsvedtak. Økningen anses forfalt etter de ordinære regler slik at renten beregnes etter reglene om renter ved forsinket betaling i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–4.

15.4.1.8 Toll og merverdiavgift ved innførsel

I medhold av tolloven § 9 femte ledd kan det fastsettes regler om renter når toll ikke blir betalt i rett tid. Bestemmelsen får også anvendelse for merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65. Bestemmelsen trer imidlertid først i kraft fra den tid Finansdepartementet bestemmer, jf. delegasjon gitt ved kgl.res. 3. juni 1994 nr. 374.

15.4.1.9 Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49

Renten skal beregnes som om rettidig trekk er foretatt, jf. skattebetalingsloven § 49 nr. 3 tredje punktum. Renten blir dermed beregnet fra ordinært forfall for kravet etter reglene i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for forskuddstrekk. Dette gjelder også når det treffes avgjørelse om å gjøre ansvar gjeldende etter skattebetalingsloven § 49 nr. 2.

15.4.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å samordne beregningsmåten for renter ved vedtak om endring mv. Det organet som treffer vedtak om endring, bør fortsatt treffe vedtak om renter av økningen,

mens innkrevingsorganet beregner forsinkelsesrenter. Dette innebærer at det for krav hvor fastsettelse og innkreving ligger til ulike organer, ikke vil være praktisk at renteberegningen skjer etter reglene om renter ved forsinket betaling, slik ordningen i dag er for enkelte kravstyper. Departementet uttalte i høringsnotatet at det er gode grunner for ulike regler om rentesatsens størrelse i de to tilfellene. Dette tilsier at renteberegningen i disse tilfellene, som en hovedregel, skal foretas på selvstendig grunnlag uavhengig av renteberegningen ved forsinket betaling.

Departementet foreslo i høringsnotatet en objektiv regel om renter ved vedtak om endring av skatte- og avgiftsplikten. Dette i motsetning til regelen i ligningsloven § 9–10, som bestemmer at det kun skal beregnes rente når det fastsettes tilleggsskatt av økning i skatt og avgift ved vedtak i endringssak. I forarbeidene til ligningsloven påpekes det at: *"(n)år forsinket utligning skyldes et uhell som ikke kan bebreides skattyteren, vil han ofte i god tro ha brukt sine penger til formål som han ikke ville ha finansiert ved lån*", jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 118 annen spalte. Det ble i denne sammenhengen vurdert en regel om renteplikt kun når den forsinkede utligningen skyldes skattyters eget forhold. En slik bestemmelse ble imidlertid ikke foreslått fordi den ville medføre en selvstendig vurdering som kan være vanskelig og dermed administrativt besværlig. Departementet uttalte i høringsnotatet at det var enig i denne vurderingen, og at dagens ordning bør videreføres, eventuelt at renter bør beregnes i alle tilfeller, uavhengig av om det ilegges tilleggsskatt eller ikke. Forslaget om en ubetinget renteplikt på skatteområdet er i samsvar med forslaget fra flertallet i NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

Departementet foreslo videre at renten i utgangspunktet bør beregnes fra skatte- eller avgiftskravet skulle vært betalt etter de ordinære regler. Videre bør renten beregnes fram til forfall for skatte- eller avgiftskravet, som etter forslaget vil være tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige. Er kravet betalt før dette tidspunktet, bør renteplikten avbrytes ved betalingstidspunktet. En annen ordning vil etter departementets vurdering være urimelig. Det ble vist til de hensyn som ligger bak den tilsvarende regel i merverdiavgiftsloven § 37 første ledd annet punktum, jf. Ot.prp. nr. 15 (1981–82) side 4. At renteplikten avbrytes ved betaling, kan medføre at det må foretas en omberegning av renten dersom betaling skjer i perioden mellom tidspunktet for vedtaket og betalingsfristen for økningen. Departementet antok at dette ikke vil skape betydelige praktiske problemer.

Når det ikke foretas korrekt beregning av forskuddstrekk, gjøres arbeidsgiver økonomisk ansvarlig som om riktig trekk var foretatt. Dette ansvaret er spesielt ved at det har form av å være et erstatningsansvar. Det samme gjelder i de øvrige tilfellene hvor ansvar gjøres gjeldende etter reglene i lovutkastet kapittel 16. I disse tilfellene vil det dermed ikke være aktuelt med renter av den typen som omhandles her. Det vil løpe forsinkelsesrente av det skatte- eller avgiftskravet som er grunnlag for ansvarskravet, og ansvaret vil også omfatte slik rente, jf. lovutkastet § 16–1. Denne ordningen ble i høringsnotatet foreslått videreført.

15.4.3 Høringsinstansenes merknader

Skattebetalerforeningen går sterkt imot at renter i endringssakene skal ilegges etter en objektiv regel. De slutter seg til synspunkter fra Tilleggsskatteutvalgets mindretall i NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. side 168 som også går sterkt imot en slik endring og uttaler:

> «Som mindretallet gir uttrykk for bør spørsmålsstillingen være hvem som bør ha renterisikoen i endringssaker. Skattebetalerforeningen mener at vanlige skattytere vil oppfatte et rentepåslag som en straffereaksjon uavhengig av begrunnelse.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler at departementets forslag innebærer at en skattyter med et «ordinært» rentenivå betaler lavere rente på et krav som er etterberegnet fram til vedtak, enn om det hadde vært innrapportert på ordinær måte og til riktig tid. Etter KS' vurdering må man unngå at en aktør som har misligholdt innrapporteringsplikten, kommer bedre ut enn en som har etterlevd den.

KS uttaler videre:

> «Å benytte tilleggsskatt, som departementet foreslår, for å regulere en slik økonomisk fordel er etter KS' vurdering ikke hensiktsmessig, jf. at tilleggsskatt i praksis vil være uavhengig av misligholdets lengde. Den økonomiske fordelen som en skattyter kan oppnå ved bevisst å ikke etterleve rapporteringsplikten, er imidlertid tidsavhengig. Jo lenger etter egentlig betalingsfrist at vedtak om høyere ligning kommer, jo bedre vil skattyteren som har unnlatt å rapportere komme ut av det økonomisk.»

KS viser til at skattytere som anmeldes og straffes for skatteunndragelser, ikke vil ilegges tilleggsskatt. Departementets forslag innebærer derfor at de som står for de groveste overtrampene, kommer bedre ut av det økonomisk enn de som overholder rapporteringsplikten.

Etter KS' oppfatning bør man

> «finne frem til et system som gjør at det løper ordinær forsinkelsesrente fra ordinært forfall og til betaling skjer. Dette kan enklest gjøres ved at fastsettingsmyndigheten bare beregner skatter og avgifter, mens innkrevingsmyndigheten beregner renter som om kravet var reskontroført med ordinært forfallstidspunkt. Det vil være behov for å gjøre unntak fra denne bestemmelsen i de tilfellene der skattyter ikke er å laste for at skatten ble fastsatt feil første gang.»

KS viser deretter til utkastet § 6–3 første ledd tredje punktum som lyder: «*Skjer betaling før betalingsfristen beregnes renter frem til tidspunktet for betaling*». KS er skeptisk til denne regelen, og uttaler:

> «Denne foreslåtte regel vil by på store praktiske problemer, og vil innebære at skatteoppkreverne vil måtte foreta tusenvis av unødvendige utbetalinger av småbeløp. Det er svært mange skattytere som betaler et skattekrav straks de mottar det, dvs. man velger – til tross for rentetapet – å ikke vente til forfallsdag.»

Skattedirektoratet uttaler:

> «For merverdiavgift og terminoppgaver på arbeidsgiveravgift gir dagens regler de avgiftspliktige et insitament til å levere riktig oppgave innen fristen eller korrigere en uriktig oppgave raskest mulig. Dette fordi det beregnes forsinkelsesrenter tilbake til opprinnelig forfall for den økte avgiften.
>
> Forslaget til ny skatteinnkrevingslov gjør det gunstig å levere en for lav oppgave og senere korrigere den eller vente på en fastsettelse. Renten den skatte- og avgiftspliktige må betale ved å «låne» skattetrekk, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift reduseres fra 15 % (arbeidsgiveravgift 12 %) til 8 %.
>
> (...)
>
> Ulempene som følge av omlegging til nye regler synes å skulle oppveies av økt bruk av tilleggsavgift. Dette vil medføre at antall saker hvor skattemyndighetene må fatte vedtak vil øke betydelig.
>
> (...)
>
> Vi ser det ikke som en forenkling eller forbedring at det innføres et system med to ulike rentesatser (§§ 6–1 og 6–3), samtidig med at det må fastsettes en tilleggsavgift. Vi mener det er bedre å videreføre dagens regler, hvor det beregnes forsinkelsesrente for hele perioden.»

Toll- og avgiftsdirektoratet viser til at det fremgår av lovutkastet at forsinkelsesrenten, etter gjeldende forsinkelsesrentesats, blir lavere dersom vareeier har deklarert feil, enn ved ordinær forsinkelse hvor vareeier ikke har gjort noen annen feil enn å la være å betale. Dette innebærer at de grove tilfellene av manglende betaling får den laveste rentesatsen. Istedenfor en oppfordring til å deklarere og å betale korrekt, blir effekten at den toll- og avgiftspliktige motiveres til å deklarere mangelfullt, eller helt unnlate å deklarere, dersom vedkommende har betalingsproblemer. Dette er etter direktoratets oppfatning uheldig.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) viser til at høringsnotatet ikke berører rentespørsmålet for de situasjoner hvor det verken foreligger avsavnstap for det offentlige eller likviditetsfordel for den avgiftspliktige, og uttaler:

> «Det vil være tilfellet hvor endringsvedtaket leder til etterberegning av utgående merverdiavgift som kjøperen ville fradragsført som inngående avgift dersom avgiften hadde vært beregnet korrekt fra første stund. Det samme gjelder hvor endringsvedtaket medfører økt innførselsmerverdiavgift for en registrert næringsdrivende. Det fremstår som lite rimelig å la rentesatsen i utkastets § 6–3 tredje ledd gjelde her. Vi minner om at det foreligger etablert praksis for at renten i slike tilfelle frafalles med 90 prosent etter søknad. Vi minner om de vurderinger som er gjort i NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov side 190 – 191, og tilrår at det fremmes lovforslag om en særskilt lav rentesats for begge de nevnte tilfelle, alternativt at det utferdiges forskrifter om det.»

15.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Hensynet til den skatte- eller avgiftspliktige tilsier etter departementets vurdering at renten ikke bør inneholde et pønalt element i de tilfeller hvor han ikke kan bebreides for den opprinnelige uriktige fastsettelsen. Fastsettes rentesatsen til samme nivå som satsen for forsinkelsesrenten, vil en subjektiv regel fremtvinge seg for å få til en rimelig ordning. Administrative hensyn tilsier etter departementets vurdering at renteregelen er objektiv slik at renter også beregnes når den skatte- eller avgiftspliktige ikke kan bebreides. Dette fordi det i mange tilfeller vil være en vanskelig vurdering der den uriktige beregningen skyldes den skatte- eller avgiftspliktiges forhold. Departementet mener at Skattebetalerforeningen i sin kritikk ikke tar hensyn til at forslaget legger til grunn en lav rentesats i disse tilfellene, og viser til at ved reglene om rentetillegg ved avregningen har man i dag en objektiv renteregel på skatteområdet.

Skattyter vil i mange tilfeller ikke være å bebreide for at forskuddet som er utskrevet ikke er til-

strekkelig til å dekke utlignet skatt. Det faste rentetillegget på restskatten ilegges uavhengig av subjektive forhold, uten at dette i dag blir ansett som urimelig. Dette skyldes etter departementets vurdering at renten kun er ment å kompensere for den likviditetsfordel skattyter har hatt ved at det på forskuddsstadiet er innbetalt for lite skatt til å dekke den endelige utlignede skatten. Departementet har derfor vanskelig for å se at en objektiv renteregel i endringstilfellene vil være urimelig, så lenge rentesatsen i det vesentlige bare skal kompensere den likviditetsfordelen skattyter har hatt.

I høringsnotatet peker departementet på at en lavere rentesats for perioden fra opprinnelig forfall fram til vedtak om endring, vil innebære at det for den som midlertidig er ute av stand til å betale kravet, kan lønne seg at det ikke blir fastsatt korrekt skatte- eller avgiftskrav. Blir det foretatt korrekt fastsettelse, og kravet ikke betales ved forfall, vil den høyere rentesatsen som gjelder ved forsinket betaling, komme til anvendelse. Departementet har imidlertid ingen grunn til å tro at det vil bli omfattende spekulasjoner på dette området. Til det er risikoen for stor. Oppdages slike tilfeller, vil den skatte- eller avgiftspliktige kunne bli ilagt tilleggsskatt, tilleggstoll eller tilleggsavgift. I de mest alvorlige tilfellene vil vedkommende også risikere straffesanksjoner. Riktig og rettidig deklarering fra den skatte- eller avgiftspliktiges side bør etter departementets vurdering ivaretas gjennom disse sanksjonsreglene og ikke gjennom renteregelene.

KS viser til at tilleggsskattens størrelse i praksis vil avhenge av misligholdets lengde, og derfor ikke er egnet til å utligne den økonomiske fordelen enkelte kan oppnå når vedtak om endring kommer etter lang tid. Forslaget i høringsnotatet legger opp til en løpende rente, og rentebeløpet vil dermed øke med tiden.

KS uttaler at skattytere som anmeldes og straffes for skatteunndragelser, ikke lenger ilegges tilleggsskatt. Departementet viser til at eventuelle konsekvenser av endringene i tilleggsskatteregimet som følge av at tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6, er til vurdering i departementet i forbindelse med oppfølgingen av Tilleggsskatteutvalgets utredning, NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

Etter arveavgiftsloven § 22 tredje ledd skal det svares renter for den mellomliggende perioden kun når den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen har forsømt sin opplysningsplikt etter arveavgiftsloven kapittel VI. Departementet viser til at forslaget nå legger opp til en rente med lavere sats som kun skal dekke likviditetsfordelen den avgiftspliktige har hatt. En objektiv renteregel også i disse tilfellene antas derfor ikke urimelig, og vil gi en administrativt enklere regel. Departementet foreslår derfor at renter i disse tilfellene skal beregnes etter samme regler som øvrige skatte- og avgiftskrav.

Etter departementets forslag i høringsnotatet skal renten beregnes fram til forfallsfristen for kravet eller fram til tidspunktet for betaling dersom betaling skjer før forfallsfristen. Som KS påpeker, vil en slik individuell renteberegning med utgangspunkt i faktisk betaling by på praktiske problemer i en del tilfeller. Departementet er imidlertid skeptisk til en regel om at renter beregnes fram til forfall for økningen uavhengig av når kravet betales, selv om det i dag er slike ordninger, for eksempel på merverdiavgiftsområdet. Den skatte- eller avgiftspliktige bør ikke belastes rente etter at skyldig beløp er betalt. Departementet foreslår derfor at renten beregnes fram til det treffes vedtak om endring. Dette vil i de fleste tilfeller forhindre at det påløper rente etter at kravet er oppgjort. Konsekvensen av regelen er en rentefri periode fra vedtak om endring til kravet forfaller til betaling etter lovutkastet § 10–53. Oversittes forfallstidspunktet, beregnes rente etter reglene om renter ved forsinket betaling.

Det vises til lovutkastet § 11–2.

15.5 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift

15.5.1 Gjeldende rett

15.5.1.1 Generelt

Ved tilbakebetaling av skatt og avgift ytes rente som kompensasjon for at den skatte- eller avgiftspliktige i en periode har betalt for mye skatt eller avgift. Rente ved tilbakebetaling ytes også som forsinkelsesrente dersom fristen for tilbakebetaling av skatt eller avgift ikke overholdes av skatte- og avgiftsmyndighetene. Retten til rentegodtgjørelse av skatte- og avgiftskrav reguleres i dag i de ulike særlovene. Både beregningsmåten og rentesatsen varierer mellom de ulike kravstypene. På enkelte områder er det i dag ikke gitt regler om rentegodtgjørelse.

15.5.1.2 Formues- og inntektsskatt

Etter skattebetalingsloven § 31 nr. 2 har skattepliktige som får tilbakebetalt skatt etter §§ 24 og 25, § 30 nr. 2 eller § 39, jf. § 40, krav på rentegodtgjørel-

se etter nærmere regler fastsatt av departementet. I forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt m.v. (renteforskriften) er det gitt regler om renter ved tilbakebetaling.

Når tilbakebetaling oppstår som følge av endringsvedtak etter den ordinære avregningen, ytes rente etter § 4 i renteforskriften. Renten beregnes fra det tidspunktet skatten som skal tilbakebetales, ble innbetalt og fram til tilbakebetaling skjer. Rentesatsen er 0,3 prosent for hver måned eller del av måned. Bestemmelsen forutsetter at det er restskatt som tilbakebetales, det vil si at skattyteren fikk en restskatt ved den ordinære avregningen som er innbetalt, og som nå skal betales tilbake. For eksempel vil en skattyter som i februar 2005 får tilbakebetalt restskatt som ble innbetalt 20. august 2004, få godtgjort renter med 0,3 prosent i seks måneder (august – februar). Dersom skattyteren ikke hadde restskatt, er det forskuddsskatt eller forhåndsskatt som skal tilbakebetales. Hjemmelen for renter er da forskriften § 2 annet ledd. Satsen er den samme, men utgangspunktet for renteberegningen er da kunngjøringen av skattelisten, og ikke innbetalingstidspunktet.

Skattebetalingsloven har ikke egne regler om når tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt (forskudd på skatt eller forhåndsskatt) etter den ordinære avregningen, jf. § 24, forfaller til betaling. Tilbakebetales slik skatt senere enn seks uker etter kunngjøring av utlegg av skattelistene, skal det imidlertid godtgjøres renter med 0,3 prosent for hver måned eller del derav som løper fra kunngjøringen inntil tilbakebetaling skjer, jf. renteforskriften § 1 bokstav e. Legger man til grunn at tilbakebetalingskravet forfaller seks uker etter utlegg, kan denne typen rente likestilles med rente ved forsinket betaling. Til forskjell fra en ordinær forsinkelsesrente skal det godtgjøres rente fra utlegget og ikke fra forfallstidspunktet, det vil si seks uker etter utlegg, dersom fristen oversittes.

15.5.1.3 Oppgjør for forskuddstrekk, påleggstrekk og trekkansvar

Ved tilbakebetaling av forskuddstrekk, påleggstrekk eller trekkansvar senere enn seks uker etter innbetaling, ytes rentegodtgjørelse med 0,4 prosent per måned eller del derav fra betaling fram til tilbakebetaling, jf. § 2 i forskrift 23. desember 1997 nr. 1434 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og trekkbeløp (trekkansvar).

15.5.1.4 Arbeidsgiveravgift

Ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift senere enn seks uker etter innbetaling, ytes rentegodtgjørelse med 0,4 prosent for hver måned eller del av måned fra betalingen fram til tilbakebetaling. I § 1 i forskrift 23. desember 1997 nr. 1434 om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og trekkbeløp (trekkansvar) er det gitt regler om renter ved tilbakebetaling.

15.5.1.5 Petroleumsskatt

Forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. fastsetter i § 9 at det skal beregnes forsinkelsesrente både dersom skattyter betaler avgiften for sent, og dersom tilbakebetaling skjer for sent. Rentesatsen tilsvarer satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Av forskriften § 10 følger det at renter påløpt i et kalenderår skal tillegges grunnlaget for renteberegningen de etterfølgende år (rentesrente).

Ved endringer av tidligere fastsatt avgift skal det etter § 7 nr. 2 i forskriften beregnes rente av tilgodebeløpet fra 1. januar året etter inntektsåret fram til tilbakebetaling. Rentesatsen er 5,5 prosent pro anno, jf. forskriften § 11 nr. 2. Også i disse tilfellene skal det beregnes rentesrente etter forskriften § 10.

15.5.1.6 Arveavgift

Arveavgiftsloven § 22 annet ledd bestemmer at den avgiftspliktige har krav på rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye innbetalt avgift. Rentesatsen er 0,5 prosent per måned eller del av måned, jf. forskrift 4. februar 1994 nr. 108 om renter etter lov om avgift på arv og visse gaver. Rentegodtgjørelse etter denne bestemmelsen omfatter dermed både renter ved forsinket tilbakebetaling og renter ved tilbakebetaling som følge av endring, og ytes uavhengig av årsaken til tilbakebetalingen.

15.5.1.7 Merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 36 første ledd har avgiftspliktige krav på rentegodtgjørelse når tilbakebetaling av overskytende inngående avgift (tilgodebeløp i henhold til omsetningsoppgaven) skjer etter fristen på tre uker i § 24 tredje ledd. Det er et vilkår for rentegodtgjørelse at overskridelse av fristen ikke skyldes forhold som kan legges den næringsdrivende til last, eller som han er nærmest til å bære ansvaret for, jf. § 6 annet ledd i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Rentesatsen er 0,5 prosent per måned eller del derav.

I merverdiavgiftsloven § 38 første ledd annet

punktum er det gitt en bestemmelse om rentegodtgjørelse når den avgiftspliktige får tilbakebetalt avgift som følge av et endringsvedtak til hans gunst. Det er et vilkår at tilbakebetalingen skjer etter klagebehandling, nedsettelse etter § 56 eller avgjørelse og forlik i rettssak. Nedsettelse etter § 56 kan teoretisk sett også finne sted etter avgiftsmyndighetenes eget tiltak. Rentegodtgjørelse ytes i disse tilfellene uavhengig av årsaken til tilbakebetalingen. Rentesatsen er 0,5 prosent per måned eller del derav, jf. § 6 første ledd i forskriften.

I merverdiavgiftsloven § 38 annet ledd er det bestemt at ved tilbakebetaling i andre tilfeller kan departementet yte rentegodtgjørelse når særlige forhold foreligger. I praksis ytes rentegodtgjørelse kun i tilfeller hvor den avgiftspliktige har hatt et rentetap, og dette skyldes forhold som avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for.

I NOU 1991:30 (Zimmerutvalget) uttales følgende om § 38 annet ledd:

> «Bestemmelsen vil først og fremst bli nyttet ved tilbakebetaling av beløp som er innbetalt uten særskilt pålegg, men hvor det senere viser seg at det ikke skulle vært beregnet avgift. Det vil i alminnelighet være en forutsetning at den feilaktige innbetalingen skyldes forhold som avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Som eksempel kan nevnes uriktig uttalelse fra avgiftsmyndighetenes side, eller at en uttalelse er så uklar at det er unnskyldelig at den er misforstått av den avgiftspliktige. Rentegodtgjørelse vil derimot ikke bli ytet dersom det skyldes den avgiftspliktiges eget forhold at det er betalt inn for meget avgift.
>
> (...)
>
> Utvalget finner ikke grunn til å foreslå endringer i bestemmelsene om rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven. Finansdepartementet bør likevel vurdere om ikke fullmaktsbestemmelsene i § 38 annet ledd kan nyttes i flere tilfeller. Når det for eksempel i helt ekstraordinære tilfeller gis ettergivelse eller fritak etter merverdiavgiftsloven §§ 69 og 70 som resulterer i tilbakebetalinger, er det grunn til å vurdere rentegodtgjørelse. En rimelig mulighet til rentegodtgjørelse antas isolert sett egnet til å øke de avgiftspliktiges oppfyllelsesvilje.»

I praksis ytes det også rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling av tilgodehavende avgiftsbeløp etter denne bestemmelsen.

15.5.1.8 Toll og merverdiavgift ved innførsel

Tolloven § 9 femte ledd fastslår at det kan ytes rentegodtgjørelse hvis det er betalt for mye toll. Nærmere regler om størrelsen på rentegodtgjørelsen fastsettes av Kongen. Kongens myndighet er delegert til Finansdepartementet ved kgl.res. 3. juni 1994 nr. 374. Tolloven § 9 er imidlertid ikke trådt i kraft. Bestemmelsen trer i kraft fra den tid Finansdepartementet bestemmer. Tolloven § 9 vil, når den trer i kraft, også gjelde for merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65.

15.5.1.9 Særavgifter

I medhold av særavgiftsloven § 5 annet ledd kan departementet i forskrift gi regler om blant annet rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av avgift. Tilsvarende bestemmelse er gitt i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5 fjerde ledd.

Toll- og avgiftsmyndighetene yter ikke rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter særavgiftsloven. Avgiftspliktige er dermed henvist til å kreve erstatning for renteutgifter og rentetap knyttet til tilbakebetaling, på tilsvarende måte som for toll og merverdiavgift ved innførsel.

15.5.2 Høringsnotatets forslag

15.5.2.1 Renter ved forsinket tilbakebetaling

Departementet foreslo i høringsnotatet at det skal beregnes rentegodtgjørelse etter satsen som gjelder for forsinkelsesrente, dersom fristen for tilbakebetaling av skatt eller avgift ikke overholdes av innkrevingsmyndighetene. Etter forslaget skal renten beregnes fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer.

Departementet viste til at forslaget innebærer en del mindre tekniske endringer i måten renten beregnes på. For de fleste krav beregnes renten per måned eller del av måned. Dette innebærer at rente for en måned påløper straks forfallstidspunktet er oversittet. Endringen innebærer at renten løper pro anno, det vil si at forsinkelsens lengde er avgjørende for hvor stort rentebeløp som påløper. I praksis medfører endringen at det må beregnes rente fram til tidspunktet for når utbetaling forventes å skje. Dette stiller noe strengere krav til planlegging med hensyn til når utbetaling foretas, fordi utbetalingsdagen vil være avgjørende for hvor lang periode det skal beregnes renter. På grunn av bestemmelsens begrensede rekkevidde antok departementet at en slik ordning ikke vil medføre særlige praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene. Er det tvil om når utbetalingen vil skje bør innkrevingsmyndighetene etter departementets oppfatning ha adgang til å legge inn en sikkerhetsmargin på en til to dager, for å sikre at det ytes tilstrekkelig rente etter bestemmelsen. Dette medfører at ren-

ten beregnes for noen dager ekstra utover det som formelt følger av loven. Dette kan særlig være aktuelt ved mindre beløp, mens det ved større beløp bør legges opp til en noe mer restriktiv praksis. Departementet antok at dette kan gjennomføres uten særlig hjemmel.

I § 6 annet ledd i forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven begrenses plikten til å yte rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter merverdiavgiftsloven § 24. Dette gjelder dersom tilbakebetaling etter fristen skyldes forhold som kan legges den næringsdrivende til last, eller som han er nærmest til å bære ansvaret for. Departementet foreslo at bestemmelsen videreføres, men at det ikke bør legges noe mer i bestemmelsen enn det som vil følge av de alminnelige regler om kreditormora, jf. forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd.

Det følger av skatteloven § 5–60 at rente ved tilbakebetaling av skatt ved avregningen ikke skal anses som inntekt. Bestemmelsen ble tilføyd ved lov 20. desember 1991 nr. 82 og gitt virkning fra og med inntektsåret 1992. Bakgrunnen for regelen fremgår i Ot.prp. nr. 3 (1991–92). Av forarbeidene fremgår det at departementet i valg av løsninger la vekt på administrative hensyn. Når skatten settes opp eller ned i en endringssak, fører dette til endring i rentetillegget eller rentegodtgjørelsen. Dersom rentegodtgjørelsen skulle vært skattepliktig inntekt eller rentetillegget fradragsberettiget, måtte skattyter gis inntektstillegg eller fradrag ved ligningen for det året ny avregning foretas. I de aller fleste tilfellene dreier det seg her om meget små beløp, samtidig som en gjennomføring av reglene krever store ressurser. Videre måtte skattemyndighetene pålegges å sende skattyter ligningsoppgave hvert år, på samme måte som banker og andre finansinstitusjoner. Dette ville medført kostnader, særlig fordi det i praksis gjelder alle skattytere. Det er således forenklingshensyn som ligger bak reglene i skatteloven § 5–60 og § 6–40 femte ledd bokstav b. Departementet antok i høringsnotatet at renter etter høringsutkastet § 6–4 også bør omfattes av skattefritaket etter de nevnte bestemmelsene i skatteloven.

15.5.2.2 Venterente

Med venterente menes i høringsnotatet den renten som skal kompensere for at den skatte- eller avgiftspliktige i en periode har betalt for mye skatt eller avgift. Krav på tilbakebetaling kan oppstå fordi et vedtak om endring medfører reduksjon av det tidligere fastsatte og betalte skatte- eller avgiftskravet. Tilbakebetaling kan også skyldes at det ved en feil er innbetalt for mye skatt eller avgift, for eksempel ved egendeklarering. Videre kan et tilbakebetalingskrav oppstå når det treffes vedtak om fritak, ettergivelse eller nedsettelse etter særlige regler. Som hovedregel vil formålet med venterente være å dekke likviditetstapet i perioden fra skatte- eller avgiftskravet ble betalt og fram til tilbakebetaling skjer.

Departementet foreslo i høringsnotatet en objektiv regel om rentegodtgjørelse ved vedtak om endring i den tidligere skatte- eller avgiftsplikten. Den gjeldende bestemmelsen i merverdiavgiftsloven begrenser renteplikten i noen tilfeller på en uheldig måte. Det ble i høringsnotatet vist til NOU 1991:30 (Zimmerutvalget) hvor bestemmelsen ble vurdert.

Departementets forslag var også begrunnet i et ønske om i størst mulig grad å unngå bestemmelser som krever særlige vurderinger av enkelttilfeller. For krav som bygger på oppgaveplikt fra den skatte- eller avgiftspliktige, kan imidlertid hensynet til en rask avklaring av skatte- eller avgiftsplikten tilsi en avgrensning mot tilfeller der årsaken til feil innbetaling kan bebreides den skatte- eller avgiftspliktige. En svakhet ved en slik regel er etter departementets syn at skyldgraden vil variere, og at det ikke alltid vil være like rimelig at renteplikten bortfaller fullstendig selv om for sen tilbakebetaling skyldes forhold hos den skatte- eller avgiftspliktige.

De ulike årsakene til at det oppstår et krav på tilbakebetaling kan begrunne ulike regler om rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling. Dette er tilfelle i dag ved at det som hovedregel ikke ytes rente når tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav skjer som følge av vedtak om fritak, nedsettelse eller ettergivelse, mens det som hovedregel ytes rentegodtgjørelse ved endring av skatte- og avgiftsplikten etter et endringsvedtak som følge av domstols- eller klagebehandling. Når tilbakebetaling skjer etter særlige fritaksregler, skjer det ingen korrigering, men skatte- og avgiftsplikten blir endret som følge av det nye vedtaket. Bakgrunnen for fritaket eller ettergivelsen kan være forhold som i tid ligger nærmere vedtakstidspunktet enn tidspunktet for betaling. Kravet på tilbakebetaling skyldes derfor ikke en feil ved den opprinnelige fastsettelsen, da denne vil være riktig etter de materielle reglene. Kompensasjonshensynet gjør seg derfor ikke like sterkt gjeldende i slike tilfeller. Etter merverdiavgiftsloven § 38 vil det kun i særlige tilfeller ytes rentegodtgjørelse.

Når tilbakebetalingen skyldes et vedtak om fritak eller ettergivelse, er departementets vurdering i høringsnotatet at hovedregelen bør være at det ik-

ke ytes renter. Dette vil i hovedsak være i samsvar med det som gjelder i dag. Som nevnt ovenfor kan det være urimelig at det ikke beregnes renter i slike tilfeller. Departementet foreslo derfor at det åpnes for at det i enkelttilfeller kan ytes renter dersom særlige forhold tilsier det. Dette innebærer en regel tilsvarende merverdiavgiftsloven § 38 annet ledd, men slik at behovet for bestemmelsen er redusert som følge av den utvidede adgangen til å beregne renter ved tilbakebetaling etter den objektive regelen.

I dag beregnes venterenten i de fleste tilfeller per måned eller del av måned. Fordelen med renteberegning per måned eller del av måned er at en mindre forskyvning av tidspunktet for utbetaling normalt ikke vil endre beregningen. Ved pro anno beregning vil en dag utsettelse med utbetalingen innebære at det skal beregnes renter for en dag ekstra. Renter av denne art utbetales normalt sammen med tilgodebeløpet og må dermed være beregnet før tilbakebetaling skjer. Utskytes tidspunktet for tilbakebetaling i forhold til det tidspunktet som er lagt til grunn for renteberegningen, må det formelt sett foretas en ny renteberegning og ny utbetaling. Departementet antok at ulempene ved en pro anno renteregel i noen grad kan unngås ved at man ved renteberegningen i kompliserte saker legger inn en til to dagers ekstra rente. Selv om det i noen tilfeller vil ytes for høy rentegodtgjørelse, vil renteberegningen normalt bli lavere enn om renteberegningen ble foretatt med samme sats per måned eller del derav. Departementet antok i høringsnotatet, tilsvarende som for renter ved forsinket tilbakebetaling, at en slik lempelig beregningsmåte bør kunne gjennomføres uten uttrykkelig hjemmel.

15.5.3 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS) mener at det i utgangspunktet virker rimelig at det ytes forsinkelsesrente etter vanlig sats når tilbakebetaling av skatter og avgifter ikke skjer ved forfall. Etter KS' oppfatning vil imidlertid den praktiske gjennomføringen av departementets forslag være problematisk, spesielt overgangen til pro anno-rente. KS uttaler i denne sammenhengen:

> «Problemet består i at det behandles så mange tusen tilbakebetalinger, f.eks. i forbindelse med skatteoppgjørene, og behandlingen skjer i så mange ledd og involverer så mange aktører (skatteoppkrever, skattedirektorat, sentralskattebank, posten) at det ikke er praktisk mulig på forhånd å vite nøyaktig når tilbakebetalingen vil skje. Skattytere og næringsdrivende vil ikke avfinne seg med at rentene blir beregnet «sånn omtrent», og det er ikke tilfredsstillende å iverksette et regelverk med uavklarte spørsmål og «omtrentlige» løsninger.»

Disse problemene vil oppstå både ved renteberegning ved forsinket tilbakebetaling og ved beregning av venterente. KS mener at man bør beholde dagens renteregime, med beregning av renter per påbegynte måned.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler at det er positivt at det foreslås en objektiv regel om rentegodtgjørelse når det skjer en endring i den tidligere skatte- og avgiftsplikten, uavhengig av hvordan endringen gjennomføres. NHO uttaler videre:

> «I utkastets § 6–5 fjerde ledd er inntatt bestemmelse om at «Renter etter første ledd påløper ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last eller som han er nærmest til å bære ansvaret for.» I departementets merknader på side 165 heter det at «Fjerde ledd innskrenker retten til å få rentegodtgjørelse i tilfeller hvor det foreligger kreditormora.» Vi stiller oss spørrende til bruken av terminologien «forsinkelsen» og «kreditormora» hvor det er snakk om rentegodtgjørelse som følge av endringsvedtak. (...) NHO (...) tilrår at bestemmelsen utgår.»

Toll- og avgiftsdirektoratet er av den oppfatning at departementet burde nevnt eksplisitt hvilke særlige forhold det siktes til i lovutkastet § 6–5. Dette av hensyn til den rettskildemessige verdi lovens forarbeider vil ha ved en senere lovtolkning.

15.5.4 Departementets vurderinger og forslag

15.5.4.1 Rentegodtgjørelse ved forsinket tilbakebetaling

En egen bestemmelse om forfall for krav på tilbakebetaling av skatt og avgift, som forutsatt i lovutkastet § 10–60, gjør det mulig å yte rentegodtgjørelse etter reglene om forsinket betaling når skatte- og avgiftsmyndighetene ikke overholder betalingsfristen. Dette vil på flere områder innebære en utvidelse av retten til å kreve renter ved tilbakebetaling i forhold til dagens regler, jf. redegjørelsen for gjeldende rett ovenfor. Ved en slik regel vil loven, sammen med forslaget om renter ved tilbakebetaling som følge av endringsvedtak, uttømmende regulere skatte- og avgiftskreditorenes renteplikt ved tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav. Departementet antar at det ikke vil være behov for å utfylle reglene om renter i en ny skattebetalingslov med regelen i forsinkelsesrenteloven.

Departementet foreslo i høringsnotatet en over-

gang fra renteberegning per måned eller del av måned til pro anno renteberegning. Dette fordi den sistnevnte beregningsmåten vil gi en riktigere renteberegning i forhold til den tid det skal ytes rentekompensasjon for. Pro anno renteberegning vil i praksis innebære at det skal beregnes rente fram til tidspunktet tilbakebetalingen faktisk skjer. Skal tilbakebetaling av renter skje samtidig med tilbakebetaling av tilgodebeløpet, må man ved en regel som bygger på pro anno beregning, ta stilling til når tilbakebetaling vil skje. Dette kan i noen tilfeller være usikkert ved tidspunktet for renteberegningen, eller utbetalingen kan bli forsinket i forhold til det som er lagt til grunn ved renteberegningen. I slike tilfeller kan det bli nødvendig med en korrigering av renteberegningen. En regel som bygger på renteberegning per måned eller del derav vil være mer robust overfor slike forhold.

Tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift skal, som et utgangspunkt, alltid finne sted innen forfallsfristen. Departementet antar derfor at det bare i et fåtall saker hvert år vil være aktuelt med rentegodtgjørelse etter denne bestemmelsen. Departementet legger også til grunn at renten vil beregnes manuelt i slike tilfeller. Det skulle da ikke by på særlige administrative problemer å håndtere en regel som bygger på pro anno beregning. Departementet fastholder derfor forslaget i høringsnotatet som bygger på en regel om at rentegodtgjørelsen skal beregnes pro anno. Det vises til lovutkastet § 11–3.

15.5.4.2 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv. (venterente)

Når den skatte- eller avgiftspliktige har betalt for mye skatt eller avgift etter de materielle reglene, bør det utbetales en rentegodtgjørelse som kompensasjon for at det offentlige i en periode har disponert den skatte- eller avgiftspliktiges kapital. Etter departementets oppfatning må det skilles mellom tilbakebetaling som skyldes at det etter de materielle reglene for fastsetting av skatt eller avgift er innbetalt for mye skatt eller avgift, og tilbakebetaling på annet grunnlag (refusjon/fritak/nedsettelse/lempning). I de sistnevnte tilfellene er det ikke betalt for mye skatt eller avgift etter de ordinære reglene, men myndighetene har på bakgrunn av etterfølgende omstendigheter eller etter en skjønnsmessig vurdering avgjort at tilbakebetaling skal finne sted.

Etter lovutkastet § 11–4 første ledd skal det ytes rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling «*som følge av vedtak om endring mv.*» til den skatte- eller avgiftspliktiges gunst. Det er nærmere redegjort for hva som ligger i begrepet vedtak om endring mv. i punkt 14.8.5.1.

Det kan være flere årsaker til at den skatte- eller avgiftspliktige har innbetalt for mye skatt eller avgift. Myndighetene kan for eksempel ha anvendt regelverket uriktig, eller den avgiftspliktige kan ha gjort feil ved rapporteringen. Den skatte- eller avgiftspliktige vil uansett lide rentetap inntil tilbakebetaling skjer, mens det offentlige normalt vil ha en rentefordel i samme periode. Administrative hensyn tilsier at det ikke innføres unntak fra plikten til å yte rentegodtgjørelse avhengig av hva som er årsaken til at det ved en feil er betalt for mye skatt eller avgift. Særlig gjelder det unntak som beror på skjønnsmessige vurderinger. Departementet foreslår derfor at regelen utformes slik at rentegodtgjørelse skal ytes etter endringsvedtak mv., uavhengig av årsaken til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift.

Ved tilbakebetaling av skatt eller avgift «*i andre tilfeller*», kan rentegodtgjørelse ytes når særlige forhold foreligger, jf. utkast til tredje ledd. Det må antas at det også ved tilbakebetaling etter refusjon, fritak, nedsettelse eller lempning vil kunne være rimelig å yte rentegodtgjørelse etter en konkret vurdering. Departementet foreslår derfor en hjemmel for å yte rentegodtgjørelse når særlige forhold foreligger. Vurderingstemaet vil være om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for. Videre vil det være spørsmål om det foreligger slike ekstraordinære forhold at det er grunn til å betale tilbake innbetalt beløp med tillegg av rentegodtgjørelse. Etter de gjeldende reglene ytes det rentegodtgjørelse i enkelte situasjoner som faller utenfor tilfellene i første ledd. Dette gjelder blant annet enkelte tilfeller av refusjon av særavgifter. I lovforslaget § 11–4 tredje ledd annet punktum er det inntatt en forskriftshjemmel som gir departementet mulighet til å videreføre gjeldende rett på dette området. En nærmere forskriftsregulering vil også kunne være aktuelt dersom man ved praktiseringen av bestemmelsen i tredje ledd første punktum finner at det også i andre tilfeller av mer generell art bør ytes rentegodtgjørelse.

I høringsutkastet var det inntatt en bestemmelse om at *«(r)enter etter første ledd påløper ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last eller som han er nærmest til å bære ansvaret for»*. NHO påpeker i sin høringsuttalelse at denne bestemmelsen er egnet til å forvirre og ikke passer inn sammen med en objektiv bestemmelse om rett til rentegodt-

gjørelse. Departementet er enig i dette, og bestemmelsen er derfor ikke medtatt i lovutkastet som nå legges frem.

Som for renteberegning ved forsinket tilbakebetaling foreslår departementet at venterenten beregnes pro anno. Renten skal med dette beregnes fra betaling fant sted fram til forfall etter § 10–60. Etter denne bestemmelsen skal tilgodebeløp tilbakebetales snarest mulig, men senest tre uker etter at vedtak om tilbakebetaling er truffet. I høringsnotatet foreslo departementet også en regel om at renten kun skal beregnes fram til den faktiske tilbakebetalingen dersom denne finner sted før forfallsfristen. Departementet ser at denne bestemmelsen kan medføre praktiske problemer for skatte- og avgiftsmyndighetene, og foreslår derfor at renten beregnes fram til forfall etter § 10–60 uavhengig av tidspunktet for tilbakebetaling. Oversittes fristen for tilbakebetaling, beregnes rente etter reglene om renter ved forsinket tilbakebetaling, jf. lovutkastet § 11–3.

15.6 Rentesatser

15.6.1 Gjeldende rett

Det er redegjort for de ulike rentesatsene som i dag benyttes på skatte- og avgiftsområdet, i beskrivelsen av gjeldende rett ovenfor.

15.6.2 Høringsnotatets forslag

15.6.2.1 Rentesats ved forsinket betaling

Departementet foreslo i høringsnotatet å innføre en generell rentesats for alle skatte- og avgiftskrav ved forsinket betaling, tilsvarende den til enhver tid gjeldende rentesats etter forsinkelsesrenteloven. Departementet foreslo videre at dette reguleres i loven ved en henvisning til forsinkelsesrentesatsen. Rentesatsen ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav vil da endres i takt med endringer i den generelle satsen i forsinkelsesrenteloven.

15.6.2.2 Rentesats ved vedtak om endring mv.

Departementet foreslo i høringsnotatet at rentesatsens størrelse fastsettes slik at den i det vesentlige kompenserer for den kreditt skattyter har hatt, hvilket korresponderer med det likviditetstapet staten har hatt. Når rentesatsen i det vesentlige har dette formålet, vil den i praksis bli langt lavere enn den gjeldende forsinkelsesrentesatsen, som også inneholder et pønalt element for å fremtvinge betaling. En slik lav sats gjør det som nevnt mulig, uten vesentlige negative konsekvenser, å beregne renter også i tilfeller der den skatte- eller avgiftspliktige er uten skyld i den forsinkede fastsettelsen og betalingen.

Departementet viste til at rentesatsen for perioden før betalingsfristen for krav som oppstår ved endringsvedtak, i dag er ulik for de ulike skatte- og avgiftskrav. Etter de da gjeldende regler varierte renten fra 5,5 prosent pro anno til 15 prosent pro anno.

Dersom renten kun skal dekke avsavnstapet, bør rentesatsen tilnærmes den alminnelige pengemarkedsrenten. Departementet foreslo etter en samlet vurdering at rentesatsen for skatte- og avgiftskrav som fastsettes ved vedtak om endring, settes til seks prosent. På tidspunktet for utsendelse av høringsnotatet var Norges Banks foliorente (styringsrenten) fire prosent. Lovteknisk ble det foreslått at satsen skal fremgå av loven ved en kobling til den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Satsen vil da justeres automatisk ved endring av denne satsen.

15.6.2.3 Rentesats ved forsinket tilbakebetaling

Departementet foreslo at rentesatsen ved forsinket tilbakebetaling av for mye skatt eller avgift skal tilsvare den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Departementet viste til at for petroleumsskatt vil dette være en videreføring av gjeldende rett. For enkelte krav vil renteberegning etter en slik regel tre i stedet for den såkalte venterenten. Denne renten er lavere fordi den kun er ment å kompensere for det likviditetstapet som har oppstått ved at tilbakebetaling skjer senere enn det som normalt skulle vært tilfelle. For disse kravene vil en rente tilsvarende den alminnelige forsinkelsesrentesatsen medføre en betydelig økning av rentesatsen. Dette gjelder blant annet for tilgodebeløp på skatt, hvor det i dag ytes renter etter en sats på 0,3 prosent per måned eller del derav. Den tilsvarende satsen for tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 er 0,4 prosent per måned eller del derav, mens den for arveavgift er 0,5 prosent per måned eller del derav.

15.6.2.4 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

Departementet viste i høringsnotatet til at det i utgangspunktet er avsavnstapet som skal kompenseres når det beregnes rente ved tilbakebetaling av skatt eller avgift etter vedtak om endring (venterenter). Utgangspunktet for rentesatsen er dermed det samme som satsen for rente som den skatte- eller avgiftspliktige skal betale når et endringsvedtak

medfører en økning av skatte- eller avgiftskravet. Det ble uttalt at satsen ikke bør være så høy at innbetaling til skatte- og avgiftskreditorene blir ansett som et økonomisk gunstig alternativ til kortsiktige pengeplasseringer. Før tilbakebetaling kan skje, er det ofte nødvendig med skattyters medvirkning til å dokumentere forhold av betydning for fastsettelsen av størrelsen på tilbakebetalingskravet. Er rentekompensasjonen fordelaktig, vil det gi den skatte- eller avgiftspliktige mindre oppfordring til å fremlegge tilstrekkelig dokumentasjon m.m. til at skatte- og avgiftsmyndighetene kan fastsette størrelsen på tilbakebetalingskravet.

Departementet uttalte i høringsnotatet at venterenten som ytes etter skattebetalingslovens regler, er noe lav i forhold til det alminnelige rentenivået slik det var per 1. juli 2003. Rente ved tilbakebetaling av skatt etter avregningen er imidlertid ikke skattepliktig ved ligningen, jf. skatteloven § 5–60. På merverdiavgiftsområdet er satsen mer tilpasset det alminnelige rentenivået. Departementet foreslo at rentesatsen settes til fem prosent pro anno, og at satsen fremgår av loven ved en kobling til den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Endringer i denne vil da få konsekvenser for venterenten.

15.6.3 Høringsinstansenes merknader

15.6.3.1 Rentesats ved forsinket betaling

Barne- og familiedepartementet uttaler at det er positivt at reglene om rente ved mislighold av skatte- og avgiftskrav bringes mer i overensstemmelse med reglene som gjelder for privatrettslige krav. I lys av den senere tids utvikling på rentemarkedet vil det for eksempel kunne fremstå som urimelig at rentenivået ved mislighold av krav på merverdiavgift skal være så høyt som 15 prosent per 7. juli 2003.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er positiv til at den rentesatsen som fastsettes med hjemmel i forsinkelsesrenteloven, skal gjelde generelt ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav. NHO uttaler i sitt høringssvar at det fremstår som lite rimelig at de skatte- og avgiftspliktige ved forsinket betaling av merverdiavgift, forskuddstrekk og innenlandske særavgifter må betale en forsinkelsesrente som er tre prosentpoeng over satsen etter forsinkelsesrenteloven.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler:

> «Det foreslås i § 6–1 at forsinkelsesrenten for skatte- og avgiftskrav skal være lik den alminnelige forsinkelsesrenten. Vi kan ikke se at departementet i sine kommentarer har redegjort for bakgrunnen for denne reduksjonen i forsinkelsesrentesatsen. Den generelle oppfatning har vært at gode grunner taler for at mislighold av skatte- og avgiftskrav skal medføre en høyere rentebelastning enn tilfellet vil være for «andre krav».»

15.6.3.2 Rentesats ved vedtak om endring mv.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

> «Departementet viser til at det ikke er urimelig at det betales en rente som dekker det avsavnstap det offentlige har lidt, og som korresponderer med den likviditetsfordel den skatte-/avgiftspliktige har hatt. Når det gjelder nivået på rentesatsen uttaler departementet at «Faren for at personer med betalingsproblemer skal bli fristet til å unnlate å levere oppgaver eller gi gale opplysinger tilsier at rentesatsen ikke settes for lavt». Vi påpeker at det forhold at det er tilleggsskatte- og tilleggsavgiftsinstituttet som er virkemidlene for å forhindre slik adferd, tilsier at det ikke legges inn pønale elementer også i renten, men at den tilnærmes den alminnelige pengemarkedsrenten.»

NHO uttaler videre:

> «For at regelverket skal fremstå som balansert, mener vi at den renten den skatte- eller avgiftspliktige skal betale når endringsvedtak har ført til økt skatt/avgift, ikke settes høyere enn den renten det offentlige betaler når endringsvedtaket medfører at for mye innbetalt skatt/avgift tilbakebetales. Vi viser til utkastets § 6–5 tredje ledd hvoretter departementet foreslår at det offentlige skal gi en rentegodtgjørelse lik halvparten av rentesatsen etter morarenteloven redusert med ett prosentpoeng; det vil si fem prosent.
>
> Tatt i betraktning det høye skattenivået på sokkelen med korresponderende høy tilleggsskatt ved endringsvedtak, fraråder vi at rentesatsen på petroleumsskatteområdet øker i forhold til dagens sats på 5,5 prosent.»

Skattebetalerforeningen uttaler:

> «I forslagets § 6–3 og § 6–5 legges det opp til ett avvik i rentesatsen når det er det offentlige som skal ha penger inn ved endring, og der skattyter har penger til gode. Når staten skal ha tilbake penger skal kravet renteberegnes med 6 prosent, jf. vår kommentar nedenfor. Skal skattyter ha penger tilbake fra det offentlige skal satsen være 5 prosent. Slike tilfeller bør etter vår oppfatning ha lik rentesats. Et avvik her vil også den store mengden brukere, skattyterne, ha vanskelig å forstå begrunnelsen og logikken bak. Ikke minst vil dette være tilfeller for ektefeller der den ene blir skyldig skatt og den andre får et tilsvarende tilgodebeløp, samlet sett skylder de ingenting, men får likevel en netto rentebelastning.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Etter direktoratets syn reduserer departementets forslag isolert sett de næringsdrivendes insitament til å levere oppgaver eller å korrigere en uriktig oppgave raskest mulig. Dette fordi rentesatsene reduseres. Dette øker også faren for at skatte- og avgiftssystemet blir benyttet som en mulighet for å skaffe seg kreditt. (...) Direktoratet foreslår at hovedstrukturen i dagens regler videreføres med noen tilpasninger.»

15.6.3.3 Rentesats ved forsinket tilbakebetaling og ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er positiv til departementets forslag om at rentesatsen etter forsinkelsesrenteloven skal gjelde i de tilfellene skatte- og avgiftsmyndighetene er forsinket med sin tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt og avgift. NHO uttaler videre:

«Det er også positivt at det foreslås en objektiv regel om rentegodtgjørelse når det skjer en endring i den tidligere skatte- og avgiftsplikten, uavhengig av hvordan endringen gjennomføres. Vi er enig i at det er avsavnstapet som skal kompenseres ved venterenten. Vi er derimot ikke enig i at den settes lavere enn den rente skattyterne/avgiftspliktige må betale når det offentliges avsavnstap skal kompenseres (...).»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler:

«Rentesatsen i § 6–5 er satt med tanke på å kompensere for det rentetapet skattyteren eller den avgiftspliktige har hatt. Den er derfor satt til *en prosent under halvparten av satsen i § 6–1 andre ledd* (det antas at departementet har ment et prosent *poeng* under halvparten). Problemet med knyttingen til forsinkelsesrenteloven i dette tilfellet, er at rentene i det alminnelige pengemarkedet svinger langt mer og hyppigere enn den forsinkelsesrenten departementet fastsetter. I dagens pengemarked (pr oktober 2003) ville en rente på 1 prosentpoeng lavere enn halvparten av forsinkelsesrenten – altså 5 prosent – gi skattyteren en altfor høy rentegodtgjørelse. For et år siden ville den vært altfor lav. Intensjonen med bestemmelsen – å erstatte det rentetapet skattyteren har hatt – vil derfor bare slå til når pengemarkedsrenten tilfeldigvis er et prosentpoeng lavere enn halvparten av forsinkelsesrenten. Etter KS vurdering vil det derfor være bedre å knytte renten til Norges Banks pengemarkedsrente ved utbetalingstidspunktet.»

15.6.4 Departementets vurderinger og forslag

15.6.4.1 Plassering av reglene om rentesats

I forslaget som ble sendt på høring, inneholdt hver enkelt paragraf i rentekapitlet bestemmelser om rentens størrelse. I forslaget som nå legges fram, har departementet valgt å samle reglene om rentesatsenes størrelse for de ulike rentetypene i en felles bestemmelse, jf. lovutkastet § 11–6. Departementet antar at dette vil lette tilgjengeligheten og gi en mer oversiktlig og brukervennlig lovtekst.

15.6.4.2 Rentesats ved forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling

Enkelte høringsinstanser har innvendinger mot departementets forslag om å fjerne påslaget på den alminnelige forsinkelsesrentesatsen med tre prosentpoeng for enkelte skatte- og avgiftskrav. Andre høringsinstanser støtter forslaget. Departementet mener at den høyere satsen for enkelte skatte- og avgiftskrav kan ha gode grunner for seg. Blant annet ble den høyere satsen for merverdiavgift innført samtidig med at brudd på betalingsplikten ble avkriminalisert. En høy rentesats vil derfor kunne gi den skatte- eller avgiftspliktige et særlig insitament til å betale de aktuelle skatte- og avgiftskrav i tide. Departementet ser det likevel ikke som naturlig at forsinkelsesrentesatsen på hele skatte- og avgiftsområdet settes høyere enn den ordinære forsinkelsesrentesatsen. Skal gjeldende rett videreføres, må det gis avvikende regler om en høyere sats for de kravene dette i dag gjelder for, eventuelt etter en nærmere vurdering av hvilke krav det bør gjøres unntak for.

Departementet har etter en helhetsvurdering kommet til at rentesatsen bør være den samme på hele skatte- og avgiftsområdet. En slik løsning innebærer en forenkling av regelverket. I samsvar med forslaget som ble sendt på høring, foreslår departementet derfor en generell rentesats for rente ved forsinket betaling og forsinket tilbakebetaling for alle skatte- og avgiftskrav, tilsvarende den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven. Den særlige ordningen med høyere sats ved forsinket betaling av enkelte skatte- og avgiftskrav bortfaller dermed. Det vises til lovutkastet § 11–6 første ledd.

15.6.4.3 Rentesats ved vedtak om endring mv. og ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

Departementet foreslår i samsvar med forslaget i høringsnotatet at rentesatsen for økningen i skatte-

og avgiftsforpliktelsen som følge av vedtak om endring mv. bør fastsettes slik at den i det vesentlige gir en kompensasjon for den likviditetsfordelen den forsinkede fastsettelsen og betalingen har medført. Renten bør derfor tilsvare renten i pengemarkedet. I høringsforslaget er dette gjort ved å fastsette rentens størrelse til to prosentpoeng over halvparten av den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Per 1. januar 2005 tilsvarte dette en rente på 6,37 prosent.

Styringsrenten i Norge er renten på bankenes innskudd i Norges Bank (foliorenten). Hovedstyret i Norges Bank fastsetter styringsrenten normalt hver sjette uke. Den pengepolitiske styringsrenten gir uttrykk for renten i pengemarkedet. Selv om også forsinkelsesrentesatsen i dag fastsettes med utgangspunkt i foliorenten, mener departementet at rentesatsen bør knyttes direkte til foliorenten, og ikke indirekte via forsinkelsesrentesatsen slik som i forslaget som ble sendt på høring. Rentesatsen bør ligge noe over foliorenten og foreslås derfor i loven satt slik at den tilsvarer styringsrenten tillagt ett prosentpoeng. Av systemtekniske og beregningstekniske årsaker bør ikke denne rentesatsen endres for hyppig. Endring av rentesatsen i takt med den løpende endring av foliorenten er således ikke hensiktsmessig. Renten foreslås derfor satt lik styringsrenten per 1. januar det aktuelle året.

I høringsnotatet var det lagt opp til at den renten som skatte- eller avgiftspliktige skal betale når et endringsvedtak mv. har ført til økt skatt eller avgift, skal ligge ett prosentpoeng høyere enn den renten som skatte- og avgiftspliktige får godtgjort når endringsvedtaket medfører tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift. Departementet viser til at størrelsen på renten i pengemarkedet fastsettes blant annet på bakgrunn av kredittrisiko. Staten som debitor oppnår generelt gunstigere rentevilkår på lån enn de fleste private, fordi risikoen for tap ved utlån til staten er lav. De samme hensyn kan også tilsi at staten bør ha en høyere rentegodtgjørelse ved for lite betalt skatt eller avgift enn den rentegodtgjørelsen staten yter ved for mye innbetalt skatt eller avgift. Departementet har registrert at enkelte høringsinstanser er kritiske til denne forskjellen i sats, men fastholder forslaget i høringsnotatet og foreslår derfor å sette rentesatsen av økning etter vedtak om endring mv. ett prosentpoeng høyere enn i tilbakebetalingstilfellene. Det vil si at satsen når et endringsvedtak mv. har ført til økt skatt eller avgift, settes til den politiske styringsrenten tillagt ett prosentpoeng. Satsen i tilfeller der den skatte- og avgiftspliktige får godtgjort renter, skal derimot tilsvare den pengepolitiske styringsrenten. Det vises til lovutkastet § 11–6 annet ledd.

16 Lovens kapittel 12: Foreldelse

16.1 Innledning

I dette kapitlet foreslår departementet bestemmelser om forholdet til foreldelsesloven og foreldelsesfristens utgangspunkt samt særlige bestemmelser om foreldelsesfristens lengde for arveavgift og foreldelse av forsinkelsesrenter. Bestemmelsene viderefører i store trekk gjeldende rett.

Departementet foreslo i høringsnotatet en egen bestemmelse om at proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav. Denne bestemmelsen er flyttet til lovutkastet kapittel 10 om forfall, jf. lovutkastet § 10–3. Se nærmere om dette foran i punkt 14.3.

16.2 Gjeldende rett

16.2.1 Forholdet til foreldelsesloven

Lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven) kommer til anvendelse på alle typer pengekrav, også skatte- og avgiftskrav, jf. foreldelsesloven § 1 nr. 1. Etter foreldelsesloven § 30 står foreldelsesloven likevel tilbake for andre lovers bestemmelser om særlige foreldelsesfrister og andre særlige bestemmelser om foreldelse av visse fordringer. Det er flere slike særlige bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen.

16.2.2 Foreldelsesfristens utgangspunkt

Hovedregelen etter foreldelsesloven § 3 nr. 1 er at foreldelsesfristen regnes fra den dag da fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse. For skatt og renter av skatt er det gitt en særlig bestemmelse om foreldelsesfristens utgangspunkt i skattebetalingsloven § 48a første ledd. Etter bestemmelsens første ledd første punktum regnes foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderåret da skatten, eller i tilfelle siste termin av skatten, forfaller til betaling. Bestemmelsen omfatter blant annet restskatt og skatt betalt av etterskuddspliktige. Bestemmelsen er også gitt anvendelse der det oppstår et tilgodebeløp eller et restkrav som følge av endret ligning. For forskuddsskatt følger det av skattebetalingsloven § 48a første ledd annet punktum at fristen skal regnes fra «*utgangen av det kalenderår da likningen blir foretatt*». Regelen er begrunnet i praktiske hensyn, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977–78) Om lov om forelding av fordringer side 42 til 44.

Bestemmelsene i skattebetalingsloven gjelder tilsvarende for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning, jf. henvisninger til skattebetalingsloven i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 annet ledd og svalbardskatteloven § 5–1 første ledd.

For arveavgift er det gitt en særlig bestemmelse om foreldelsesfristens utgangspunkt i arveavgiftsloven § 33a første ledd annet punktum. Etter denne bestemmelsen regnes foreldelsesfristens utgangspunkt fra det tidspunkt avgiften forfaller til betaling etter arveavgiftsloven § 20 første eller annet ledd eller § 21.

16.2.3 Foreldelsesfristens lengde

Den alminnelige foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav er tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Arveavgift foreldes likevel først etter ti år, jf. arveavgiftsloven § 33a første ledd første punktum. Noe av bakgrunnen for denne bestemmelsen var at gaver, arv og forskudd på arv ofte ikke ble meldt til skattefogdkontorene. Det var derfor behov for en lang foreldelsesfrist for å unngå at avgiftskravene var foreldet når forholdet senere kom for dagen. Etter en lovendring i 1932 er hensynet til staten ivaretatt for krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo i form av en særlig forfallsregel, jf. arveavgiftsloven § 33a annet ledd. Det følger av denne bestemmelsen at foreldelsesfristen for slike krav ikke i noe tilfelle begynner å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen i samsvar med lovens § 25 annet ledd. Bestemmelsen gjelder imidlertid ikke ved arvefall.

16.2.4 Foreldelse av forsinkelsesrenter

Etter foreldelsesloven kan rentekrav foreldes på to måter, aksessorisk eller selvstendig. Ved aksessorisk foreldelse foreldes rentekravet samtidig med hovedkravet, jf. foreldelsesloven § 24. Rentekravet kan også foreldes på selvstendig grunnlag, blant annet etter foreldelsesloven §§ 2 og 3, selv om hovedkravet ikke er foreldet. På skatte- og avgiftsområdet er det i flere tilfeller gjort unntak fra foreldel-

seslovens bestemmelser om selvstendig foreldelse av rentekrav.

Særlige bestemmelser om foreldelse av rentekrav knyttet til skatte- og avgiftskrav finnes i arveavgiftsloven § 33a tredje ledd, merverdiavgiftsloven § 59a og skattebetalingsloven § 48a annet ledd. Bestemmelsen om foreldelse i skattebetalingsloven § 48a annet ledd gjelder direkte kun renter av skattekrav etter skattebetalingsloven, men får tilsvarende anvendelse for renter av trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning, jf. folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 annet ledd og svalbardskatteloven § 5–1 første ledd.

Bestemmelsene innebærer at rentene foreldes først sammen med skatte- og avgiftskravet ti år etter at tvangsforretningen er avsluttet. Formålet med særreglene er å unngå at innkrevingsmyndighetene må holde utleggsforretninger som bare har til hensikt å avbryte foreldelse av renter. Tidligere medførte slike utleggsforretninger et betydelig merarbeid for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene, i tillegg til å påføre skyldneren ekstra kostnader.

16.3 Høringsnotatets forslag

I høringsutkastet § 10–2 foreslo departementet av informasjonshensyn å ta inn en bestemmelse om at foreldelsesloven gjelder med de særlige bestemmelser gitt i høringsutkastet §§ 10–3 til 10–6.

I utkastet § 10–3 første ledd første punktum ble det foreslått å videreføre bestemmelsen om at foreldelsesfristens utgangspunkt for formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, petroleumsskatt, artistskatt og trygdeavgift, løper fra utgangen av det kalenderår da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling. Departementet vurderte om bestemmelsen burde gjelde alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av skattebetalingsloven, men foreslo ingen generell regel om dette.

I høringsutkastet § 10–3 første ledd annet punktum og annet ledd foreslo departementet å videreføre de særlige bestemmelsene om foreldelsesfristens utgangspunkt i skattebetalingsloven § 48a første ledd annet punktum og arveavgiftsloven § 33a første ledd annet punktum.

Arbeidsgiverens ansvar for unnlatt forskuddstrekk og utleggstrekk er ikke et krav på skatt, men et økonomisk ansvar. Foreldelsesfristens utgangspunkt for disse kravene ble derfor foreslått regulert i kapitlet om ansvarsregler, jf. høringsutkastet § 12–6 tredje ledd.

I utkastet § 10–4 ble foreldelsesfristens lengde for arveavgift satt til ti år. Forslaget viderefører gjeldende rett etter arveavgiftsloven § 33a første ledd første punktum.

I høringsutkastet § 10–5 foreslo departementet en særlig bestemmelse om foreldelse av renter. Bestemmelsen skal etter forslaget gjelde alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven. Begrunnelsen for forslaget var dels at en slik regel vil gi et enklere og mer oversiktlig regelverk, og dels at den vil føre til likebehandling av skatte- og avgiftskrav på tvers av etatsgrensene. Videre vil de samme hensyn som har begrunnet de spesielle foreldelsesreglene i skattebetalingsloven, arveavgiftsloven og merverdiavgiftsloven, gjelde for toll og særavgifter. I dag må tollregionene begjære utleggsforretning innen tre år for å forhindre foreldelse av forsinkelsesrenter på disse kravene. Dette krever relativt store ressurser og har ofte liten betydning for innfordringen. En samordning av regelverket ble også ansett som hensiktsmessig fordi tollregionenes krav mot en skyldner ofte vil bestå av både merverdiavgift påløpt ved innførsel, særavgifter og toll. En ulik behandling av rentene på disse kravene medfører et unødvendig merarbeid for toll- og avgiftsetaten.

Departementet foreslo i høringsutkastet § 10–6 en særlig bestemmelse om tilleggsfrist overfor skyldnere i utlandet.

16.4 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet og *Kommunenes Sentralforbund (KS)* har enkelte forslag til redaksjonelle endringer, og også forslag om utvidet anvendelsesområde for høringsutkastet §§ 10–2 og 10–3.

Til utkastet § 10–2 uttaler KS at *«(m)ed tanke på evt fremtidige endringer bør det henvises til bestemmelser gitt i «*loven her*», og ikke til de enkelte spesialbestemmelsene.»*

Skattedirektoratet uttaler at *«(b)estemmelsen gir inntrykk av at forholdet til foreldelsesloven er uttømmende regulert i §§ 10–2 – 10–6. Ansvarskrav etter § 12–6 har imidlertid en regulering av forholdet til foreldelsesloven i tredje ledd.»* Skattedirektoratet mener formålet om et oversiktlig regelverk tilsier at § 12–6 tredje ledd bør stå sammen med reglene om foreldelse.

Skattedirektoratet gir også uttrykk for at den foreslåtte bestemmelsen i § 10–3 bør gjelde alle skatte- og avgiftskrav omfattet av ny skattebetalingslov. Direktoratet mener at praktiske hensyn samt hensynet til et enkelt og oversiktlig regelverk tilsier en slik løsning.

KS uttaler til utkastet § 10–3 at

«(s)lik bestemmelsen om foreldelsesfristens utgangspunkt for renter nå er plassert, kan det se ut til at foreldelsesfristen for renter i alle tilfeller skal beregnes fra utgangen av det kalenderår da likningen ble foretatt. Det ser ikke ut til at en slik realitetsendring er tilsiktet. Det bør derfor gå klarere frem at foreldelsesfristens utgangspunkt for renter er den samme som for hovedkravet.»

16.5 Departementets vurderinger og forslag

16.5.1 Forholdet til foreldelsesloven

Departementet foreslår at det i skattebetalingsloven inntas en bestemmelse om at foreldelsesloven gjelder med de særlige unntak som er gitt i § 12–1 annet til femte ledd, se lovutkastet § 12–1 første ledd. Bestemmelsen viderefører i hovedsak departementets forslag i høringsutkastet § 10–2.

KS mener at det bør henvises til bestemmelser gitt i «loven her», og ikke til de enkelte spesialbestemmelsene. Dette med tanke på eventuelle fremtidige lovendringer. Slik departementet ser det, vil det ikke medføre noe vesentlig merarbeid å endre § 12–1 hvis dette blir nødvendig fordi andre bestemmelser i loven endres.

I høringsutkastet § 10–2 var det henvist til § 10–6 om tilleggsfrist ved opphold i utlandet. En tilsvarende henvisning er ikke tatt inn i lovutkastet § 12–1. Bakgrunnen for dette er at bestemmelsen om tilleggsfrist ved opphold i utlandet ikke foreslås videreført, jf. nærmere nedenfor i punkt 16.5.5.

16.5.2 Foreldelsesfristens utgangspunkt

Departementet foreslår at det i lovutkastet § 12–1 annet og tredje ledd inntas særlige bestemmelser om foreldelsesfristens utgangspunkt.

Hovedregelen etter § 12–1 annet ledd er at foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav starter å løpe fra utgangen av det kalenderår da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling. I tråd med Skattedirektoratets høringsuttalelse foreslår departementet at bestemmelsen skal gjelde for alle skatte- og avgiftskrav som er omfattet av den nye skattebetalingsloven.

Departementet foreslår likevel avvikende regler om foreldelsesfristens utgangspunkt for forskuddsskatt og arveavgift i § 12–1 tredje ledd. Disse særreglene er en videreføring av gjeldende rett. For forskuddsskatt foreslår departementet at foreldelsesfristen, som i dag, skal løpe fra utgangen av det kalenderår da ligningen ble foretatt, jf. tredje ledd første punktum. Videre foreslår departementet at 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, jf. utkastet § 12–1 tredje ledd annet og tredje punktum.

Skatte- og avgiftskrav omfatter også renter av slike krav, jf. lovutkastet § 1–1 tredje ledd bokstav a. En særlig regel om at utgangspunktet for beregning av foreldelsesfristen for renter skal være den samme som for hovedkravet er overflødig. Departementet foreslår derfor ikke noen bestemmelse om dette i utkastet § 12–1.

16.5.3 Foreldelsesfristens lengde for arveavgift

Departementet foreslår i lovutkastet § 12–1 fjerde ledd at foreldelsesfristen for arveavgift settes til ti år. Forslaget viderefører gjeldende rett. Ingen høringsinstanser har hatt merknader til dette forslaget.

16.5.4 Foreldelse av forsinkelsesrenter

I utkastet § 12–1 femte ledd foreslås en særbestemmelse om foreldelse av renter. Er foreldelsen avbrutt etter foreldelsesloven § 17, medfører bestemmelsen at senere forfalte renter av skatte- og avgiftskravet ikke foreldes før kravet selv foreldes. Bestemmelsen samsvarer med departementets forslag i høringsnotatet. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

16.5.5 Foreldelse overfor skyldnere i utlandet

I høringsutkastet § 10–6 foreslo departementet en bestemmelse om tilleggsfrist ved opphold i utlandet. Forslaget foreslås ikke videreført. Bakgrunnen for dette er at det i foreldelsesloven § 10 er kommet inn en bestemmelse som gjør en særskilt bestemmelse om dette i skattebetalingsloven overflødig, jf. foreldelsesloven § 10 ny nr. 3. Det følger av denne bestemmelsen at dersom skyldneren har forlatt landet etter at fordringen oppsto, og fordringshaveren bare kan avbryte foreldelse ved skritt etter § 23, inntrer foreldelse tidligst ett år etter den dag da fordringshaveren fikk eller burde ha skaffet seg kunnskap om at skyldneren igjen har hjemting her i riket, eller om at foreldelsen kan avbrytes ved andre skritt enn etter § 23. Endringen trådte i kraft 1. juli 2004 og er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 38 (2003–2004).

17 Lovens kapittel 13: Motregning

17.1 Innledning

Motregning er en oppgjørs- og dekningsmåte av stor praktisk betydning. Motregning kan skje frivillig eller gjennomføres uten motpartens samtykke (tvungen motregning).

Hjemmelen for å motregne er sedvanerett, og motregningsretten reguleres i utgangspunktet av ulovfestede regler. Motregningsretten kan innskrenkes, presiseres eller utvides ved avtale. Det er også gitt særregler om motregning i lovgivningen. Etter de ulovfestede reglene må tre vilkår være oppfylt på det tidspunktet motregningserklæringen fremsettes. For det første må hovedkravet (krav som skal benyttes til dekning) og motkravet (krav som skal dekkes ved motregning) gå ut på det samme. I praksis innebærer dette at begge kravene må gå ut på betaling av penger. For det andre må hovedkravet og motkravet i utgangspunktet bestå mellom de samme parter (gjensidighetsvilkåret). Det tredje vilkåret er at frigjøringstiden for hovedkravet må være kommet, og at motkravet må være forfalt. Dersom staten eksempelvis ønsker å motregne et refusjonskrav skyldneren har på merverdiavgift (hovedkravet) mot et utestående krav staten har på særavgift (motkravet), må frigjøringstiden for refusjonsbeløpet være kommet, og kravet på særavgift være forfalt. De alminnelige vilkårene for motregning gjelder også for skatte- og avgiftskrav, hvis ikke annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov.

Departementet foreslår at skatte- og avgiftskrav etter loven skal kunne motregnes i ethvert annet skatte- og avgiftskrav. Forslaget innebærer en utvidet motregningsrett for krav på toll og særavgifter samt merverdiavgift som oppstår ved innførsel. For formues- og inntektsskatt og trygdeavgift videreføres de gjeldende regler om motregning i andre krav enn skatt og avgift konkursskyldneren har på staten, kommunen og fylkeskommunen. I tillegg foreslår departementet, med enkelte unntak, å videreføre gjeldende rett vedrørende skyldnerens motregningsadgang og gjennomføring av motregningen. Klageretten foreslås utvidet til også å omfatte de krav som motregnes etter de lovfestede motregningsreglene.

17.2 Utvidet motregningsadgang for innkrevingsmyndighetene

17.2.1 Gjeldende rett

Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum fastslår at skyldig skatt kan motregnes i tilgode skatt. Etter sin ordlyd medfører ikke denne bestemmelsen noen utvidet motregningsrett. Både motkrav og hovedkrav er krav på skatt og vil som hovedregel bestå mellom de samme parter, det vil si staten, kommunene og/eller fylkeskommunene på den ene siden og skattyteren på den andre siden.

Skattekreditorene staten, kommunene og fylkeskommunene anses som ulike parter (rettssubjekter) ved motregning, mens det er tvil om skattekreditoren folketrygden er å anse som et eget rettssubjekt eller skal regnes som staten i motregningssammenheng. Forvaltningspraksis legger til grunn at krav på arbeidsgiveravgift er å anse som et statlig krav når det gjelder motregningsreglene i skattebetalingsloven § 32. Spørsmålet anses imidlertid som rettslig uavklart og er brakt inn for domstolene.

Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 annet punktum utvider motregningsadgangen ved at det gjøres unntak fra hovedregelen om at hovedkrav og motkrav må bestå mellom de samme parter. I medhold av bestemmelsen kan skattekrav motregnes i andre krav enn skatt som skattyteren har mot staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden. Dette gjelder selv om den skyldige skatten (motkravet) er et krav fra skattekreditorene (stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden) i fellesskap. Det er imidlertid en forutsetning at skattyterens krav (hovedkravet) er av en slik art at det er adgang til å ta utlegg i det.

Bestemmelsen innebærer eksempelvis at en skatteoppkrever kan motregne et krav på restskatt i sin helhet mot et refusjonskrav skyldneren har på merverdiavgift. Dette gjelder selv om kreditor for restskatten både er stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden, mens debitor for refusjonskravet på merverdiavgift bare er staten.

Det er gitt utvidet motregningsrett for en rekke statlige og kommunale krav etter skattebetalingslovens regler, herunder for:

- trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd
- merverdiavgift og arveavgift, jf. lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk § 5 tredje ledd første punktum
- artistskatt, jf. lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) § 12 annet ledd
- terminskatt og resterende skatt, jf. lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 7
- skatt til Svalbard, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 5–1
- eiendomsskatt, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova) § 27
- feieavgift, jf. lov 14. juni 2002 nr. 20 om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven) § 28, jf. forskrift 26. juni 2002 nr. 847 § 7–5
- avfallsgebyr, jf. lov 13. mars 1981 nr. 6 om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) § 34 femte ledd annet punktum
- vann- og kloakkavgift, jf. lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter (vass- og kloakkavgiftslova) § 4
- parkeringsgebyr og tilleggsavgift, jf. lov 18. juni 1965 nr. 4 (vegtrafikkloven) § 38
- feilutbetalt stønad etter sysselsettingsloven, jf. lov 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak for å fremme sysselsetting (sysselsettingsloven) § 35 første ledd
- årsavgift for motorvogn, jf. lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5a annet ledd

I tillegg følger det av lov 9. desember 1955 nr. 5 om innkreving av underholdsbidrag m.v. (bidragsinnkrevingsloven) § 8 fjerde ledd at forfalt bidrag kan motregnes i «*overskytende skatteforskuddsbeløp etter skatteavregningen og i krav på tilbakebetaling av for meget innbetalt merverdiavgift eller andre statlige avgifter.*»

Når andre krav kan motregnes med henvisning til skattebetalingslovens regler, skal dette forstås slik at det aktuelle kravet (motkravet) også kan motregnes i kravet på tilgode skatt (hovedkravet), det vil si etter § 32 nr. 2 første punktum. Det gjøres derved et unntak fra gjensidighetsvilkåret ved at krav fra staten eller kommunen kan motregnes i tilgode skatt som er et krav mot skattekreditorene i fellesskap. Etter gjeldende rett gir derfor også § 32 nr. 2 første punktum uttrykk for en utvidet motregningsadgang.

Henvisningen til skattebetalingslovens regler innebærer også at et skattefogdkontor kan motregne et utestående krav på merverdiavgift (motkravet) mot et krav skyldneren har mot en kommune (hovedkravet), for eksempel krav på betaling for vareleveranser, krav på ekspropriasjonsgodtgjørelse og lignende.

Den utvidede motregningsretten etter skattebetalingslovens regler gjelder tilsvarende i konkurs, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3 første punktum. Det betyr at dersom hovedkravet er et krav på utbetaling av skatt, vil motregningsadgangen være den samme i som utenfor konkurs. Dette er også slått fast i rettspraksis, jf. Høyesteretts kjennelse gjengitt i Rt. 2004 side 523.

Er derimot hovedkravet i konkurs en fordring på staten alene, fylkeskommunen alene eller kommunen alene, kan skatteoppkreveren kun kreve motregning for en så stor del av skattekravet som etter fordelingsreglene i skattebetalingsloven kapittel VIII vil falle på den enkelte kreditor, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum. Eksempelvis kan det kun motregnes med statens andel av restskatten dersom hovedkravet er tilbakebetaling av merverdiavgift eller et annet rent statlig krav. Tilsvarende kan det kun motregnes med kommunens andel av restskatten dersom hovedkravet er en ren kommunal utbetaling.

17.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre motregningsreglene utenfor konkurs i skattebetalingsloven § 32 nr. 2, og gi disse reglene anvendelse på alle kravene etter den nye loven. Forslaget var en direkte videreføring av gjeldende rett for alle krav med unntak av krav på toll, de fleste særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel. For disse kravene medførte forslaget en utvidelse av motregningsadgangen.

Ved motregning i konkurs foreslo departementet at lovbestemmelsen skal gjøre et generelt unntak fra gjensidighetsvilkåret for konkursskyldners tilgodebeløp på skatt og avgift. Forslaget vil medføre en utvidet motregningsrett i konkurs for felleskravet på skatt fra både stat, fylkeskommune, kommune og folketrygden. De øvrige kravene i den nye loven er rent statlige krav, og forslaget vil derfor ikke medføre noen utvidelse for disse. For øvrig ble reglene i skattebetalingsloven § 32 nr. 3 foreslått videreført.

Departementet foreslo i tillegg å fjerne den usikkerheten som knytter seg til spørsmålet om

krav på folketrygden er å anse som et statlig krav i forhold til motregningsreglene i skattebetalingsloven. Lovutkastet fastslo derfor at arbeidsgiveravgift skal være å anse som statlig krav ved anvendelsen av motregningsbestemmelsen i konkurs.

17.2.3 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet støtter ikke forslaget om å la reglene om utvidet motregningsadgang også omfatte arveavgift, særavgifter og toll og bemerker:

> «I forhold til disse kravene gjør ikke hensynet til fellesinnkrevingen seg gjeldende. Det er da etter vårt syn uheldig at avgiftskreditorene gis et dekningsprivilegium gjennom utvidet motregningsadgang som andre fordringshavere ikke har. Vi mener at hensynet til forenkling og generalisering av regelverket ikke kan begrunne en slik utvidelse av motregningsadgangen.»

Skattedirektoratet mener at forslaget til bestemmelse om at arbeidsgiveravgift, ved konkurs, skal anses som et statlig krav er overflødig.

Sosialdepartementet har ingen innvendinger til forslaget om visse utvidelser i motregningsadgangen, men nevner at det i Sosialdepartementets høringsnotat til ny bidragsinnkrevingslov også er foreslått utvidet motregningsadgang for Trygdeetatens innkrevingssentral (TI). Forslaget innebærer at TI i bidragssaker skal kunne motregne i andre fordringer på det offentlige enn skatt.

17.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Justisdepartementet anfører at hensynene til fellesinnkrevingen ikke gjør seg gjeldende for krav på toll og særavgifter. Departementet er enig i dette, men mener at flere forhold likevel taler for en motregningsadgang.

Krav på toll og særavgifter er statlige krav, og departementet ser ingen grunn til å behandle disse på annen måte enn for eksempel krav på merverdiavgift og årsavgift for motorvogn. Det anses som lite ønskelig at staten foretar en utbetaling samtidig som mottakeren har ubetalte krav som er delvis statlige. Skatt fra upersonlige skattytere (etterskuddsskatt) er for eksempel i de fleste tilfeller i det vesentlige et statlig krav, selv om slike krav også omfatter skatt til det kommunale skattefordelingsfondet og naturressursskatt, og gjør at de må anses som felleskrav mellom staten, fylkeskommunen og kommunen. Videre er adgangen til å gjøre opp det offentliges fordringer gjennom motregning en effektiv måte å få inn utestående krav på. Alternativet til en utvidet motregningsadgang er ofte mer tids- og kostnadskrevende tvangsfullbyrdelsestiltak. Det er eksempelvis adgang til å ta utlegg i krav på tilgode skatt ved skatteavregningen. Dersom det tas utlegg, vil skyldner bli påført gebyr ved begjæring, utlegg og dekning, p.t. til sammen 3 802 kroner. Motregning påfører skyldneren ingen kostnader. Den utvidede motregningsretten må også sees i sammenheng med den utvidede klageadgangen som følger av utkastet § 13–5. Ved utvidet motregningsrett for krav på toll og særavgifter vil skyldner ha samme klageadgang ved motregning som ved tvangsinnfordring. Departementet fastholder derfor forslaget om at skatte- og avgiftskrav etter loven skal kunne motregnes i tilgodebeløp på skatt og avgift. Departementet foreslår at dette skal gjelde både utenfor og i konkurs. Til gjengjeld foreslår departementet at loven, med unntak for krav under fellesinnkrevingen, ikke skal regulere motregningsadgangen for skatte- og avgiftskrav i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift som skyldneren har. Slik motregning må i tilfelle følge de ulovfestede regler om motregning. Dette innebærer for eksempel at krav på merverdiavgift, arveavgift og enkelte særavgifter ikke lenger kan motregnes i andre tilgodebeløp enn skatt og avgift som skyldneren har mot kommunen eller fylkeskommunen.

At motregning mellom skatte- og avgiftskrav og skyldnerens krav på tilgode skatt eller avgift også kan skje i konkurs er, for en del skatte- og avgiftskrav i samsvar med gjeldende rett. Utestående krav på merverdiavgift kan i dag også i konkurs motregnes i sin helhet mot et tilgodebeløp konkursskyldneren har på skatt (som kan være et felleskrav, det vil si at både staten, herunder folketrygden, kommunen og fylkeskommunen er debitor). Dette følger av embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3 første punktum, jf. nr. 2 første punktum. Det er bare for skattekravene begrensningen i skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum får betydning. Er konkursskyldneren skyldig restskatt, kan skatteoppkreverne bare motregne statens andel av restskatten mot et refusjonskrav på merverdiavgift som skyldneren har på staten, jf. § 32 nr. 3 annet punktum. Etter departementets oppfatning foreligger det ingen faglige grunner for denne forskjellsbehandlingen. Den foreslås derfor som nevnt fjernet ved at alle skatte- og avgiftskrav etter den nye skattebetalingsloven kan motregnes overfor hverandre, både utenfor og i konkurs.

For krav som hører under fellesinnkrevingen foreslås det imidlertid at motregningsadgangen som følger av skattebetalingsloven § 32 nr. 2 annet punktum videreføres. Å ikke videreføre motreg-

ningsadgangen for skattekravene som hører under fellesinnkrevingen i andre krav enn skatt og avgift som skyldneren har på staten, kommunen og fylkeskommunen, vil innebære en vesentlig svekkelse av innkrevingsmuligheten for skattekravene. Departementet finner det imidlertid rimelig at også begrensningen i motregningsadgangen i konkurs, som følger av skattebetalingsloven § 32 nr. 3 annet punktum, videreføres når motregning skjer i andre krav enn til gode skatt eller avgift.

Departementet foreslår å ikke videreføre bestemmelsen i høringsutkastet om at arbeidsgiveravgift ved konkurs skal anses som et statlig krav. Departementet er enig med Skattedirektoratet i at bestemmelsen ikke har selvstendig betydning. Det fremgår av lovutkastet § 1–1 at arbeidsgiveravgift er et skatte- og avgiftskrav. Det er derfor ikke tvilsomt at arbeidsgiveravgift etter forslaget kan motregnes med et hvert annet skatte- og avgiftskrav etter loven.

Departementet viser til forslaget om regulering av motregningsadgangen i og utenfor konkurs i lovutkastet § 13–1.

17.3 Skyldnerens motregningsadgang

17.3.1 Gjeldende rett

For skattekrav fastslår skattebetalingsloven § 32 nr. 5 at skattyteren kan kreve at skatteoppkreveren gjennomfører motregning dersom betingelsene i § 32 nr. 2 og 3 foreligger. En viktig begrensning følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (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. Skatteoppkreverne vil imidlertid i praksis sjelden 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 offentliges side.

17.3.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre skattebetalingsloven § 32 nr. 5, men slik at bestemmelsen får anvendelse for alle kravene som kan motregnes etter den nye loven. Forslaget utvider skyldnerens rett til å kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene er oppfylt. Har skyldneren eksempelvis et forfalt krav på merverdiavgift og så får et tilgodebeløp ved skatteavregningen, kan skyldneren kreve at skattefogdkontoret motregner kravet på merverdiavgift i tilgodebeløpet.

17.3.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet viser til at det ofte er flere motkrav skyldneren ønsker å motregne i ett og samme hovedkrav. Med enkelte unntak avgjøres rekkefølgen i dag av tidsprioriteten for mottagelse av pålegg om motregning. Direktoratet antar at en skyldner heller ikke i henhold til forslaget i høringsnotatet skal kunne bestemme hvilke motkrav som skal dekkes opp ved motregning. Det anbefales at det klart fremgår av proposisjonen hva som er ment.

17.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementets forslag om regulering av skyldnerens motregningsadgang er i samsvar med høringsnotatets forslag. For krav etter skattebetalingsloven viderefører lovforslaget gjeldende rett og er ikke ment å medføre noen endringer. For merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter medfører lovforslaget en lovfestet adgang for skyldneren til å kreve motregning dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Lovforslaget gir imidlertid ikke skyldneren noen valgmulighet med hensyn til hvilke motkrav som skal dekkes ved motregningen, dersom flere motkrav søkes dekket i samme hovedkrav.

Merverdiavgiftsloven § 24 annet ledd fastslår at et ikke utbetalt restitusjonskrav på merverdiavgift ikke kan benyttes som fradragspost i en senere omsetningsoppgave. Lovforslaget medfører ingen endringer i dette. Manglende utbetaling av restitusjonskrav vil regelmessig ha sin bakgrunn i at merverdiavgiftsoppgaver er gjenstand for kontroll og undersøkelser hos fylkesskattekontoret. Vilkårene for motregning vil følgelig ikke være tilstede.

Departementet viser til forslag til regulering av skyldnerens motregningsadgang i lovutkastet § 13–2.

17.4 Beslagsfrihet

17.4.1 Gjeldende rett

Det er antatt at reglene om beslagsfrihet i lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) skal anvendes analogisk ved motregning etter alminnelige ulovfestede motregningsregler. I hovedsak vil det være dekningsloven § 2–5 som begrenser adgangen til å motregne, ettersom bestemmelsen fastslår at det skal tas hensyn til om hovedkravet er nødvendig til underhold av skyldneren og husstanden. Det er videre antatt at dekningslovens begrensninger ikke gjelder ved motregning mellom konnekse krav.

Det er ikke rettslig avklart om merverdiavgift for ulike terminer er å anse som konnekse krav eller ikke. Høyesteretts kjæremålsutvalg har i en kjennelse, gjengitt i Rt. 2000 side 2117, uttalt at merverdiavgiftskrav ikke er konnekse, men uten at spørsmålet var prosedert av noen av partene.

Krav på merverdiavgift oppstår dersom det er en differanse mellom utgående og inngående avgift i samme termin. Dersom utgående avgift overstiger inngående avgift, skal den avgiftspliktige innbetale differansen, mens avgiftsmyndighetene skal utbetale differansen dersom inngående avgift overstiger utgående avgift. Ofte vil inn- og utgående avgift for henholdsvis anskaffelse og salg av en og samme vare komme på ulike terminer, kanskje også ulike år. Samme rettsforhold kan derfor inngå i grunnlaget for inngående avgift i en termin og utgående avgift i en annen termin. I praksis anser derfor avgiftsmyndighetene motkrav og hovedkrav på merverdiavgift for å være konnekse, med den følge at dekningslovens begrensninger ikke kommer til anvendelse.

Det følger av skattebetalingsloven § 32 nr. 4, jf. nr. 2 at begrensningen i dekningsloven § 2–5 bare kommer til anvendelse i de tilfeller hvor skyldig skatt motregnes i en hovedfordring på annet enn skatt (fordring på staten alene, fylkeskommunen alene, kommunen alene eller folketrygden). For det store antall motregninger som foretas i forbindelse med skatteoppgjørene hvor både motkrav og hovedkrav er skatt, kommer begrensningen i dekningsloven § 2–5 ikke til anvendelse.

I de tilfeller hvor merverdiavgift og kommunale krav motregnes i tilgode skatt, jf. ovenfor under punkt 17.2.1, er motregningen hjemlet i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum. Dette er slått fast i en kjennelse av Høyesteretts kjæremålsutvalg, gjengitt i Rt. 2004 side 523. I praksis er det like fullt lagt til grunn at dekningsloven kapittel 2 kommer til anvendelse i slike tilfeller.

Det fremgår av forarbeidene til skattebetalingsloven § 32 nr. 2, Ot.prp. nr. 32 (1960–61) side 21, at kravene til undersøkelse av hvorvidt skyldneren har tilstrekkelig til livsopphold, er lempeligere ved motregning enn ved trekk i lønn etter skattebetalingsloven § 33. Det er i forarbeidene ikke gitt anvisninger på hvilke undersøkelser som kreves for å tilfredsstille lovens krav. Skattedirektoratet har gitt anvisninger på at motregning som hovedregel ikke skal foretas dersom skyldneren har fått redusert skatten på grunn av lav skatteevne etter skatteloven § 17–4, jf. § 17–1. I disse tilfellene legges det til grunn at skyldneren vanligvis vil trenge midlene til underhold.

17.4.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo at reglene om beslagsfrihet i dekningsloven ikke skal gjelde når innkrevingsmyndighetene motregner i tilgodebeløp på skatt og avgift som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene eller folketrygden. Bakgrunnen for dette unntaket er at innkrevingsmyndighetene rutinemessig motregner i en mengde krav ved blant annet avregningen for skatt og utbetaling av overskytende merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 24. Dersom skatteoppkreverne og skattefogdkontorene i hvert enkelt tilfelle skal kontrollere om tilgodebeløpet er nødvendig til underhold av skyldneren og hans husstand, vil dette forsinke oppgjørene og innebære et betydelig merarbeid. Ressursbruken vil i liten grad komme skyldnerne til gode siden slike beløp, som den store hovedregel, ikke vil være beslagsfrie. Departementet viste i denne forbindelsen til at reglene om beslagsfrihet kan fravikes for skatte- og avgiftskrav etter dekningsloven § 2–6.

Når innkrevingsmyndighetene motregner i andre krav enn tilgodebeløp på skatt og avgift, eksempelvis skyldnerens krav på landbrukstilskudd eller på en kjøpesum, vil reglene om beslagsfrihet gjelde på vanlig måte.

17.4.3 Høringsinstansenes merknader

Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* har begge innsigelser til forslaget og mener at det fremstår som lite rimelig at bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 ikke skal gjelde når innkrevingsmyndighetene vil motregne i skyldnerens tilgodebeløp på skatt og avgift. Disse instansene mener at hensynet til at skyldneren må ha midler til å leve av bør veie tyngre enn hensynet til en mest mulig effektiv skatteinnkreving.

FNH anfører videre:

«Samlet sett synes lovforslaget § 7–3 å innebære en ikke ubetydelig utvidelse av motregningsadgangen. Den foreslåtte utvidelse vil, stikk i strid med hensynene bak dekningsloven kap. 2, kunne ramme skyldneren og hans husstand urimelig hardt. Forslaget vil også medføre at skatte- og avgiftskrav gis bedre dekning enn andre usikrede krav. Da verken forslagets konsekvenser for skyldneren eller andre kreditorer er nærmere utredet, ber FNH om at lovforslaget § 7–3 trekkes tilbake. I stedet bør det vurderes å videreføre skattebetalingsloven § 32 nr. 2 andre punktum og nr. 4 tredje punktum.»

17.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har valgt å foreslå en regel som i hovedsak viderefører gjeldende rett, og som avviker noe fra forslaget i høringsnotatet. Det er dermed tatt hensyn til enkelte av de synspunktene som fremkom i høringsrunden.

I de tilfeller hvor både motkrav og hovedkrav er krav på merverdiavgift, er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at kravene er konnekse slik at begrensningen i dekningsloven § 2–5 ikke kommer til anvendelse, jf. punkt 17.4.1. Motregning foretas her mer eller mindre automatisk i merverdiavgiftssystemet, hvor det foretas et stort antall motregninger. Merverdiavgift er knyttet til næringsdrift, og det må derfor kunne legges til grunn at utbetalt merverdiavgift som hovedregel inngår i næringsdriften og ikke benyttes til underhold av skyldneren.

Videre følger det av skattebetalingsloven § 32 nr. 4 tredje punktum at begrensningen i dekningsloven § 2–5 ikke kommer til anvendelse dersom det motregnes med hjemmel i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum. Motregning når både hovedkrav og motkrav er skatt, kan følgelig foretas uavhengig av begrensningen i dekningsloven § 2–5. Departementet foreslår at dette videreføres, men begrenset slik at unntaket kun kommer til anvendelse i tilfeller hvor både motkrav og hovedkrav er av samme kravstype, jf. lovutkastet § 1–1. Trygdeavgift behandles som en del av skatten med hensyn til betaling og innkreving. Trygdeavgift og skatt på formue og inntekt skal derfor anses som samme kravstype i denne sammenhengen selv om de er behandlet under ulike bokstaver i lovutkastet § 1–1.

Departementet foreslår i lovutkastet § 13–3 et unntak fra regelen om beslagsfrihet, begrenset til motregning mellom samme type krav.

17.5 Gjennomføring av motregningen

17.5.1 Gjeldende rett

I medhold av skattebetalingsloven § 24 første ledd tredje punktum kan skatt tilgode ved skatteavregningen nyttes til å dekke skatt for tidligere år, forskuddsskatt for det aktuelle året samt annen skatt som den skattepliktige er ansvarlig for. Ordningen bærer preg av å være en ren regnskapsmessig oppdekning, men er rettslig sett å anse som en motregning. Motregningen skjer maskinelt og formløst, og skattyter mottar ingen melding om motregningen før i avregningsoppgjøret. Det kreves følgelig ingen motregningserklæring for at motregningen skal gjennomføres. Skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse, blir likevel informert om muligheten for at motregning kan bli gjennomført.

Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum har tilsynelatende samme innhold som skattebetalingsloven § 24, men går noe lenger i den forstand at også skattekrav som ikke relaterer seg til en avregning, kan være gjenstand for motregning. Det fremgår av forarbeidene at § 32 nr. 2 første punktum er tatt med av systemmessige grunner. Videre er kravene til fremgangsmåte og form i § 32 nr. 4 uttrykkelig kun gitt anvendelse for § 32 nr. 2 og 3 begges siste punktum. Motregning med hjemmel i § 32 nr. 2 første punktum kan derfor foretas formløst på samme måte som etter skattebetalingsloven § 24. I praksis sendes det likevel ofte kopi av pålegg om motregning til skyldneren i disse tilfellene.

Skattebetalingsloven § 32 nr. 4 har regler om fremgangsmåten ved motregning etter § 32 nr. 2 annet punktum. Skatteoppkreveren skal gi pålegg til den som skal foreta utbetaling av hovedkravet på vegne av staten, fylkeskommunen eller kommunen. Samtidig skal skyldneren underrettes om motregningen i rekommandert brev eller på annen etterviselig måte. Videre er det et vilkår at motregning ikke må gjennomføres i slik utstrekning at den skattepliktiges inntekt blir utilstrekkelig til livsopphold for ham og hans familie.

17.5.2 Høringsnotatets forslag

Departementet anser det som lite sannsynlig at et offentlig organ ikke vil overføre beløpet til innkrevingsmyndighetene etter å ha mottatt pålegg om motregning, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 4, men foreslo i høringsnotatet likevel å videreføre denne delen av bestemmelsen. Den delen av skattebetalingsloven § 32 nr. 4 som fastslår at innkrevingsmyndighetene samtidig med pålegget skal under-

rette skyldneren, eventuelt konkursboet, om motregningen i rekommandert brev eller på annen etterviselig måte, ble ikke foreslått videreført. Bestemmelsen anses å være en ren ordensbestemmelse. Den kan dessuten være misvisende ettersom en motregning forutsetter en motregningserklæring, og motregningen ikke er gjennomført før erklæringen er kommet fram til skyldneren. Det kan oppfattes som om motregningserklæringen er det pålegget som innkrevingsmyndighetene sender det offentlige organet (utbetaleren).

17.5.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet har kun enkelte bemerkninger til den redaksjonelle utformingen av bestemmelsen.

17.5.4 Departementets vurderinger og forslag

I høringsnotatet var bestemmelsen som viderefører skattebetalingsloven § 24 første ledd tredje punktum plassert i kapitlet om avregning, jf. høringsutkastet § 5–51. Det var ikke uttalt noe om hvordan motregning etter denne bestemmelsen skulle forholde seg til lovutkastet § 7–4, men forslaget var fra departementets side ment å videreføre gjeldende rett.

Det fremgår i punkt 17.5.1 at motregning ved skatteavregningen skjer maskinelt og formløst, og at skattyter ikke mottar melding om motregningen før i avregningsoppgjøret. Departementet foreslår å videreføre denne ordningen, samtidig som det i andre tilfeller skal sendes motregningserklæring til skyldneren, i tillegg til pålegg om motregning til utbetaleren. Dette fremkommer ved at krav om motregningserklæring knyttes til de tilfeller hvor det sendes pålegg om motregning.

Begrunnelsen for å stille krav om utsendelse av motregningserklæring er at skyldneren skal bli orientert om motregningen og kunne komme med innsigelser. Klagefristen etter utkastet § 13–5 løper fra mottagelsen av motregningserklæringen. De fleste skattyterne (alle med forhåndsutfylt selvangivelse) blir varslet om muligheten for at et eventuelt tilgodebeløp ved skatteavregningen kan bli benyttet til motregning. Blir motregning gjennomført, vil informasjon om dette fremgå på skatteoppgjøret som sendes ut rett etter at motregningen er gjennomført. Dersom det skal sendes motregningserklæring i disse tilfellene, vil skyldneren motta motregningserklæringen først og skatteoppgjøret med informasjon om gjennomført motregning den påfølgende dagen, eller en av de nærmeste dagene. Departementet anser dette lite hensiktsmessig.

Departementet foreslår å gjøre det klarere i lovteksten at det er hovedkravet, og ikke motkravet, som kommer til utbetaling. For øvrig foreslås enkelte språklige endringer i forhold til gjeldende lovtekst, se utkastet § 13–4.

17.6 Klageadgangen

17.6.1 Gjeldende rett

Det er først og fremst den parten som blir utsatt for en tvungen motregning, som av forskjellige årsaker vil kunne ha innvendinger mot gjennomføringen av denne. Innsigelsene kan eksempelvis gjelde motkravets eksistens, størrelse, forfallstidspunkt og motregningens omfang. Når det gjelder motregning i forbindelse med skatte- og avgiftskrav, vil denne som oftest være gjennomført når innsigelsene fra motparten kommer. Med *klagerett* tenker man derfor i disse tilfellene først og fremst på den adgangen skyldneren har til å få prøvet motregningens gyldighet, ved at oppkreveren formelt plikter å behandle klagen i henhold til klagereglene i lov 26. juni 1992 nr. 86 om tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdelsesloven). Oppkreveren skal selv omgjøre en gjennomført motregning dersom dokumenterte opplysninger viser at motregningen bygger på feil rettslig eller faktisk grunnlag. Finner ikke oppkreveren grunnlag for omgjøring, skal klagen videresendes tingretten for behandling, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 5–16.

Når motregningen skjer etter de ulovfestede regler, foreligger ingen formell klagerett. Vil innehaveren av hovedfordringen angripe en ulovfestet motregning, må han prøve sin sak ved de ordinære domstolene gjennom et sivilt søksmål. Dette er situasjonen hvor for eksempel et utestående krav på særavgift motregnes i et tilgodebeløp på merverdiavgift, eller hvor både motkrav og hovedkrav er merverdiavgift.

Skjer motregningen med hjemmel i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 til 5, er skyldneren i skattebetalingsloven § 40a gitt klageadgang etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Bestemmelsen er nødvendig ettersom klagerett etter tvangsfullbyrdelsesloven normalt er utelukket etter at fullbyrdelsen er avsluttet. Ved motregning anses fullbyrdelsen avsluttet (gjennomført) ved at motregning er erklært.

For motregning hjemlet i skattebetalingsloven § 24 og § 32 nr. 2 første punktum, var det tidligere ikke ansett å foreligge klageadgang. I en kjennelse av Høyesteretts kjæremålsutvalg, Rt. 2001 side 1103, er det imidlertid slått fast at også motregning etter disse bestemmelsene kan påklages etter skat-

tebetalingsloven § 40a. Under slik klagebehandling skal også selve ligningsavgjørelsen kunne prøves for tingretten i samsvar med skattebetalingsloven § 48 nr. 5.

Det fremgår ovenfor i punkt 17.4.1 at begrensningen i dekningsloven § 2–5 ikke kommer til anvendelse hvor både motkrav og hovedkrav er skatt. I slike tilfeller vil derfor en klage måtte rette seg mot andre forhold.

Det er i forvaltningspraksis lagt til grunn at en motregning kan påklages inntil én måned etter at skyldneren ble underrettet om motregningen.

17.6.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at all motregning utover motregning som er hjemlet i ulovfestet grunnlag, skal kunne påklages. Dette vil medføre en videreføring av gjeldende rett, med unntak for motregning av skatt mot skatt ved skatteavregningen. For tilfeller hvor både motkrav og hovedkrav er skatt, ville rettstilstanden før Høyesteretts kjennelse i 2001, jf. ovenfor, bli gjeninnført. Videre foreslo departementet å lovfeste den klagefristen som er lagt til grunn i forvaltningspraksis.

17.6.3 Høringsinstansenes merknader

Akademikerne, Kommunenes Sentralforbund (KS), Skattedirektoratet og Statens innkrevingssentral (SI) har alle innvendinger til utformingen av bestemmelsen. Det kreves kjennskap til reglene om motregning på ulovfestet grunnlag for å avgjøre om det foreligger klagerett eller ikke. Disse anfører at dette gjør klagereglene vanskelig tilgjengelige.

Skattebetalerforeningen viser til at det foreligger klageadgang på motregning etter gjeldende rett, og at dette bør videreføres i den nye loven. Videre anfører foreningen at

> «Motregning er blant annet en type forføyning som kan bringes inn for namsretten i medhold av dagens bestemmelse i § 48 nr. 5 tredje setning. Denne ordning må etter vår oppfatning videreføres. Det finnes ingen god begrunnelse for å behandle motregning forskjellig fra annen type forføyning».

SI anfører at de vurderer en lovfestet klageadgang for motregning som meget positivt. Videre uttaler *SI:*

> «Særlig sett fra skyldnerens ståsted, hvor det i praksis går ut på ett hvorvidt innkrevingsmyndigheten anvender motregning eller ordinær tvangsfullbyrdelse. Slik sett kan en rettslig klagemulighet virke som en betryggende rettssikkerhetsgaranti.»

17.6.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet ser i utgangspunktet ingen grunn til å behandle motregning foretatt av det offentlige på en annen måte enn motregning for øvrig. I den grad det ikke foreligger klageadgang når andre motregner, burde det derfor heller ikke være klageadgang når det offentlige motregner (på ulovfestet grunnlag). For motregning hvor både motkrav og hovedkrav er skatt, er det like fullt klageadgang etter gjeldende rett, jf. ovenfor i punkt 17.6.1. Departementet er ikke kjent med at denne klageadgangen har medført problemer for forvaltningen i form av mange ubegrunnede klager. Det antas at antallet klager er relativt lavt.

På bakgrunn av tilbakemeldingene fra høringsinstansene har departementet endret standpunkt. Departementet foreslår derfor at all motregning som foretas med hjemmel i lovutkastet § 13–1, kan påklages etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5–16. I tråd med forslaget i høringsnotatet kan en motregning ikke påklages senere enn én måned etter at motregningserklæringen ble mottatt.

Klageadgangen må sees i sammenheng med utkastet § 13–3. I de tilfeller hvor det er gjort unntak fra dekningslovens regler om beslagsfrihet, vil en klagerett i hovedsak være knyttet opp mot forhold som motkravets eksistens, størrelse og forfallstidspunkt. Motregningens omfang vil ikke være tema i disse motregningstilfeller, ettersom dekningsloven § 2–5 ikke kommer til anvendelse.

Motregning vil etter forslaget være en type forføyning som gir adgang til å prøve ligningsavgjørelsen selv om seksmånedersfristen er utløpt, jf. forslag til endret § 11–1 i ligningsloven og lovutkastet § 17–1 femte ledd.

Departementet viser til lovutkastet § 13–5 om klageadgang.

17.7 Dekningsrekkefølge

17.7.1 Gjeldende rett

Ofte er det flere motkrav som ønskes motregnet i ett og samme hovedkrav. Med enkelte unntak avgjøres rekkefølgen i dag av tidsprioriteten for mottagelse av pålegg om motregning etter prinsippet «best i tid, best i rett».

Skattedirektoratet har i forbindelse med høringen bedt departementet vurdere å innføre en prioritert dekningsrekkefølge ved motregning. Det er blant annet vist til det uheldige i at krav sikret med legalpant, kan gis dekning før usikrede krav.

17.7.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet ser at dagens ordning har enkelte uheldige virkninger, særlig ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen. Den som har et motkrav, ønsker å sende sitt pålegg om motregning så tidlig som mulig. Dette medfører at motkrav kan mottas mange uker før det er aktuelt med utbetaling. Motkravene kan derfor være innfridd eller redusert på tidspunktet for utbetaling. Dette har ført til ordninger med oppdatering av motkrav kort tid før utbetaling/avregning. Oppdateringsordningene kompliserer de maskinelle kjøringene i forbindelse med motregning og øker driftsutgiftene. Samtidig øker faren for feil i motregningene.

Det foreslås at departementet i forskrift skal kunne gi nærmere regler om dekningsrekkefølgen når flere krav motregnes med krav etter skattebetalingsloven. Forskriftsfullmakten omfatter regler om rekkefølgen både i tilfeller hvor skatte- og avgiftskrav er motkrav og hovedkrav. Også regler om rekkefølgen i de tilfeller skatte- og avgiftskrav motregnes i andre hovedkrav, for eksempel ved motregning i landbrukstilskudd, skal omfattes av fullmakten.

Departementet viser til forslag til forskriftsfullmakt i lovutkastet § 13–6.

18 Lovens kapittel 14: Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse

18.1 Innledning

Skatte- og avgiftskrav kan i likhet med alminnelige sivilrettslige pengekrav tvangsinnfordres via de alminnelige namsmyndighetene. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene har imidlertid *særnamskompetanse*. Dette innebærer blant annet at de har adgang til selv å tvangsinnfordre skatte- og avgiftskrav ved utleggstrekk. De kan også være gitt myndighet til å holde forretninger for utleggspant. For skatteoppkreverne følger særnamsmyndigheten av skattebetalingsloven §§ 33 til 36 og for skattefogdkontorene av lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsverk (embetsverksloven) § 5 tredje ledd. I høringsnotatet foreslo departementet å samle reglene om skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes særnamskompetanse i den nye skattebetalingsloven.

Skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes særnamskompetanse er et effektivt virkemiddel for å få inn utestående krav. Skatte- og avgiftskravene skal blant annet sikre offentlige inntekter og velferdsgoder. På grunn av sin store samfunnsmessige betydning står derfor disse kravene i en særstilling sammenlignet med de fleste andre typer pengekrav. I motsetning til de fleste andre kreditorer kan innkrevingsmyndighetene, som hovedregel, ikke på forhånd sikre sine krav ved pant, stansing av leveranser e.l.

Særnamsmyndigheten blir brukt aktivt under innkrevingen. Med dagens organisering og kapasitet i det alminnelige namsmannsapparatet ville belastningen på det alminnelige namsmannsapparatet blitt for stor dersom tvangsinnfordring av skatte- og avgiftskrav ikke hadde skjedd ved bruk av særnamsmyndigheten. I tillegg medfører særnamsmyndigheten en raskere iverksettelse av innfordringen, noe som øker sannsynligheten for positive resultater.

Toll- og avgiftsetaten er ikke gitt særnamskompetanse for sine krav. I et bredere innfordringsperspektiv er det, etter departementets oppfatning, uheldig å spre namskompetansen på mange ulike organer. En ytterligere spredning kan føre til mindre oversikt og svekke debitors rettssikkerhet. Antallet krav som tvangsinnfordres på toll- og avgiftsetatens område, er også vesentlig mindre enn antallet krav som tvangsinnfordres av skattefogden og skatteoppkreverne. Behovet for selv å ha særnamskompetanse er derfor mindre for toll- og avgiftsetaten.

Departementets forslag er i det vesentlige en videreføring av gjeldende rett. Det foreslås imidlertid enkelte endringer og presiseringer sammenlignet med dagens regler. Til de bestemmelsene som departementet ikke har mottatt vesentlige merknader til fra høringsinstansene, knyttes det kun noen korte kommentarer i avsnittet nedenfor. Det vises for øvrig til særmerknadene til hver enkelt bestemmelse. Reglene om tvangsfullbyrdelse var i høringsnotatet plassert i kapittel 8. I lovutkastet er reglene plassert i kapittel 14.

Alle skatte- og avgiftskrav er i dag tvangsgrunnlag for utlegg. Dette innebærer at innkrevingsmyndighetene ikke behøver å få dom e.l. for kravet før de kan tvangsfullbyrde. Departementet foreslår å videreføre dette i lovutkastet § 14–1. I § 14–6 er det foreslått å videreføre regelen i skattebetalingsloven § 39 om tvangsinnfordring ved utskriving og utligning av skatt av samme formue og inntekt i flere kommuner. Bestemmelsen er gitt en noe annen redigering enn tidligere, og ordlyden er oppdatert uten at det er ment å innbære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett. I utkastet § 14–10 er det inntatt regler om tvangssalg av varer mv. etter tolloven. I § 14–11 er det inntatt regler om stansing av motorkjøretøy. Forslaget innebærer at lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5 om tollregionenes rett til å stanse og avskilte kjøretøy tas inn i skattebetalingsloven. Bestemmelsene er i stor utstrekning en videreføring og presisering av gjeldende rett.

18.2 Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven

18.2.1 Gjeldende rett

Det fremgår av skattebetalingsloven § 40 a at reglene om gjennomføring av utleggsforretning i lov 26. juni 1992 nr. 86 om tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdelsesloven) gjelder for skatteoppkrevernes tvangsfullbyrdelse etter skatte-

betalingsloven kapittel VI, med mindre noe annet følger av loven selv. Også reglene i tvangsfullbyrdelsesloven om klage, bortfall og opphevelse av utlegg kommer til anvendelse. Tilsvarende gjelder også for skattefogdkontorene, jf. embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum som gir skattebetalingsloven anvendelse. Ifølge forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven innebærer dette at blant annet tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5–6 til 5–19 og §§ 7–9 til 7–28 får anvendelse når skatteoppkreverne og skattefogdene benytter sin særnamskompetanse.

18.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet la departementet til grunn at både skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bør følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven når de holder forretninger for utleggspant og pålegger utleggstrekk. Det ble imidlertid foreslått en ytterligere klargjøring av hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse. Departementet pekte på at en henvisning til de konkrete bestemmelsene som skal gjelde tilsvarende, vil være mer opplysende og lettere å praktisere enn den generelle henvisningen som følger av skattebetalingsloven § 40 a. Departementet foreslo derfor at det uttrykkelig skal fremgå av en ny lovbestemmelse at tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3, kapittel 4, §§ 5–6 til 5–19 og kapittel 7 gjelder tilsvarende.

18.2.3 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS) bifaller departementets forsøk på å klargjøre hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven som skal gjelde, men er uenig i måten dette gjøres på. KS peker blant annet på at tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7–3 til 7–9 ikke gjelder etter gjeldende lovgivning, og at disse bestemmelsene heller ikke bør gjelde etter ny skattebetalingslov da de ikke passer. Etter KS oppfatning har ikke departementet påvist noe særskilt behov for at hele tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3 skal gjelde, og har heller ikke vurdert konsekvensene av forslaget. Flere av bestemmelsene vil harmonere dårlig med skatteoppkrevernes funksjon som særnamsmenn. KS viser videre til at de fleste av reglene i kapittel 4 ikke er praktiske for skatteoppkrevernes arbeid. Det vises også til at forslaget om utvidelse og presisering av hvilke regler som kommer til anvendelse, vil medføre redusert rettssikkerhet for skyldnerne.

Skattedirektoratet mener det må klargjøres ytterligere hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse for innkreverne etter en ny skattebetalingslov. Skattedirektoratet viser til at bestemmelsen lar tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3 komme direkte til anvendelse. Direktoratet uttaler om dette:

> «Dette innebærer at oppkreverne f.eks. kan få dekket sine sakskostnader etter § 3–1, jf forskrift av 4. desember 1992 nr 898. Dette er en betydelig endring for skatteoppkreverne og skattefogdene. For eksempel kan ikke disse oppkreverne i dag belaste skyldner et gebyr på 740 kroner for skriving av utleggsforretningen. Dette er et gebyr som kan dekkes i hht § 3–1 og forskriften § 2 nr 2. Etter vårt syn gir kapittel 3 oppkreverne anledning til å få dekket omkostninger som man ved innkreving av skatt og avgift hittil ikke har tatt seg betalt for. Dette har sammenheng med at oppkrever for slike krav opptrer som både kreditor og innkrever. Endringen som foreslås burde etter vårt syn vært drøftet i høringsnotatet. Dersom departementet er av den oppfatning at skatteoppkreverne og skattefogdene heller ikke i fremtiden skal beregne seg slike gebyrer, er lovhenvisningen misvisende og forvirrende.»

Videre viser direktoratet til at forslaget innebærer at tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 7 kommer til anvendelse. Direktoratet peker på at §§ 7–1 til 7–8 ikke gjelder i dag, og at lovutkastet dermed viser til bestemmelser som etter sitt innhold ikke gir mening for særnamsmennene.

Skattedirektoratet skriver nærmere om dette:

> «Paragraf 7–3 sier bl a at utleggstrekk bare kan fastsettes av namsmannen i det distrikt hvor skyldneren har hjemting. Dette skal i følge høringsnotatet ikke gjelde for skatteoppkrever og skattefogd som kan fastsette trekk i hele landet. Dette er det vanskelig å lese ut av bestemmelsene, jf kommentarene til § 8–2. Uansett medfører dette at henvisningen til § 7–3 er misvisende.»

Direktoratet uttaler videre:

> «Etter vårt syn kompliserer henvisningen til tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3 og 7 regelverket ved at det henvises til bestemmelser som likevel ikke skal komme til anvendelse. Vi mener at det eventuelt kan henvises til bestemmelsene som etter ot.prp. nr 65 (1990–91) kommer til anvendelse. For kapittel 7 er dette §§ 7–9 til og med 7–28, jf proposisjonen side 317. Vi er ikke kjent med at dagens situasjon har skapt noen problemer.»

18.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om en nærmere angivelse i loven av hvilke bestemmelser i

tvangsfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse, og hvilke som ikke skal gjelde for skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes tvangsinnfordring. Departementet ser imidlertid at det kan være en fordel å presisere dette ytterligere i forhold til forslaget i høringsnotatet. Departementet har derfor kommet til at det heller bør angis hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven som *ikke* gjelder for skatte- og avgiftsinnkreverne.

Utgangspunktet er at tvangsfullbyrdelsesloven gjelder så langt den passer. Dette bør fremgå klart av loven. Departementet slutter seg til at kapittel 3 ikke er av betydning for særnamsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger, og at kapittel derfor ikke gis anvendelse. Bestemmelsene i dette kapitlet får likevel betydning når det gjelder *kreditors* rett til å få dekket sakskostnader. De aller fleste bestemmelsene i kapittel 4 gjelder imidlertid for skatteoppkreverne og skattefogdene, og departementet mener derfor at kapittel 4 ikke bør unntas. For så vidt gjelder kapittel 7, foreslår departementet at §§ 7–1 til 7–8 unntas. Dette er i samsvar med synspunktene fra KS og Skattedirektoratet. Departementet ser at det, særlig i forhold til § 7–3, kan virke misvisende å gi kapittel 7 anvendelse i sin helhet.

Departementet foreslår videre at bestemmelsen om forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven (§ 8–5 i høringsnotatet) flyttes frem i kapittelet. Etter departementets syn er det en fordel om forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven klargjøres innledningsvis i kapittelet og plasseres før bestemmelsene om kompetanse til å holde utleggspant og til å beslutte utleggstrekk. Det vises til lovutkastet § 14–2 om forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven.

18.3 Utleggspant

18.3.1 Gjeldende rett

Skatte- og avgiftskrav kan sikres ved en utleggsforretning der panteretten stiftes. Utleggsforretningen kan enten holdes av den ordinære namsmannen eller av en av særnamsmennene som har slik kompetanse.

Skatteoppkreverne

Etter skattebetalingsloven § 36 første ledd kan Finansdepartementet gi skatteoppkreverne kompetanse til å holde forretning for utleggspant for krav som omfattes av skattebetalingsloven. Kompetansen er delegert til Skattedirektoratet. En skatteoppkrever må fremsette skriftlig søknad om bemyndigelse. Før bemyndigelse gis, skal det innhentes uttalelse fra vedkommende kommunestyre.

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 dekningsforfølgningen, for eksempel realisasjon av pantet, omfattes derimot ikke av kompetansen.

Mens den alminnelige namsmyndighetens kompetanse er knyttet til geografiske distrikter (jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3), er særnamskompetansen knyttet til ansvaret for innkrevingen av kravet. For skatteoppkreverne følger dette av skattebetalingsloven § 48 nr. 1. Den enkelte skatteoppkrever er kompetent til å avholde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som han har innkrevingsansvaret for. Denne kompetansen påvirkes ikke av at skyldneren flytter. Rent praktisk vil imidlertid skyldnerens bosted ha betydning, men da i forhold til hvor utleggsforretningen kan holdes, se nedenfor om stedet for utleggsforretningen.

Skatteoppkrevernes kompetanse til å holde forretning for utleggspant er begrenset til oppkreverens eget distrikt. Dette innebærer at skatteoppkreveren bare kan holde forretning for utleggspant i sin egen kommune. Vil skatteoppkreveren holde utleggsforretning utenfor egen kommune, må han benytte en annen skatteoppkrever eller den alminnelige namsmannen. Det er etablert en bistandsordning mellom skatteoppkreverne, slik at den kommunen som har innkrevingsansvaret for kravet, kan be skatteoppkreveren i den kommunen der skyldneren har formuesgoder, om å avholde utleggsforretningen.

Reglene om stedet for utleggsforretning i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 gjelder også for utleggsforretninger avholdt av skatteoppkreverne, jf. skattebetalingsloven § 40 a. Bestemmelsen regulerer hvor en allerede kompetent namsmann skal eller kan avholde utleggsforretning. Dette vil avhenge av hvilke formuesobjekter det skal tas utlegg i. Utgangspunktet er at utleggsforretningen skal holdes på skyldnerens bopel eller forretnings- eller driftssted. Tas det utlegg i løsøre som ikke er realregistrert, eller i verdipapirer, skal forretningen likevel holdes der formuesgodet befinner seg. I andre formuesgoder, i praksis fast eiendom og enkle pengekrav som for eksempel bankinnskudd, kan utleggsforretningen avholdes som kontorforretning, jf. § 7–9 første ledd tredje punktum. Skatteoppkreveren i oppkreverkommunen kan derfor ta utlegg i slike formuesgoder uavhengig av om

skyldneren har flyttet eller har formuesgoder i kommunen. Kan utleggsforretningen ikke holdes som kontorforretning, er skatteoppkreveren henvist til å benytte den omtalte bistandsordningen.

Skattebetalingsloven inneholder ingen nærmere regulering av hvordan en forretning for utleggspant skal gjennomføres. Tvangsfullbyrdelseslovens bestemmelser om dette kommer derfor til anvendelse i sin helhet, jf. skattebetalingsloven § 40 a.

Skattefogdkontorene

Skattefogdkontorenes særnamsmyndighet følger av embetsverkloven § 5 tredje ledd. Ved innfordring av krav som det foreligger tvangsgrunnlag for, kan skattefogden beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven. Også for skattefogden er kompetansen knyttet til de krav skattefogdkontoret har innkrevingsansvaret for. Dette er et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 hvor kompetansen er knyttet til geografiske distrikter. Etter embetsverksloven § 5 tredje ledd annet punktum kan skattefogdkontorene holde forretning for utleggspant innenfor sitt embetsdistrikt for krav mot skyldnere bosatt i distriktet. Dette innebærer at skattefogdene, i motsetning til skatteoppkreverne, ikke kan avholde kontorforretning etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 når skyldneren er bosatt utenfor embetsdistriktet. Skattefogdene kan heller ikke ta utleggspant i formuesgoder som befinner seg i deres distrikt, når skyldneren ikke er bosatt der.

Det er ikke etablert noen bistandsordning mellom skattefogdkontorene slik som mellom skatteoppkreverne. Når det enkelte skattefogdkontor ikke selv kan holde forretning, er de derfor henvist til å benytte den alminnelige namsmannen.

Det følger av skattebetalingsloven § 36 annet ledd at for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a, og som innkreves av Rogaland skattefutkontor, gjelder kompetansen til å avholde utleggsforretning for hele riket. Bestemmelsen innebærer at skattefogdkontoret i Rogaland, for slike krav, kan avholde forretning for utleggspant også utenfor sitt distrikt.

18.3.2 Høringsnotatets forslag

Departementets forslag i høringsnotatet var i det vesentlige en videreføring av gjeldende rett. Det ble imidlertid foreslått enkelte endringer og presiseringer i forhold til dagens regelverk.

Departementet foreslo å videreføre skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant. Det ble foreslått at kompetansen til å holde utleggsforretninger, på samme måte som i dag, skal gjelde for de kravene den enkelte skatteoppkrever eller det enkelte skattefogdkontor har innkrevingsansvaret for.

Etter departementets syn er det ønskelig at skatteoppkreverne har kompetanse til å holde utleggsforretninger for de skatte- og avgiftskravene de innkrever. Departementet foreslo derfor at kompetansen til å holde utleggsforretninger skal gjelde for alle skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Departementet foreslo dermed å oppheve ordningen med særskilt bemyndigelse, da slike søknader i dag er en ren formalitet. I de tilfellene der søknader om bemyndigelse er avslått, har begrunnelsen vært saksbehandlingsfeil, for eksempel at kommunestyret ikke har avgitt uttalelse.

Departementet la til grunn at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene, på samme måte som i dag, ikke skal holde utleggsforretninger utenfor sitt distrikt (kommune/fylke). Forslaget innebærer imidlertid en utvidelse av skattefogdkontorenes kompetanse. I dag er kompetansen begrenset til krav mot skyldnere bosatt i distriktet. Forslaget innbærer at også skattefogdene skal kunne holde kontorforretninger – om vilkårene for dette er til stede – selv om skyldneren er bosatt utenfor distriktet. Skattefogdene vil også kunne ta utlegg i formuesgoder som befinner seg i distriktet, selv om skyldneren ikke er bosatt der.

I forslaget ble det presisert at for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a, gjelder kompetansen til å holde utleggsforretninger for hele riket. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 36 annet ledd, og innebærer at innkrevingsmyndigheten for slike krav, Rogaland skattefutkontor, kan holde utleggsforretninger i hele landet.

Departementet foreslo videre å lovfeste den etablerte bistandsordningen mellom skatteoppkreverne, og i tillegg å utvide ordningen slik at også skattefogdkontorene kan holde utleggsforretninger for hverandre. I dag er skattefogdkontorene henvist til å benytte de ordinære namsmenn når det enkelte skattefogdkontor ikke selv kan holde forretningen.

I høringsnotatet vurderte departementet om skattefogdkontorene og skatteoppkreverne bør kunne avholde utleggsforretninger for hverandre. Lovutkastet ble utformet med den forutsetning at en slik ordning ikke innføres. Departementet ba imidlertid om høringsinstansenes synspunkter på en slik ordning.

18.3.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet uttaler:

> «Bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett. Etter dagens rettstilstand kommer ikke tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 til anvendelse. Ettersom departementet nå lar denne bestemmelsen komme til anvendelse, bør det etter vårt syn komme klarere frem at § 8–2 gjør unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3.»

Skattedirektoratet er positiv til departementets tanker om å la skattefogdene og skatteoppkreverne holde utleggsforretninger for hverandre, og uttaler om dette:

> «Direktoratet mener at en slik mulighet vil medføre at utlegg kan tas raskere enn i dag. Det er store variasjoner mellom de ulike distriktene mht saksbehandlingstid hos ordinær namsmann, mulighet for å benytte annen særnamsmann (de kontorene som ikke har særnamskompetanse i dag besitter vel heller ikke kunnskaper om å utføre oppgaven), reiseavstand med mer. Vi er gjort kjent med at enkelte namsmenn (lensmenn) har gitt skatte- og avgiftsmyndighetene beskjed om at saksbehandlingstiden for utleggsforretninger er ca 12 måneder. Dette medfører en uholdbar situasjon i forhold til innkrevingen av skatte- og avgiftsrestansene. Alternativet i dag er å selv reise og holde utleggsforretningen. I enkelte distrikter er imidlertid reiseavstanden så stor at dette knapt lar seg gjøre. Vi ser det følgelig som en fordel om loven åpner for å benytte en annen særnamsmann i enkelte tilfeller.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler:

> «I § 8–2 videreføres skatteoppkrevernes kompetanse til å avholde utleggsforretninger for sine krav. Bestemmelsen er som før et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 om stedlig kompetanse. KS ser det som positivt at dette er klargjort i forslaget til ny lov.
>
> KS er enig med departementet i at kompetansen til å holde utleggsforretning skal omfatte alle skatteoppkrevere. Ordningen med bemyndigelse fra departementet etter uttalelse fra vedkommende kommunestyre er moden for opphevelse.
>
> KS har ingen innsigelser mot at eksisterende bistandsordning mellom skatteoppkreverne lovfestes. Det fremgår at departementet foreslår å legge til rette for en utvidelse av bistandsordningen, slik at skattefogdkontorene kan holde utleggsforretning for hverandre. KS har ikke bemerkninger til dette.
>
> Departementet har bedt om høringsinstansenes syn på om det kunne være ønskelig med en bistandsordning der skattefogdene og skatteoppkreverne gis kompetanse til å avholde utleggsforretninger for hverandre. KS antar at skattefogdene vil kunne ha behov for å få bistand fra skatteoppkreverne til å avholde utleggsforretninger som ikke kan avholdes på skattefogdens kontor. Dette gjelder særlig i fylker med store avstander, der en slik ordning vil kunne redusere ressursbruk ved at en unngår lange reiser. Siden det finnes skatteoppkrevere i hver kommune, vil skatteoppkreverne ikke ha behov for bistand av skattefogdene, jf. også at Stortinget ved behandlingen av St.prp. nr. 41 (1995–96) sa nei til å overføre «tyngre saker» fra skatteoppkreverkontorene til skattefogdkontorene. KS har ikke kommentarer til at skatteoppkreverne gis kompetanse til å avholde utleggsforretning for skattefogdene.»

Statens innkrevingssentral (SI) uttaler følgende til forslaget om å oppheve ordningen med særskilt bemyndigelse og å utvide bistandsordningen:

> «Sett i sammenheng synes denne ordningen å være upraktisk og lite effektiv. Tankegangen synes å være at lokal tilhørighet og lokalkunnskap gir en innkrevingsmessig gevinst. SI vil hevde at dette ikke nødvendigvis er tilfelle. Dette gjelder særlig for mindre kommuner, hvor det er personlige forhold mellom personalet på skatteoppkreverkontoret og skyldnerne.»

Videre uttaler SI:

> «De geografiske grenser vil med dagens ordlyd dessuten begrense en eventuell sentralisering av skatteinnkrevingen, eksempelvis kommunesamarbeid, unntatt ved rene kommunesammenslåinger.
>
> Videre ser vi visse faresignaler ved en slik «tvungen» særnamskompetanse for ethvert skatteoppkreverkontor. De skatteoppkreverkontor som i dag ikke er bemyndiget – formodentlig de minste kontorene – får nå en lovfestet formell kompetanse, samt en lovfestet bistandsplikt overfor andre skatteoppkrevere. Dette kan være uheldig i forhold til den praktiske og juridiske kompetanse hos dem som skal utføre oppgavene, og følgelig uheldig for publikum som kan bli skadelidende på grunn av unødvendige eller ikke korrekte utleggsforretninger.»

I forhold til egen innkrevingskompetanse uttaler SI:

> «I tilfelle SI skulle få innkrevingsansvaret for skatte- og avgiftskrav etter § 2–5, må utleggskompetansen gjelde uten hinder av kommunegrenser eller skattefogddistrikter. § 8–2 står dessuten i direkte motstrid til § 2–5, hvor en henviser til kapitlene 7 til 9. Slik bestemmelsen nå fremstår, vil SI utelukkende kunne operere

innenfor Rana kommune eller Nordland fylke. Dette gir liten mening. SI vil derfor foreslå at bestemmelsens første ledd gis et tilegg om at når SI innkrever skatte- eller avgiftskrav etter §§ 1–1 til 1–3 eller etter § 2–5, skal innkrevingsdistriktet for SI være hele landet.»

18.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementets forslag er i stor grad i samsvar med forslaget i høringsnotatet. Det foreslås imidlertid enkelte presiseringer i forhold til dette.

Ordningen med særskilt bemyndigelse for skatteoppkreverne foreslås opphevet. Kompetansen til å holde utleggsforretninger vil således gjelde for alle skatteoppkrevere og skattefogdkontorer. De fleste høringsinstansene stiller seg positive til dette. Slike søknader er i dag bare en ren formalitet, og departementet er ikke enig i at en opphevelse vil ha uheldige virkninger. Departementet kan i kraft av sin instruksjonsmyndighet, i særlige tilfeller der det viser seg at skatteoppkreveren ikke har nødvendig kompetanse, bestemme at vedkommende ikke skal kunne avholde forretning for utleggspant.

Enkelte høringsinstanser har påpekt at det bør komme klarere frem at høringsutkastet § 8–2 (lovutkastet § 14–3) innebærer et unntak fra tvangsfullbyrdelseslovens § 7–3 om stedlig kompetanse. Som det fremgår i punkt 18.2.4 foreslår departementet, i motsetning til i høringsnotatet, at det uttrykkelig fremgår av loven hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven som *ikke* skal gjelde. Det vil da fremgå klart at tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 ikke skal gjelde for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Etter departementets syn vil dette, sett i sammenheng med ordlyden i utkastet § 14–3, gi en klar angivelse av den stedlige kompetansen.

I dag er skattefogdkontorenes kompetanse etter embetsverksloven begrenset til krav mot skyldnere bosatt i distriktet. Som foreslått i høringsnotatet ønsker ikke departementet å videreføre denne begrensningen. Etter departementets oppfatning er det ingen grunn til å gjøre forskjell på skatteoppkreverne og skattefogdkontorene på dette punkt. Så vidt departementet kan se er det heller ikke i forarbeidene gitt noen begrunnelse for bestemmelsens utforming da embetsverksloven ble endret i forbindelse med ny tvangsfullbyrdelseslov. Etter departementets oppfatning vil det derimot være praktisk å kunne holde utleggsforretning for krav mot skyldnere bosatt utenfor distriktet. Tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 vil etter forslaget gjelde både for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Dette medfører at også skattefogdene, når vilkårene er til stede, kan avholde kontorforretninger eller ta utleggspant i formuesgoder som befinner seg i distriktet, selv om skyldneren er bosatt utenfor distriktet.

Departementet foreslår at det fremgår av loven at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bare kan holde utleggsforretninger i sitt distrikt, jf. utkastet § 14–3. Sett i sammenheng med bestemmelsen i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 om stedet for utleggsforretning, medfører dette at det må anmodes om bistand i samsvar med den ovennevnte bistandsordning dersom skyldneren har flyttet til et annet distrikt og ikke har formuesgoder i oppkreverens distrikt, og utleggsforretning heller ikke kan holdes som kontorforretning. Eventuelt kan begjæring om utlegg fremsettes for den alminnelige namsmann. Departementet vil bemerke at Statens innkrevingssentrals kompetanse ikke vil være begrenset til Rana kommune eller Nordland fylke. Innkrevingssentralen kan heller ikke avholde utleggsforretninger i andre kommuner/distrikter, men kan avholde kontorforretninger uavhengig av hvor i landet skyldneren er bosatt eller hvor eventuelle formuesgoder befinner seg, så fremt vilkårene for dette er oppfylt. En bestemmelse om dette er inntatt i lovutkastet § 2–7.

Departementet foreslår også å videreføre regelen om at innkrevingsdistriktet for Rogaland skattefutkontor omfatter hele landet når skattefogdkontoret innkrever krav etter sentral ligning.

De fleste høringsinstansene er positive til å lovfeste den etablerte bistandsordningen mellom skatteoppkreverne og å utvide denne til også å gjelde bistand mellom skattefogdkontorene. Departementets forslag på dette punktet er i samsvar med høringsnotatet. Etter departementets oppfatning vil en utvidelse av bistandsordningen bidra til en mer effektiv innkreving og til samordning av tvangsinnfordringen av skatte- og avgiftskrav på tvers av embetsdistriktene. En slik samordning av innkrevingen vil også kunne oppleves som ryddig for skyldneren.

I høringsnotatet ba departementet om høringsinstansenes syn på hvorvidt skattefogdene og skatteoppkreverne bør kunne avholde utleggsforretninger for hverandre. Skattedirektoratet er positiv til dette, mens KS mener at det ikke er behov for en slik ordning. Departementet antar at det i visse situasjoner kan være hensiktsmessig å se de ulike skatte- og avgiftskravene under ett, uavhengig av hvem som er innkrevingsmyndighet. I slike situasjoner vil det kunne være ønskelig for skattefogdkontoret å bistås av eller samarbeide med skatteoppkreveren fremfor den ordinære namsmannen. Departementet legger til grunn at det vil være tilfeller hvor en slik mulighet kan være praktisk, og fo-

reslår på denne bakgrunn å lovfeste en ordning hvoretter skattefogdkontorene og skatteoppkreverne kan holde utleggsforretninger for hverandre, jf. utkastet § 14–3 annet ledd. Etter departementets syn kan en slik ordning bidra til en ytterligere samordning av innfordringen av skatte- og avgiftskrav. Blant annet vil innkrevingsmyndighetene kunne ta utlegg for flere krav samtidig.

Det vises til lovutkastet § 14–3 om forretning for utleggspant.

18.4 Utleggstrekk

18.4.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett kan både skatteoppkreverne og skattefogdkontorene, i tillegg til de alminnelige namsmenn, beslutte utleggstrekk i lønn m.m. Utleggstrekk innebærer at arbeidsgiveren pålegges å foreta trekk i skyldnerens lønn eller andre løpende utbetalinger. Utleggstrekk foretatt med hjemmel i skattebetalingsloven kalles i dag påleggstrekk.

18.4.1.1 Myndighet til å beslutte utleggstrekk

Skatteoppkreverne

Skattebetalingsloven § 33 nr. 1 gir skatteoppkreverne en alminnelig adgang til å inndrive forskuddsskatt, restskatt og annen utlignet skatt som ikke blir betalt i rett tid, herunder renter og kostnader, ved påleggstrekk i lønn og andre ytelser etter reglene i dekningsloven § 2–7. Oppregningen i dekningsloven § 2–7 er avgjørende for hvilke typer ytelser det kan besluttes påleggstrekk i, og hvor langt det er adgang til å gripe inn i skyldnerens økonomi.

I henhold til skattebetalingsloven § 33 nr. 4 kan det gis pålegg om trekk også der lønnstakeren selv innkrever lønnen. Videre følger det av forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 om påleggstrekk (påleggstrekkforskriften) § 3 nr. 2 at det kan pålegges trekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Etter forskriften § 5 nr. 2 kan slikt trekk ikke overstige 20 prosent av godtgjørelsen uten at skyldneren samtykker til dette.

Skatteoppkrevernes myndighet til å gjennomføre påleggstrekk gjelder for skattekrav som tilkommer den kommunen den enkelte skatteoppkrever har innkrevingsansvaret for. Myndigheten er ikke avgrenset til skyldnere bosatt i den aktuelle kommunen, 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 reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 om stedlig kompetanse. Det er i praksis lagt til grunn at skatteoppkreverne kan nedlegge påleggstrekk så lenge den trekkpliktige 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.

Særlige regler om utleggstrekk ved fiske- og fangstvirksomhet er gitt i skattebetalingsloven § 33 nr. 1 annet punktum.

Skattefogdkontorene

Bestemmelsen i embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum om at skattefogdkontorene kan beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven, innebærer en adgang til å beslutte påleggstrekk etter skattebetalingsloven § 33. Bestemmelsen kom inn i forbindelse med den nye tvangsfullbyrdelsesloven og innebar en utvidelse av skattefogdkontorenes innfordringsmuligheter. I motsetning til for utleggspant, hvor det fremgår av embetsverksloven at dette bare kan skje innenfor embetsdistriktet for krav mot personer bosatt i distriktet, har skattefogdkontorene kompetanse til å nedlegge påleggstrekk også overfor personer bosatt utenfor sitt distrikt.

18.4.1.2 Avtale om påleggstrekk

Skattepliktige som regelmessig mottar oppgjør for solgte varer eller for varer som er levert til omsetning eller foredling fra et lag eller ervervsdrivende, kan slutte avtale med skatteoppkreveren om at det skal foretas trekk i oppgjørene til dekning av hans egen skatt og skatt han er ansvarlig for, jf. skattebetalingsloven § 34 nr. 1 første punktum. Det kan ikke opprettes avtaletrekk ved salg til forbruker. Overfor skattepliktige som regelmessig mottar oppgjør for utførelse av transport eller andre tjenester, kan det også gjennomføres avtalt påleggstrekk, jf. § 34 nr. 2. Den som utbetaler oppgjørene, plikter etter pålegg fra skatteoppkreveren å foreta trekk i samsvar med avtalen. Avtalen mellom skyldneren og skatteoppkreveren medfører med andre ord lovfestede plikter for tredjemann. Den som utbetaler oppgjørene må også holde påleggstrekket på egen konto og føre regnskap.

18.4.1.3 Gjennomføring av utleggstrekk

Nærmere regler om skatteoppkrevernes gjennomføring av påleggstrekk er gitt i skattebetalingsloven

§ 33 nr. 2 til 4. Utfyllende bestemmelser er gitt i påleggstrekkforskriften. Disse reglene gjelder også for påleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene, jf. embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum. Det er imidlertid ikke alle bestemmelsene i skattebetalingsloven og påleggstrekkforskriften som passer når skattefogdkontorene beslutter påleggstrekk. Der skattebetalingsloven eller påleggstrekkforskriften ikke har særskilte regler for skattefogdkontorene, kommer tvangsfullbyrdelsesloven §§ 7–21 til 7–24 til anvendelse, jf. skattebetalingsloven § 40 a.

Påleggstrekk iverksettes «*ved at det i rekommandert brev eller på annen beviselig måte gis arbeidsgiveren eller den som foretar utbetalingen på vegne av arbeidsgiver, pålegg om å holde trekkbeløpet tilbake*», jf. skattebetalingsloven § 33 nr. 2. Bestemmelsen suppleres av regler i påleggstrekkforskriften om fastsetting av trekkets størrelse, i hvilken periode trekket skal gjennomføres og om underretning til den trekkpliktige om plikten til å foreta trekk.

Er det gitt pålegg om trekk, gjelder pålegget til arbeidsgiver også for trygdekontoret når dette utbetaler sykepenger etter folketrygdloven, jf. skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum. Tilsvarende gjelder når trygdekontoret utbetaler dagpenger ved arbeidsledighet. Bestemmelsen medfører at påleggstrekket kan fortsette uavbrutt når trygdekontoret overtar utbetalingen under sykdom og arbeidsledighet.

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 3 plikter arbeidsgiver – når pålegg om trekk er gitt – å trekke beløpet og sende dette til vedkommende skatteoppkrever. Det følger videre av bestemmelsen at arbeidsgiver skal følge reglene for forskuddstrekk i skattebetalingsloven § 11 fjerde ledd om skattetrekkskonto og i § 12 om oppgave og betaling.

18.4.2 Høringsnotatets forslag

18.4.2.1 Myndighet til å beslutte utleggstrekk

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes myndighet til å pålegge trekk i lønn m.m. Myndigheten til å pålegge trekk skal følge innkrevingsansvaret. Dette gjelder uavhengig av hvor skyldneren er bosatt. Forslaget innebærer et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 annet ledd annet punktum om at utleggstrekk bare kan besluttes av namsmannen i det distriktet der saksøkte har hjemting.

Departementet foreslo videre at den nye skattebetalingsloven, på tilsvarende måte som tvangsfullbyrdelsesloven, skal bruke begrepet *utleggstrekk*. I dag kalles trekk pålagt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene med hjemmel i skattebetalingsloven gjerne for *påleggstrekk*. Dette begrepet fremgår ikke uttrykkelig av skattebetalingsloven, som benytter uttrykk som «trekkpålegg», «pålegg om skattetrekk», «pålegg om trekk» o.l. Begrepet påleggstrekk benyttes derimot i forskrift 3. desember 2002 nr. 1352 om påleggstrekk (påleggstrekkforskriften). I høringsnotatet uttalte departementet at hensynet til samordning av og konsekvens i lovspråket taler for at man benytter samme betegnelse på samme disposisjon.

Departementet foreslo videre at skattebetalingsloven § 33 nr. 4 om lønnstakers plikt til å innbetale trukket beløp til arbeidsgiver når han selv innkrever lønnen, videreføres. I tillegg foreslo departementet å videreføre påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2 og § 5 nr. 2 om trekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Departementet ga imidlertid uttrykk for at reglene bør fremgå av loven, og ikke bare av forskrifter. Det ble også foreslått at bestemmelsen skulle vise til livsoppholdssatsene som følger av dekningsloven § 2–7.

I høringsnotatet foreslo departementet også å forenkle regelverket på enkelte punkter. Av hensyn til et ensartet regelverk ble skattebetalingsloven § 33 nr. 1 annet punktum om utleggstrekk ved fiske- og fangstvirksomhet ikke foreslått videreført. For de aktive deltakerne i fiske- og fangstvirksomheten vil godtgjørelsen (lotten) dels være vederlag for leie av redskapspart og dels vederlag for arbeid. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggstrekk i inntil 20 prosent av denne godtgjørelsen. Det de passive deltakerne mottar vil i sin helhet være vederlag for leie av fartøy- og redskapsparter, slik at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggspant i hele vederlaget. Departementet mente derfor at det, ut fra et dekningsperspektiv, ikke er behov for denne særregelen.

Departementet foreslo dessuten å ikke videreføre skattebetalingsloven § 34 om *avtalt utleggstrekk*. Overfor skyldnere som regelmessig mottar oppgjør for utførelse av transport eller andre tjenester der oppgjøret også inneholder en lønnsdel, overlapper bestemmelsene om alminnelig og avtalt utleggstrekk hverandre. Disse tilfellene omfattes både av skattebetalingsloven § 33 nr. 1 tredje punktum, jf. påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2, og skattebetalingsloven § 34 nr. 2. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan derfor både ta utleggstrekk ved en ensidig beslutning og etter avtale med skyldneren. Departementet mente at et slikt tosporet system verken er nødvendig eller hensiktsmessig.

18.4.2.2 Gjennomføring av utleggstrekk

Departementet foreslo i høringsnotatet at en rekke av særreglene for påleggstrekk (nå utleggstrekk) ikke videreføres i den nye loven. Etter departementets syn bør skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes gjennomføring av utleggstrekk i større utstrekning enn i dag følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Det ble i denne sammenheng vist til at ved utleggstrekk besluttet av Statens innkrevingssentral gjelder bestemmelsene i tvangsfullbyrdelsesloven om gjennomføringen av utleggsforretningen i utgangspunktet i sin helhet, jf. straffeprosessloven § 456 tredje ledd. Det ble også pekt på at ikke alle bestemmelsene i skattebetalingsloven og påleggstrekkforskriften passer når skattefogdkontorene beslutter utleggstrekk, jf. nedenfor.

I høringsnotatet ble skattebetalingsloven § 33 nr. 2 første punktum om underretning om utleggstrekk ikke foreslått videreført. Departementet uttalte at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene i stedet bør følge tvangsfullbyrdelsesloven som i § 7–21 annet ledd første punktum bestemmer at namsmannen skal underrette den trekkpliktige om plikten til å foreta trekk.

Videre vurderte departementet om skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum, om at pålegg om trekk også gjelder overfor det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsledighet eller sykepenger, bør videreføres eller ikke. Departementet kom etter en helhetsvurdering til at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bør følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven i sin helhet. Regelen i skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum ble derfor ikke foreslått videreført.

Heller ikke skattebetalingsloven § 33 nr. 5 første punktum ble foreslått videreført. Bestemmelsen fastslår at påleggstrekk skal foretas ved siden av mulig forskuddstrekk. Hensikten med formuleringen er å gjøre det klart at forskuddstrekket ikke reguleres av bestemmelsen. Det samme følger imidlertid av dekningsloven § 2–7, som bestemmer at trekk i lønn skal foretas «*etter fradrag av forskuddstrekk*». Departementet anså derfor bestemmelsen som overflødig.

Videre foreslo departementet å ikke videreføre skattebetalingsloven § 33 nr. 5 annet punktum. Det følger av bestemmelsen at dersom det er tatt utleggstrekk for flere krav hos samme skyldner, har kravene prioritet etter reglene i dekningsloven § 2–8. Også denne bestemmelsen ble ansett overflødig.

Departementet foreslo, i forhold til skatteoppkreverne, å videreføre regelen i skattebetalingsloven § 33 nr. 3 annet punktum som innebærer at utleggstrekket skal settes på skattetrekkontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette.

Henvisningen i skattebetalingsloven § 33 nr. 3 annet punktum til § 11 nr. 4 og § 12 blir i praksis ikke brukt på utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene. Departementet foreslo derfor at utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene i sin helhet bør følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven.

Departementet foreslo også å lovfeste en regel om at utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene, ikke går inn i den trekkpliktiges konkursbo, og heller ikke er gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side. Tilsvarende gjelder for utleggstrekk for bidragskrav, jf. lov 9. desember 1955 nr. 5 om innkreving av underholdsbidrag m.v. (bidragsinnkrevingsloven) § 8 annet ledd.

18.4.3 Høringsinstansenes merknader

18.4.3.1 Begrepet påleggstrekk

Justisdepartementet slutter seg til forslaget om å endre terminologien fra påleggstrekk til utleggstrekk. *Akademikerne* mener derimot at en slik endring vil være kompliserende for bedriftene/arbeidsgiverne.

Kommunenes Sentralforbund (KS) er også imot den foreslåtte endringen og uttaler:

> «Lovforslaget legger opp til å skifte ut begrepet påleggstrekk med utleggstrekk uten at det på dette punktet er tilsiktet noen realitetsendring. Departementet påberoper at hensynet til samordning og konsekvens i lovspråket taler for at lovgivningen bruker samme betegnelse på samme disposisjon.
>
> Etter KS' vurdering dreier dette seg ikke om «samme disposisjon». Påleggstrekk er innarbeidet som begrep både hos skatteoppkrever, arbeidsgiver og skyldner. Skattebetalingslovens nye kommentarutgave bruker i sin innholdsfortegnelse «Trekk etter pålegg». Dette er hele poenget: *Påleggstrekket* er kommet i stand som et administrativt pålegg fra skatteoppkrever/skattefogd om å trekke i skyldnerens lønn med direkte hjemmel i skattebetalingsloven, der kreditor selv gir pålegg til de trekkpliktige. *Utleggstrekk* er derimot en form for utleggsforretning foretatt i løpende ytelser av den ordinære namsmannen etter begjæring fra kreditor. Beslutning om utleggstrekk føres i namsboken, jf tvfbl § 7–21 første ledd tredje punktum. Det er ikke en slik ordning for påleggstrekk, jf skbtl § 33 nr 2 og påleggstrekkforskriften § 6.
>
> Ved å fortsette å bruke betegnelsen påleggstrekk, vil man fortsatt kunne skille mellom de administrative trekk og de som er nedlagt av

den ordinære namsmannen ved utleggsforretning og som betegnes utleggstrekk og er utøvelse av namsmyndighet. Nettopp for konsekvens i lovspråket, bør således to forskjellige former for lønnstrekk fortsatt ha forskjellige betegnelse. Dersom det i en eventuell ny innkrevingslov skal videreføres en utleggstrekkforskrift, slik det er foreslått i § 8–4, 3. ledd, vil denne neppe omfatte den ordinære namsmannens utleggstrekk. For å unngå misforståelse om hvilke utleggstrekk en slik forskrift skulle omfatte, vil det være enklere å beholde betegnelsen «påleggstrekk» og «forskrift om påleggstrekk.»

Det er også et poeng som departementet synes å ha oversett, at trekkgrunnlaget for påleggstrekk og utleggstrekk ikke er det samme. Se dekningsloven § 2–7 og påleggstrekkforskriften § 9, som viser til forskrift 14.9.56 nr 9866 for anvisning av trekkgrunnlaget. Å fjerne begrepet påleggstrekk vi altså medføre endringer i rettstilstanden som verken er tilsiktede eller vurdert som hensiktsmessige.»

18.4.3.2 Avtalt trekk

Kommunenes Sentralforbund (KS) går imot forslaget om at avtalt påleggstrekk etter skattebetalingsloven § 34 utgår. I følge KS er dette en praktisk og hensiktsmessig ordning som bør gjøres generell. Et avtalt trekk vil være mer skånsomt for skyldneren enn et påleggstrekk. Belastningen på arbeidsgiveren vil også være mindre ved et avtalt trekk. Dersom avtalt trekk ikke videreføres som en generell ordning, bør det, etter KS oppfatning, være adgang til å kunne avtale høyere trekk en 20 prosent (som kan pålegges etter lovforslaget). En slik avtale kan inngås uten nærmere lovhjemmel, men en lovbestemmelse kan være hensiktsmessig. Betalingsavtaler som lett brytes av debitor, er ikke like betryggende som avtalt påleggstrekk som må sies opp med 14 dagers varsel, jf. påleggstrekkforskriften § 7 nr. 4.

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) mener at muligheten til avtalt påleggstrekk ikke bør utgå. De nevner at denne muligheten er mye brukt i forbindelse med betalingsavtaler, og at det i mange tilfeller er vanskelig å etablere annen type frivillig sikkerhet.

De øvrige høringsinstansene har ikke hatt motforestillinger til forslaget om å oppheve ordningen med avtalt påleggstrekk. *Justisdepartementet* uttaler at de slutter seg til forslaget om at utleggspant skal være eneste fullbyrdelsesmåte i forhold til salgsvederlag, og er enig i den begrunnelsen som er gitt for dette i høringsnotatet.

18.4.3.3 Trekk ved utbetaling av dagpenger og sykepenger

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler:

> «I lovforslaget er det foreslått at bestemmelsen i sktbl § 33 nr 2 andre punktum om at et pålegg om trekk også skal gjelde overfor det organ som utbetaler dagpenger under arbeidsledighet etter folketrygdloven kapittel 4 eller sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8, ikke skal videreføres i ny innkrevingslov. Dette kan KS ikke være enig i. Dersom det ligger trekk på vent, er nåværende regel klar ved at nedlagt trekk hos arbeidsgiver beholder trekket om det går over til trygdekontoret. Det kan også være ressursbesparende i stedet for at to innkrevere arbeider samtidig.»

18.4.4 Departementets vurderinger og forslag

18.4.4.1 Myndighet til å beslutte utleggstrekk

I samsvar med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet å videreføre skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes myndighet til å beslutte trekk i lønn mv., jf. utkastet § 14–4. På samme måte som etter gjeldende rett skal myndigheten til å nedlegge trekk følge innkrevingsansvaret. Dette gjelder uavhengig av hvor skyldneren er bosatt. Etter departementets syn bør det komme klart frem av loven at myndigheten til å beslutte utleggstrekk gjelder uavhengig av skyldnerens bosted og uavhengig av hvor den trekkpliktige er lokalisert. Departementet foreslår derfor at det i § 14–4 første ledd fremgår uttrykkelig at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan nedlegge utleggstrekk i hele landet.

Videre foreslår departementet at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 33 nr. 4 om lønnstakers plikt til å innbetale trukket beløp til arbeidsgiver når han selv innkrever lønnen, videreføres, jf. § 14–4 annet ledd bokstav a. I tillegg foreslår departementet at bestemmelsene i påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2 og § 5 nr. 2 trekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, videreføres i loven, jf. § 14–4 annet ledd bokstav b.

KS påpeker at enkelte av bestemmelsene i påleggstrekkforskriften ikke er foreslått videreført i lovutkastet. Det er tatt inn en forskriftshjemmel i § 14–4 tredje ledd som gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere regler om beregning av trekkgrunnlaget. Departementet vil vurdere hvilke bestemmelser i påleggstrekkforskriften som bør videreføres, i forbindelse med arbeidet med den nye forskriften.

Departementet vil for øvrig peke på at den nye skattebetalingsloven også gjelder for betaling og innkreving av renter og omkostninger, jf. lovutkastet § 1–1 tredje ledd bokstav a. Det kan altså pålegges utleggstrekk også for slike krav. Departementet kan derfor ikke se at det er behov for å presisere dette i kapitlet om tvangsfullbyrdelse slik KS foreslår.

18.4.4.2 Begrepet påleggstrekk

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å endre terminologien fra påleggstrekk til utleggstrekk. Selv om påleggstrekk er et godt innarbeidet begrep, mener departementet at hensynet til samordning av og konsekvens i lovspråket veier tyngre. Etter departementets oppfatning bør man i lovverket benytte samme betegnelse på samme disposisjon. En ny lov bør bidra til det som, etter departementets mening, er en klargjøring.

Som påpekt av KS er det enkelte forskjeller mellom utleggstrekk og påleggstrekk. Blant annet er trekkgrunnlaget for utleggstrekk etter tvangsfullbyrdelsesloven og for påleggstrekk etter skattebetalingsloven noe forskjellig. Også når det gjelder adgangen til trekk overfor selvstendig næringsdrivende er det forskjell mellom utleggstrekk og påleggstrekk. Realiteten er likevel den samme. Det etableres et tvangsmessig trekk i en løpende ytelse, og den trekkpliktige kan holdes økonomisk ansvarlig dersom trekket ikke betales. Etter departementets syn er det ingenting i veien for å benytte samme betegnelse selv om ikke alle regler samsvarer. Departementet peker på at også Justisdepartementet, som har det overordnede ansvaret for tvangsfullbyrdelsesloven, stiller seg positiv til en endring i terminologien.

18.4.4.3 Avtalt trekk

Etter departementets syn har ordningen med avtalt utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 34 enkelte prinsipielt betenkelige sider. Realiteten er at innkrevingsmyndighetene og skyldneren avtaler at et krav skal nedbetales ved trekk i et vederlag skyldneren får fra en tredjemann. Denne avtalen medfører at den trekkpliktige blir økonomisk ansvarlig for at trekket gjennomføres, jf. lovforslaget § 16–20. Den frivillige avtalen innebærer dermed at tredjemann pålegges plikter. Departementet foreslo i høringsnotatet å ikke videreføre skattebetalingsloven § 34 om avtalt utleggstrekk.

Overfor skyldnere som regelmessig mottar oppgjør for utførelse av transport eller andre tjenester der oppgjøret også inneholder en lønnsdel, overlapper bestemmelsene om alminnelig og avtalt utleggstrekk hverandre. Disse tilfellene omfattes både av skattebetalingsloven § 33 nr. 1 tredje punktum, jf. påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2, og skattebetalingsloven § 34 nr. 2. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan derfor både ta utleggstrekk ved en ensidig beslutning og etter avtale med skyldneren. Etter departementets oppfatning er et slikt tosporet system verken nødvendig eller hensiktsmessig.

Det er i dag ikke adgang til å beslutte utleggstrekk etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven, jf. dekningsloven § 2–7, i oppgjør for varer eller i oppgjør for utførelse av transport eller andre tjenester der oppgjøret ikke inneholder en lønnsdel. I slike tilfeller kan skatteoppkreverne og skattefogdkontorene imidlertid ta utleggstrekk etter avtale etter skattebetalingsloven § 34 eller utleggspant etter § 36. Tvangsfullbyrdelsesloven og dekningsloven bygger på en forutsetning om at utleggspant og utleggstrekk ikke skal være alternative innfordringsmuligheter. Det kan derfor ikke tas utleggspant i de ytelsene det kan tas utleggstrekk i og motsatt. Departementet mener at en ny skattebetalingslov ikke bør etablere et annet system. I salgsvederlag o.l. bør innkrevingsmyndighetene derfor ta utleggspant i hele vederlaget/oppgjøret.

En innvending mot å oppheve ordningen med avtalt utleggstrekk er at utleggspant, i motsetning til utleggstrekk, må etableres i hvert enkelt vederlag. Ved utleggspant kan imidlertid hele vederlaget gå til dekning av skatte- og avgiftskravet. Ved avtalt utleggstrekk vil normalt bare en mindre del av vederlaget gå til dekning av kravet. Utleggspant kan derfor være et vel så effektivt virkemiddel.

Avtaler om utleggstrekk i salgsvederlag kan også skape problemer i forhold til factoringavtaler. Det følger av panteloven § 4–10 første ledd første punktum at *«(e)n næringsdrivende kan slutte avtale om avhendelse, avhendelse i sikringsøyemed eller pantsettelse av de enkle pengekrav på vederlag for varer eller tjenester som han har eller får i sin virksomhet eller i en særlig del av denne».* Factoringavtalen får rettsvern ved tinglysing i Løsøreregisteret, jf. § 4–10 annet ledd første punktum. Det er klart at innkrevingsmyndighetene ikke kan avtale et utleggstrekk dersom skyldneren allerede har inngått en factoringavtale som har rettsvern. Det oppstår imidlertid et rettsvernsspørsmål dersom det er avtalt et utleggstrekk, og skyldneren deretter i strid med forutsetningene for avtalen inngår en factoringavtale som tinglyses.

Etter departementets oppfatning er det ikke behov for en ordning med avtalt utleggstrekk ved siden av utleggspant, alminnelig utleggstrekk og ad-

gangen til å inngå betalingsavtaler mellom innkrevingsmyndighetene og skyldneren av hensyn til innfordringen, jf. lovutkastet § 15–2. Departementet opprettholder derfor forslaget om å oppheve ordningen med avtalt utleggstrekk.

18.4.4.4 Gjennomføring av utleggstrekk

Skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes gjennomføring av utleggstrekk er regulert både i tvangsfullbyrdelsesloven, skattebetalingsloven § 11 nr. 4, § 12 og § 33 og i forskrifter til skattebetalingsloven. Det kan derfor være vanskelig å skaffe seg oversikt over regelverket. I høringsnotatet foreslo departementet at flere av særreglene for påleggstrekk ikke videreføres i den nye loven. Etter departementets oppfatning bør de trekkpliktige ha færrest mulig særregler å forholde seg til, slik at de enkelt kan orientere seg om hvilke plikter de har. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet. Dette innebærer blant annet at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 33 nr. 2 første punktum om underretning om utleggstrekk i rekommandert brev eller på annen beviselig måte ikke videreføres. I stedet kommer tvangsfullbyrdelsesloven § 7–21 annet ledd første punktum til anvendelse. Rekommandert brev brukes i praksis sjelden i dag. Etter departementets syn bør en ny lov i størst mulig grad være teknologinøytral, og ikke nevne særskilt på hvilken måte underretning skal skje.

I høringsnotatet foreslo departementet at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum ikke videreføres. Bestemmelsen slår fast at *«(t)rekkpålegget også gjelder for det organ som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8.»*

Til sammenligning bestemmer tvangsfullbyrdelsesloven § 7–23 annet ledd at «*(d)ersom saksøkte skifter arbeidsgiver, kan namsmannen etter begjæring fra saksøkeren pålegge den nye arbeidsgiveren trekkplikt for resten av trekkperioden. Er den nye lønnen vesentlig forskjellig fra den tidligere, skal namsmannen vurdere om trekket bør reguleres. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for andre ytelser som nevnt i dekningsloven § 2–7.*» Denne adgangen til å overføre et trekk gjelder også dersom skyldneren eksempelvis går over fra å være i inntektsgivende arbeid til å motta alderstrygd, jf. Ot.prp. nr. 65 (1990–91) Om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdelsesloven) side 157.

Forskjellen mellom de to bestemmelsene er at utleggstrekk etter førstnevnte bestemmelse automatisk går over fra den trekkpliktige til det organet som utbetaler sykepenger og dagpenger. Ved ordinære utleggstrekk må saksøkeren fremsette en begjæring om trekkplikt overfor namsmannen, som imidlertid ikke trenger å ta begjæringen til følge.

Departementet foreslår, på bakgrunn av høringsinstansenes merknader, å likevel videreføre den ordningen som er hjemlet i skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum. Pålegg om trekk skal derfor også gjelde overfor det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsledighet eller sykepenger, jf. lovutkastet § 14–5 første ledd. Departementet ser at denne ordningen er enklere å administrere for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Ordningen er dessuten godt innarbeidet og synes, etter de opplysninger departementet har mottatt, å fungere bra.

I samsvar med høringsnotatet foreslår departementet at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 33 nr. 3 annet punktum om at trekkpliktig skal følge reglene som gjelder for oppgjør av forskuddstrekk, videreføres i den nye loven. Dette er en praktisk ordning for både skatteoppkreverne og arbeidsgiveren. Arbeidsgiverne godtgjøres rentefordelen i den tiden trekket står på skattetrekkontoen. Det trukne beløpet skal sendes til den skatteoppkreveren som har pålagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune. En slik situasjon kan oppstå dersom skyldneren flytter.

Til sammenligning følger det av tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 første ledd at trukket beløp skal utbetales til saksøkeren når ikke annet er fastsatt. Forfaller ytelsene oftere enn en gang i måneden, kan trukne beløp utbetales månedsvis dersom ikke namsmannen har bestemt at de skal utbetales straks. Det vanlige er at utbetalingen til saksøkeren skjer en gang hver måned.

Ordningen med avsetning av trekkbeløpet på skattetrekkskonto er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk på vegne av en skatteoppkrever og dermed har en skattetrekkskonto. Dersom skatteoppkreverne beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, vil oppdragsgiveren ikke alltid ha skattetrekkskonto. Utleggstrekket skal da følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Departementet foreslår at dette presiseres i § 14–5 annet ledd.

I høringsnotatet foreslo departementet en regel om at utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene ikke går inn i den trekkpliktiges konkursbo, og heller ikke er gjenstand for utlegg eller andre forføyninger fra enkelte fordringshaveres side.

Bestemmelsen om at de trukne beløpene ikke

går inn i trekkpliktiges konkursbo, er også aktuell ved utleggstrekk pålagt av skatteoppkreverne. Dette gjelder der trekk tas i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag overfor den selvstendig næringsdrivende, og den trekkpliktige ikke har skattetrekkskonto. Departementet har derfor i lovutkastet § 14–5 tredje ledd tatt inn at regelen også skal gjelde for utleggstrekk besluttet av skatteoppkreverne.

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet å ikke videreføre bestemmelsene i skattebetalingsloven § 33 nr. 5, da disse anses overflødige.

18.5 Kreditt og sikkerhetsstillelse

18.5.1 Sikkerhetsstillelse ved opphold i utlandet

Etter skattebetalingsloven § 38 plikter en skattepliktig som akter å ta opphold i utlandet og bli der i minst 6 måneder, før avreise å betale eller stille sikkerhet for alle skattebeløp som han er eller vil bli ilignet for den tid han har oppholdt seg i riket. Tilsvarende gjelder for alle avgiftsbeløp som en avgiftspliktig er eller vil bli ansvarlig for overfor staten, jf. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 60. Bestemmelsene er ment å gi innkrevingsmyndighetene sikkerhet for skatte- og avgiftskravene der en eventuell senere innfordring blir vanskeliggjort på grunn av skyldnerens utenlandsopphold.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre bestemmelsene i ny skattebetalingslov, men ba samtidig om høringsinstansenes syn på behovet for videreføring. Ingen av høringsinstansene har uttalt seg om dette.

Etter det departementet kjenner til blir bestemmelsene ikke brukt i praksis. Departementet foreslår derfor at bestemmelsene i skattebetalingsloven § 38 og merverdiavgiftsloven § 60 ikke videreføres. Dette innebærer at skatte- og avgiftskravene må sikres gjennom de alminnelige regler om arrest i tvangsfullbyrdelsesloven, dersom det foreligger begrunnet frykt for at skyldneren skal bosette seg i utlandet og derved unndra seg skatte- eller avgiftsplikten.

18.5.2 Tollkreditt og dagsoppgjørsordningen samt sikkerhetsstillelse for engangsavgift på motorvogn og særavgiftene for øvrig

18.5.2.1 Gjeldende rett og høringsnotatets forslag

Tollkredittordningen er hjemlet i tolloven § 35, mens dagsoppgjørsordningen følger av forvaltningspraksis. Ordningene er unntak fra utgangspunktet om at toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, skal betales kontant før varene frigis.

Tollkredittordningen innebærer at den tollpliktige slipper å betale toll for hvert enkelt vareparti på deklarasjonstidspunktet. Det som krediteres den enkelte tollkredittkonto i løpet av en kalendermåned, skal betales innen den 18. i neste kalendermåned. Før kreditt eventuelt innvilges, gjennomføres en kredittvurdering av søkeren. Ordningen innebærer en forenkling av prosedyrene ved innførsel av varer til Norge, og medfører en stor kredittfordel for kundene.

Dagsoppgjørsordningen innebærer at en speditør etter søknad til toll- og avgiftsetaten, kan gis tillatelse til å foreta samlet oppgjør for de deklarasjoner han har foretatt i løpet av en dag, innen en gitt frist påfølgende dag. Også i disse tilfellene foretas det en kredittvurdering av søkeren. Toll- og avgiftsetaten kan i tillegg kreve sikkerhetsstillelse.

I høringsnotatet foreslo departementet å lovfeste begge ordningene, og at hjemlene for ordningene inntas i den nye skattebetalingsloven. Forslaget var ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett. Det ble videre foreslått å endre tolloven § 35 slik at den gir hjemmel til å gi nærmere regler om prosedyrer i forbindelse med innvilgelse av tollkreditt eller dagsoppgjør.

I høringsnotatet ble det også foreslått å videreføre bestemmelsen i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogn § 7–8 om sikkerhetsstillelse. Bestemmelsen skal sikre at staten får dekket sine avgiftskrav. Det ble vist til at departementet anser det som naturlig at denne bestemmelsen står i skattebetalingsloven og ses i sammenheng med de øvrige innkrevingsreglene. Dette gjelder selv om sikkerheten stilles før kravet på engangsavgiften er forfalt. Bestemmelsen var i sin helhet en videreføring av forskriften § 7–8.

Også bestemmelsen i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–7 ble foreslått tatt inn i en ny skattebetalingslov. Bestemmelsen gir tollregionene hjemmel til å kreve sikkerhet for de særavgifter som er omfattet av særavgiftsloven, spritloven og tilvirkningsloven. For å gjøre regelverket enklere tilgjengelig ble det foreslått å utvide bestemmelsen slik at den også omfatter særavgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, det vil si omregistreringsavgift, årsavgift og oppbyggingsavgift.

18.5.2.2 Høringsinstansenes merknader

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler:

> «Utformingen av bestemmelsene om sikkerhetsstillelse i §§ 8–22 til 8–24 er etter vårt syn lite harmonisert med hensyn til form og vekt. Tollkredittinstituttet, som er vår viktigste og mest benyttede kredittordning, er plassert etter de øvrige og mindre anvendte former for sikkerhetsstillelse.
>
> (...)
>
> Videre er bestemmelsen om tollkreditt svært knapt utformet sett i lys av de øvrige svært detaljerte sikkerhetsbestemmelsene. Vi er fortsatt av den oppfatning at det er ønskelig med en reduksjon av § 8–22 og § 8–23 slik at bestemmelsene harmonerer bedre med detaljnivået i § 8–24.
>
> § 8–22 andre og tredje ledd annet og tredje punktum bør etter vår mening reguleres i forskrift og ikke lov. Dersom utkastets detaljnivå i § 8–22 likevel ønskes opprettholdt, savner bestemmelsen angivelse av at manglende sikkerhetsstillelse er grunnlag for tilbakekall av retten til å være registrert virksomhet.»

Direktoratet uttaler videre:

> «Gebyret (godtgjørelse til statskassen) som er foreslått beholdt i tollovens § 35, bør etter vår oppfatning hjemles i skatteinnkrevingsloven § 8–24 da dette er en kostnad som relaterer seg til bruken av tollkreditten.
>
> Forslagets § 8–24 åpner for at direktoratet i forskrift kan fastsette vilkår for å samtykke til kreditt, og om tilbaketrekking eller stansing av kreditt. Sett i sammenheng med forslaget til ordlyd i tollovens § 35 hvor departementet gis mulighet til å fastsette nærmere regler om prosedyrer mv. ved bruk av tollkreditt og dagsoppgjørsordningen for speditører, jf. skatteinnkrevingsloven § 8–24 fremstår delegasjonsbestemmelsen som uklar på dette området. Det bør gå klart frem av bestemmelsene hvilken kompetanse som legges til det enkelte forvaltningsnivå, og særlig om bestemmelsene er ment å gi forskjellig kompetanse. En henvisning mellom disse gjør, dersom dette er meningen, kun at det skapes usikkerhet rundt delegasjonens rekkevidde.»

18.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementets forslag er i stor grad i samsvar med forslaget i høringsnotatet. Departementet slutter seg likevel til Toll- og avgiftsdirektoratets merknader når det gjelder forholdet mellom de ulike bestemmelsene om tollkreditt og sikkerhetsstillelse. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen om tollkreditt og dagsoppgjørsordningen plasseres foran bestemmelsene om sikkerhetsstillelse for særavgiftene, samtidig som deler av bestemmelsene om sikkerhetsstillelse for engangsavgift og særavgifter gis i forskrift. Departementet foreslår videre en bestemmelse om at tollregionene kan stille vilkår om sikkerhet enten før kreditt innvilges eller på et senere tidspunkt. I tillegg foreslår departementet at plikten til å betale gebyr for bruk av tollkreditt inntas i loven.

For å unngå misforståelser om hvilken myndighet som ligger til det enkelte forvaltningsnivå, foreslår departementet at forskriftskompetansen, for så vidt gjelder vilkår for å samtykke til kreditt, opphør av kreditt og vilkår for sikkerhetsstillelse legges til departementet.

Det vises til lovutkastet § 14–20 om tollkreditt og dagsoppgjørsordningen og § 14–21 om sikkerhetsstillelse for særavgiftene.

19 Lovens kapittel 15: Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning

19.1 Innledning

Skatte- og avgiftskrav skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnfordring. Innkrevingsmyndighetene kan likevel i visse tilfeller gi utsettelse med betalingen av kravet, og/eller sette ned et krav helt eller delvis. Begrepet *lempning* brukes som en fellesbetegnelse for slike ordninger.

Lempning kan skje av *rimelighetshensyn* (tidligere kalt billighetshensyn) eller av *innfordringshensyn*. Hensynene bak de to lempningsordningene er grunnleggende forskjellige. Vilkårene er derfor ulike.

Departementet foreslår at skatteutvalgene avvikles, og at myndigheten til å treffe avgjørelse om rimelighetslempning av hensyn til skyldneren legges til innkrevingsmyndighetene. Myndigheten til å treffe avgjørelse om rimelighetslempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet, foreslås lagt til fastsettingsmyndighetene. Innkrevingsmyndighetenes adgang til å lempe skatte- og avgiftskrav av innfordringshensyn forslås videreført.

19.2 Lempning av rimelighetshensyn

19.2.1 Gjeldende rett

Lempning av rimelighetshensyn kan for det første innrømmes på grunn av *skyldnerens situasjon*. Dette kan være aktuelt i tilfeller hvor dødsfall, særlig alvorlig eller langvarig sykdom, varig invaliditet eller andre forhold knyttet til skyldneren selv, skyldnerens familiemedlemmer eller andre nærstående personer medfører at muligheten for å betjene skatte- og/eller avgiftsgjelden vanskeliggjøres eller bortfaller.

Lempning av rimelighetshensyn kan også begrunnes i *forhold ved fastsettelsen av kravet*. Dette er særlig aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren. Det må sondres mellom forhold knyttet til fastsettelsen av kravet og forhold knyttet til skyldnerens situasjon, men av og til vil en søknad om lempning være begrunnet i begge typer forhold. I enkelte tilfeller vil det da være kombinasjonen av slike forhold som begrunner lempning.

Bestemmelser som åpner for lempning av rimelighetshensyn er ment å fungere som sikkerhetsventiler for tilfeller hvor det vil fremstå som særdeles urimelig å opprettholde et krav. Praksis på området er derfor streng. Når Stortinget har fastsatt en skatte- eller avgiftplikt, er utgangspunktet at det aktuelle kravet skal betales. En liberal lempningspraksis vil svekke betalingsmoralen, og kan gi uheldige signaler til skyldnere som – til tross for en vanskelig økonomisk situasjon – oppfyller sine forpliktelser. At private kreditorer gis fordeler på bekostning av det offentlige må også unngås.

I 1999 fikk nærmere 80 prosent av de som søkte om lempning av rimelighetshensyn avslag.

Det er flere ulike hjemler for slik lempning i gjeldende regelverk. En kort gjennomgang av disse gis nedenfor i punkt 19.2.1.1 til 19.2.1.10.

19.2.1.1 Formues- og inntektsskatt

Det følger av skattebetalingsloven § 41 nr. 1 at formues- og inntektsskatt helt eller delvis kan settes ned *«(n)år noen i medhold av ligningslovens § 9–12 har rådd til at skatten blir nedsatt eller ettergitt og når det ellers på grunn av dødsfall, særlig alvorlig eller langvarig sykdom, varig invaliditet eller andre årsaker virker særlig ubillig eller uforholdsmessig trykkende å fastholde hele skatten».* Bestemmelsen brukes både til å lempe på grunn av forhold ved fastsettelsen av kravet og forhold knyttet til skyldneres situasjon. Ordet «kan» angir at avgjørelsen er skjønnsmessig og skal treffes etter en helhetsvurdering. Skattekravet skal ikke lempes dersom dette kan være egnet til å svekke den allmenne betalingsviljen. Selv om skyldneren er i en slik situasjon som beskrevet i § 41, kan det være forhold som gjør at lempningsadgangen ikke bør benyttes. Nærmere retningslinjer for når lempning kan skje er fastsatt av Skattedirektoratet.

Avgjørelse om lempning av skattekrav treffes i utgangspunktet av formannskapet etter innstilling fra et utvalg på minst tre medlemmer som velges av kommunestyret eller formannskapet, jf. skattebetalingsloven § 42 nr. 1 første punktum. Utvalget omtales gjerne som *skatteutvalget*. Formannskapet kan

overlate sin myndighet til skatteutvalget i saker som gjelder beløp på inntil 50 000 kroner, jf. § 42 nr. 1 tredje punktum. Departementet kan samtykke i at hele formannskapets kompetanse delegeres til skatteutvalget, jf. § 42 nr. 1 fjerde punktum. Formannskapet eller skatteutvalget treffer sin avgjørelse på bakgrunn av en skriftlig innstilling fra skatteoppkreveren og/eller ligningskontoret. Etter § 42 nr. 1 femte punktum skal avgjørelse i saker om ettergivelse av skatt på over 200 000 kroner eller nedsettelse med mer enn dette beløpet, treffes av Finansdepartementet etter forslag fra skatteutvalget. Departementets myndighet etter bestemmelsen er delegert til Skattedirektoratet og delvis videre til skattefogdkontorene og skatteoppkreverne.

19.2.1.2 Artistskatt

Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven) § 12 annet ledd henviser til skattebetalingsloven. Reglene i skattebetalingsloven §§ 41 og 42 gjelder derfor i utgangspunktet tilsvarende. Artistskatten er imidlertid en statlig skatt, og departementet har med hjemmel i skattebetalingsloven § 42 nr. 5 lagt avgjørelsesmyndigheten til Skattedirektoratet.

19.2.1.3 Petroleumsskatt

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 7 henviser til skattebetalingslovens regler om betaling og innkreving av skatt, herunder §§ 41 og 42. Finansdepartementet anses som kompetent myndighet til å lempe petroleumsskatt. Det er imidlertid i praksis svært sjelden aktuelt å lempe av rimelighet på dette området.

19.2.1.4 Svalbardskatt

Det følger av lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 5–4 første ledd at *«[d]epartementet kan nedsette eller ettergi skatt i samsvar med skattebetalingsloven § 41.»* Kompetansen er delegert til Skattedirektoratet, som igjen delvis har videredelegert den til skattefogdkontoret i Troms. Retningslinjene for lempning av formues- og inntektsskatt gjelder tilsvarende så langt de passer.

19.2.1.5 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Det følger av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd at skattebetalingslovens regler om betaling og innkreving også skal gjelde for arbeidsgiveravgift og medlemsavgift til folketrygden så fremt ikke noe annet er bestemt. Dette omfatter også reglene om skattelempning i skattebetalingsloven §§ 41 og 42.

Nærmere retningslinjer for lempning er fastsatt av Skattedirektoratet. Trygdeavgiften følger de retningslinjene som gjelder for formues- og inntektsskatt i sin helhet. For arbeidsgiveravgiften er retningslinjene noe mer restriktive.

19.2.1.6 Arveavgift

Etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) § 46 annet ledd første punktum kan Finansdepartementet overfor en eller flere av dem som er ansvarlige for avgiften, nedsette eller frafalle kravet på arveavgift eller gi henstand med betalingen når det vil virke urimelig eller uforholdsmessig trykkende om kravet på rettidig betaling av avgiften opprettholdes fullt ut.

Alternativet «uforholdsmessig trykkende» vil være aktuelt der sykdom, invaliditet eller lignende forhold påvirker skyldnerens betalingsevne, det vil si lempning av hensyn til skyldneren. Arveavgiftsloven § 46 blir imidlertid også brukt til å lempe på grunn av forhold ved fastsettelsen av kravet. Et eksempel på dette er når foreldre, som ledd i et generasjonsskifte, gir bort en bolig eller en næringseiendom til ett av sine barn, som senere dør med foreldrene som eneste arvinger. I slike tilfeller er det praksis for at avgiften for de eiendelene som opprinnelig ble overført som gave, frafalles når eiendelene går tilbake til foreldrene innen rimelig tid etter gaveoverføringen.

Etter arveavgiftsloven § 46 annet ledd kan det i stedet for nedsettelse gis utsettelse med betalingen. I slike tilfeller kan renter og sikkerhet kreves i den utstrekning det finnes rimelig, jf. § 46 annet ledd annet punktum.

Departementets kompetanse er delegert til Skattedirektoratet og delvis videredelegert til skattefogdkontorene.

19.2.1.7 Merverdiavgift

Etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 69 kan Finansdepartementet sette ned eller ettergi avgift når det på grunn av dødsfall, særlig alvorlig eller langvarig sykdom, varig invaliditet eller andre årsaker virker særlig ubillig eller uforholdsmessig tyngende å fastholde hele avgiften. Det samme gjelder renter og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven.

Bestemmelsen skal fungere som en sikkerhetsventil der en allerede fastsatt avgift gir klart urime-

lige utslag for skyldneren. Merverdiavgiftsloven § 69 blir særlig benyttet i situasjoner hvor lempning begrunnes i forhold ved fastsettelsen av kravet. Bestemmelsen blir praktisert restriktivt.

Merverdiavgiftsloven § 69 skal ikke benyttes til å reparere uriktige vedtak eller i tilfeller der lovens system har gitt urimelige utslag. I det sistnevnte tilfellet er det merverdiavgiftsloven § 70 om fritak fra avgiftsplikt som eventuelt kommer til anvendelse.

Kompetansen til å lempe innenlands merverdiavgift etter § 69 er i sin helhet delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har delvis videredelegert sin kompetanse til fylkesskattekontorene. Innkrevingsmyndighetene, i dette tilfellet skattefogdkontorene, er ikke gitt kompetanse til å lempe av rimelighet etter § 69. Avgjørelse om lempning treffes av fastsettingsmyndighetene.

Finansdepartementet har gitt nærmere retningslinjer for Skattedirektoratets og fylkesskattekontorenes kompetanse etter § 69. Dersom skyldneren faktisk har oppkrevd merverdiavgiften, er den klare hovedregelen at ettergivelse ikke skjer. Kompetansen til å lempe merverdiavgift som påløper ved *innførsel* er ikke videredelegert fra departementet.

19.2.1.8 Særavgifter

I de fleste av Stortingets årlige særavgiftsvedtak er det tatt inn en bestemmelse om at Finansdepartementet kan gi fritak for eller nedsette avgiftene «*når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble fattet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning*». For engangsavgiften på motorvogner gjelder fullmakten også når avgiften «*får en klart urimelig virkning*». Etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) § 4 første ledd tredje punktum kan Finansdepartementet også frafalle eller sette ned ilagt avgift for urettmessig bruk av merket olje dersom det foreligger særlige omstendigheter.

Dispensasjonsbestemmelsene gir bare adgang til lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Finansdepartementets myndighet etter ovennevnte bestemmelser ble delegert til Toll- og avgiftsdirektoratet i brev av 17. juni 1999, og videredelegert fra direktoratet til tolldistriktssjefene med virkning fra 1. januar 2000. Det er således fastsettingsmyndighetene som avgjør søknader om lempning på dette grunnlaget. Utgangspunktet, både etter ordlyden, forarbeidene og fast og langvarig forvaltningspraksis, er at det ikke kan lempes av hensyn til skyldnerens situasjon. Det er heller ingen annen hjemmel i særavgiftslovgivningen for å lempe av slike hensyn.

19.2.1.9 Toll

Etter tolltariffens innledende bestemmelser § 12 første ledd første punktum kan Kongen samtykke i fritak for eller nedsettelse av krav på toll dersom det foreligger særlige grunner. Ved forskrift 16. desember 1966 nr. 1 er Kongens myndighet delegert til Finansdepartementet. Departementet har i brev av 17. juni 1999 delegert sin myndighet til Toll- og avgiftsdirektoratet som igjen har videredelegert myndigheten til tolldistriktssjefene. Tolldistriktssjefen (fastsettingsmyndigheten) avgjør søknader om lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Tolltariffens innledende bestemmelser § 12 første ledd første punktum forstås på tilsvarende måte som dispensasjonsbestemmelsene for særavgifter, det vil si at det ikke er adgang til å lempe på grunn av skyldnerens situasjon.

19.2.1.10 Krav med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 56 nr. 1 har Finansdepartementet i forskrift 18. juni 1997 nr. 608 gitt Skattedirektoratet myndighet til å sette ned eller ettergi beløp som skyldneren er ansvarlig for etter skattebetalingsloven § 49, når det på grunn av spesielle omstendigheter vil virke urimelig å fastholde kravet. Et eksempel på dette er arbeidsgivers ansvar for skatt som skulle vært trukket av arbeidstakers lønn. Skattedirektoratet har delvis videredelegert sin myndighet til skattefogdkontorene. Skattedirektoratet har også fastsatt retningslinjer for slik lempning. På tilsvarende måte som for arbeidsgiveravgift, er praksis svært restriktiv.

Det foreligger i dag ingen hjemmel for å lempe tvangsmulkt etter lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 10–6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7 eller gebyr etter ligningsloven § 10–8.

19.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre adgangen til å lempe av rimelighet begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Avgjørelsesmyndigheten i disse sakene ble foreslått flyttet til fastsettingsmyndighetene. Lempningshjemlene ble foreslått plassert sammen med reglene om hvordan det enkelte krav skal beregnes.

Videre foreslo departementet å erstatte skattebetalingslovens regler om nedsettelse og ettergivelse av skattekrav av rimelighetshensyn med en adgang for innkrevingsmyndighetene til å gi *betalingsutsettelse*. For å unngå at gjelden øker mens en

slik betalingsordningen løper, foreslo departementet at innkrevingsmyndighetene også skal kunne innvilge *rentefritak*. Denne innskrenkningen i reglene om rimelighetslempning av hensyn til skyldneres situasjon ble i høringsnotatet begrunnet med at de aller fleste slike tilfeller vil omfattes av andre ordninger, blant annet av lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven). Arveavgiftsloven § 46 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 69 ble også foreslått endret i samsvar med dette.

Som en konsekvens av ovennevnte forslag, foreslo departementet å avskaffe ordningen med at det kommunale skatteutvalget og formannskapet behandler saker om rimelighetslempning av skatt.

19.2.3 Rimelighetslempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet

19.2.3.1 Høringsinstansenes merknader

Ingen av høringsinstansene har innvendinger til forslaget om å videreføre bestemmelsen om rimelighetslempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Flere av høringsinstansene er imidlertid negative til forslaget om å flytte avgjørelsesmyndigheten til fastsettingsmyndighetene. *Kommunenes Sentralforbund (KS)* mener at enkelte vanskeligstilte skattytere ikke vil bli tilfredsstillende ivaretatt når grunnlaget for lempning spres rundt i regelverket. Også *Skattebetalerforeningen* mener at det kan være uheldig å splitte opp bestemmelsene om lempning av rimelighet. Skattebetalerforeningen uttaler i denne sammenheng:

> «Det har etter de eksisterende regler vært anledning til å vurdere de forskjellige bestemmelsene om lempning og betalingsutsettelse under ett. Dette har medført at skattytere som ikke fylte kravene til lempning etter kun én av bestemmelsene, likevel kunne oppnå lempning etter en helhetsvurdering. Et typisk tilfelle, vil være eldre personer med lav inntekt og sykdom, som i anledning utfylling av selvangivelsen har fått feil informasjon fra ligningskontoret.
>
> I forhold til en slik helhetsvurdering, ser Skattebetalerforeningen det som en ulempe at reglene om lempning som følge av lovens utilsiktede virkninger, nå foreslås flyttet til ligningsloven. Ettersom det er forutsatt at eksisterende lempningsregler i all hovedsak skal videreføres, er det derfor ønskelig at det presiseres at en slik helhetsvurdering fortsatt kan foretas. Uten en slik presisering vil de nye reglene lett kunne medføre en innstramning som ikke synes å ha vært tilsiktet.»

Skattebetalerforeningen er positiv til at ligningskontoret bør være rette vedtaksmyndighet i saker hvor det i Skattedirektoratets melding nr. 12 for 2002 punkt 3.2.2 er anbefalt lempning, men uttaler at

> «(f)or saker som ikke er spesielt nevnt, kan ligningskontoret være forberedende organ, men endelig vedtaksmyndighet bør tillegges et sentralt skatteutvalg.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og *Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)* er skeptisk til departementets rolle som følge av flyttingen av avgjørelsesmyndigheten i disse sakene.

19.2.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Lempning av rimelighetshensyn begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet kan være aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren. Verken gjeldsordningsloven eller andre ordninger er innrettet på å rette opp utilsiktede virkninger av regelverket. Skal skyldneren fritas for kravet, er det derfor nødvendig med en særskilt hjemmel for dette.

Det kan anføres at utilsiktede virkninger av regelverket bør rettes opp ved lov- eller forskriftsendringer, og ikke ved mer «ad hoc»-pregede løsninger overfor enkeltskyldnere. Departementet slutter seg langt på vei til et slikt syn. I enkelte tilfeller er det likevel ønskelig å komme frem til fleksible løsninger overfor den konkrete skyldner, uten å måtte gå veien om tidkrevende lov- eller forskriftsendringer. Departementet er derfor av den oppfatning at adgangen til å lempe av rimelighetshensyn begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet bør videreføres.

Etter departementets syn må regler om slik rimelighetslempning systematisk sett karakteriseres som fastsettingsregler. Hjemlene for slik lempning bør derfor plasseres sammen med reglene om hvordan det enkelte kravet skal beregnes. Det er dessuten fastsettingsmyndighetene som har de beste faglige forutsetninger for å ta stilling til om regelverket har fått utilsiktede virkninger i det enkelte tilfellet.

Skattebetalerforeningen gir uttrykk for at oppsplittingen av bestemmelsen om lempning av rimelighetshensyn i to bestemmelser, medfører at man mister dagens mulighet til å foreta en helhetsvurdering hvor både hensyn til skyldnerens situasjon og hensyn knyttet til fastsettelsen av kravet tillegges vekt. Foreningen fremholder at forslaget derfor vil kunne innebære en utilsiktet innstramming av regelverket. Som et typisk eksempel nevnes eldre personer med lav inntekt og sykdom, som i sam-

menheng med utfylling av selvangivelsen har fått uriktig informasjon fra ligningskontoret.

Departementet vil påpeke at vilkårene for lempning av hensyn til skyldneren og lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet i utgangspunktet er forskjellige. Ved vurderingen av lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet er det avgjørende om regelverket har fått en utilsiktet virkning i det enkelte tilfelle. Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene direkte knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldneres situasjon, som for eksempel langvarig eller alvorlig sykdom. Departementet mener at dette, sammen med de faglige og kompetansemessige hensynene, tilsier at avgjørelseskompetansen legges til henholdsvis fastsettingsmyndighetene og innkrevingsmyndighetene. Dette vil etter departementets syn bidra til at de som søker om lempning av rimelighetshensyn får en mest mulig riktig behandling.

Departementet foreslår etter dette at reglene om lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet plasseres sammen med fastsettingsreglene, og at myndigheten til å lempe legges til fastsettingsmyndighetene. Det vises til forslag til endringer i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, ligningsloven § 9–12, arveavgiftsloven § 46 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 69.

Hjemlene for lempning av toll og særavgifter åpner kun for lempning av rimelighetshensyn når dette kan begrunnes i forhold ved fastsettelsen av kravet. Bestemmelsene er plassert sammen med reglene om hvordan kravene skal beregnes, og avgjørelse om dette treffes av fastsettingsmyndigheten. Det foreslås ingen endringer i disse bestemmelsene.

19.2.4 Rimelighetslempning av hensyn til skyldneren

19.2.4.1 Høringsinstansenes merknader

Verken *Justisdepartementet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH), Kommunenes Sentralforbund (KS), Skattebetalerforeningen* eller *Skattedirektoratet* støtter forslaget om å begrense adgangen til å lempe av hensyn til skyldnerens situasjon. Disse instansene mener at det vil forekomme tilfeller som omfattes av dagens lempningsregel, men som vil falle utenfor gjeldsordningsloven og den foreslåtte ordningen med rentefri betalingsutsettelse.

Skattedirektoratet uttaler at det

> «finner det uryddig og lite naturlig at slike tilfeller skal behandles etter reglene om lemping på innfordringsgrunnlag. Tilsvarende for tilfellene hvor det foreligger lav gjeld til kun skatte- og avgiftsmyndighetene, jf. høringsnotatet side 76. Vi mener at slike saker best løses ved at § 9–1 gir adgang til også å ettergi krav.»

NARF mener forslaget i høringsnotatet særlig vil ramme næringsdrivende som har gjeld knyttet til egen næringsvirksomhet, og uttaler at det ikke er

> «heldig at man innskrenker mulighetene for å unngå utenrettslige gjeldsordninger. Dette kan gjøre det mer krevende å gå gjennom nødvendige prosesser, noe som formodentlig oppleves som spesielt vanskelig for denne gruppen skattytere. I tillegg kan endringer som foreslått medføre at prosessen tar lengre tid.»

HSH deler NARFs innvendinger.

Skattebetalerforeningen mener at ordningen med rimelighetslempning bør beholdes av hensyn til personer med varig nedsatt betalingsevne som ikke har noe å tilby kreditor. Fra høringsuttalelsen siteres:

> «Både i forhold til gjeldsordningsloven, og i forhold til den foreslåtte Sil § 9–2, er det et vilkår at skyldner kan betale deler av kravet. Personer som har varig nedsatt betalingsevne, men som ikke kan tilby tilstrekkelig betaling til å omfattes av nevnte ordninger, bør kunne innrømmes lempning av kravet hvis det foreligger billighetsgrunner.»

Til forslaget om endring av merverdiavgiftsloven § 69 uttaler Skattebetalerforeningen at den mener at dagens praksis for å innvilge ettergivelsessøknader er i strid med ordlyden, og at en streng praksis ikke kan begrunne en ytterligere innskjerping. Fra høringsuttalelsen siteres:

> «Vi mener det er svært betenkelig at næringsdrivende som har innberettet avgiften på oppgaver ikke skal ha muligheten for ettergivelse på billighetsgrunnlag. Videre er dette en forskjellsbehandling av de næringsdrivende som oppfyller sin opplysningsplikt, i forhold til de som ikke oppfyller sin plikt. Det er verdt å huske at avgift som er fastsatt skjønnsmessig ikke innebærer at den avgiftspliktige ikke har oppkrevd avgift, men det betyr at han ikke har levert oppgave eller levert uriktig oppgave, slik at fylkesskattekontoret har fastsatt avgiften ved skjønn.»

KS uttaler at gjeldsordningsinstituttet og den ordningen som departementet foreslår å fjerne, ikke henvender seg til samme brukergruppe. Forbundet mener at personlige forhold hos skattyter kan føre til at betaling av utlignet skatt vil gi sterkt urimelige utslag. Etter deres oppfatning fremstår

det både som «*urimelig og unødvendig å trekke den aktuelle gruppe skattytere inn i en obligatorisk 5-års gjeldsordningsperiode, når problemet kan løses ved et beskjedent engangstiltak etter dagens lovgivning.*» KS uttaler videre at

> «(s)ett i forhold til gjeldsordningsperiodens normale lengde (5år) og tidkrevende oppfølging for skatteoppkrever i egenskap av kreditor, er en gjeldsordning et adskillig mer administrativt krevende system enn lemping på billighet.»

Videre uttaler forbundet at en betalingsutsettelses- og rentefritaksordning er

> «mer administrativt tunghåndterlig enn en billighetsordning. Skatteoppkrever må i slike situasjoner likevel foreta en billighetsvurdering etter samme prinsipper som gjøres etter nåværende regelverk. En betalingsutsettelse vil dessuten bety ekstra oppfølgingsarbeid for skatteoppkrever samt ny billighetsvurdering ved evt. forlengelse av betalingsutsettelsen.»

19.2.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Det stilles i dag strenge vilkår for rimelighetslempning av skatte- og avgiftskrav. Om lag 80 prosent av alle søknader om lempning av rimelighetshensyn ender med avslag. Departementet kan ikke se at det er grunn til å myke opp denne praksisen. Lempning av skatte- og avgiftskrav bør derfor fortsatt skje unntaksvis.

Det foreligger ikke sikre tall for hvor stor andel av innvilgede lempningssøknader som er begrunnet i forhold hos skyldneren. Departementet finner imidlertid grunn til å anta at antallet saker hvor lempning er innvilget av hensyn til skyldnerens situasjon, utgjør godt under 20 prosent av det totale antallet innvilgede søknader. Det antas at en del av disse sakene kunne løses tilfredsstillende ved en betalingsutsettelse, eventuelt i kombinasjon med rentefritak så lenge betalingsutsettelsen varer.

Skatte- og avgiftskrav falt tidligere utenfor gjeldsordningsloven dersom de utgjorde mer enn 60 prosent av skyldnerens totale gjeld. Bakgrunnen for dette var at det var lite ønskelig med to parallelle ordninger. Etter endring i gjeldsordningsloven 1. juli 2003 omfattes nå skatte- og avgiftskrav fullt ut av loven, forutsatt at vilkårene for gjeldsordning for øvrig er oppfylt. Departementet legger til grunn at et stort antall skatte- og avgiftssaker nå vil kunne finne sin løsning etter reglene i gjeldsordningsloven.

Gjeldsordningslovens anvendelsesområde vil i stor grad overlappe det området som i dag dekkes av reglene om rimelighetslempning i skattebetalingsloven mv. Det vil likevel være et mindre antall saker som verken fanges opp av gjeldsordningsloven eller av de foreslåtte reglene om lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet, jf. punkt 19.2.3. Departementet forslo derfor i høringsnotatet at departementet i forskrift skulle kunne fastsette bestemmelser om at lempning av innfordringshensyn kan skje i særlige tilfeller, selv om grunnvilkåret om at nedsettelsen eller utsettelsen må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring, ikke er oppfylt.

Departementet har etter en ny vurdering, blant annet på bakgrunn av høringsinstansenes innvendinger og synspunkter, kommet til at dagens mulighet for rimelighetslempning av skatte- og avgiftskrav av hensyn til skyldneres situasjon, bør videreføres. Etter forslaget kan det gis utsettelse med betalingen dersom noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen. Er betalingsevnen varig svekket kan skatte- og avgiftskravet settes ned eller frafalles i sin helhet. Departementet viser til lovutkastet § 15–1.

19.2.5 Skatteutvalgsordningen

19.2.5.1 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS), Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) og Skattebetalerforeningen er negative til forslaget om å fjerne dagens skatteutvalgsordning. Fra *Skattebetalerforeningens* høringsuttalelse siteres:

> «Dagens Skatteutvalgordning fungerer etter vår oppfatning dårlig, men dagens ordning anses likevel som et bedre alternativ enn å fjerne Skatteutvalget og la Skatteoppkreveren ta alle avgjørelsene. Skattebetalerforeningen ønsker fortsatt en ordning der det hensyntas godt gammeldags bondevett, slik tanken er med Skatteutvalgene. Det bør beholdes folkevalgt innsyn og innflytelse i skattebetalingen.»

KS uttaler at

> «(s)katteutvalgene fyller en viktig funksjon i skattebetalingssystemet. Dette er en velprøvd og veletablert ordning som er nedfelt i våre demokratiske styringsprinsipper, og som sikrer at et politisk organ har innflytelse og innsyn i forvaltningens arbeidsområder og som bidrar til at skattyterne får tillit til at vedtakene er fattet på et rettferdig grunnlag. KS vil sterkt advare mot den foreslåtte løsning, som vil eliminere den fol-

kevalgte dimensjon i skattebetalingssystemet i Norge.»

Til argumentet om fare for forskjellsbehandling ved dagens ordning uttaler forbundet at «*innstillende organ skal følge de gitte retningslinjer som angir vurderingskriterier ift. sktbtl. § 41*» og at «*(r)etningslinjene er ens for alle kommuner.*»

19.2.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Behandlingen av søknader om ettergivelse og nedsettelse av skatt av rimelighetshensyn etter skattebetalingsloven §§ 41 og 42, er i dag en omstendelig prosess. Saken forberedes først av skatteoppkreveren. Deretter forelegges den eventuelt ligningskontoret, før den oversendes formannskapet eller skatteutvalget. Avgjørelsesmyndigheten i disse sakene er normalt delegert til skatteutvalget. Skatteutvalget treffer avgjørelse i saker der det søkes om ettergivelse av skatt på inntil 200 000 kroner. I andre tilfeller avgir skatteutvalget en innstilling i saken før den oversendes skattefogden eller eventuelt Skattedirektoratet for avgjørelse.

Selv om saken bare skal behandles av skatteutvalget, tar behandlingen av slike saker urimelig lang tid i enkelte kommuner. I mindre kommuner er det så få saker til behandling at skatteutvalget kun avholder møter en til to ganger i året. I 1999 hadde for eksempel 11 av kommunene i Hordaland ingen slike saker til behandling. Søker skyldneren om ettergivelse av et større beløp slik at saken må avgjøres av skattefogdkontoret eller Skattedirektoratet, innebærer den lave møtefrekvensen en utilfredsstillende saksbehandling sett fra søkerens side. Ofte gjelder dette personer som er i en svært vanskelig livssituasjon, og ventetiden kan oppleves som en belastning selv om sannsynligheten for et positivt utfall statistisk sett er relativt liten.

Stadig flere saker som i dag behandles og avgjøres av skattutvalgene, vil i fremtiden behandles etter gjeldsordningslovens regler. Det må derfor påregnes en sterk nedgang i antallet saker om lempning av rimelighetshensyn. Tall fra Skattdirektoratet viser at antallet slike saker som behandles av skattefogdkontorene, allerede er halvert etter at de nye reglene om behandling av skatte- og avgiftskrav etter gjeldsordningsloven trådte i kraft 1. juli 2003. Samtidig er det en kraftig økning i antallet skattesaker som behandles etter gjeldsordningsloven. Også departementets forslag om å legge avgjørelsesmyndigheten til fastsettingsmyndighetene når lempning skjer på grunn av forhold knyttet til fastsettelsen av kravet, vil medføre en reduksjon i antallet saker for skatteutvalgene.

Nedgangen i antallet saker vil medføre at små og mellomstore kommuner får enda færre saker til behandling. Dette kan igjen føre til ytterligere forsinkelse i saksbehandlingen og et snevrere erfaringsgrunnlag for skatteutvalgene. Sistnevnte forhold vil også medføre økt fare for forskjellsbehandling av skattytere.

En begrunnelse for å opprettholde skatteutvalgsordningen har vært at skatteutvalgene skal sikre politisk innflytelse og innsyn i og kontroll med forvaltningens arbeidsområder. Ordningen med at formannskapet kan sette ned eller ettergi skatt går helt tilbake til lov 22. juni 1863 om utligning av byskatt og fattigskatt. Ordningen ble videreført i skattebetalingsloven §§ 41 og 42. Argumentet om at skatteutvalgene sikrer politisk innflytelse i forvaltningens arbeidsområder har i dag svært begrenset tyngde. Dette skyldes dels at formannskapets myndighet i bevilgningsspørsmål er redusert ved ny kommunelov i 1992. Dessuten sørger inntektsutjevningssystemet i stor utstrekning for at kommunene løpende får kompensert reduksjon i skatteinntektene. Avgjørende er likevel at den enkelte kommunes økonomiske situasjon ikke er et relevant hensyn ved vurderingen av søknader om ettergivelse eller nedsettelse av skattekrav.

Samfunnsutviklingen har ført til at det er tvilsomt om det fremdeles er behov for tilsyn og kontroll av lempningsordningen gjennom skatteutvalgene. I dagens ligningsforvaltning er de folkevalgte ligningsnemndene en sentral del av den demokratiske kontrollen. Dagens ettergivelsesregelverk gir ikke spillerom for «politiske» løsninger dersom et skattekrav er korrekt fastsatt. Det skal da utøves et ordinært forvaltningsskjønn etter gjeldende retningslinjer.

Skatteoppkrevernes oppgaveutførelse er gjenstand for en omfattende forvaltningskontroll gjennom linjekontroll fra skattefogdene, Skattedirektoratet og Finansdepartementet. At det bør være politisk tilsyn og kontroll med forvaltningens håndtering gjelder likevel på skattebetalingsområdet som på andre forvaltningsområder. Ordningen med lempning av rimelighetshensyn skiller seg imidlertid ikke ut på en slik måte at det nødvendiggjør mer omfattende politisk tilsyn og kontroll enn på andre viktige områder av betydning for liv, helse og økonomi. Departementet legger til grunn at det gjennom tilsyn fra Riksrevisjonen og gjennom Sivilombudsmannsordningen vil føres en uhildet kontroll med forvaltningens oppgaveløsning på skattebetalingsområdet, som på andre områder.

Departementet vil også peke på at en politisk forankret ordning for lempning av skatt, ved siden av den domstolsbaserte løsningen etter gjeldsord-

ningslovens system, vil fremstå som unødig tungvint og lite hensiktsmessig. Dette særlig fordi lempning av rimelighet, i likhet med lempning etter gjeldsordningsloven, skal vurderes på grunnlag av rettslige regler og prinsipper, herunder likhetsprinsippet. Det er etter departementets syn viktig at skattyterne behandles likt uavhengig av bosted. At avgjørelsesmyndigheten ligger til et kommunalt organ som skatteutvalget, skaper ikke de beste forutsetninger for likhet i forvaltningen. Det er derfor departementets oppfatning at likhetshensyn og rettssikkerhetshensyn vil ivaretas bedre ved å legge avgjørelsesmyndigheten i saker som faller utenfor gjeldsordningsloven, til de alminnelige forvaltningsorganene. Disse behandler allerede i dag søknader om ettergivelse av skatt over 200 000 kroner. Hensynene til likhet og rettssikkerhet vil ved en slik forvaltningsordning også ivaretas bedre enn i dag, ved forslaget om klageadgang over vedtak som innkrevingsmyndighetene treffer i første instans, se kapittel 3.

Løsningen med at innkrevingsmyndighetene behandler slike saker vil bidra til en mer helhetlig behandling av lempningssaker (både av innfordringshensyn og rimelighetshensyn), færre instanser for skattyter å forholde seg til samtidig som løsningen vil legge til rette for rask og kompetent behandling av sakene.

Departementet viser også til at de øvrige nordiske landene ikke har ordninger tilsvarende den norske skatteutvalgsordningen.

Departementet foreslår etter dette at avgjørelser som nevnt i lovutkastet § 15–1 første ledd treffes av innkrevingsmyndighetene etter nærmere bestemmelser fastsatt av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet, jf. utkastet § 15–1 annet ledd. Som en konsekvens av dette foreslår departementet at ordningen med at formannskapet/skatteutvalget behandler saker om rimelighetslempning, avvikles.

19.3 Lempning av innfordringshensyn

19.3.1 Gjeldende rett

Det foreligger lang praksis for at innkrevningsmyndighetene har adgang til å lempe skatte- og avgiftskrav av innfordringshensyn, selv om dette ikke er kommet eksplisitt til uttrykk i regelverket. Ordningen bygger på en forutsetning om at staten – i likhet med andre kreditorer – må kunne lempe et krav dersom det medfører bedrede dekningsutsikter.

Vilkårene for å lempe av innfordringshensyn følger av retningslinjer gitt av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet.

Det er en grunnleggende forutsetning for lempning at skyldneren har kommet med et betalingstilbud. I tillegg må følgende fire vilkår være oppfylt:

- tilbudet må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring
- tilbudet må være det beste skyldneren kan fremsette
- tilbudet må gi tilstrekkelig dekningsgrad
- en aksept av tilbudet må ikke svekke den allmenne betalingsviljen

Om skyldnerens tilbud skal aksepteres, beror på en helhetsvurdering hvor hensynet til det offentliges kreditorinteresser er det sentrale. Selv om tilbudet isolert sett vil medføre bedrede dekningsutsikter, kan det være forhold som tilsier at lempning likevel ikke bør skje. Et moment ved denne vurderingen vil blant annet være om skyldneren har oppfylt sine forpliktelser etter lovgivningen for øvrig. Lempning er ingen rettighet for skyldneren.

19.3.2 Høringsnotatets forslag

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at det er et klart behov for at innkrevingsmyndighetene også i fremtiden bør ha adgang til å lempe skatte- og avgiftskrav dersom det offentliges kreditorinteresser taler for det. I likhet med private kreditorer bør det offentlige ha mulighet til å innrette seg slik at dekningsutsiktene bedres. Departementet foreslo derfor å videreføre ordningen med lempning av innfordringshensyn.

For å skape klarhet gikk departementet inn for å lovfeste hjemmelen for lempning av innfordringsmessige hensyn, og å fastsette vilkårene for slik lempning i loven. Departementet uttalte i den forbindelse at en slik lovfesting vil gi skyldnerne bedre kunnskap om adgangen til å søke om lempning og vil legge til rette for en mer ensartet behandling hos innkrevingsmyndighetene.

Det ble vist til at det grunnleggende vilkåret for lempning av innfordringshensyn er at lempningen må antas å gi bedre dekning enn fremtidig innfordring. I noen tilfeller, særlig for mindre krav, ga departementet uttrykk for at det av prosessøkonomiske årsaker kan være hensiktsmessig å gjøre unntak fra dette vilkåret. Departementet foreslo at det i forskrift til loven ble fastsatt nærmere retningslinjer for i hvilke tilfeller dette kan være aktuelt.

19.3.3 Høringsinstansenes merknader

Kommunenes Sentralforbund (KS) er enig i at ordningen med lempning av innfordringshensyn vide-

reføres, men ikke at hjemmelen og vilkårene for slik lempning skal lovfestes. Fra forbundets høringsuttalelse siteres:

> «Lemping er kun aktuelt når alle andre muligheter for innfordring er forsøkt, og skal kun innvilges når dette er den løsningen som gir best dekning til skattekreditor. Grensene for når vilkårene er oppfylt er derfor dels skjønnsmessig og varierer fra sak til sak. En lovfesting av instituttet vil over tid uunngåelig gi inntrykk av at lemping er en rettighet for skyldneren. Man vil med lovfesting oppleve mange unødvendige klager på avgjørelsene, og at saker om hva vilkårene innebærer vil måtte prøves av domstolene; sannsynligvis med «gitt» utfall, men med stort og unødvendig ressursforbruk.
>
> KS finner heller ikke grunnlag for å si seg enig med departementet i at en lovfesting som sådan, eller selve lovforslaget, vil innebære større klarhet og legge til rette for mer ensartet behandling av sakene hos innkrevingsmyndighetene. Ordningen med lemping på innfordringsmessig grunnlag er godt etablert i dag og det er ingen uklarheter knyttet til eksistensen av ordningen.»

Når det gjelder vilkårene for lempning uttaler KS:

> «En lovfesting av vilkårene for lemping vil innebære at ev. endringer i vilkårene vil måtte følge en mer omstendelig fremgangsmåte enn om ordningen var mer administrativt forankret. Sett i lys av dette savner man en mer prinsipiell drøftelse av vilkårene i høringsnotatet. Dette også særlig på bakgrunn av at gjeldende vilkår om tilstrekkelig dekningsgrad ikke er tatt inn i lovteksten. Etter gjeldende ordning er det fire alminnelige vilkår som må være oppfylt for at lemping skal aksepteres, jf. SKD-melding 13/02 av 28.05.02 pkt. 3. Tre av vilkårene er inkludert i departementets forslag til lovtekst, men ikke vilkåret om tilstrekkelig dekningsgrad. Erfaringsvis blir lempingssøknader ofte avslått på bakgrunn av at dekningsgraden anses for lav. KS mener derfor at det er uheldig at departementet ikke omtaler denne endringen nærmere i høringsutkastet.»

Til høringsnotatets forslag om at innkrevingsmyndighetene skal kunne sette ytterligere vilkår for lempning enn de som fremgår av loven, uttaler KS videre:

> «Ordlyden i bestemmelsen er svært generell og i merknadene til bestemmelsen gis det ingen veiledning mht praktiseringen av denne. Det synes overlatt til den enkelte innkrevingsmyndighet å fylle bestemmelsen med innhold gjennom praktisering av bestemmelsen. KS mener dette vil kunne innebære uklarhet og usikkerhet både for den enkelte skattyter og de ulike innkrevningsmyndighetene. Videre vil praktisering av bestemmelsen kunne gi variasjoner i om tilleggsvilkår blir gitt og hvilke disse vil være, og dette vil trolig virke mot departementets uttalte formål om mer ensartet behandling av sakene hos innkrevingsmyndighetene.»

Skattebetalerforeningen gir uttrykk for at foreningen er skeptisk til at innkrevingsmyndighetene skal ha en generell adgang til å innskrenke lempningsmulighetene, og uttaler at

> «(v)i er redde for at dette vil medføre ulik behandling, da forskriftsteksten mer eller mindre åpner for at det enkelte skatteoppkreverkontor kan stille så strenge krav de bare vil. Vi ser også faren for at denne bestemmelsen vil bidra til å gjøre det enda vanskeligere å få gjennomslag for lempning enn det er i dag.»

19.3.4 Departementets vurderinger og forslag

19.3.4.1 Lovfesting av hjemmelen og grunnvilkårene for lempning av innfordringshensyn

Departementet kan ikke se at innkrevingsmyndighetenes konkrete skjønnsutøvelse vil endre karakter hvis grunnvilkårene for lempning lovfestes. Den primære forskjellen ved slik lovfesting vil være at vilkårene for lempning synliggjøres for omverden. Departementet antar at en slik synliggjøring vil kunne medføre færre søknader som på grunn av sitt innhold alltid vil måtte avslås, for eksempel søknader om lempning uten tilbud om delbetaling av kravet.

Videre legger departementet til grunn at grunnvilkårene for lempning av innfordringshensyn bør ligge fast, og at hyppige endringer på dette området bør unngås. Et relativt statisk regelverk vil sikre bedre forutberegnelighet for brukerne.

KS reiser spørsmål om hvorfor gjeldende grunnvilkår om tilstrekkelig dekningsgrad ikke er tatt inn i departementets forslag til lovtekst. Departementet har ved utformingen av bestemmelsen lagt til grunn at kravet om tilstrekkelig dekningsgrad 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 tilbudet skyldneren kan tilby. Etter departementets syn bør detaljerte retningslinjer for hvor høy dekningsgrad som kreves, ved behov inntas i utfyllende retningslinjer.

Departementet foreslår etter dette at ordningen

med lempning av innfordringshensyn videreføres, og at hjemmelen og grunnvilkårene for slik lempning tas inn i loven, jf. utkastet § 15–2 første ledd.

19.3.4.2 Hjemmel til å fastsette ytterligere vilkår

I tillegg til grunnvilkårene som nevnt over, foreslår departementet at det skal kunne settes ytterlige vilkår for lempning av innfordringshensyn. Søknader om lempning vil ofte ha svært ulik karakter, og behovet for tilleggsvilkår vil kunne variere fra sak til sak. En adgang til å fastsette tilleggsvilkår vil legge til rette for mer konkrete vurderinger i den enkelte sak. For å unngå at tilleggsvilkårene fjerner seg fra kjerneområdet for lempningsbestemmelsen, bør disse ha en nær sammenheng med grunnvilkårene.

Departementet legger til grunn at en slik ordning vil bidra til en bedre løsning for det offentlige som kreditor, samtidig som hensynet til den skatte- og/eller avgiftspliktige ivaretas. Det vises til utkastet § 15–2 annet ledd.

19.3.4.3 Kompetanse

Departementet foreslår at myndigheten til å lempe av innfordringshensyn og til å sette tileggsvilkår for slik lempning, legges til innkrevingsmyndighetene etter nærmere bestemmelser av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet. Dette åpner for at direktoratene kan begrense innkrevingsmyndighetenes kompetanse, avhengig av kravets art og størrelse. Det vises til utkastet § 15–2 tredje ledd.

19.3.4.4 Unntak fra grunnvilkårene for lempning av innfordringshensyn

I høringsutkastet foreslo departementet at det i forskrift skal kunne gjøres unntak fra vilkåret om at betalingsnedsettelse eller -utsettelse må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Bakgrunnen for dette var departementets forslag om at adgangen til å lempe av rimelighet av hensyn til skyldneren skulle begrenses til det å gi betalingsutsettelse. Da departementet foreslår å videreføre adgangen til å ettergi og nedsette skatte- og avgiftskrav av hensyn til skyldneren, jf. utkastet § 15–1, bortfaller dette forslaget.

20 Lovens kapittel 16: Ansvar

20.1 Innledning

Hovedregelen er at det bare er den skattepliktige selv som er ansvarlig for betalingen av skatter og avgifter. I en del tilfeller finnes det imidlertid regler som statuerer betalingsansvar også for andre.

I dette kapitlet foreslår departementet å plassere regler om ansvar for betaling av skatte- og avgiftskrav for andre enn de som etter de materielle skatte- og avgiftsreglene er subjekt for kravet. Avgrensningen bygger på et skille mellom hvem som er skatte- eller avgiftssubjektet og hvem som er ansvarlig for skatte- eller avgiftskravet dersom det ikke blir betalt. Fastsettingsmyndighetene vil fastsette et skatte- eller avgiftskrav overfor den som etter de materielle reglene er skatte- eller avgiftspliktig, og innkrevingsmyndighetene vil først rette kravet mot denne. Dersom vedkommende ikke kan eller vil betale, vil innkrevingsmyndighetene rette kravet mot eventuelle subsidiært ansvarlige.

20.2 Lovstruktur

20.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet uttalte departementet at prinsipielt sett bør utkastet til en ny skattebetalingslov bygge på et prinsipp om at reglene om skatte- og avgiftssubjektene følger av de materielle reglene om grunnlaget for kravet, mens reglene om ansvar for andre enn skatte- og avgiftssubjektene følger av den nye skattebetalingsloven. Innkrevingsmyndighetene vil da kunne forholde seg bare til skattebetalingsloven. I regelverket skilles det imidlertid ikke alltid klart mellom skatte- og avgiftssubjektene og eventuelle subsidiært ansvarlige. Det kan derfor være vanskelig å ta inn alle bestemmelser om de subsidiært ansvarlige i en ny lov. Departementet la i høringsnotatet til grunn at enkelte bestemmelser har så nær sammenheng med reglene om fastsetting av kravet, at det ikke er hensiktsmessig å skille ansvarsreglene fra de materielle reglene om grunnlaget for kravet.

De ulike regler om ansvar for skatte- og avgiftskrav er knyttet til særlige situasjoner for den enkelte kravstype. Det er derfor bare i begrenset grad aktuelt med generelle og felles regler for de ulike typer krav. Departementet mener likevel at samlingen av de ulike reglene i et kapittel i en ny skattebetalingslov vil gi god oversikt over reglene på området. Lovforslaget som ble sendt på høring, inneholdt i kapittel 12 syv bestemmelser som pålegger tredjemenn ansvar for betaling dersom et skatte- og avgiftskrav ikke blir betalt ved forfall. Disse bestemmelsene omfattet de gjeldende reglene om ansvar i skattebetalingsloven § 37, om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk i skattebetalingsloven § 49 og om ansvar for arveavgift etter arveavgiftsloven § 32. Reglene ble foreslått videreført uten materielle endringer.

20.2.2 Høringsinstansenes merknader

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler i sine merknader til høringsnotatet:

> «Kapittelet gir bestemmelser om ansvar for kravene i særskilte tilfeller. I forhold til det som er sagt tidligere, bør dette gjennomføres konsekvent ved at også de generelle ansvarsreglene fremkommer her. For regelverket knyttet til toll og særavgifter vil dette fremdeles fremgå av fastsettelsesregelverket. Vi foreslår derfor at også disse reglene fremkommer i dette kapittel.»

20.2.3 Departementets vurderinger og forslag

I forslaget som nå legges frem, er reglene om ansvar samlet i kapittel 16. I tillegg til de reglene som ble forelått i høringsutkastet, foreslår departementet en innledende bestemmelse som fastslår hovedprinsippet om at ansvaret etter reglene i kapittel 16 kommer til anvendelse når skatte- og avgiftskrav ikke er betalt av den skatte- eller avgiftspliktige ved forfall. Departementet mener at det er pedagogiske fordeler ved at dette fremgår av loven. I denne bestemmelsen har departementet også tatt inn enkelte generelle regler om ansvaret.

Departementet foreslår på bakgrunn av høringsuttalelsen fra Toll- og avgiftsdirektoratet å utvide ansvarskapitlet med enkelte ansvarsregler for avgiftsområdet. Dette gjelder for det første det ansvaret bruker av motorkjøretøy har for avgift ved

urettmessig bruk av merket olje, jf. lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 annet ledd og forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 § 6–9 første ledd. Departementet viser til forslaget § 16–41. Ansvaret for registrert eier, som også er regulert i særavgiftsloven § 4 annet ledd, foreslås tatt inn i særavgiftsloven § 4 første ledd, slik at annet ledd kan oppheves. Etter forslaget er det registrert eier av motorkjøretøyet som anses som avgiftssubjekt, mens bruker blir ansvarlig etter bestemmelsen i lovutkastet § 16–41.

Også ansvarsbestemmelsen ved mottak av avgiftsfri elektrisk kraft, mineralolje og smøreolje i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–9 annet ledd forslås tatt inn i kapitlet om ansvarsregler i ny skattebetalingslov. Departementet viser til lovutkastet § 16–42 og merknadene til bestemmelsen.

Videre foreslår departementet at erververs ansvar for avgift etter § 6 annet ledd i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) plasseres i den nye skattebetalingsloven. Departementet viser til utkastet § 16–42 og merknadene til denne bestemmelsen.

I tillegg foreslår departementet at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 61a om at departementet i forskrift kan bestemme at merverdiavgiftskrav mot utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert ved representant skal kunne innkreves hos den som har mottatt varen eller tjenesten, flyttes fra merverdiavgiftsloven til ny skattebetalingslov, jf. utkastet § 16–30.

De øvrige bestemmelsene i det forslaget som nå legges frem, er i samsvar med forslaget i høringsnotatet. Dette omfatter fem bestemmelser om ansvar for formues- og inntektsskatt (§§ 16–10 – 16–14), en bestemmelse om arbeidsgivers ansvar for forskuddstrekk (§16–20) og en bestemmelse om ansvar for arveavgift (§ 16–31). Lovutkastet § 16–20 er nærmere omtalt nedenfor. For øvrig vises det til lovutkastet og merknadene til de enkelte bestemmelsene.

20.3 Ektefellers solidaransvar

20.3.1 Gjeldende rett

Når formues- og inntektsskatt er ilignet begge ektefellene i medhold av skatteloven § 2–10 eller § 2–12 bokstav a, kan skatteoppkreverne ta utleggspant for skatten både i gjenstander som er i felleseie og i ektefellenes mulige særeiemidler, jf. skattebetalingsloven § 37 nr. 1 første punktum. Skatten kan også innfordres ved motregning etter § 32 eller utleggstrekk etter § 33 hos hver av ektefellene, jf. § 37 nr. 1 annet punktum. Bestemmelsene tar sikte på de tilfeller der ektefellene etter felles ligning og avregning har fått en felles restskatt. I realiteten innebærer dette at ektefellene anses for å være solidarisk ansvarlig for skatten, ved at skatteoppkreverne kan tvangsinnfordre den hos begge ektefellene. Paragraf 37 nr. 1 første punktum viser også til skatteloven § 2–11 fjerde ledd og § 2–14 tredje ledd bokstav a. Disse bestemmelsene ble imidlertid opphevet ved endringer i skatteloven ved lov 25. juni 2004 nr. 42 uten at tilsvarende endringer ble foretatt i skattebetalingsloven.

Bestemmelsen gjelder likevel ikke når skatten er fordelt forholdsmessig mellom ektefellene etter skatteloven § 2–13, jf. skattebetalingsloven § 37 nr. 1 tredje punktum. Når skatten fordeles, får ektefellene hver sin avregning og hvert sitt avregningsoppgjør. Hver av ektefellene blir da ansvarlig for sin egen skatt.

Før ligningen kan det også tas utleggspant og utleggstrekk hos begge ektefellene for utskrevet forskuddsskatt som gjelder begge ektefellenes formue eller inntekt, med mindre skatten er fordelt med en forholdsmessig del på hver av ektefellene, jf. skattebetalingsloven § 37 nr. 1 fjerde punktum. Bestemmelsen tar sikte på sikring eller tvangsinnfordring på forskuddsstadiet av utskrevet forskuddsskatt som er forfalt, men ikke betalt.

20.3.2 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattebetalingsloven § 37 nr. 1 om ektefellenes solidaransvar for formues- og inntektsskatt ikke videreføres i en ny lov.

Departementet uttalte i høringsnotatet at solidaransvaret for ektefeller i skattebetalingsloven § 37 nr. 1 gir skatteoppkreverne en ekstra sikkerhet for krav på formues- og inntektsskatt, men at bestemmelsen har enkelte prinsipielt betenkelige sider. Hovedregelen etter norsk rett er at man bare kan disponere rettslig over egne eiendeler, og man kan heller ikke stifte forpliktelser for en annen uten særskilt hjemmel. Dette gjelder også mellom ektefeller, jf. ekteskapsloven § 40. Noe annet ville medført at en indirekte kunne forplikte ektefellen ved å påta seg gjeldsansvar, men la være å betale, med den mulighet at det ble tatt utlegg i ektefellens eiendeler i stedet.

I tilknytning til vedtakelsen av tvangsfullbyrdelsesloven av 1992 ble det vurdert om det bør være adgang til å ta utleggspant i ektefellers felles eiendeler, jf. Ot.prp. nr. 65 (1990–91) Om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring (tvangs-

fullbyrdelsesloven) side 22 til 24. Det som kan tilsi at hovedregelen blir fraveket overfor ektefeller og andre nærstående slik at fordringshaveren får en videre beslagsrett enn skyldnerens egen disposisjonsrett, er at ektefeller og andre nærstående ofte utgjør en forbruksenhet. Partene har ofte felles økonomi, og det er derfor ikke naturlig å trekke et skarpt skille mellom dem, økonomisk sett. I en del tilfeller kan det være mer naturlig at det kan tas utlegg i en ektefelles eller samboers eiendeler, enn at fordringshaveren skal lide tap.

En slik adgang reiser imidlertid vanskelige avgrensningsspørsmål, særlig overfor samboere. De gjenstander som det kan være aktuelt å ta utlegg i, vil i praksis ofte være felles hjem og innbo, og det er lite ønskelig å utvide beslagsretten på dette området. Det må etter Justisdepartementets oppfatning også være opp til fordringshaverne å vurdere hvor kredittverdig skyldneren er. Justisdepartementet foreslo derfor å videreføre hovedregelen også for ektefeller.

Skatte- og avgiftsmyndighetene står ikke fritt til å velge sine skyldnere, og har som den store hovedregel heller ikke noen mulighet til å kreve sikkerhet ved gjeldsstiftelsen på tilsvarende måte som private fordringshavere. De øvrige hensyn som taler mot en regel om adgang til å ta utleggspant i ektefellers felles eiendeler, gjelder imidlertid også for skattegjeld. I tillegg kan ektefellene i stor utstrekning kreve særskilt ligning etter skatteloven § 2–11 eller at skatten fordeles etter § 2–13, slik at det ikke oppstår mulighet for innkreving hos ektefellen. I mange tilfeller skal også særskilt ligning skje selv om ingen av ektefellene begjærer det. Etter departementets vurdering fremstår det som urimelig at de som av uvitenhet eller andre grunner ikke krever særskilt ligning eller fordeling av skatten, skal få et utvidet ansvar for ektefellens skatt.

Også Høyesterett har, i en dom inntatt i Rt. 1991 side 1403, gått langt i å kritisere ektefellenes solidaransvar, og peker på at «*forholdet mellom § 37 og den alminnelige regel i ektefelleloven § 30 ikke synes å ha vært vurdert av lovgiveren på generelt grunnlag*». På bakgrunn av denne uttalelsen har skatteoppkreverne unnlatt å bruke bestemmelsen. I NOU 1987:30 Innstilling om ny ekteskapslov II side 103 uttaler også utvalget at § 37 nr. 1 er så lite i overensstemmelse med grunnleggende familierettslige prinsipper, at det vil anbefale endringer i skattebetalingsloven på dette punktet.

20.3.3 Høringsinstansenes merknader

Barne- og familiedepartementet og *Skattebetalerforeningen* støtter forslaget om å oppheve reglene om ektefellers solidaransvar for skatt. Det samme gjør *Justisdepartementet* som også slutter seg til begrunnelsen som er gitt i høringsnotatet.

Skattedirektoratet støtter også forslaget om å oppheve bestemmelsen i skattebetalingsloven § 37 nr. 1 og uttaler blant annet:

> «I etterkant av Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1991 side 1403, har bestemmelsen vært mer eller mindre «sovende» og vi anser det som prinsipielt riktig at bestemmelsen ikke videreføres.»

Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) mener at høringsnotatet mangler en «*vurdering av behovet for gjennomskjæringsregel ifm. reglene om solidaransvar mellom ektefeller.*»

Kommunenes Sentralforbund (KS) er generelt enig i at en lovtekst skal bringes i harmoni med gjeldende rett. Forbundet uttaler imidlertid:

> «Når det gjelder realitetene bør departementet etter KS» vurdering vurdere å innføre en gjennomskjæringsregel i forhold til illojal skattetilpassing. Det er vel kjent at illojale skattytere proforma overfører sine eiendeler til ektefellen for at ikke kreditorene (herunder skattemyndighetene) skal få dekket sine krav. Ofte er det rimelig klart at det er vedkommende skattyter selv som er den reelle eier av verdiene. KS vil i den forbindelse peke på at andre nordiske lands innkrevingsmyndigheter (Sverige) rår over bedre virkemidler enn i Norge mht å «skjære gjennom» proforma overføring av eiendeler.»

20.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Alle høringsinstansene som har hatt merknader, støtter forslaget i høringsnotatet om å ikke videreføre reglene om ektefellers solidaransvar i skattebetalingsloven § 37 nr. 1. NKK og KS tar imidlertid opp de vanskelighetene som proformaoverføringer av formuesgoder mellom ektefellene skaper for tvangsinnfordningen.

Etter gjeldende rett vil slike illojale disposisjoner kunne omstøtes ved konkurs etter reglene i dekningsloven kapittel 5, men proformadisposisjonen kan også ses bort ifra i forbindelse med enkeltforfølgning. Er debitor reell eier kan utlegg tas i formuesgjenstanden, selv om tredjemann står som formell eier. Tvangsfullbyrdelsesloven § 7–13 har dessuten regler om at utlegg kan tas i ideell andel av felles bolig som ektefellene har ervervet under samlivet, selv om bare den ene står som formell eier. En eventuell utvidelse eller lovfesting av adgan-

gen til gjennomskjæring slik de to høringsinstansene ønsker vurdert, må etter departementets mening skje som ledd i en gjennomgang av reglene i tvangsfullbyrdelsesloven og/eller konkursloven. Departementet ser det som lite aktuelt med en særskilt regulering for skatte- og avgiftskrav, og har derfor ikke foretatt en nærmere vurdering av forslaget i denne sammenheng.

Departementet foreslår, i samsvar med forslaget i høringsnotatet, å ikke videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 37 nr. 1.

20.4 Arvingers og gavemottakeres ansvar for skatt

20.4.1 Gjeldende rett

Skattebetalingsloven § 37 nr. 10 første og annet punktum har bestemmelser om selvskiftende arvingers ansvar for formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet.

Uavhengig av om et dødsbo skiftes privat eller offentlig, er utgangspunktet at avdødes kreditorer har den samme rettsstillingen som tidligere. Dette gjelder også skatte- og avgiftskreditorene. Det er et vilkår for privat skifte at minst en av loddeierne overtar ansvaret for de forpliktelsene som påhvilte avdøde, jf. skifteloven § 78 første ledd første punktum. Påtar flere loddeiere seg et slikt ansvar, hefter de fullt og solidarisk overfor kreditorene, jf. annet punktum. 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 arvingen hadde regnet med. Det samme følger i dag av skattebetalingsloven § 37 nr. 10 første punktum, som sier at selvskiftende arvinger er solidarisk ansvarlig for å betale skatten. Ansvaret er imidlertid begrenset til det den enkelte har mottatt i arv, jf. § 37 nr. 10 annet punktum. Sistnevnte bestemmelse må ses i sammenheng med regelen om at proklama som utstedes i dødsbo, ikke har virkning overfor skatte- og avgiftskrav, jf. lovutkastet til § 10–3.

Det har vært noe uklart hvor langt arvingenes ansvar etter skattebetalingsloven § 37 nr. 10 rekker. Usikkerheten går på om bestemmelsen gjelder all avdødes skattegjeld eller bare skatt som ble ilignet avdøde etter dødsfallet. Dette får betydning på grunn av ansvarsbegrensningen i annet punktum. Det er imidlertid bare skatt som blir ilignet etter dødsfallet, det er vanskelig for arvingene å kjenne omfanget av på tidspunktet for ansvarsovertakelsen for avdødes gjeld. Arvingene kan med letthet få kjennskap til skyldig skatt for øvrig ved henvendelse til skatteoppkreveren. Slike krav bør derfor følge de alminnelige regler for arvingers ansvar for avdødes gjeld. Bestemmelsen må etter departementets syn ses på som en ansvarsbegrensning, og begrensningen kan bare gjelde formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet.

Etter skattebetalingsloven § 37 nr. 10 tredje punktum er heller ikke gjenlevende ektefelle i uskiftet bo ansvarlig for skatt som ble ilignet avdøde etter dødsfallet, ut over verdien av avdødes andel i boet.

20.4.2 Høringsnotatets forslag

I høringsforslaget ble skattebetalingsloven § 37 nr. 10 foreslått videreført og tatt inn i kapittel 16 om ansvarsregler. Det ble foreslått enkelte presiseringer for at det reelle innholdet i bestemmelsen skal komme klarere frem. Det ble foreslått at det fremgår utrykkelig at bestemmelsen i realiteten er en ansvarsbegrensning, og at begrensningen bare gjelder formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet.

20.4.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet viser til at det i lovforslaget er fjernet tekst som viser at det foreligger et solidarisk ansvar mellom arvingene. Det må i denne forbindelse skilles mellom hva et solidaransvar innebærer og omfanget av ansvaret. Man kan kun kreve et beløp tilsvarende det en arving har mottatt, men det kan likevel være nødvendig å presisere at arvingene er solidarisk ansvarlige. Det bør vurderes om det av informasjonshensyn bør presiseres i lovteksten at ansvaret er solidarisk.

20.4.4 Departementets vurdering og forslag

Departementet er enig med Skattedirektoratet i at det bør fremgå klarere at arvingene er solidarisk ansvarlige. Departementet foreslår at dette gjøres ved at ordet ansvar i høringsutkastet § 12–5 første punktum (lovutkastet § 16–14 første punktum) endres til solidaransvar.

For øvrig foreslår departementet at skattebetalingsloven § 37 nr. 10 videreføres. Departementet viser til utkastet § 16–14 og merknadene til bestemmelsen.

20.5 Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

20.5.1 Gjeldende rett

Arbeidsgiver plikter å gjennomføre forskuddstrekk og utleggstrekk, og betale beløpene til innkrevingsmyndighetene. Dette fremgår i dag av skattebetalingsloven § 49.

Bestemmelsen innebærer at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan rette et økonomisk krav mot arbeidsgiver dersom denne ikke foretar forskuddstrekk og utleggstrekk eller unnlater å betale inn de trukne midlene. Unnlatelse av å foreta trekk, medfører likevel ikke ansvar dersom den trekkansvarlige kan godtgjøre at det manglende trekket ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet, jf. § 49 nr. 1 annet punktum.

Skattebetalingsloven § 49 nr. 1 annet ledd pålegger også selskaper mv. som har trekkplikt etter skattebetalingsloven § 5A, ansvar for at forskuddstrekk blir foretatt og oppgjør gitt i samsvar med lovens bestemmelser.

For utleggstrekk pålagt av de ordinære namsmenn følger det samme av tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 tredje ledd. Har den trekkpliktige trukket beløpet men ikke betalt det, er det økonomiske ansvaret objektivt.

Når arbeidsgiver har betalt på grunnlag av et ansvar etter skattebetalingsloven § 49 nr. 1 første ledd, har vedkommende rett til å kreve pengene tilbake (søke regress) hos skyldneren. Dette gjelder likevel ikke dersom arbeidsgiver har unnlatt å gjennomføre pliktig trekk, men har gitt skyldneren kvittering eller lignende for beløpet, og skyldneren har vært i god tro. Arbeidsgiveren må innfordre et eventuelt regresskrav som et alminnelig pengekrav.

Regelen i skattebetalingsloven § 49 nr. 2 første og annet punktum innebærer at skattemyndighetene kan rette et ansvarskrav mot arbeidsgivere som ikke registrerer arbeidstakeren i Arbeidstakerregisteret, jf. folketrygdloven kapittel 25. Ved fastsettingen av ansvarets størrelse skal det legges til grunn at trekk vil bli satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse med 10 prosent av trekkgrunnlaget, jf. tredje punktum. Hensikten med en fast sats er både beregningstekniske hensyn, og å utelukke tvist mellom arbeidsgiver og innkrevingsmyndigheten om ansvarsbeløpets størrelse. Av skattebetalingsloven § 49 nr. 2 tredje punktum framgår det at departementet skal bestemme hvilken normalsats som skal legges til grunn for beregningen. Denne satsen er satt til 10 prosent.

Skattebetalingsloven § 49 nr. 3 femte punktum bestemmer at foreldelsesloven §§ 9 og 11 skal gjelde tilsvarende for ansvarskravet. Dette innebærer at ansvarskravet i utgangspunktet foreldes tre år etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg kunnskap om ansvaret og den ansvarlige, jf. foreldelsesloven § 9 første ledd. Selv om krav på ansvarsbeløpet er foreldet etter foreldelsesloven § 9, kan krav på erstatning settes fram under straffesak der skyldneren blir funnet skyldig i det forhold som medfører ansvaret, jf. foreldelsesloven § 11. Etter straffeloven § 67 kan imidlertid det straffbare forholdet i seg selv være foreldet.

20.5.2 Forslaget i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 49 i kapittel 12 i den nye loven, med enkelte redaksjonelle endringer. Regelen i skattebetalingsloven § 49 nr. 2 tredje punktum (høringsutkastet § 12–6 annet ledd siste punktum) om at departementet skal bestemme hvilken normalsats som skal legges til grunn ved beregning av trekk, ble foreslått endret slik at den gjeldende satsen på 10 prosent fremgår av loven.

20.5.3 Høringsinstansenes merknader

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) foreslår at første og annet punktum bytter plass, da omfanget av forskuddstrekk er vesentlig større enn omfanget av utleggstrekk.

20.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å videreføre skattebetalingsloven § 49 i lovutkastet § 16–20. Departementet er enig med NHO i at reglene om forskuddstrekk, som er den praktisk viktigste delen av bestemmelsen, bør komme først. I lovutkastet § 16–20 første ledd har derfor første og annet punktum byttet plass. Tilsvarende endring er gjort i utkastet § 16–20 annet ledd.

I forhold til forslaget i høringsnotatet (§ 12–6) er det gjort redaksjonelle endringer i bestemmelsen som følge av at reglene om forskudd på skatt skal videreføres i den nye skattebetalingsloven. I høringsnotatet var reglene om forskudd på skatt foreslått plassert i ligningsloven, som nytt kapittel 11.

21 Lovens kapittel 17: Rettergang

21.1 Innledning

Departementet foreslår i dette kapitlet enkelte endringer i reglene om utøvelse av statens partsstilling i skatte- og avgiftssaker. Blant annet foreslås at reglene om rettslig prøving av ligningsavgjørelser, som etter gjeldende rett hovedsakelig reguleres i skattebetalingsloven § 48, tas inn i ligningsloven § 11–1. Videre foreslås en opprydding ved at skattefogdkontorenes og tollregionenes utøvelse av statens partsstilling, som i dag i stor grad reguleres ved fullmakter, lovfestes. Det foreslås også enkelte andre presiseringer som vil bidra til klarhet om hvilken myndighet som utøver statens partsstilling ved rettslig prøving av skatte- og avgiftskrav.

21.2 Gjeldende rett

21.2.1 Innledning

Rettslig prøving av offentlige krav kan i hovedsak skje ved sak om kravets grunnlag og ved sak om innfordring. Utgangspunktet er at de alminnelige reglene i tvistemålsloven gjelder for rettslig prøving av avgjørelser om fastsetting og innfordring av skatte- og avgiftskrav. Uten særregulering er det dermed statsråden (departementet) som utøver partsstillingen i saker om statlige krav.

21.2.2 Skattesaker

Det følger av ligningsloven § 11–1 at rettslig prøving av ligningsavgjørelse, etter krav fra skattyter, skal skje etter reglene i skattebetalingsloven § 48. Etter skattebetalingsloven § 48 nr. 3 første punktum skal søksmål om krav etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Dette gjelder uavhengig av om søksmålet gjelder stats-, fylkes- eller kommuneskatt. Staten innehar partsstillingen på vegne av alle skattekreditorene. Etter skattebetalingsloven § 48 nr. 3 tredje punktum skal statens partsstilling i slike saker normalt utøves av fylkesskattekontoret i det distriktet hvor den angrepne ligningsavgjørelsen er truffet i første instans.

I Oslo utøves partsstillingen av Oslo likningskontor. I saker som hører under ett av de tre sentralskattekontorene (Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret) utøves statens partsstilling av vedkommende sentralskattekontor.

I saker om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæring mv. i forbindelse med inndriving og sikring av krav etter skattebetalingsloven, skal staten være saksøker, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første punktum. Partsstillingen utøves av skatteoppkreveren, jf. § 48 nr. 2 annet punktum.

Ved overføring av tvist til søksmåls former etter tvangsfullbyrdelsesloven, med avgjørelse av grunnlaget for skattekravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6–6 tredje ledd, gjelder reglene om utøvelse av partsstillingen i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 tilsvarende, jf. § 48 nr. 2 tredje punktum.

Det følger av § 48 nr. 5 at søksmål til prøving av en ligningsavgjørelse som utgangspunkt må reises innen seks måneder fra skatteoppgjøret ble kunngjort, utlegging av skattelisten eller melding om vedtak i endringssak ble sendt til skattyteren. Etter utløpet av fristen kan ligningsavgjørelsen heller 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 oppreisning mot fristoversittelse, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 5 som viser til domstolsloven §§ 153 og 154.

Etter skattebetalingsloven § 48 nr. 4 første punktum er endelig rettsavgjørelse og forlik bindende for alle skattekreditorer. Finansdepartementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling, overta utøvelsen eller overføre den til annen skattemyndighet, jf. § 48 nr. 4 annet punktum.

21.2.3 Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 24–4 sjette ledd bestemmer at skattebetalingslovens regler skal gjelde for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden såfremt ikke noe annet er bestemt. Dette må også gjelde prosessordningen i innfordringssakene. Bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 gjelder derfor tilsvarende både for folketrygdavgift og arbeidsgiveravgift.

21.2.4 Artistskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt

Skattebetalingsloven og ligningsloven kommer i utgangspunktet til anvendelse på artistskatt, jf. lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) § 12. Skattefuten i Stavanger utøver partsstillingen i kreditorsakene etter § 48 nr. 2, jf. artistskatteloven § 9 første ledd og forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorarer til utenlandske artister m.m. § 4–2. I søksmål for de ordinære domstolene om grunnlaget for kravet utøves statens partsstilling av Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 5–4 annet ledd gir skattebetalingsloven § 48 anvendelse for skatt til Svalbard. Staten vil inneha partsstillingen. Troms skattefogdkontor utøver statens partsstilling etter skattebetalingsloven § 48 nr. 2, jf. svalbardskatteloven § 5–1 annet ledd annet punktum, mens ligningskontoret på Svalbard vil utøve partsstillingen etter skattebetalingsloven § 48 nr. 3. For saker om skatt fastsatt ved ligning må også bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 som gjelder for ligningsavgjørelser komme til anvendelse, mens dette vil være mer tvilsomt for saker om lønnstrekk.

Det følger av lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven) § 7 nr. 7 og § 8 at skattebetalingsloven og den øvrige skattelovgivning også kommer til anvendelse på petroleumsskatt. I petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 er det likevel gitt enkelte særlige regler om søksmål mv. Dette gjelder imidlertid for saker om kravets grunnlag. For innfordringssakene må skattebetalingsloven § 48 nr. 2 gjelde tilsvarende. Oslo og Akershus skattefogdkontor innkrever petroleumsskatt, jf. forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning m.v. § 8, og utøver partsstillingen i slike saker.

21.2.5 Merverdiavgift

Det er ingen særlig regulering av hvem som innehar partsstillingen i saker om merverdiavgift. Etter hovedregelen vil dermed staten være part i saker om grunnlaget for kravet og Finansdepartementet utøver partsstillingen. På bakgrunn av delegasjon i hver enkelt sak utøves imidlertid partsstillingen i praksis i de fleste sakene av Skattedirektoratet eller fylkesskattekontorene.

Det er lang praksis for at skattefogdkontorene utøver statens partsstilling i tvangsfullbyrdelsessaker og foretar prosesshandlinger på statens vegne. Hensynet til skyldneren taler for en slik løsning.

Etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) er det fordringshavere som kan ha partsstilling, både når det gjelder rollen som konkursrekvirent etter konkursloven § 60 og rollen som interessegruppe etter samme lov § 83. Samtlige skattefogdkontorer er gitt generell fullmakt til å fremsette konkursbegjæringer for merverdiavgiftskrav.

21.2.6 Arveavgift

Det er ikke gitt regler om hvem som skal utøve partsstillingen i søksmål om arveavgift. Dette innebærer at det er hovedregelen om at staten ved Finansdepartementet utøver partsstillingen, som gjelder. I innfordringssakene må løsningen bli den samme som for merverdiavgift, se ovenfor.

21.2.7 Toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter

Det er heller ingen særregulering for toll, merverdiavgift ved innførsel eller særavgifter. Søksmål i slike saker må derfor rettes mot staten ved Finansdepartementet.

I innfordringssakene kommer tollregionene i hovedsak i samme stilling som skattefogdkontorene. De kan dermed utøve statens partsstilling i saker for namsmyndighetene og fremsette konkursbegjæringer overfor skifteretten.

21.2.8 Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 m.m.

Skattebetalingsloven § 48 regulerer også partsstillingen for ansvarsbeløp etter § 49. Slike krav må anses som «krav etter denne lov», jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 2 og nr. 3. Bestemmelsene regulerer partsstillingen både for påleggstrekk og arbeidsgivers ansvar for forskuddstrekk. I innfordringssakene er det derfor skatteoppkreveren som utøver partsstillingen på vegne av staten, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 2.

21.2.9 Krav etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8

Skattebetalingsloven § 48 regulerer også partsstillingen for ansvarsbeløp etter ligningsloven §§ 10–6 til 10–8. Bestemmelsene gjelder tvangsmulkt, oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, samt gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver. Krave-

ne er regulert i skattebetalingsloven § 28 nr. 2, slik at de i forhold til § 48 må anses som "krav etter denne lov". I innfordringssakene er det dermed skatteoppkreveren som utøver statens partsstilling, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 2.

Likeledes må søksmål om kravets grunnlag for de ordinære domstoler følge bestemmelsen i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 flg. Trolig kan slike vedtak ikke anses som ligningsavgjørelser, slik at skattebetalingsloven § 48 nr. 5 til nr. 7 ikke vil gjelde for slike saker.

21.2.10 Høringsnotatets forslag

Da den nye loven skal være en generell lov om betaling av ulike skatte- og avgiftskrav ble det i høringsnotatet lagt til grunn at bestemmelsene i skattebetalingsloven som regulerer søksmål om riktigheten av ligningsavgjørelser, flyttes over til ligningsloven nytt kapittel 12. Det ble pekt på at dette også får konsekvenser for en del andre krav som via henvisning gir skattebetalingsloven § 48 tilsvarende anvendelse.

Manglende lovfesting av skattefogdkontorenes og tollregionenes partsrepresentasjon i innfordringssakene har i enkelte tilfeller medført at domstolene har reist spørsmål om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. I høringsnotatet la departementet til grunn at en klarere lovregulering vil kunne øke oversikten for de som ønsker å reise sak. Det ble derfor foreslått å lovfeste gjeldende praksis om at innkrevingsmyndigheten for kravet utøver partsstillingen i kreditorsakene, slik dette er regulert for skatteoppkreveren i skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første og annet punktum.

Videre ble det foreslått at særregelen i skattebetalingsloven § 48 nr. 2 tredje punktum for saker som blir overført til søksmåls former blir videreført, og i samsvar med gjeldende praksis blir gjort generell, slik at den gjelder tilsvarende for alle skatte- og avgiftskrav.

Det ble også foreslått enkelte andre mindre endringer.

21.3 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet, Skattebetalerforeningen og *Skattedirektoratet* har enkelte merknader av mer teknisk karakter, og på bakgrunn av dette forslag til presiseringer og endring av lovteksten. Ingen av høringsinstansene har innvendinger mot de løsninger som er valgt i høringsnotatet.

21.4 Departementets vurderinger og forslag

21.4.1 Forholdet mellom skattebetalingsloven og ligningsloven

Viktige bestemmelser om fremgangsmåten ved rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra skattyteren er ved en henvisning i ligningsloven § 11–1 i hovedsak tatt inn i skattebetalingsloven § 48. Bestemmelser om rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra det offentlige er tatt inn i ligningsloven § 11–2.

Da den nye skattebetalingsloven skal være en generell lov om betaling av ulike skatte- og avgiftskrav foreslår departementet at bestemmelsene i skattebetalingsloven som regulerer søksmål om riktigheten av ligningsavgjørelser, flyttes over til ligningsloven. Dette vil omfatte skattebetalingsloven § 48 nr. 3 til nr. 6 første og siste punktum. Det foreslås ingen endringer med hensyn til hvem som skal utøve partsstillingen. Departementet viser til forslag til § 11–1 i ligningsloven. Krav som nevnt i ligningsloven §§ 10–6 til 10–8 er i utkastet til ligningsloven § 11–1 nevnt særskilt slik at det ikke skal være tvil om at bestemmelsen gjelder for slike krav. Det samme gjelder for avgjørelser som nevnt i ligningsloven § 8–6 nr. 5.

Flyttingen får konsekvenser også for en del andre krav som via henvisning, gir skattebetalingsloven § 48 tilsvarende anvendelse. Dette gjelder svalbardskatteloven § 5–4 annet ledd og folketrygdloven § 24–4 sjette ledd. Departementet viser til utkast til endring av disse bestemmelsene nedenfor i kapittel 26.

21.4.2 Partsrepresentasjon i innfordringssakene

Manglende lovfesting av skattefogdkontorenes og distriktstollstedenes utøvelse av statens partsstilling i innfordringssakene, har i enkelte tilfeller medført at domstolene har reist spørsmål om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Etter departementets oppfatning kan dette unngås ved en klarere lovregulering på dette området. Departementet foreslår derfor å lovfeste at innkrevingsmyndigheten for kravet utøver partsstillingen i innfordringssakene slik som dette er regulert for skatteoppkreveren i skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første og annet punktum. Etter departementets oppfatning vil dette være i samsvar med dagens praksis på området. Det vises til utkastet § 17–1.

Departementet legger til grunn at det ikke er behov for å regulere nærmere hvor søksmål skal

reises. Det vises til uttalelsen i Ot.prp. nr. 17 (1993–94) om endringer i skattelovgivningen og merverdiavgiftsloven side 9, hvor det uttales følgende:

> «Domstolsvalget i innfordringssaker følger av lov 26. juni 1992 nr. 86 om tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring, som trådte i kraft 1. januar 1993. Særskilt regulering av dette i skattebetalingsloven anses dermed ikke påkrevet.»

Skattebetalingsloven § 48 nr. 2 tredje punktum om overføring av tvist til søksmåls former etter tvangsfullbyrdelsesloven, foreslås også videreført og gjort generell slik at den gjelder tilsvarende for alle skatte- og avgiftskrav. Det kan i praksis ikke henvises presist til hvilke regler som skal gjelde ved overføring av saker til søksmåls former, slik det i dag er gjort for skattesakene. Departementet foreslår at det for skattekravene vises til utkast til endring av ligningsloven § 11–1. For de øvrige skatte- og avgiftskrav vises det til at reglene om utøvelse av partsstillingen i saker om kravets grunnlag gjelder tilsvarende. Dette innebærer at det er den myndigheten som har fastsatt kravet, som vil utøve partsstillingen. Bestemmelser om dette er inntatt i utkast til ligningsloven § 11–1 annet ledd.

Det følger av skattebetalingsloven § 48 nr. 1 annet og tredje punktum at departementet kan gi instruks om utøvelsen av partsstillingen, og at departementet kan overta utøvelsen eller overføre den til annen myndighet. Departementet foreslår at denne bestemmelsen gjøres generell. Den vil da gjelde for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven, jf. utkastet § 17–1 tredje ledd.

Også skattebetalingsloven § 48 nr. 6 annet punktum om fastsettelse av nytt skattebeløp etter rettslig prøving, bør gjøres generell slik at den gjelder for alle skatte- og avgiftskrav. Det vises til forslaget § 17–1 fjerde ledd. Skattebetalingsloven § 48 nr. 7 om renter av skatt som pliktes betalt etter ny ligning, foreslås også videreført i forslaget § 11–7 første ledd.

Skattebetalingsloven § 48 nr. 8 om fordeling av utgifter mellom skattekreditorene ved rettslig prøving av saker, foreslås videreført i lovutkastet kapittel 8 om fordeling av skatt mellom skattekreditorene, jf. omtalen av dette ovenfor i kapittel 12.

21.4.3 Partsstillingen i saker hvor kravets grunnlag er hjemlet i skattebetalingsloven

Innkrevingsmyndighetene treffer avgjørelser i medhold av loven som vil kunne prøves ved ordinært søksmål. Uten særreguleringene, vil de alminnelige reglene om partsstilling mv. komme til anvendelse. Det vil si at søksmål skal rettes mot staten, og at partsstillingen utøves av Finansdepartementet. Dette vil for de fleste krav være i samsvar med det som er gjeldende praksis, med unntak for de krav som etter gjeldende rett reguleres av skattebetalingsloven § 48.

Slike avgjørelser vil for eksempel gjelde spørsmål om riktigheten av renteberegning.

Departementet antar at antall saker av denne typen er begrenset, noe som taler for at man bør følge de alminnelige regler. På den andre siden er det lite hensiktsmessig at partsstillingen utøves av Finansdepartementet. Departementet foreslår derfor at dette reguleres særskilt, slik at partsstillingen skal utøves av innkrevingsmyndigheten. Det vises til utkastet § 17–2.

Departementet mener det er hensiktsmessig å gjøre unntak for avgjørelser om renter i medhold av ny skattebetalingslov § 11–2, særlig av hensyn til de krav hvor innkrevingsmyndigheten og fastsettelsesmyndigheten ligger til to ulike organer. Slike renter vil normalt fastsettes i forbindelse med, og av det organ, som treffer endringsvedtaket. Det er hensiktsmessig at partsstillingen i slike tilfeller utøves av det organet som har truffet vedtaket om beregning av renter. Dette foreslås løst ved et unntak fra hovedregelen i utkastet § 17–2 annet ledd.

22 Lovens kapittel 18: Straff

22.1 Innledning

I dette kapitlet foreslår departementet regler om straff ved overtredelse av opplysningsplikten etter loven, og ved manglende gjennomføring av forskuddstrekk. Bestemmelsene er i det vesentlige en videreføring av gjeldende bestemmelser i skattebetalingsloven §§ 50 til 55. Enkelte av bestemmelsene i forslaget vil imidlertid også komme til anvendelse for andre skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye loven. Enkelte bestemmelser i skattebetalingsloven foreslås ikke videreført.

22.2 Gjeldende rett

22.2.1 Brudd på opplysningsplikten – skattebetalingsloven § 50

Etter skattebetalingsloven § 50 nr. 1 er det straffbart å unnlate å gi opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene eller innkrevingsmyndighetene. Slike opplysninger skal den oppgavepliktige dels gi uoppfordret, dels gi etter krav fra myndighetene. Bestemmelsen rammer både det å ikke gi opplysninger og det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Straffansvar etter § 50 nr. 1 bokstav a gjelder bare dersom brudd på opplysningsplikten har hatt som formål å hindre at det blir foretatt forskuddstrekk eller å oppnå at forskuddsskatt blir skrevet ut med uriktig beløp. Etter § 50 nr. 1 bokstav b gjelder straffansvaret dersom innkrevingen av skatt mv. blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Lovens formulering «søker å bevirke» innebærer at virkningen under bokstavene a og b ikke behøver å inntre for at det skal foreligge en fullbyrdet overtredelse av bestemmelsen. Det er tilstrekkelig at lovovertrederen har forsøkt å oppnå virkningene gjennom mangelfulle eller uriktige opplysninger.

Bestemmelsen omfatter brudd på opplysningsplikten både overfor innkrevingsmyndighetene og ligningsmyndighetene. I forhold til ligningsmyndighetene er skattebetalingslovens bestemmelser begrenset til opplysninger som er nødvendig for å skrive ut riktig forskudd på skatt, for å endre forskuddet samt å innkreve skatt. Utskriving av forskudd på skatt skjer i det vesentlige på bakgrunn av opplysninger ligningsmyndighetene har fra tidligere inntektsår. Når ligningsmyndighetene endrer utskrevet forskuddsskatt eller skattekort, legges imidlertid skattyters opplysninger til grunn. Skattyters opplysningsplikt i tilknytning til ligningen omfattes ikke av bestemmelsene i skattebetalingsloven, men av straffebestemmelsene i ligningsloven kapittel 12.

Etter sin ordlyd omfatter bestemmelsen også brudd på opplysningsplikt etter andre lover, dersom gjerningsmannen har søkt å oppnå at det ikke blir foretatt forskuddstrekk eller andre resultater som nevnt i § 50 nr. 1 bokstav a og b.

Overtredelser av skattebetalingsloven § 50 straffes med bøter. I gjentagelsestilfeller kan overtredelsen også bli straffet med fengsel, i inntil seks måneder.

I utgangspunktet er skyldkravet forsett med hensyn til skadefølgen, men etter § 50 nr. 2 kan også grov uaktsomhet straffes. I sistnevnte tilfelle kan overtredelsen bare straffes med bøter.

22.2.2 Unnlatelse av å gjennomføre forskuddstrekk og påleggstrekk – skattebetalingsloven § 51

Etter skattebetalingsloven § 51 er det straffbart å ikke foreta og beregne forskuddstrekk etter reglene i skattebetalingsloven kapittel II. Forskuddstrekk gjennomføres ved at arbeidsgiver beregner trekkets størrelse og deretter holder det tilbake. Beløpet som er tilbakeholdt, skal settes inn på en særskilt skattetrekkskonto, jf. skattebetalingsloven § 11 nr. 4. Ved pengemangel, der arbeidsgiveren bare har midler tilsvarende en nettoutbetaling (etter trekk) til den ansatte, omfatter straffansvaret det forholdsmessige trekk som skulle ha vært gjennomført i denne utbetalingen.

Det er arbeidsgiveren som er pliktig til å foreta trekk, jf. skattebetalingsloven § 4. Hvem som skal anses som arbeidsgiver, følger av skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b, jf. annet ledd. Også unnlatelse av å gjennomføre påleggstrekk etter skattebetalingsloven §§ 33 og 34 omfattes av straffebestemmelsen i skattebetalingsloven § 51. Det samme gjelder unnlatelse av å foreta trekk av kil-

deskatt i aksjeutbytte som utbetales til utenlandske aksjonærer, jf. skattebetalingsloven § 5A.

Rettspraksis har fastslått at skattebetalingsloven § 51 rammer både unnlatelse av å foreta trekk og unnlatelse av å separere skattetrekksmidlene (på egen skattetrekkskonto eller ved bankgaranti), jf. Rt. 1989 side 1304 og Rt. 1994 side 1051. Bestemmelsen rammer imidlertid ikke unnlatt beregning og trekk, og unnlatt separering, hvis de beløp som er eller skulle vært trukket, likevel blir innbetalt i rett tid, jf. § 51 nr. 3.

Skyldkravet etter § 51 nr. 1 første ledd er forsett eller grov uaktsomhet. Også medvirkning er straffbart, jf. § 51 nr. 1 annet ledd.

Overtredelse av bestemmelsen kan straffes med bøter eller fengsel inntil seks måneder, jf. § 51 nr. 1 første ledd. Ved gjentagelse av forsettlige handlinger utvides strafferammen til fengsel inntil ett år, jf. nr. 2.

Straffelovens regler om underslag (§§ 255 og 256) kan komme til anvendelse i de tilfeller der arbeidsgiver har gjennomført skattetrekk ved lønnsutbetalingen, men benyttet de trukne midlene på annen måte enn til å betale trekket. Dette påvirkes ikke av ny skattebetalingslov.

22.2.3 Andre overtredelser – skattebetalingsloven § 52

Skattebetalingsloven § 52 er en generell bestemmelse som retter seg mot andre overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold av skattebetalingsloven enn de som er nevnt i §§ 50 og 51. Etter ordlyden i § 52 rammes også betalingsmislighold av egen skatteforpliktelse. Det er imidlertid alminnelig antatt at bestemmelsen ikke får anvendelse på slike rene betalingsmislighold. Dette begrenser virkeområdet for bestemmelsen betydelig, og gjør utformingen av den lite tilfredsstillende.

22.2.4 Forseelse og foreldelse – skattebetalingsloven § 53

Etter skattebetalingsloven § 53 nr. 1 er alle overtredelser av skattebetalingsloven forseelser. Dette innebærer blant annet at forsøk ikke er straffbart (jf. straffeloven § 49), og at påtalespørsmålet kan avgjøres av politiet (jf. straffeprosessloven § 67). Uten denne bestemmelsen ville overtredelser med strafferamme over tre måneder blitt regnet som forbrytelser, jf. straffeloven § 2 første ledd.

Etter § 53 er den korteste foreldelsesfristen tre år. Dette er ett år lengre enn den fristen som ellers ville fulgt av straffeloven § 67.

22.2.5 Bøter tilfaller kommunekassen – skattebetalingsloven § 54

Skattebetalingsloven § 54 bestemmer at bøter skal tilfalle kommunekassen. Normalordningen etter straffeloven § 34 er at bøter tilfaller staten.

22.2.6 Taushetsplikt ved anmeldelser – skattebetalingsloven § 55

Skattebetalingsloven § 55 gir ligningsmyndighetene og skatteinnkrevingsmyndighetene adgang til å meddele taushetsbelagte opplysninger til påtalemyndigheten ved anmeldelse av straffbare forhold. Ligningsmyndighetene har i tillegg en tilsvarende adgang etter ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f. Tolloven har en tilsvarende bestemmelse i § 8 nr. 2 bokstav f. Alle disse bestemmelsene har sin parallell i forvaltningsloven § 13b nr. 6, som fastslår at taushetsplikt etter loven ikke er til hinder for at et forvaltningsorgan anmelder eller gir opplysninger til påtalemyndigheten, når forfølgning av lovbruddet har naturlig sammenheng med forvaltningsorganets oppgaver.

22.2.7 Unnlatt innbetaling av særavgifter – særavgiftsloven § 2 annet ledd

Særavgiftsloven § 2 annet ledd rammer *«[d]en som i hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning unnlater å betale særavgift som er iberegnet i oppebåret vederlag»*. Slike handlinger straffes som for underslag, jf. straffeloven §§ 255 og 256, jf. § 263. Straffen er bøter eller fengsel inntil tre år. For grov betalingsunnlatelse er strafferammen seks år.

Bestemmelsen rammer betalingsmislighold som skyldes at den avgiftspliktige ikke har levert oppgaver, eller at han har levert uriktige oppgaver. Det er for slike handlinger (avgiftsunndragelser) bestemmelsen brukes i praksis.

Bestemmelsen rammer etter ordlyden også rent betalingsmislighold, det vil si at den avgiftspliktige unnlater å betale avgiften ved forfall, men hvor korrekte oppgaver er sendt myndighetene i rett tid, og det heller ikke er noe å utsette på regnskapsførselen. Departementet er ikke kjent med at rent betalingsmislighold straffeforfølges, og anser det uønsket.

22.3 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslo departementet å plassere reglene om forskudd på skatt i ligningsloven. Som en følge av dette ble straffebestemmelsene i den

gjeldende skattebetalingsloven foreslått videreført dels i den nye skattebetalingsloven og dels i et nytt kapittel 13 i ligningsloven. De straffebestemmelsene i skattebetalingsloven kapittel X som retter seg mot brudd på arbeidsgivernes plikter ved forskuddsutskrivingen, foreslo departementet å plassere i ligningsloven ny § 13–4. I forslaget som ble sendt på høring ble det foreslått enkelte mindre materielle endringer og presiseringer som omtales nærmere i det følgende.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a (unnlatt forskuddstrekk mv. som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger) sjelden anvendes i praksis. Bestemmelsen ble derfor ikke foreslått videreført. Dette innebærer ikke at de pliktbrudd som rammes av bestemmelsen blir straffrie. Den generelle bestemmelsen i skattebetalingsloven § 52, som i det vesentlige foreslås videreført, vil omfatte også handlinger som rammes av § 50 nr. 1 bokstav a. En konsekvens av forslaget er imidlertid at forsettlige handlinger ikke lenger vil kunne straffes med fengsel.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav b (å hindre eller vanskeliggjøre innkreving mv. ved å gi uriktige eller fullstendige opplysninger) ble foreslått gitt anvendelse på alle krav som omfattes av loven.

Skattebetalingsloven § 51 rammer i dag også brudd på plikten til å gjennomføre påleggstrekk etter §§ 33 og 34. Påleggstrekk etter skattebetalingsloven har klare likhetstrekk med utleggstrekk etter tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 7. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet å gå bort fra betegnelsen påleggstrekk og erstatte dette med begrepet utleggstrekk. Dersom utleggstrekk er nedlagt av den alminnelige namsmannen for skatte- og avgiftskrav, vil arbeidsgivers unnlatelse av å gjennomføre trekk ikke kunne straffes etter bestemmelsen i skattebetalingsloven, men etter bestemmelsen i straffeloven § 343 annet ledd. Straffeloven § 343 annet ledd rammer etter sin ordlyd også trekk nedlagt av «særskilt namsmyndighet», det vil si også skatteoppkrever eller skattefogd. Bestemmelsen har imidlertid en lavere strafferamme enn bestemmelsen i skattebetalingsloven. Høyeste straff etter straffeloven er fengsel i fire måneder, mens straffen kan bli inntil seks måneder etter skattebetalingsloven. I høringsnotatet ble det foreslått at de to pliktbruddene skal behandles likt, ved at også unnlatelse av å gjennomføre utleggstrekk etter skattebetalingsloven (påleggstrekk), bare skal straffes etter straffeloven § 343.

Som nevnt foran, er det alminnelig antatt at skattebetalingsloven § 52 ikke får anvendelse på pliktbrudd som består i å unnlate å betale egen skatt. Plikten til å betale egen skatt ved forfall er i og for seg sentral etter skattebetalingsloven. Et slikt pliktbrudd har imidlertid en annen karakter enn vanlige lovbrudd. Når skatteforpliktelsen er fastslått og forfalt, må det sivile innkrevingsapparatet anses tilstrekkelig.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at betalingsmislighold av egen skatte- og avgiftsforpliktelse fortsatt ikke bør være straffesanksjonert. For merverdiavgift ble rene betalingsmislighold avkriminalisert ved lov 3. juni 1983 nr. 46, se Ot.prp. nr. 56 (1982–83). Dette kan tilsi endringer også i særavgiftsloven § 2 annet ledd, som etter sin ordlyd rammer rene betalingsmislighold. I høringsnotatet ble det gitt uttrykk for at departementet tar sikte på å foreta en bredere lovteknisk gjennomgang av straffebestemmelsene i særavgiftsloven. En slik gjennomgang vil nødvendigvis ta noe tid, og departementet foreslo derfor ingen endringer i bestemmelsen.

I høringsnotatet ble det ikke foreslått å videreføre skattebetalingsloven § 54 om at bøter tilfaller kommunekassen. Departementet viste i høringsnotatet til at det normale er at bøter tilfaller staten, jf. straffeloven § 34. Den nye skattebetalingsloven skal i tillegg til de skattekrav som omfattes av den gjeldende skattebetalingsloven, også gjelde for en rekke andre krav som den kommunale skatteoppkreveren ikke har innkrevingsansvaret for. Det vil ikke være naturlig at bøter idømt med tilknytning til slike krav skal tilfalle kommunekassen.

Videre ble skattebetalingsloven § 55 (unntak fra taushetsplikt ved anmeldelser) ikke foreslått videreført. Taushetsplikten følger av lovforslaget ved en henvisning til de regler som gjelder ved fastsettingen av kravet, jf. høringsnotatet § 3–3. Unntaket fra taushetspliktsreglene som følger av bestemmelsen bør uttømmende reguleres av bestemmelsene om taushetsplikt. For eksempel vil ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f regulere skatteoppkreverens adgang til å gi opplysninger til politiet. Departementet la i høringsnotatet til grunn at en bestemmelse tilsvarende skattebetalingsloven § 55 derfor i det vesentlige vil være overflødig.

Forslagene til strafferammer i høringsnotatet er stort sett en videreføring av reglene i skattebetalingsloven. En evaluering og vurdering av strafferammene bør ses i sammenheng med pågående utredninger på området. Det vises her til Straffelovkommisjonens delutredning VII, jf. NOU 2002: 4. Videre foreligger det utredninger fra Sanksjonsutvalget (NOU 2003:15) og Tilleggsskatteutvalget (NOU 2003:7).

22.4 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet og *Kommunenes Sentralforbund (KS)* viser til at straffen ved brudd på opplysningsplikten etter høringsutkastet § 13–1 første ledd (lovutkastet § 18–2 første ledd), skal være bøter uavhengig av om overtredelsen har skjedd forsettlig eller ved grov uaktsomhet. Disse høringsinstansene foreslår at bestemmelsens første og annet punktum slås sammen.

KS og *Skattedirektoratet* har enkelte merknader til hvordan straffebestemmelsene i skattebetalingsloven er videreført i henholdsvis utkastet til ny skattebetalingslov og ligningslov. Spesielt nevnes forholdet mellom straffansvaret for ikke gjennomført forskuddstrekk, som er plassert i ligningsloven, og straff for brudd på plikten til å holde forskuddstrekkmidler på egen skattetrekkskonto (separeringsplikten), som er plassert i utkastet til ny skattebetalingslov.

KS uttaler videre at overskriften til bestemmelsen om straff for ikke gjennomført trekk (utkastet § 18–1) bør endres fra «Ansvar for [ ]« til «Straff for [ ]», da ansvarsbegrepet normalt benyttes om det økonomiske ansvaret, mens det her er tale om et straffansvar.

KS mener videre at en bør ha effektive sanksjoner ved manglende separering av foretatt skattetrekk og uttaler at:

> «En udramatisk måte å oppnå det på, kan f.eks. være at skatteoppkreveren gis myndighet til å administrativt ilegge gebyr hvis en trekkansvarlig ikke sikrer trukne midler etter innkrevingsloven § 5–41.»

Skattedirektoratet uttaler at det støtter forslaget om at bøter tilfaller staten, og anfører at det ikke er noen gode grunner for at bøter ved overtredelse av bestemmelser som i dag er plassert i skattebetalingsloven, skal tilfalle kommunen. KS er ikke enig i dette og uttaler:

> «[D]et er uheldig at departementet i forslaget til ny innkrevingslov foreslår at bøter som har sammenheng med skattebetaling ikke lenger skal gå til kommunen – men til staten. Disse meget beskjedne bøte-inntektene utgjør omtrent den eneste direkte godtgjørelse kommunene mottar for utførelse av fellesinnkrevingen. Istedenfor å etablere en tungvint kompensasjonsordning i inntektssystemet, bør disse bøteinntektene etter KS' vurdering fortsatt gå til kommunene.
>
> (...)
>
> Det er spesielt at departementet overhodet ikke har vurdert disse økonomiske konsekvensene av sitt forslag. I alle deler av offentlig sektor er man på leting etter ordninger som medfører at den som forårsaker bruk av ressurser, skal dekke kostnadene helt eller delvis overfor den instans som blir påført ressursbruken. I dag har vi altså en ordning som tilfredsstiller disse kriterier.
>
> (...)
>
> Regelen om at bøter for overtredelse av skattebetalingsloven tilfaller kommunekassen, må etter KS' vurdering videreføres.»

22.5 Departementets vurderinger og forslag

I det lovutkastet som departementet nå legger frem, er det foreslått at reglene om forskudd på skatt skal videreføres i den nye skattebetalingsloven, og ikke flyttes til ligningsloven slik det ble foreslått i høringsnotatet. Det er da ikke behov for å fordele straffebestemmelsene mellom ligningsloven og skattebetalingsloven. Forslaget som nå legges frem, svarer i hovedsak til de gjeldende bestemmelser i skattebetalingsloven, med enkelte endringer av redaksjonell og språklig karakter. Videre foreslås det enkelte materielle endringer i bestemmelsene. Disse endringene er i hovedsak i samsvar med de forslagene som ble lagt frem i høringsnotatet.

Lovutkastet § 18–1 er i forhold til reglene om forskuddstrekk i det vesentlige en videreføring av skattebetalingsloven § 51, men det er foretatt enkelte redaksjonelle endringer. I ordlyden er det presisert at bestemmelsen også omfatter brudd på plikten til å holde midler atskilt på egen skattetrekkskonto (separeringsplikten) etter utkastet § 5–12. Dette er i samsvar med gjeldende rett, se Rt. 1989 side 1304 og Rt. 1994 side 1051. Som foreslått i høringsnotatet, omfatter bestemmelsen ikke brudd på reglene i kapittel 14 om utleggstrekk (påleggstrekk).

KS har i sin høringsuttalelse uttalt at det bør innføres en adgang for skatteoppkreverne til å ilegge gebyr dersom det avdekkes at de trukne beløp ikke blir satt inn på egen konto (separert). I og med at manglende separering ikke er straffbart dersom skattetrekket likevel blir innbetalt til rett tid, (jf. gjeldende skattebetalingslov § 51 nr. 3 og utkastet § 18–1 annet ledd), vil man stå uten sanksjoner i de tilfeller hvor man avdekker brudd på separeringsplikten uten at det samtidig skjer et betalingsmisligh old. Departementet ser enkelte fordeler med en slik ordning, og etter departementets vurdering bør dette spørsmålet utredes nærmere. Departementet vil ta problemstillingen opp ved en passen-

de anledning, jf. også Sanksjonsutvalgets innstilling, NOU 2003:15 Fra bot til bedring.

Lovutkastet § 18–2 første ledd viderefører skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav b om straff for å hindre eller vanskeliggjøre innkrevingen mv. ved å gi uriktige eller mangelfulle opplysninger. Departementet foreslår å utvide bestemmelsen fra bare å gjelde skattekrav etter gjeldende skattebetalingslov til å gjelde alle krav som omfattes av den nye loven. Dette er isolert sett en utvidelse av anvendelsesområdet for bestemmelsen, fordi det utenfor skattebetalingsloven ikke er gitt tilsvarende bestemmelser. De fleste lover på skatte- og avgiftsområdet har imidlertid generelle bestemmelser om straffansvar ved brudd på opplysningsplikter.

Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a, om unnlatt forskuddstrekk mv. som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger, ikke blir videreført i den nye loven. Dette er i overensstemmelse med forslaget i høringsnotatet. Slike handlinger vil imidlertid bli rammet av utkastet § 18–2 annet ledd.

Lovutkastet § 18–2 annet ledd 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. Forslaget tilsvarer i hovedsak gjeldende skattebetalingslov § 52. Ordlyden i den gjeldende bestemmelsen rammer også betalingsmislighold av egen skatteforpliktelse. I utkastet § 18–2 annet ledd tredje punktum er det presisert at rene betalingsmislighold ikke medfører straffansvar. Dette er en presisering av det som er alminnelig antatt å følge av gjeldende rett.

Departementet foreslår i denne omgang ingen endring av særavgiftsloven § 2 annet ledd, men forutsetter at bestemmelsen fortsatt ikke brukes på rent betalingsmislighold. En revisjon av bestemmelsen bør utstå til en fremtidig gjennomgang av straffebestemmelsene på særavgiftsområdet.

Lovutkastet § 18–3 samsvarer med skattebetalingsloven § 53, om at overtredelser etter skattebetalingsloven skal anses som forseelser, og at minste foreldelsestid er tre år. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget om å videreføre disse bestemmelsene.

Bare KS går imot forslaget om ikke å videreføre skattebetalingsloven § 54 om at bøter tilfaller kommunekassen. Departementet viser til at slike inntekter er svært tilfeldige, og ikke utgjør store beløp. Departementet antar derfor at kommunenes økonomiske tap som følge av en slik endring vil være ubetydelig. Den nye skattebetalingsloven vil også regulere innkrevingen av en rekke skatter og avgifter som har lite med kommunenes virksomhet å gjøre. Det er ikke naturlig at bøter for overtredelser med tilknytning til innkreving av rene statlige krav skal tilfalle kommunekassen. Etter departementets vurdering foreligger det ingen reelle grunner for en særregel om at bøter skal tilfalle kommunen. Argumentet fra KS om å se bøtene som vederlag for kommunenes utførelse av fellesinnkrevingen er lite relevant, særlig på grunn av skattesystemets mer generelle fordeling av forvaltningsoppgaver, kostnader og proveny mellom staten og kommunene. Motstykket til kommunenes kostnader i skattesystemet er en andel av provenyet, ikke noen særskilt godtgjørelse.

Departementet foreslår derfor at denne bestemmelsen ikke videreføres i den nye loven. Konsekvensen blir at straffelovens generelle bestemmelse om at bøter tilfaller staten, jf. straffeloven § 27 annet ledd, også vil gjelde for bøter etter den nye skattebetalingsloven.

23 Rettsgebyr ved forretning for utleggspant avholdt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene

Lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr inneholder bestemmelser om behandlingsgebyr som skal betales for ulike sakstyper. Nærmere regler er gitt i forskrift 15. februar 1983 nr. 86 etter rettsgebyrloven m.m. (rettsgebyrforskriften).

Behandlingsgebyret beregnes med utgangspunkt i et grunngebyr kalt rettsgebyret. Per 1. januar 2005 er dette 845 kroner. Reglene om behandlingsgebyr ved tvangsfullbyrdelse følger av rettsgebyrloven kapittel 4. Reglene får som utgangspunkt anvendelse uavhengig av om tvangsfullbyrdelse skjer gjennom ordinære eller særskilte namsmenn.

For *begjæring* om tvangsfullbyrdelse skal det betales 2,1 ganger rettsgebyret, jf. § 14 første ledd. Gebyrplikten inntrer når saken er ført inn i sakslisten hos namsmannen, jf. § 4. Ved begjæring om utlegg etter tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 7 skal det i tillegg betales 2,6 ganger rettsgebyret *når utlegg blir tatt*, jf. § 14 første ledd nr. 1. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet både utleggspant og utleggstrekk. For utleggstrekk besluttet av kommunekasserer, bidragsfogd, Statens innkrevingssentral eller annen særskilt namsmann påløper det likevel ikke gebyr, jf. § 14 femte ledd første punktum.

Etter rettsgebyrloven § 1 første ledd tilfaller rettsgebyret staten med mindre annet er bestemt. Gebyr som påløper ved kommunekassererens forretning for utleggspant, tilfaller kommunen. Dette følger av rettsgebyrforskriften § 4–1, gitt med hjemmel i rettsgebyrloven § 14 femte ledd annet punktum.

Det fremgår ikke klart av loven på hvilket tidspunkt gebyrplikten inntrer når skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bruker sin særnamskompetanse og holder forretning for utleggspant. I slike tilfeller fremsettes det ingen begjæring i lovens forstand. Som særnamsmenn er skatteoppkreverne og skattefogdkontorene både saksøker og namsmyndighet på samme tid. Bestemmelsen om at gebyrplikten inntrer når saken «*er ført inn i sakslisten*» hos namsmannen, jf. rettsgebyrloven § 4, er derfor mindre treffende i slike situasjoner. I forvaltningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at gebyrplikten inntrer når forretningen berammes, det vil si når tid og sted for forretningen fastsettes.

Departementet foreslo i høringsnotatet kapittel 15 å endre rettsgebyrloven § 14 første ledd slik at det fremgår av lovteksten når gebyrplikten inntrer. Forslaget var ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til dagens praksis. Kun *Statens innkrevingssentral (SI)* har merknader til den foreslåtte lovendringen. SI støtter forslaget, og foreslår at presiseringen skal gjelde for alle særnamsmenn og ikke bare for særnamskompetanse etter «*skatteinnkrevingslovens kapittel 8*».

Justisdepartementet har i brev til Finansdepartementet 14. februar 2002 reist spørsmål om det bør fastsettes felles regler for alle utlegg som besluttes av særnamsmenn. På bakgrunn av dette innspillet og SIs merknad i høringsrunden finner *departementet* det ikke hensiktsmessig å foreslå en endring som bare omfatter særnamskompetanse etter den nye skattebetalingsloven. Departementet vil derimot ved en senere anledning vurdere å ta saken opp med sikte på en endring som omfatter alle særnamsmenn. En slik vurdering bør skje i nært samarbeid med Justisdepartementet.

Departementet foreslo i høringsnotatet også å endre rettsgebyrloven § 14 femte ledd annet punktum slik at det fremgår direkte av loven at behandlingsgebyret tilfaller den enkelte kommune når skatteoppkreverne holder forretning for utleggspant. Som nevnt ovenfor reguleres dette i dag av rettsgebyrforskriften.

I NOU 2004:12 Bedre skatteoppkreving, fremmes det forslag om statliggjøring av skatteinnkrevingen. Dersom utvalgets forslag vedtas, må bestemmelsen i rettsgebyrloven § 14 femte ledd som ble foreslått endret i høringsnotatet, endres på nytt. Departementet finner dette lite hensiktsmessig, og vil derfor avvente eventuelle endringer på dette området til spørsmålet om skatteoppkrevernes status er ferdigbehandlet.

24 Sikring av krav i hastesaker

24.1 Bakgrunn

Et nært samarbeid mellom innkrevingsmyndighetene og fastsettings- og kontrollmyndighetene er avgjørende for en effektiv tvangsinnfordring. I St.prp. nr. 1 (1995–96) Om organiseringen av den statlige innbetalings- og innfordringsfunksjonen for skatter og avgifter mv. punkt 6.5 reises det spørsmål om dette samarbeidet alltid er tilstrekkelig dersom det er nødvendig med særlig hurtig iverksetting av tvangstiltak. Som eksempel nevnes tilfeller hvor ligningskontoret eller fylkesskattekontoret gjennom sitt fastsettings- og kontrollarbeid får mistanke om at et skatte- eller avgiftskrav ikke kommer til å bli betalt fordi skyldneren kan eller er i ferd med å overføre midler utenfor innfordringsapparatets rekkevidde.

I proposisjonen uttales det at det etter departementets vurdering bør utredes nærmere en særskilt adgang for fastsettings- og kontrollmyndighetene til midlertidig sikring av midler og verdier i tilfeller hvor særlig hurtighet er påkrevet. Slik sikring kan for eksempel skje ved å «fryse» bankkonti, utestående fordringer mv., og vil være et midlertidig tiltak i påvente av formell fastsetting og innkreving. Midlertidig sikring vil kunne være aktuelt når det er fare for at skyldneren vil forlate landet for å unngå skatte- eller avgiftsforpliktelsen, eller når skyldneren er i ferd med å plassere verdier utenfor skattekreditorenes rekkevidde.

På denne bakgrunn vurderte departementet i høringsnotatet kapittel 16 hvorvidt det bør innføres en særskilt arresthjemmel for fastsettings- og kontrollmyndighetene. Departementet utelukket ikke at det i helt ekstraordinære situasjoner kan være ønskelig at myndighetene aksjonerer på stedet, for eksempel under et bokettersyn, men var usikker på om en slik hjemmel vil ha større praktisk betydning. Departementet pekte også på at hensynet til skyldnernes rettssikkerhet taler mot å gi skatte- og avgiftsmyndighetene slik myndighet. Det ble på denne bakgrunn foreslått å ikke innføre en særskilt arresthjemmel for fastsettings-, kontroll- og innkrevingsmyndighetene i hastesaker.

Kun *Kommunenes Sentralforbund (KS)* har hatt merknader til dette forslaget. KS foreslår at skatteoppkreverne får hjemmel til selv å beslutte arrest, og uttaler i denne sammenheng blant annet:

> «Det er viktig å bygge på den eksisterende innfordringskompetansen, slik at ligningskontoret som fastsettingsmyndighet eller skatteoppkreveren som kontrollør etablerer grunnlaget for skattekravet, og skatteoppkreveren arbeider med å forberede arrestbeslutningen (beregne maksimumsbeløp og vurdere formuesgoder og sikringsgrunn). Når begge organene har et forsvarlig grunnlag, bør etter KS' vurdering skatteoppkreveren beslutte arrest og sikre rettsvern uten å forelegge saken for skyldneren og tingretten, slik at risikoen for tapte dekningsmuligheter reduseres. Det er en selvsagt forutsetning at myndighetene gjør et forsvarlig arbeid. Dokumentasjon på at man faktisk *gjør* forsvarlig arbeid, er at man ikke er kjent med at tingrettene har avslått skatte- og avgiftsmyndighetenes arrestbegjæringer fordi de ikke var godt nok fundert.»

24.2 Departementets vurderinger

Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 14–1 kan den som har et pengekrav mot en annen, begjære sikring av kravet ved arrest dersom det foreligger en sikringsgrunn. Begjæring om arrest settes fram for tingretten, og retten treffer avgjørelse om arrest ved kjennelse, normalt etter at partene har vært innkalt til muntlig forhandling. Dersom det er fare ved opphold, kan kjennelse som beslutter arrest treffes uten muntlig forhandling. Arrest skal gjennomføres straks, jf. § 14–9. Etter det departementet kjenner til har begjæringer om arrest høy prioritet hos namsmyndighetene, og arrestinstituttet synes å fungere godt i skatte- og avgiftssaker.

Etter KS' syn bør skatteoppkreverne kunne beslutte arrest og sikre rettsvern uten å forelegge saken for skyldneren og tingretten. Etter departementets oppfatning kan det reises prinsipielle innvendinger mot en slik ordning. Som påpekt i høringsnotatet skal namsmyndighetenes behandling sikre at skyldnerens sak får en mest mulig uhildet behandling. Av hensyn til skyldnerens rettssikkerhet vil det derfor kunne være uheldig å gi fastsettings-, avgifts- og innkrevingsmyndighetene myndighet til å iverksette midlertidig sikring i hastesaker. Departementet kan heller ikke se at det er noe

stort praktisk behov for en slik særordning i tillegg til arrest etter tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 14. På denne bakgrunn fastholder departementet vurderingene i høringsnotatet, og finner ikke grunn til å foreslå en særskilt arrestordning for verken fastsettings- og kontrollmyndighetene eller for innkrevingsmyndighetene.

25 Økonomiske og administrative konsekvenser

25.1 Generelt

Forslaget til ny skattebetalingslov innebærer i all hovedsak en videreføring av gjeldende regler om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav, og har derfor få administrative og økonomiske konsekvenser. En mer harmonisert lovgivning medfører imidlertid enkelte materielle endringer for noen av skatte- og avgiftartene. De fleste av disse vil være så små at de ikke vil ha provenymessige virkninger av betydning, og kan dermed håndteres innenfor dagens budsjettrammer. Slike mindre endringer vil i begrenset grad bli omtalt nedenfor.

Departementet legger for øvrig til grunn at en mer ensartet lovgivning på området vil innebære administrative besparelser for både innkrevingsmyndighetene og skatte- og avgiftsbetalerne.

25.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for toll- og avgiftsetaten

Som følge av lovutkastet vil det være nødvendig å gjennomgå og revidere forskriftsverket på området. Departementet forutsetter imidlertid at Toll- og avgiftdirektoratet vil kunne gjennomføre dette arbeidet uten tilførsel av ekstra ressurser.

Forslagene til endringer i rentereglene vil kunne medføre enkelte engangsutgifter i forbindelse med endringer i toll- og avgiftsetatens datasystemer. Endringene er imidlertid ikke vesentlige og vil kunne dekkes innenfor etatens budsjetter.

I dag kan de avgiftskravene som tollregionene krever inn bare motregnes etter de alminnelige, ulovfestede motregningsreglene. Departementet foreslår i lovutkastet kapittel 13 at disse kravene skal være omfattet av den utvidede motregningsretten som i dag fremgår av skattebetalingsloven § 32. Hvilken økonomisk effekt en motregningsadgang overfor tilgodebeløp som skyldnerne har på kommune, fylkeskommune og folketrygden vil ha, er avhengig av hvilke samarbeidsrutiner tollregionene og skatteoppkreverne etablerer på området. De provenymessige konsekvensene er derfor vanskelig å anslå i dag. Departementet antar at forslaget ikke vil ha betydelige administrative konsekvenser utover et samarbeid mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten om motregning og opplæring av de ansatte ved tollregionene.

Lovutkastet § 15–1 om en adgang for innkrevingsmyndighetene, herunder tollregionene, til å nedsette skatte- og avgiftskrav dersom særlige forhold gjør det uforholdsmessig tyngende å innkreve kravet, er ny sammenlignet med gjeldende rett. Bestemmelsen forutsetter at det utarbeides fullmakter og retningslinjer for tollregionenes kompetanse. Også behandlingen av slike saker vil kreve ressurser, men det er usikkert hvor mange søknader som kan forventes. De aller fleste privatpersoner skal i utgangspunktet betale innførselsavgiftene på innførselstidspunktet, slik at det ikke oppstår utestående krav. For innenlands særavgift vil de fleste betalerne være virksomheter. Departementet legger derfor til grunn at toll- og avgiftsetaten kan håndtere søknadene innenfor dagens budsjettrammer.

Lovutkastet § 10–3 om at proklama som utstedes i dødsbo er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav, innebærer en utvidelse for toll og særavgifter. Departementet antar imidlertid at forslaget ikke vil medføre administrative besparelser for tollregionene, men at den økonomiske gevinsten ved at kravene ikke kan prekluderes, vil kunne gi noe provenymessig gevinst.

Lovutkastet § 12–1 om foreldelse av forsinkelsesrenter er ny for toll og særavgifter. Bestemmelsen vil gi administrative besparelser for tollregionene siden de i dag må begjære utleggsforretning innen tre år for å forhindre at krav på forsinkelsesrenter foreldes. Regelen vil også være arbeidsbesparende for namsmyndighetene. I tillegg vil den kunne gi provenymessige konsekvenser ved at man i stor grad vil unngå foreldelse av rentekrav, selv om det neppe vil være snakk om store beløp.

25.3 Økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten og skatteoppkreverne

Som følge av lovutkastet vil det være nødvendig å gjennomgå og revidere forskriftsverket på området. Departementet forutsetter imidlertid at Skatte-

direktoratet vil kunne gjennomføre dette arbeidet uten tilførsel av ekstra ressurser.

Utkastet til ny skattebetalingslov inneholder enkelte endringer i saksbehandlingsreglene ved at forvaltningsloven gis anvendelse også ved innkrevingen av skatt og arbeidsgiveravgift, jf. utkastet § 3–1. Dette vil medføre en utvidelse av klageadgangen i saker om ettergivelse av skatt av hensyn til skyldneren. Klageorgan i disse sakene vil være skattefogdkontorene og Skattedirektoratet. Det forutsettes at merutgifter til dette dekkes innenfor gjeldende budsjettrammer.

Forslagene til endringer i rentereglene vil kunne medføre enkelte engangsutgifter i forbindelse med endringer i skatteetatens datasystemer. Kostnader knyttet til endringene av rentereglene for merverdiavgift og arveavgift forutsettes dekket innenfor gjeldende budsjettrammer.

For skattekrav og arbeidsgiveravgift vil kostnadene avhenge av tidspunktet for ikrafttredelse av reglene om renter for skattekrav. Som redegjort for i kapittel 26 vil endringene for slike krav trolig ikke kunne iverksettes før 1. januar 2008. Det tas da sikte på at innføringen av de nye rentereglene kun vil skje i det nye skatteregnskapet som først vil være i drift i løpet av 2007. Skattedirektoratet har anslått kostnadene til 10 mill. kroner. Eventuelle forslag til ekstra midler til dette arbeidet vil bli tatt med i den ordinære budsjettprosessen for året 2007.

Departementet foreslår i utkastet § 14–3 at skatteoppkrevernes adgang til å holde utleggsforretninger gjøres ubetinget, det vil si at det ikke lenger skal være nødvendig å innhente Skattedirektoratets samtykke for å kunne utøve slik særnamskompetanse. Som en konsekvens av forslaget antar departementet at flere skatteoppkrevere vil holde utleggsforretninger for krav som de har innkrevingsansvaret for. Dette vil kunne gi en verdiorientert og raskere tvangsinnfordring, noe som vil kunne gi provenymessige fordeler. For at skatteoppkreverne i større grad skal benytte seg av adgangen til å holde utleggsforretninger, vil det trolig være nødvendig å styrke kompetansen på skatteoppkreverkontorene, særlig hos de skatteoppkreverne som i dag ikke er bemyndiget etter skattebetalingsloven § 36. Dette vil kreve ressurser til opplæring, men vil imidlertid kunne gi avkastning på sikt.

Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 34 nr. 1 om avtalt utleggstrekk i salgsvederlag ikke videreføres i den nye loven. Skyldnernes adgang til å inngå avtale med skatteoppkreverne om trekk etter denne bestemmelsen har så vidt departementet kjenner til vært lite brukt. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggspant i hele skyldnerens krav på vederlag etter lovutkastet § 14–3, og departementet kan derfor ikke se at forslaget vil få negative provenymessige konsekvenser. De ressurser som tidligere er brukt på å administrere trekk i salgsvederlag kan brukes til å holde utleggsforretninger i de samme vederlagene. For skattefogdkontorene og de skatteoppkreverne som i dag har kompetanse til å holde utleggsforretninger og bruker denne, vil forslaget derfor ikke innebære noen merbelastning. De skatteoppkreverne som hittil ikke har hatt slik kompetanse eller ikke bruker denne, vil måtte bruke noen ressurser på å sette seg inn i reglene om gjennomføring av utleggsforretninger.

Departementet foreslår videre å ikke videreføre skattebetalingsloven § 34 nr. 2 om avtalt utleggstrekk i transporttjenester og lignende. Dersom godtgjørelsen inneholder en lønnsdel, kan skatteoppkreverne og skattefogdkontorene ta utleggstrekk i inntil 20 prosent av godtgjørelsen etter utkastet § 14–4 annet ledd bokstav b. Dersom godtgjørelsen ikke inneholder noen slik lønnsdel, kan de ta utleggspant i hele vederlaget etter utkastet § 14–3. Forslaget antas derfor ikke å ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser.

For skattefogdkontorene vil lovutkastet § 14–5 tredje ledd kunne innebære en provenymessig gevinst ved at beløp som er trukket men ikke innbetalt til skattefogdkontoret, ikke trekkes inn i boet ved en eventuell konkurs.

Lovutkastet § 15–1 om adgang for skattemyndighetene til å nedsette skatte- og avgiftskrav, innebærer i stor utstrekning en videreføring av gjeldende rett for de kravene skattefogdkontorene og skatteoppkreverne innkrever, og vil derfor i utgangspunktet ikke medføre vesentlige administrative eller økonomiske konsekvenser. En klageadgang over slike avgjørelser vil ha administrative konsekvenser. Det vises her til omtalen av dette ovenfor i tilknytning til økonomiske og administrative konsekvenser av at forvaltningsloven kommer til anvendelse.

For krav på merverdiavgift vil likevel utkastet § 15–1 første ledd være en utvidelse. Dette innebærer at det må utarbeides retningslinjer for skattefogdkontorenes kompetanse. Departementet antar at dagens fullmakter for betalingsutsettelse og lempning av rimelighet av arbeidsgiveravgift i stor utstrekning vil være veiledende. Skattefogdkontorene har også erfaring med behandling av tilsvarende søknader etter skattebetalingsloven § 41. Det at bare fysiske personer er omfattet av § 15–1 første ledd, og at gjelden heller ikke kan være knyttet til en løpende virksomhet, vil begrense antallet saker. Departementet legger til grunn at forslaget vil ha administrative konsekvenser for skattefogdkonto-

rene, men at kontorene vil kunne håndtere søknadene innenfor dagens budsjettrammer. Departementet antar at kompetansen vil innebære mindre konsekvenser for provenyet da mange av de som vil få innvilget betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse, under enhver omstendighet ikke er i stand til å innfri kravet i sin helhet.

Departementet foreslår å ikke videreføre skattebetalingsloven § 37 nr. 1 om ektefellers solidaransvar, jf. punkt 20.3. Bestemmelsen har ikke vært brukt de siste årene, og departementet legger derfor til grunn at en oppheving verken vil ha administrative eller økonomiske virkninger.

25.4 Økonomiske og administrative konsekvenser for næringslivet

Lovutkastet vil få enkelte administrative konsekvenser for næringslivet. Hovedsakelig antas konsekvensene å være gevinster som et resultat av forenklinger i regelverket. Forslaget antas å ikke medføre økte kostnader for næringslivet. Det pålegges ingen nye oppgaveplikter eller andre plikter som ikke følger av dagens regelverk. Forslaget om samordning av regelverket vil legge til rette for enklere og bedre tekniske løsninger for næringslivet i fremtiden.

26 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

Departementet foreslår at loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Loven bør tre i kraft fra et årsskifte og tidligste tidspunkt for ikrafttredelse vil være 1. januar 2007. Det vil være behov for departementet og direktorene til å gjennomgå og revidere forskriftene på området med sikte på samleforskrifter på linje med forskriftene til ny skattelov. Departementet har behov for å se an fremdriften i dette arbeidet før ikrafttredelsestidspunktet endelig fastsettes.

Skattedirektoratet har meldt at arbeidet med nytt skatteregnskap som er planlagt innført for fullt i løpet av 2007, gjør det ønskelig å utsette ikrafttredelsen av rentereglene i den nye loven til 1. januar 2008. Det nye skatteregnskapet omfatter krav på skatt og arbeidsgiveravgift. Departementet har derfor utformet overgangsbestemmelser i lovutkastet § 19–2 som gjør det mulig å gi loven anvendelse uten at de nye reglene om renter gis anvendelse for disse kravene.

Lovforslaget innebærer også behov for betydelig endringer i andre lover. I kapittel 28 er det inntatt merknader til endringsforslagene i andre lover.

27 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget

Del I Generelle bestemmelser

Kapittel 1 Innledende bestemmelser

Til § 1–1 Lovens virkeområde

Første ledd slår fast at loven gjelder betaling og innkreving av 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.

Etter *bokstav a* omfatter loven skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven. Innkreving av disse kravene skjer i dag etter den gjeldende skattebetalingsloven, og den nye skattebetalingsloven vil erstatte de generelle reglene om betaling og innkreving som er gitt der. Uttrykket formues- og inntektsskatt er satt i parentes for senere i loven å kunne brukes som kortbegrep for formues- og inntektsskatt etter skatteloven. Begrepet vil da også omfatte tonnasjeskatt. Det følger av bokstav a at også trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23 omfattes av loven. Dette viderefører den gjeldende ordning med at trygdeavgiften betales og innkreves sammen med formues- og inntektsskatt.

Loven vil også gjelde 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. Skatt fastsatt ved ligning betales og innkreves i dag etter reglene i skattebetalingsloven, jf. svalbardskatteloven § 5–1. Dette innebærer blant annet at det skal utskrives forskuddsskatt etter reglene i skattebetalingsloven kapittel III. Denne ordningen videreføres ved at det i forslaget til ny § 5–1 i svalbardskatteloven inntas en henvisning til ny skattebetalingslov kapittel 6 og 7. De øvrige bestemmelsene i loven gjelder direkte for formues- og inntektsskatt til Svalbard. Det skal ikke betales forskuddstrekk av inntekter til Svalbard. I stedet har svalbardskatteloven egne regler om lønnstrekk av ytelser 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 lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen (Jan Mayen-skatteloven) § 1 skal personer som oppholder seg på Jan Mayen betale skatt av inntekt vunnet ved arbeid etter bestemmelsene om lønnstrekk i svalbardskatteloven. Jan Mayen er i motsetning til Svalbard, ikke et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt, og plikten til å betale skatt følger derfor av skatteloven kapittel 2. Jan Mayen-skatteloven regulerer kun på hvilken måte skatten skal betales, og departementet legger derfor til grunn at det ikke er nødvendig å særskilt nevne i den nye skattebetalingsloven at den også omfatter inntektsskatt betalt av personer på Jan Mayen.

Etter *bokstav b* omfatter loven artistskatt fastsatt med hjemmel i artistskatteloven. Skattebetalingslovens regler om betaling og innkreving gjelder i dag for artistskatt med mindre annet følger særskilt av artistskatteloven, jf. artistskatteloven § 12. Den nye skattebetalingsloven vil erstatte de generelle reglene om betaling og innkreving som er gitt der, se for eksempel artistskatteloven § 9 som foreslås opphevet. Det foreslås også enkelte endringer i artistskatteloven §§ 10 og 12, jf. kapittel 26.

Etter *bokstav c* gjelder loven for petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. Skattebetalingsloven gjelder i dag for innkreving av petroleumsskatt med mindre annet er bestemt, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 7. Departementet foreslår ingen endring i plasseringen av reglene om utskriving av forhåndsskatt og avregning av petroleumsskatt. Disse reglene vil fortsatt følge av petroleumsskatteloven og forskrifter til loven, mens den nye skattebetalingsloven vil regulere betaling og innkreving av petroleumsskatt.

Loven gjelder etter *bokstav d* for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23. Loven får også, med mindre annet er bestemt, anvendelse for arbeidsgiveravgiften gjennom henvisningen i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd.

Etter *bokstav e* omfattes arveavgift etter arveavgiftsloven. Arveavgiftsloven inneholder i dag ingen henvisning til skattebetalingsloven, men skattefogdkontorene kan med hjemmel i embetsverksloven § 5 tvangsinnfordre avgiften etter reglene i skattebetalingsloven. Den nye skattebetalingsloven skal etter forslaget gjelde direkte for betaling og innkreving av arveavgift, og erstatte de gjeldende regler om betaling og innkreving i arveavgiftsloven kapittel VII som dermed foreslås opphevet

Etter *bokstav f* skal loven også gjelde direkte for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven inneholder i dag enkelte betalings- og innkrevingsregler, og på samme måte som for arveavgift kan skattefogdkontorene med hjemmel i embetsverksloven § 5 tvangsinnfordre innenlands merverdiavgift etter skattebetalingslovens regler. Reglene om betaling og innkreving som er plassert i merverdiavgiftsloven kapittel IX om forfall og betaling av avgift, erstattes av reglene i ny skattebetalingslov og foreslås derfor opphevet.

Etter *bokstav g til h* gjelder loven også for særavgiftene. Særavgifter brukes som en fellesbetegnelse på en rekke ulike avgifter. Hvilke avgifter dette er følger ikke direkte av særavgiftslovgivningen, men av Stortingets årlige avgiftsvedtak. Å nevne den enkelte særavgift særskilt i § 1–1 vil innebære en omfattende oppregning, og vil også medføre at loven må endres når det vedtas nye særavgifter eller eksisterende særavgifter bortfaller. Departementet anser det derfor ikke som hensiktsmessig med en detaljert oppregning av de enkelte avgiftstypene, men foreslår at loven viser til de lovene som nærmere regulerer slike avgifter.

Felles for særavgiftslovgivningen er at den inneholder relativt få regler om betaling og innkreving. Særavgiftsloven inneholder eksempelvis bare 8 lovparagrafer, mens det øvrige regelverket er gitt i forskrift. Ved ikrafttredelse av ny skattebetalingslov vil en rekke regler i forskriftsverket kunne oppheves.

Etter *bokstav i* omfatter loven også toll. Grunnlaget for toll fremkommer av tolltariffen og dens innledende bestemmelser, og hvor mye toll man skal betale står i selve tariffen. Tolloven regulerer inn- og utførselsprosedyrer, tollforvaltningen og adgangen til å etterberegne toll og ilegge tilleggstoll. I tillegg inneholder loven også straffebestemmelser. Det kan reises spørsmål om bokstav j bør henvise til tolloven, eller om en henvisning til tolltariffen med innledende bestemmelser er tilstrekkelig. Departementet har valgt å vise til både tolltariffen og tolloven. Det er i dag enkelte betalings- og innkrevingsbestemmelser i tolloven og tilhørende forskrifter. Departementet foreslår at disse oppheves og erstattes med reglene i den nye skattebetalingsloven. Det kan også reises spørsmål om et krav på toll kan anses som et avgiftskrav, jf. innledningen til § 1–1. Departementet antar imidlertid at det ikke er noe i veien for at loven definerer toll som et avgiftskrav.

Tredje ledd bokstav a til d gjelder krav som oppstår i tilknytning til de skatte- og avgiftskrav som følger av annet ledd eller 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. Dette innebærer at også slike krav kan tvangsinnfordres etter reglene i kapittel 14 og nedsettes etter reglene i kapittel 15. Enkelte steder i loven er det gitt særlige regler for slike krav, for eksempel i §§ 2–6, 10–51 og 12–1 femte ledd.

Det følger av *bokstav a* at loven skal gjelde for renter som omhandlet i kapittel 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. Eksempel på en slik omkostning er tollageravgift. Toll- og avgiftsetaten er i tolloven gitt adgang til å kreve dekket omkostninger ved at varer blir liggende på tollvesenets lagre. Slike krav vil typisk oppstå når tollvesenet henter inn en vare som er disponert over i strid med tollovgivningen og det av den grunn har oppstått et toll- og avgiftskrav. Slike omkostninger bør behandles likt med og innkreves sammen med toll- og avgiftskravene. Andre eksempler på omkostninger som bestemmelsen vil omfatte er godtgjørelse for tollforretninger som holdes utenfor åpnings- og ekspedisjonstiden eller utenfor tollstedet etter tolloven § 7, utgifter til særskilt tollvakt etter tolloven § 18, godtgjørelse til staten etter tollovforskriften punkt 5.5.5 og avskiltingsgebyr etter ny skattebetalingslov § 14–11 femte ledd. I tillegg vil saksomkostninger i forbindelse med rettslig skjønn etter arveavgiftsloven § 42, forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10–1 og gebyr etter ligningsloven § 10–8 omfattes.

Etter *bokstav b* skal loven også gjelde for tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll fastsatt i medhold av ligningsloven eller lover som nevnt i annet ledd bokstav a til i. Eksempler på slike krav er tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10 og tilleggsavgift etter arveavgiftsloven § 44, merverdiavgiftsloven § 73, særavgiftsloven §§ 3 og 4 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 samt tilleggstoll etter tolloven § 69 og forhøyet særavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 4.

Videre følger det av *bokstav c* at loven på samme måte gjelder for tvangsmulkt etter § 5–16, arveavgiftsloven § 43 og ligningsloven § 10–6. Etter *bokstav d* gjelder loven for ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7. For krav som nevnt i ligningsloven §§ 10–6 og 10–7 viderefører bestemmelsen skattebetalingsloven § 28 annet ledd.

Til § 1–2 Andre offentlige krav

Bestemmelsen viderefører ordningen etter embetsverksloven § 5 som gir skattefogdkontorene myndighet til etter departementets beslutning å innkre-

ve krav som er tvangsgrunnlag etter reglene i skattebetalingsloven. Bestemmelsen vil også omfatte de krav som tollregionene innkrever for andre statlige organer. Forskningsavgift, kontrollavgift og næringsmiddelavgift fastsettes ved innførsel av varer samtidig med toll, særavgifter og merverdiavgift. Gode grunner taler for at de samme reglene som gjelder for toll, særavgifter og merverdiavgift, bør gjelde for tollregionenes innfordring av disse avgiftene. Dette vil både forenkle og effektivisere innkrevingen.

Til § 1–3 Tilbakesøkingskrav

Enkelte ganger viser det seg i ettertid at et gjennomført betalingsoppgjør er uriktig. Dette kan skyldes at det er betalt for mye, eller at betaleren ikke skyldte det beløpet som ble betalt. I slike tilfeller oppstår spørsmålet om oppgjøret skal korrigeres. Utgangspunktet er at det skal skje en tilbakebetaling. Unntak kan likevel tenkes der det på oppgjørstidspunktet foreligger en misforståelse (villfarelse) på begge sider, slik at ingen av partene i første omgang er klar over at det er gjort en feil. Den ulovfestede læren om rett til å kreve tilbakebetaling når betaling er skjedd på grunn av en villfarelse om betalingspliktens eksistens eller omfang, kalles læren om condictio indebiti. Om tilbakebetaling kan kreves eller ikke, må avgjøres ut fra en helhetsvurdering av sakens konkrete omstendigheter. At den ene eller annen part skjønte eller burde ha skjønt at det forelå en feil, vil være et moment i vedkommende parts disfavør.

Etter *første punktum* skal krav på slike tidligere utbetalte beløp anses som skatte- og avgiftskrav. Dette innebærer blant annet at det etter lovutkastet kapittel 13 er utvidet motregningsadgang for dem, og at de er tvangsgrunnlag for utlegg slik at innkrevingsmyndighetene kan tvangsinnfordre kravene ved utleggspant eller utleggstrekk, jf. lovutkastet kapittel 14. Innkrevingsmyndighetene kan videre innkreve beløpene uavhengig av skyldnerens onde eller gode tro.

Regelen vil eksempelvis 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. lovutkastet § 7–1 (3). Blir den utlignede skatten senere endret som følge av ny ligning etter ligningsloven kapittel 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 § 24, og en senere korrigering av terminen viser at beløpet skulle vært lavere eller at den merverdiavgiftspliktige ikke skulle fått utbetalt noe.

Uten bestemmelsen i utkastet § 1–3 ville det vært uklart i hvilken utstrekning slike tilbakesøkingsbeløp i sin helhet kan innfordres på samme måte som skatter og med samme fortrinnsrett, eller om det foreligger et vanlig sivilrettslig pengekrav. Dette vil blant annet ha betydning for om læren om condictio indebiti kommer til anvendelse og om beløpet må inndrives gjennom søksmål og dom.

Bestemmelsen er en kan-regel. Ved vurderingen av om beløpet skal kreves tilbake må innkrevingsmyndighetene utøve et skjønn, der de blant annet tar hensyn til om det vil være åpenbart urimelig å gjøre tilbakesøkingskravet gjeldende.

Det er bare der det oppstår et tilbakebetalingskrav for det offentlige ved en forhøyelse eller ved en retting av et tidligere oppgjør at regelen i § 1–3 kommer til anvendelse. Regelen vil ikke omfatte de tilfellene der det har skjedd en ren feilutbetaling, for eksempel ved utbetaling av et tilgodebeløp to ganger eller til feil skyldner. I disse tilfellene vil læren om condictio indebiti være avgjørende for om beløpet kan kreves tilbake.

Bestemmelsen er i sin helhet en videreføring av gjeldende rett for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og svalbardskatt fastsatt ved ligning, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 4 første og annet punktum og henvisningsbestemmelsene i folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 og Svalbardskatteloven § 5–1 første ledd. For merverdiavgift følger det av merverdiavgiftsloven § 59 første ledd annet punktum at overskytende beløp etter § 24 tredje ledd annet punktum og refundert beløp etter § 26 a er tvangsgrunnlag for utlegg. Bestemmelsen regulerer imidlertid ikke de tilfellene der det som en følge av en forhøyelse av utgående avgift oppstår et krav på tilbakebetaling av et tidligere utbetalt beløp.

Bestemmelsen innebærer en endring sammenlignet med gjeldende rett for svalbardskatt fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, særavgifter og toll som i dag følger de alminnelige pengekravsrettslige reglene. Departementet anser det mest hensiktsmessig med en generell regel som gjelder for alle krav som omfattes av den nye skattebetalingsloven.

Kapittel 2 Innkrevingsmyndighetene

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

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 1 første punktum som bestemmer at den myndighet og de plikter som er lagt til skatteoppkreverne i skattebetalingsloven, utøves av den kommunale skatteoppkreveren. Det samme følger av lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embetsværk (embedsverksloven) § 5 første ledd annet punktum som bestemmer at *«[i]nndrivingen av inntekt- og formuesskatt foretas av den kommunale skatteoppkrever i vedkommende distrikt»*. Denne bestemmelsen antas å ikke ha selvstendig betydning ved siden av skattebetalingsloven, og foreslås opphevet.

Også skatteoppkrevernes innkreving av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift reguleres av første ledd. Skatteoppkrevernes ansvar for innkreving av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift følger av folketrygdloven § 24–4 sjette ledd som fastsetter at bestemmelsene i skattebetalingsloven skal gjelde tilsvarende for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden, med mindre annet er bestemt. At trygdeavgift til folketrygden skal betales og kreves inn sammen med skatt følger også av forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelser om forskuddsutskriving og innkreving mv av trygdeavgift og skatt.

Det er skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor som innkrever forskuddstrekket, og som dermed også er riktig betalingsmottaker, jf. *annet ledd første punktum.* Dette viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 1 første punktum. Annet ledd første punktum omfatter også arbeidsgiveravgift og viderefører folketrygdloven § 24–3 fjerde ledd. Her bestemmes at avgiften skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen der arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor, med mindre departementet har bestemt noe annet. *Annet punktum* viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 1 annet punktum.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 29 nr. 1 som bestemmer at forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere og utlignet skatt skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

I *fjerde ledd* er det presisert at første til tredje ledd ikke gjelder for de skattekravene som er særskilt omhandlet i § 2–3.

Femte ledd gir departementet myndighet til å gi regler i forskrift om innkreving og betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskap. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd.

Til § 2–2 Skattefogdkontorene for fylkene – merverdiavgift og arveavgift

Første ledd bestemmer at merverdiavgift skal innkreves av skattefogdkontoret. Dette viderefører den gjeldende ordning som følger av § 3 annet ledd i forskrift 19. desember 1969 nr. 15 (forskrift nr. 17) om avgiftsforvaltning og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling, jf. § 5 første ledd første punktum og tredje ledd i lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embetsværk (embedsverksloven). Registrering skal skje ved melding til fylkesskattekontoret, og avgiften skal betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor den avgiftspliktige er registrert, jf. § 6 i forskrift nr. 17.

Annet ledd bestemmer at arveavgift skal innkreves av skattefogdkontoret. Avgiften skal som utgangspunkt betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor kravet er fastsatt eller skulle vært fastsatt. Etter arveavgiftsloven § 31 skal avgiftsmyndighetene (skattefogdkontorene), når avgiften er foreløpig eller endelig fastsatt, underrette den avgiftspliktige om hvem avgiften skal betales til.

Til § 2–3 Skatteoppkrever for formues- og inntektsskatt fastsatt ved sentral ligning, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt

I *første ledd* bestemmes det at formues- og inntektsskatt fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a skal innkreves av og betales til Rogaland skattefutkontor. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 1 annet punktum som gir departementet myndighet til å bestemme hvem som har innkrevingsansvaret for slike krav. Departementet har besluttet at dette ansvaret skal tilligge Rogaland skattefutkontor.

Annet ledd viderefører ordningen med at Rogaland skattefutkontor innkrever artistskatten, jf. forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorarer til utenlandske artister mv. § 4–2. I dette ligger også at avgiften skal betales til Rogaland skattefutkontor.

Tredje ledd viderefører § 8 nr. 1 første punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt mv., og slår fast at innkrevingsmyndighet for terminskatt og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven, renter og rentetillegg er Oslo og Akershus skattefogdkontor.

Forskriften er fastsatt med hjemmel i blant annet petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 og 6 og § 8. Det følger også av forskriften at slike krav skal betales til Oslo og Akershus skattefogdkontor.

Fjerde ledd slår fast at Troms skattefogdkontor er skatteoppkrever for skatt til Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 5–3 og forskrift 12. desember 1997 nr. 1296 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard og om overgangsregler § 2. Betalingsmottaker for skatt fastsatt ved ligning og lønnstrekk er dermed Troms skattefogdkontor. Bestemmelsen viderefører gjeldende ordning.

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

Første ledd første punktum slår fast at toll samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel innkreves av tollregionene. Betaling av slike krav skjer til det tollsted i tollregionen hvor fortolling etter tolloven skal foretas, jf. *annet punktum*. Dette gjelder likevel ikke krav som er belastet tollkreditten, som skal betales til den tollregionen som har innvilget tollkreditten, jf. *tredje punktum*.

Annet ledd viderefører bestemmelsene i særavgiftsforskriften § 6–2 for særavgifter som ikke oppstår på innførselstidspunktet. Bestemmelsen vil også omfatte engangsavgift for avgiftspliktige som er registrert i henhold til § 7–1 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgiften, og viderefører bestemmelsen i forskriften § 7–5.

Tredje ledd om at engangsavgift fra avgiftspliktige som ikke er registrert skal innkreves av og betales til tollregionene, viderefører § 1–4 i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgiften.

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

Første ledd lovfester gjeldende ordning med at årsavgiften og omregistreringsavgiften betales til og innkreves av tollregion Oslo og Akershus.

Annet ledd lovfester gjeldende ordning med at vektårsavgiften betales til og innkreves av tollregion Midt-Norge.

Til § 2–6 Andre skatte- og avgiftskrav

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 krav på renter etter kapittel 11, omkostninger, gebyrer, tilleggsskatt, 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 for eksempel at tilleggsskatt ilagt i medhold av ligningsloven skal innkreves av det organet som innkrever skattekravet.

Annet ledd regulerer riktig betalingsmottaker når innkreving av kravet er overført til Statens innkrevingssentral. Etter ordlyden skal betalingen skje til Statens innkrevingssentral fra det tidspunkt den skatte- eller avgiftspliktige har fått melding om at kravet er overført Statens innkrevingssentral til innkreving. Dette vil skje enten ved melding fra det organet som har fastsatt eller innkrever kravet, eller ved betalingsvarsel fra Statens innkrevingssentral.

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 og ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7. Slike krav oppstår på selvstendig grunnlag og omfattes dermed ikke av bestemmelsen i første ledd. Bestemmelsen gir også departementet myndighet til å gi regler til utfylling og gjennomføring av reglene i kapittel 2.

Til § 2–7 Overføring av myndighet til Statens innkrevingssentral

Det kan være hensiktsmessig at Statens innkrevingssentral innkrever enkelte statlige skatte- og avgiftskrav som etter loven skal innkreves av skattefogdkontorene og tollregionene. Det følger derfor av første punktum at departementet i forskrift kan bestemme at Statens innkrevingssentral skal innkreve nærmere bestemte krav, og at deler av loven skal gjelde tilsvarende for innkrevingssentralens virksomhet. Utover de konkrete oppgaver som overføres, vil ansvaret for innkrevingen fortsatt tilligge det organ som følger av §§ 2–2 til 2–6.

I slike tilfeller kan det bestemmes at Statens innkrevingssentral kan innkreve kravene ved å stifte utleggspant. For det første må panteretten kunne gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5. Det stilles dessuten krav om at utleggsforretningen kan holdes på innkrevingssentralens kontor etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 første ledd. Dette gjelder utleggsforretninger der det tas utlegg i andre formuesgoder enn løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer (i praksis fast eiendom og enkle pengekrav som for eksempel bankinnskudd). Bestemmelsen er utformet i samsvar med innkrevingssentralens øvrige hjemler for å stifte utleggspant.

Det følger av første punktum at departementet ikke kan overføre innkrevingen av skatte- og avgiftskrav som innkreves av de kommunale skatteoppkreverne.

Til § 2–8 Departementets instruksjons- og delegasjonsmyndighet

Siden skatteoppkreverne er kommunalt ansatte, er det nødvendig med en særlig lovhjemmel for at departementet skal kunne instruere dem. Denne instruksjonsadgangen følger i dag av skattebetalingsloven § 56 nr. 1 annet punktum, og departementet foreslår å videreføre den i *første ledd første punktum*. Faglig sett er skatteoppkreverne underordet de statlige skattemyndighetene ved utøvelsen av sitt arbeid etter skattebetalingsloven. Departementet kan delegere sin instruksjonsmyndighet til sine underordnede organer, mest praktisk Skattedirektoratet og skattefogdkontorene.

Etter første ledd *annet punktum* kan departementet også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Siden skatteoppkreverne fører skatteregnskapet, er det nødvendig med en instruksjonsrett også på dette området. I dag er departementet gitt myndighet til å gi forskrifter om dette i skattebetalingsloven § 56 nr. 1 fjerde punktum. Departementet anser det tilstrekkelig med en instruksjonsrett. Departementet finner det også hensiktsmessig å endre begrepsbruken, slik at instruksjonsretten omfatter økonomiforvaltningen knyttet til skatteinnkrevingen generelt. Økonomireglementet for staten bør i utgangspunktet gjelde tilsvarende for skatteoppkrevernes innkreving med mindre særlig grunner tilsier noe annet.

Departementet finner det også ryddig å presisere at departementet og Skattedirektoratet kan delegere sin myndighet til skatteoppkreverne, jf. første ledd *tredje punktum*. Instruksjonsmyndigheten overfor tollregionene og skattefogdkontorene følger av at disse er statlige organer underlagt departementet.

Skattebetalingsloven § 56 nr. 1 annet punktum gir departementet instruksjonsmyndighet overfor ligningssjefen. Ligningskontorene er i dag statlige, og det er derfor unødvendig å fastsette særlig instruksjonsmyndighet overfor disse i den nye loven. Departementet foreslår derfor å ikke videreføre denne delen av bestemmelsen i ny skattebetalingslov.

Annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 56 nr. 1 fjerde punktum, som gir hjemmel til å gi forskrifter om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene, og om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkreverkontorets, ligningskontorets og folkeregisterets oppgaver. Departementet anser det imidlertid tilstrekkelig med en instruksjonsadgang.

Kapittel 3 Saksbehandling

Til § 3–1 Forholdet til forvaltningsloven og tvangsfullbyrdelsesloven

Første ledd fastsetter at forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i loven. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett, da det følger av skattebetalingsloven § 58 at forvaltningsloven ikke gjelder for behandlingen av saker etter skattebetalingsloven.

Annet ledd viser til §§ 13–5, 14–2, 14–5 og 14–10 hvor forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven er nærmere regulert. Det følger av § 13–5 at motregning kan påklages etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5–16 om klage. Paragraf 14–2 slår fast at tvangsfullbyrdelsesloven, med enkelte unntak, gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. I § 14–5 annet ledd er det for trekkpliktige som ikke har skattetrekkskonto, og ved utleggstrekk pålagt av skattefogdkontorene henvist til reglene om forfall og betaling i tvangsfullbyrdelsesloven 7–22 første ledd. I § 14–10 om tvangssalg av varer etter tolloven følger det av første ledd at salg av varer skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 8 så langt de passer.

I *tredje ledd* henvises det til de særlige reglene om saksbehandling som gjelder for forskuddsutskrivingen. Paragraf 4–3 bestemmer at forvaltningsloven ikke gjelder for utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt. Derimot gjelder ligningslovens saksbehandlingsregler tilsvarende så langt de passer.

Til § 3–2 Taushetsplikt

Bestemmelsen 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 innkreving av kravet. Dette innebærer eksempelvis at skatteoppkreveren er underlagt taushetspliktsbestemmelsen i ligningsloven § 3–13, mens skattefogdkontorenes taushetsplikt ved innkreving av merverdiavgift vil følge av merverdiavgiftsloven § 8. For toll- og avgiftsmyndighetenes innkreving av toll følger taushetsplikten av tolloven § 7.

Annet ledd viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 47 nr. 3 om unntatt offentlighet for skatterestanselister, men slik at bestemmelsen i utgangspunktet skal gjelde for alle krav etter loven. I praksis vil bestemmelsen likevel ikke ha betydning på de områdene hvor taushetsplikten følger av ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven, da denne typen opplysninger omfattes av taushetsplikten etter disse lovene.

Til § 3–3 Unntak fra reglene om begrunnelse, klageadgang mv.

Første ledd gir enkelte særregler for behandlingen av saker om betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor (lempning av innfordringshensyn). 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. Bestemmelsen slår også fast at vedtak om lempning av innfordringshensyn ikke kan påklages til overordnet myndighet.

Annet ledd slår fast at forvaltningslovens bestemmelser om forhåndsvarsling og begrunnelse i §§ 16, 24 og 25 ikke gjelder for vedtak som innkrevingsmyndighetene treffer under avregningen, jf. lovutkastet kapittel 7.

Tredje ledd slår fast at forvaltningslovens saksbehandlingsregler for enkeltvedtak ikke gjelder for vedtak om ansvar for forskuddstrekk etter § 16–20. Dette er en videreføring av gjeldende rett, jf. skattebetalingsloven § 58.

Fjerde ledd slår fast at forvaltningsloven § 42 om utsatt iverksetting av vedtak ikke gjelder for vedtak som treffes under avregningen og for vedtak om årsavgift. Forvaltningsloven § 42 om utsatt iverksetting vil derimot gjelde for merverdiavgift, arveavgift, toll og øvrige særavgifter.

Del II Forskudd på skatt og avregning

Kapittel 4 Forskudd på skatt

Til § 4–1 Definisjoner

Bestemmelsen definerer de sentrale begrepene upersonlig skattyter, personlig skattyter og arbeidsgiver.

Første ledd bokstav a definerer upersonlig skattyter som norsk og utenlandsk selskap og innretning som er selvstendig skattesubjekt, konkurs- og administrasjonsbo for slikt subjekt samt staten, fylkeskommunene og kommunene. Bestemmelsen er utformet slik at de subjekter som faller inn under oppregningen i skattebetalingsloven § 2, omfattes av begrepet upersonlig skattyter.

Bokstav b første punktum definerer personlig skattyter som enhver skattyter som ikke faller inn under bokstav a. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 1. Også konkurs- og administrasjonsbo vedrørende slike skattytere faller inn under begrepet personlig skattyter.

Dødsbo regnes i dag som forskuddspliktig skattyter, jf. skattebetalingsloven § 1, jf. § 2. Det fremstår imidlertid som lite naturlig å karakterisere dødsbo som personlig skattyter, selv om forskudd på skatt og trygdeavgift for slikt bo utskrives og beregnes etter de regler som gjelder for personlige skattytere. I nr. 1 bokstav b *annet punktum* er det derfor presisert at dødsbo likestilles med personlig skattyter ved anvendelse av bestemmelsene i kapitlene 4 til 6.

Bokstav c definerer begrepet arbeidsgiver som den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b.

Annet ledd om oppdragsgivers og oppdragstakers ansvar og plikter etter loven, viderefører skattebetalingsloven § 3 annet ledd.

Tredje ledd om at departementet i forskrift kan gi nærmere regler til paragrafen, svarer til skattebetalingsloven § 3 annet ledd femte punktum.

Til § 4–2 Utgangspunkter for forskuddsutskrivingen

Bestemmelsen gir en oversikt over hvilke regler som kommer til anvendelse ved utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

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 i loven. Hvilke krav som skal betales før ligning finner sted – herunder forfallstidspunktene for disse – følger av kapittel 10 om forfall.

Medlemsavgift til folketrygden fastsettes og betales under ett med forskudd på skatt etter reglene i skattebetalingsloven, jf. folketrygdloven § 24–4 sjette ledd og forskrift til skattebetalingsloven 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelser om forskuddsutskriving og innkreving mv. av trygdeavgift og skatt. Medlemsavgiften er ved dette likestilt med skatt hva angår både utskriving, trekk, innkreving, avregning og fordeling etter skattebetalingsloven. Det tilsiktes ingen endringer i dette.

Annet ledd angir hvilke bestemmelser som

kommer til anvendelse ved utskriving og beregning av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere (forskuddspliktige).

Tredje ledd angir hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved utskriving av forskuddsskatt for upersonlige skattytere (etterskuddspliktige).

Fjerde ledd gjelder utskriving og beregning av naturressursskatt etter skatteloven kapittel 18. Slik skatt står i en særstilling i forhold til annen skatt til stat og kommune. Den skal utskrives og beregnes etter reglene i kapittel 6 om utskriving av forskuddsskatt for upersonlige skattytere, uavhengig av om skattyter ellers er forskudds- eller etterskuddspliktig, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18–2-9. Departementet har funnet det hensiktsmessig at dette også fremgår av loven.

Til § 4–3 Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivingen

Bestemmelsen slår fast at forvaltningsloven ikke gjelder for utskrivingen av forskuddtrekk og forskuddsskatt. Derimot gjelder ligningslovens saksbehandlingsregler så langt de passer. Det er redegjort nærmere om begrunnelsen for denne bestemmelsen i punkt 9.5.1.

Til § 4–4 Opplysningsplikt

Bestemmelsen pålegger skattytere og arbeidsgivere å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendig for at ligningskontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk og forskuddsskatt i samsvar med bestemmelsene i loven Del II.

Første og annet ledd viderefører regelen i skattebetalingsloven § 46 nr. 1 første punktum om skattyteres og arbeidsgiveres opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Etter gjeldende rett omfattes kun forskuddspliktige skattytere, men det er også behov for opplysninger fra upersonlige skattytere. Departementet ser ingen grunn til å ha forskjellige regler for de to skattytergruppene, og regelen er derfor utvidet til også å omfatte upersonlige skattytere. Når det gjelder opplysningsplikten for offentlige tjenestemenn er den ikke foreslått videreført. Bestemmelsen antas å ikke ha praktisk betydning i dag.

Tredje ledd om at skattyter som ikke oppfyller sin opplysningsplikt, ikke har krav på å få endret ligningskontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk og forskuddsskatt, viderefører regelen i skattebetalingsloven § 46 annet ledd. Bestemmelsen gjelder også for upersonlige skattytere. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Til § 4–5 Stedet for forskuddsutskriving

Bestemmelsen inneholder regler om hvilket ligningskontor som har ansvaret for forskuddsutskrivingen.

Første ledd første punktum om at forskudd på skatt for personlige skattytere skal utskrives av ligningskontoret for den kommunen som skattyteren skal skatte til etter reglene i skatteloven § 3–1, svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 1 og § 18 nr. 1. *Annet punktum* om at forskudd skal utskrives i bostedskommunen også for skattytere som etter reglene om stedbunden beskatning er skattepliktige i flere kommuner, er en presisering av første punktum og svarer til Stortingets skattevedtak § 6–1 første ledd annet punktum.

Annet ledd første punktum slår fast at forskudd på skatt for upersonlige skattytere utskrives av ligningskontoret for den kommunen hvor skattepliktig formue og inntekt skal fastsettes, jf. skatteloven § 3–2. Skattebetalingsloven regulerer ikke hvilket ligningskontor som har ansvaret for utskriving av forhåndsskatt. I praksis skjer dette av ligningskontoret for selskapets kontorkommune pr. 31.12. i inntektståret. Bestemmelsen tar således sikte på å kodifisere gjeldende praksis. *Annet punktum* om at forskudd på skatt av formue og inntekt som nevnt i skatteloven § 3–3 (stedbunden beskatning) skal medtas ved utskrivingen i kontorkommunen, er også en kodifisering av gjeldende praksis.

Tredje ledd om at forskudd på skatt for skattytere som skal svare naturressursskatt til en annen kommune enn kontorkommunen, skrives ut særskilt av ligningskontoret for vedkommende kommune, kodifiserer gjeldende praksis.

Fjerde ledd om at ligningskontoret for den kommunen som er angitt i skatteloven § 3–4 skriver ut forskudd på skatt for personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 1 og § 18 nr. 1. Skattebetalingsloven har ingen tilsvarende bestemmelse om utskriving av forskuddsskatt (forhåndsskatt) for upersonlige skattytere som ikke er hjemmehørende i riket. I praksis foretas utskrivingen av ligningskontoret for den kommunen som skattyter skal skatte til. Bestemmelsen kodifiserer denne praksisen.

Femte ledd om at Oslo likningskontor utskriver forskudd på skatt for personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, men som mottar lønn fra den norske stat, jf. skatteloven § 2–3 første ledd bokstav g, viderefører regelen i Stortingets skattevedtak § 6–1 fjerde ledd, jf. 1–4 tredje ledd.

Sjette ledd om at Skattedirektoratet kan utøve de funksjoner som tilligger ligningskontoret, eller bestemme at utskrivingen skal skje ved et annet ligningskontor enn det som følger av de øvrige be-

stemmelsene i paragrafen, svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 4 og § 18 nr. 4. Bestemmelsen hjemler blant annet den årlige sentrale hovedutskrivingen av forskuddsskatt og forskuddstrekk.

Til § 4–6 Særregler om forskuddstrekk og forskuddsskatt

Bestemmelsen gir departementet adgang til å bestemme at forskuddstrekk og forskuddsskatt skal skje etter andre satser eller med andre beløp enn det som er fastsatt ved forskuddsutskrivingen. 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 forskuddsutskrivingen.

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 56 nr. 4 som gir departementet adgang til å foreta en generell forhøyelse av den forskuddsutskriving som ligningskontoret for den enkelte kommune har foretatt, når det gjelder utskriving av forskuddstrekk. Det kan være et tilsvarende behov for generell forhøyelse av utskrevet forskuddsskatt, og regelen utvides derfor til også å omfatte forskuddsskatt.

Skattebetalingsloven § 7 nr. 4 og § 20 nr. 1 annet ledd gir Stortinget adgang til å gi regler om differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, det vil si bestemme at beregningen skal skje etter ulike satser eller beløp for ulike deler av året. Stortinget har delegert sin myndighet til departementet, som igjen har delegert myndigheten til Skattedirektoratet. Bestemmelsen videreføres, men slik at kompetansen til å gi regler om differensiering legges direkte til departementet, jf. *annet ledd*. Forenklingshensyn og hensynet til et smidigere regelverk taler for en slik løsning.

Til § 4–7 Fullmakt under krig o.l.

Paragrafen viderefører skattebetalingsloven § 56 nr. 5, og gir Kongen fullmakt til å beslutte at lovens bestemmelser og gjeldende vedtak om forskuddsskatt kan fravikes under krig m.m. på nærmere angitte vilkår.

Kapittel 5 Forskuddstrekk

Til § 5–1 Skattekort

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om utskriving av skattekort.

Første ledd første punktum slår fast at ligningskontoret, før inntektsårets begynnelse, skal skrive ut skattekort som angir forskuddstrekkets størrelse og hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 1 annet ledd første punktum. Etter *annet punktum* kan ligningskontoret når som helst i løpet av inntektsåret utstede nytt skattekort når det er gjort feil ved utskrivingen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 2.

Annet ledd bestemmer at ligningskontoret kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake. Bestemmelsen er flyttet fra forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk (forskuddstrekkreglene) § 4 nr. 4.

Tredje ledd bestemmer at trekktabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet. Etter skattebetalingsloven § 7 nr. 1 annet punktum er myndighet til å utarbeide trekktabeller lagt til departementet. Departementet har delegert sin myndighet til Skattedirektoratet. Departementet har funnet det hensiktsmessig å legge myndigheten direkte til Skattedirektoratet i loven. Direktoratets kompetanse til å fastsette skjema for skattekort er flyttet fra forskuddstrekkreglene § 2.

Til § 5–2 Fastsetting av forskuddstrekkets størrelse

Bestemmelsen gir regler for hvordan ligningskontoret skal fastsette størrelsen på forskuddstrekket.

Første ledd bestemmer at forskuddstrekket fastsettes slik at de beløp som trekkes i løpet av inntektsåret, 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. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 7 nr. 2 første punktum, med noen språklige endringer.

Annet ledd viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 2 annet punktum om at ligningskontoret, i stedet for å skrive ut både forskuddstrekk og forskuddsskatt, kan fastsette trekket slik at forskuddstrekket alene dekker forventet utlignet skatt og trygdeavgift.

Tredje ledd bestemmer at det ved fastsettelse av forskuddstrekkets størrelse og avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet, ikke skal tas hensyn til et beløp som svarer til 12 prosent av minstefradraget etter skatteloven §§ 6–30 til 6–32. Bestemmelsen viderefører regelen i skattebetalingsloven § 7 nr. 2 tredje punktum. Bestemmelsen tar sikte på å unngå for mange små restskatter.

Til § 5–3 Fritak for forskuddstrekk og tilbakebetaling av innbetalt forskuddstrekk

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

Til § 5–4 Plikt til å foreta forskuddstrekk

Bestemmelsen slår fast hvem som har plikt til å foreta forskuddstrekk.

Første ledd svarer til skattebetalingsloven § 4. Det er ved denne bestemmelsen arbeidsgiver pålegges en selvstendig og ubetinget plikt til å foreta forskuddstrekk, og det er denne bestemmelsen som blant annet er grunnlaget for arbeidsgivers økonomiske og strafferettslige ansvar. Departementet har funnet grunn til å presisere at opplysningene i skattekortet må suppleres med bestemmelser om forskuddstrekket gitt i eller i medhold av loven.

Annet ledd pålegger aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær, å foreta forskuddstrekk. Tilsvarende plikt påligger innlåner som etter avtale om verdipapirlån utbetaler utbyttekompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 5A.

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. Forsikringsselskapets trekkplikt er regulert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5–20-9. Etter forskriften § 5–20-12 er det dessuten unntak fra trekkplikt i nærmere angitte tilfeller. Departementet har funnet det riktig at plikten til å foreta forskuddstrekk også fremgår av loven.

Til § 5–5 Forskuddstrekkets størrelse

Første ledd 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. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 11 nr. 1. Det er foretatt visse justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer. Dette gjelder særlig tredje punktum som uttrykkelig nevner de ytelsene som er underlagt trekk med 30 prosent. I skattebetalingsloven fremgår trekkprosenten av § 11 nr. 1 siste punktum som viser til § 5 nr. 1 bokstav e hvor ytelsene er regnet opp.

Annet ledd om at arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av skattekortet eller første ledd, når den skattepliktige reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas, svarer til skattebetalingsloven § 11 nr. 2.

Tredje ledd bestemmer at 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. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 5.

Fjerde ledd bestemmer at avkastning av sparedelen av livsforsikring skal beregnes etter satsen for kapitalinntekt. Forskuddstrekkets størrelse reguleres ikke i skattebetalingsloven, kun i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5–20-10. Departementet har funnet det hensiktsmessig at trekkets størrelse også fremgår av den nye skattebetalingsloven.

Femte ledd 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. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 3 første punktum.

Sjette ledd regulerer hvordan forskuddstrekk skal foretas når det er skrevet ut skattekort i flere kommuner eller av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 11 nr. 3.

Syvende ledd om fritak for trekkplikten for arbeidsgiver som godtgjør at det betales skattetrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte skattyters inntekt, svarer til skattebetalingsloven § 38 A annet ledd.

Til § 5–6 Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i

Bestemmelsen regulerer hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett, men angir de ytelser det skal foretas trekk i, på en annen måte enn det skattebetalingsloven gjør.

Første ledd bokstav a bestemmer at det skal foretas forskuddstrekk i ytelser som omfattes av skatteloven § 5–10 (fordel vunnet ved arbeid). Bestemmelsen erstatter skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav a, b, c og deler av bokstav e.

Etter skatteloven § 5–10 bokstav a er feriepenger skattepliktig inntekt. Feriepenger er imidlertid i de fleste tilfeller fritatt for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 10 nr. 2. Dette videreføres i lovutkastet ved en regel om fritak for forskuddstrekk i feriepenger i § 5–7 bokstav a.

Etter skatteloven § 5–11 er en utgiftsgodtgjørel-

se kun skattepliktig så langt den gir overskudd etter dekning av kostnader i forbindelse med arbeid, eller dekker private kostnader. Utgiftsgodtgjørelser er imidlertid trekkpliktige i sin helhet. Det er derfor henvist til annet ledd hvor dette fremgår.

Bokstav b fastsetter at det skal foretas forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5–40 til 5–42. Bestemmelsen erstatter de deler av skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e som ikke dekkes av bokstav a.

Visse føderåd og underholdsbidrag er skattepliktig etter skatteloven § 5–40 nr. 2 og § 5–42 bokstav a, men fritatt for forskuddtrekk etter skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e. Fritak for forskuddstrekk videreføres i § 5–7 første ledd bokstav c.

Etter *bokstav c første punktum* skal det foretas forskuddstrekk i lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet og som er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav d. Bestemmelsen er nødvendig fordi slike ytelser kan være virksomhetsinntekt. I *annet punktum* er det presisert at det også skal foretas forskuddstrekk i skattepliktige trygdeytelser som utbetales til erstatning for lott eller part som nevnt. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 5 bokstav e.

Bokstav d og e om forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær etter skatteloven § 10–13, og i utbyttekompensasjon til utenlandsk kontraktspart etter skatteloven § 10–11 tredje ledd, svarer til skattebetalingsloven § 5A.

Bokstav f bestemmer at det skal foretas forskuddstrekk i avkastningen av sparedelen av en livsforsikring. Se nærmere om dette i merknadene til § 5–4 tredje ledd og § 5–5 fjerde ledd.

Annet ledd slår fast at utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktige i sin helhet selv om det ikke foreligger skatteplikt. Se likevel § 5–8 tredje ledd som gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler om reduksjon i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk i slike ytelser.

Tredje ledd om at departementet kan gi forskrifter som begrenser trekkplikten etter første og andre ledd og bestemme at det skal foretas trekk i andre ytelser enn nevnt i første ledd, svarer til skattebetalingsloven § 5 nr. 2.

Til § 5–7 Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i

Bestemmelsen regner opp enkelte ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i, og gir departementet hjemmel til å unnta andre ytelser enn de nevnte fra trekkplikt.

Første ledd bokstav a om at det ikke skal gjennomføres forskuddstrekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien og om trekkfritak før jul, svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 2 første til tredje punktum.

Bokstav b om at livrente, pensjon og vartepenger for desember måned skal være fritatt for forskuddstrekk, viderefører bestemmelsen i forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 17 nr. 8.

Bokstav c om at det ikke skal gjennomføres forskuddstrekk i føderåd og underholdsbidrag, svarer til skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e som unntar disse ytelsene fra trekkplikt.

Annet ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om gjennomføringen av trekkfritaket i første ledd, herunder bestemme at det skal gjøres andre fritak fra trekkplikten enn det som følger av første ledd. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 10 nr. 2 fjerde punktum.

Til § 5–8 Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om verdsettelse av de ytelser som inngår i trekkgrunnlaget.

Første ledd slår fast at kontantytelser medregnes i trekkgrunnlaget med sitt bruttobeløp. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 6 nr. 1.

Annet ledd bestemmer at naturalytelser skal medregnes i den utstrekning og med det beløp som fremgår av departementets forskrifter. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 6 nr. 2. I forskrift 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket er det gitt nærmere regler om verdsettelsen av slike ytelser.

Tredje ledd gir departementet hjemmel til å bestemme at utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktige med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragsbeløp etter fastsatte satser. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 6 nr. 3.

Fjerde ledd om at departementet kan fastsette forskrifter om beregningen av den lott eller part som etter § 5–6 første ledd bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket, viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 3 fjerde punktum.

Til § 5–9 Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

Bestemmelsen regulerer hvilke fradrag arbeidsgiver skal gjøre i beregningsgrunnlaget før forskuddstrekk gjennomføres.

Første ledd bokstav a til d erstatter forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 9 bokstav a til d.

Forskriftshjemmelen i *annet ledd* svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 3 femte punktum.

Til § 5–10 Gjennomføring av forskuddstrekk

Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når trekkbeløpet er fastsatt etter bestemmelsene ovenfor.

Første ledd svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 1 første ledd. Nærmere regler om gjennomføring av forskuddstrekk for forsikringsselskap som er trekkpliktig etter § 5–4 tredje ledd, er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5–20-9 flg.

Annet ledd svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 1 annet ledd.

Tredje ledd svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 1 tredje ledd. I skattebetalingsloven § 10 nr. 1 tredje ledd annet punktum er det bestemt at arbeidsgiveren skal melde fra til ligningssjefen for den skattepliktiges skattekommune dersom den skattepliktige har mottatt naturalytelser, og det ikke er dekning for det samlede trekk i de kontante ytelser. Formålet med underretningen er å gi ligningskontoret anledning til å skrive ut nytt skattekort med et høyere forskuddstrekk for resten av året, eventuelt forskuddsskatt. Etter departementets syn kommer ikke dette tilstrekkelig klart frem i dagens bestemmelse. Det er derfor presisert at underretning som nevnt skal skje til ligningskontoret for den kommunen hvor skattekortet er utskrevet. Det er ikke tilsiktet å gjøre realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 5–11 Oppgave over forskuddstrekk

Bestemmelsen gir regler om plikten til å levere terminoppgave over foretatt forskuddstrekk for arbeidsgivere og andre som har plikt til å foreta forskuddstrekk etter § 5–4.

Første ledd om at arbeidsgiver og andre som har trekkplikt etter § 5–4, hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal sende terminoppgave som viser forskuddstrekket i de to foregående måneder, viderefører bestemmelsen i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. § 7 nr. 1. Utover at oppgavefristene er endret, er bestemmelsen ikke ment å innebære realitetsendringer. Endring av oppgavefristene er nærmere omtalt i punkt 14.4.4 og i merknad til § 10–10.

Annet ledd bestemmer at terminoppgaven skal vise fordelingen av forskuddstrekket til den enkelte kommune, og at Skattedirektoratet kan kreve at slik spesifikasjon skal gis på et tidligere tidspunkt enn forfallstidspunktet for trekkbeløpet. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 12 nr. 1 annet ledd.

Tredje ledd om at arbeidsgiver mv. som benytter maskinelle lønnsrutiner skal levere spesifikasjonene på et maskinlesbart medium, er ment å svare til skattebetalingsloven § 12 nr. 1 tredje ledd.

Fjerde ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 2 første punktum. Særregler om plikten til å levere terminoppgave er gitt i forskrift om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv., jf. ovenfor. I *annet punktum* er det presisert at departementet kan fastsette særregler om skjerpet oppgjør for arbeidsgiver som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter skattebetalingsloven. Skjerpet oppgjør innebærer at skatteoppkreveren krever at arbeidsgiver skal sende terminoppgave og gi oppgjør oftere enn normalt. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 2 annet punktum. Det er gjort visse justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Femte ledd om at departementet kan gi bestemmelser som fraviker reglene i paragrafen, viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd.

Til § 5–12 Skattetrekkskonto

Bestemmelsen som pålegger den som foretar forskuddstrekk etter § 5–4 å sette det trukne beløpet inn på en særskilt bankkonto – skattetrekkskonto – viderefører skattebetalingsloven § 11 nr. 4.

Til § 5–13 Kontroll av arbeidsgivere

Bestemmelsen gir regler om skatteoppkreverens kontroll av arbeidsgivere, det som tradisjonelt kalles arbeidsgiverkontrollen. Bestemmelsen tar sikte på å videreføre skattebetalingsloven § 47 nr. 1. Bestemmelsens saklige virkeområde er begrenset til kontroll med gjennomføring av forskuddstrekk og utleggstrekk.

I skattebetalingsloven er fremleggelsesplikten under bokettersyn begrenset til skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Ved gjennomføring av en arbeidsgiverkontroll (bokettersyn) er de nevnte dokumentene av relativt liten betydning. I lovutkastet er derfor fremleggelsesplikten utvidet til også å omfatte regnskapsmateriale av betydning for kontrollen, da dette i større grad omfatter hva som fremlegges i praksis.

Til § 5–14 Kontrollopplysninger fra tredjemann

Bestemmelsen gir regler om skatteoppkreverens adgang til å innhente kontrollopplysninger om en navngitt arbeidstaker eller andre navngitte personer fra tredjemann, uten hinder av dennes taushetsplikt. Skatteoppkreveren skal kunne bruke opplysningene når han eller hun kontrollerer om arbeidsgiverne i kommunen gir oppgaver og opplysninger i samsvar med denne loven og tilhørende forskrifter. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 47a.

Til § 5–15 Klage over pålegg

Bestemmelsen gir regler om klagerett for den som har fått pålegg om å gi opplysninger etter § 5–14, og svarer til skattebetalingsloven § 47b.

Til § 5–16 Tvangsmulkt

Bestemmelsen gir Skattedirektoratet og skattefogden adgang til å pålegge den som ikke etterkommer opplysningsplikten etter § 5–14, å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt. Det gis også regler om hvem et slikt pålegg skal rettes til og om klage over pålegg. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 47c.

Kapittel 6 Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere

Kapittel 6 gir regler om forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere, og erstatter reglene i skattebetalingsloven kapittel III om forskuddsskatt for forskuddspliktige og kapittel V om forhåndsskatt for etterskuddspliktige. Som det fremgår foran i punkt 6.1.3 har departementet funnet grunn til å endre betegnelsen forhåndsskatt til forskuddsskatt. Det er i tillegg foretatt enkelte språklige endringer. Bortsett fra en utvidelse av fylkesskattekontorets myndighet i § 6–6 annet ledd, er det ikke tilsiktet materielle endringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 6–1 Forskuddsskatt – personlige skattytere

Første ledd slår fast at personlige skattytere skal betale forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 13 nr. 1.

Annet ledd om at forskuddsskatt skal betales fra det tidspunkt formuen erverves eller inntekten begynner å løpe, svarer til skattebetalingsloven § 13 nr. 2.

Til § 6–2 Forskuddsskatt – upersonlige skattytere

Bestemmelsen slår fast at upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret, og viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 1.

Til § 6–3 Fastsetting av forskuddsskatt for personlige skattytere

Første ledd om at forskuddsskatten skal fastsettes til det beløp skatten må ventes å ville utgjøre etter de skattesatser og regler som gjelder for vedkommende år, svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 tredje punktum.

Annet ledd første punktum om at forskuddsskatt utskrives på grunnlag av formuen og inntekten ved siste ligning, svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 første punktum. *Annet og tredje punktum* om fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekket, viderefører skattebetalingsloven § 14 nr. 1 fjerde og femte punktum.

Tredje ledd om anmodning fra skattyter om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene ellers i paragrafen, svarer til bestemmelsen i skattebetalingsloven § 16 nr. 2.

Fjerde ledd om at ligningskontoret til enhver tid kan forhøye eller sette ned utskrevet forskuddsskatt når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivingen, viderefører skattebetalingsloven § 18 nr. 2 første punktum.

Femte ledd bestemmer at utskrevet forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at den skattepliktige med den opprinnelig fastsatte forskuddsskatt vil få en restskatt eller tilgodebeløp ved avregningen for vedkommende år som tilsvarer minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløp. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 18 nr. 2 annet punktum.

Sjette ledd gir regler om når ligningskontoret kan frita skattyter for plikten til å innbetale gjenstående terminer av forskuddsskatt, eller beslutte å tilbakebetale forskuddsskatt. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 18 nr. 3.

Til § 6–4 Fastsetting av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere

Bestemmelsen gir regler om når forskuddsskatten i alminnelighet skal eller kan fastsettes ved skjønn. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 16 nr. 1 og § 17 nr. 1 og 2.

Til § 6–5 Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

Første ledd viderefører prinsippet i skattebetalingsloven § 27 nr. 2 første og annet ledd om at upersonlige skattytere – før ligning finner sted – skal betale en forskuddsskatt som settes til to tredjedeler av utlignet skatt ved siste ligning.

Annet ledd om at det ikke skrives ut forskuddsskatt når den utlignede skatt for vedkommende inntekstsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner, svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 2 tredje ledd.

Tredje ledd om at ligningskontoret etter krav fra skattyteren kan forhøye eller sette ned utskrevet forskuddsskatt når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivingen, svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 3 første ledd.

Fjerde ledd bestemmer at utskrevet forskuddsskatt kan frafalles eller reduseres når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår, eller den utskrevne forskuddsskatt vil overstige to tredjedeler av den utlignede skatten med mer enn 20 prosent eller 2 000 kroner. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 3 annet ledd.

Femte ledd viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 12 annet ledd.

Til § 6–6 Nærmere om beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt

Første ledd om at departementet kan treffe vedtak om at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år, svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 annet punktum (personlige skattytere) og § 27 nr. 2 annet ledd (upersonlige skattytere).

Annet ledd bestemmer at fylkesskattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattepliktige. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 15 som gjelder personlige skattytere. Departementet har funnet at bestemmelsen også bør omfatte upersonlige skattytere. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Til § 6–7 Tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt

Bestemmelsen fastsetter tidspunktet for utskriving av forskuddsskatt for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

Første ledd første punktum – som gjelder personlige skattytere – svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 første punktum. *Annet punktum* svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 2.

Annet ledd bestemmer at forskuddsskatt for upersonlige skattytere skal utskrives før utgangen av inntektsåret. Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i skattebetalingsloven. Bestemmelsen tar sikte på å kodifisere gjeldende praksis for utskriving av forhåndsskatt.

Kapittel 7 Avregning

Til § 7–1 Gjennomføring av avregningen

Første ledd bestemmer at forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd skal gå til fradrag i utlignet skatt. Det er forskuddstrekk som arbeidsgiver har gjennomført i lønn og lignende ytelser, som skal godskrives skattyter. Det er ikke et absolutt vilkår at arbeidsgiver har innbetalt trekkbeløpet. Etter gjeldende praksis er det imidlertid et krav at arbeidstakeren har vært i god tro med hensyn til gjennomføringen av trekket, i de tilfeller trekket ikke blir innbetalt. Også beløp som arbeidsgiver har betalt etter at det er gjort ansvar gjeldende etter § 16–20, godskrives skattyter.

Bestemmelsen gjelder for både upersonlige og personlige skattytere, selv om det for upersonlige skattytere bare er utskrevet forskuddsskatt og eventuelt tilleggsforskudd som kommer til fradrag ved avregningen.

Første ledd viderefører reglene i skattebetalingsloven § 21, § 22 og § 27 nr. 4, 5 og 8. Det er foretatt visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer. Det er presisert at dersom skattyter frivillig har innbetalt mer enn den utskrevne forskuddsskatten (tilleggsforskudd) innen 30. april i ligningsåret, skal dette også gå til fradrag i den utlignede skatten.

Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligningen skal skje, jf. ligningsloven § 8–6.

Annet ledd regulerer situasjonen når skatten ved ligningen utgjør et større beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 23 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 5, som gjelder henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

Tredje ledd regulerer situasjonen når skatten ved ligningen utgjør et mindre beløp enn de forskuddsbeløp som skal godskrives skattyter. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 24 nr. 1 første og annet punktum og § 27 nr. 8 første og annet punktum, som gjelder henholdsvis personlige og upersonlige skattytere.

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til i for-

skrift å gi regler om at også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen. Bestemmelsen er nødvendig for blant annet å kunne regulere avregningen i tilfeller der ektefeller lignes sammen, og der barn lignes sammen med foreldre. Bestemmelsen hjemler også en regelfesting av ordningen med at skattyter med ledende stilling hos arbeidsgiver, ikke får godskrevet forskuddstrekk som ikke er innbetalt, selv om det er foretatt forskuddstrekk ved lønnsutbetalingen. I dag følger dette av praksis. Begrunnelsen for ordningen er at arbeidstakere som deltar i ledelsen av bedriften, ved lønnsutbetalingen normalt vil være kjent med eller ha kontroll med at trekket blir innbetalt.

Til § 7–2 Ny avregning

Første ledd bestemmer at det skal foretas ny avregning når utlignet skatt blir endret etter ligningsloven kapittel 9. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 25 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 10 fjerde ledd, og er ikke ment å innebære realitetsendringer.

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.

Til § 7–3 Tilbakebetaling av forskuddstrekk mv.

Etter § 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. *Første ledd* fastslår at tilgodebeløp som er lavere enn en slik beløpsgrense, likevel kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 24 nr. 2 annet punktum.

Annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 45 nr. 1, og regulerer i hvilke tilfeller skattyter kan få tilbakebetalt forskuddstrekket når han ikke blir tatt opp til skattlegging i vedkommende kommune for det inntektsåret trekket gjelder.

Til § 7–4 Avsluttende bestemmelser

Første ledd første punktum slår fast at de forutgående bestemmelsene ikke berører plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles etter § 7–1 tredje ledd. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 26 første punktum, men er utvidet til også å omfatte upersonlige skattytere.

Annet punktum slår fast at rettslige forføyninger til inndriving 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 innkreving av restanse på forskuddsskatt som ikke er frafalt ved avregningen. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 26 annet punktum og § 27 nr. 11.

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i kapittel 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.

Kapittel 8 Fordeling av skatt mellom skattekreditorene

Til § 8–1 Grunnlaget for fordeling

Første ledd regulerer fordelingen av innbetalt skatt fra personlige skattytere. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 43 nr. 1 første punktum.

Annet ledd regulerer fordelingen av innbetalt skatt fra upersonlige skattytere. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 44 nr. 1 første og tredje punktum.

Tredje ledd om fordelingen av fradrag for utenlandsk skatt tilsvarer deler av skattebetalingsloven § 43 nr. 4 tredje punktum og hele § 44 nr. 3.

Fjerde ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføring av paragrafen. Slike regler er i dag gitt i forskrift 3. desember 1997 nr. 1386. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 43 nr. 1 annet punktum og § 44 nr.1 annet punktum.

Femte ledd gir departementet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om fordeling mellom skattekreditorene av prosessutgifter som nevnt i kapittel 17 og ligningsloven § 11–1. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 8.

Til § 8–2 Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere

Første ledd tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 3 første punktum, og slår fast at tilskudd til folketrygden fra kommunen og fylkeskommunen etter folketrygdloven § 23–9 skal redusere det beløpet som tilkommer kommunen og fylkeskommunen ved fordeling etter § 8–1 første ledd.

Annet ledd bestemmer at skattefradrag for boligsparing for ungdom (BSU) og nedsatt skatt ved skattebegrensning etter åttiprosentreglen skal belastes staten. Videre følger det at fradrag for utenlandsk skatt som nevnt i § 8–1 tredje ledd (kreditfradrag) skal fordeles før fordeling av skattefradrag for boligsparing for ungdom, særskilt fradrag som

nevnt i tredje ledd og nedsatt skatt etter skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17–10. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 4 første punktum og deler av tredje punktum.

Tredje ledd om at særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms bare skal belastes staten, tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 5.

Fjerde ledd slår fast at 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. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 45 nr. 2.

Forskriftshjemmelen i *femte ledd* tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 3 tredje punktum.

Til § 8–3 Foreløpig fordeling

Første ledd tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 2 første punktum og § 44 nr. 2, og slår fast hovedregelen om foreløpig fordeling av skatt fra personlige og upersonlige skattytere.

Annet ledd bokstav a tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 2 annet og tredje punktum. I gjeldende bestemmelser brukes uttrykket «i alminnelighet». Departementet foreslår at reglene i bestemmelsen i stedet utformes som hovedregler, og at Skattedirektoratet i forskrift kan gjøre unntak fra disse, jf. tredje ledd.

Annet ledd bokstav b tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 2 fjerde punktum. Departementet foreslår at myndigheten til å fastsette forholdstall legges direkte til Skattedirektoratet.

Tredje ledd gir Skattedirektoratet myndighet til i forskrift å gi nærmere regler om gjennomføringen av den foreløpige fordelingen, herunder unntak fra bestemmelsen i annet ledd bokstav a. Bestemmelsen tilsvarer skattebetalingsloven § 43 nr. 2 femte punktum, og foreslås utvidet til også å omfatte skatt fra upersonlige skattytere.

Til § 8–4 Deponering av skatt og trygdeavgift

Første ledd fastslår at beløp som er trukket eller innbetalet etter § 5–5 sjette ledd og § 14–6 første ledd skal regnes som deponert inntil spørsmålet om skatteplikten er avgjort. Paragraf 5–5 sjette ledd regulerer hvordan forskuddstrekket skal foretas når det er skrevet ut skattekort i flere kommuner eller av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, mens § 14–6 første ledd regulerer de tilfeller hvor en skattyter har fått utskrevet eller utlignet skatt av samme formue eller inntekt i flere kommuner. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 40 nr. 1.

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.

Til § 8–5 Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat

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 viderefører skattebetalingsloven § 38 A første ledd uten endringer. Forskriftshjemmelen i annet punktum er per i dag ikke brukt.

Del III Alminnelige oppgjørsbestemmelser mv.

Kapittel 9 Betaling

Til § 9–1 Betalingsmåte

Første ledd fastsetter retten til å betale skatte- og avgiftskrav kontant eller ved overføring til innkrevingsmyndighetens konto. Bestemmelsen gjelder betaling av alle skatte- og avgiftskrav.

Bestemmelsen om adgangen til å betale via bank er utformet etter mønster av finansavtaleloven § 38 første ledd. Regelen om betalingsmottakerens rett til å kreve oppgjør i kontanter antas ikke å være særlig praktisk for skatte- og avgiftskrav. I spesielle tilfeller hvor det er tale om å unnlate å iverksette tvangsinnfordringstiltak, kan det likevel være praktisk å kreve kontant betaling for å sikre at oppgjør finner sted.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 3 første punktum som gjelder for forskuddstrekk, samt andre krav som omfattes av skattebetalingsloven via henvisningen i skattebetalingsloven § 29 nr. 2 og § 33 nr. 3, herunder arbeidsgiveravgift og trygdeavgift. Bestemmelsen vil også erstatte merverdiavgiftsloven § 35 første ledd.

Annet ledd gir departementet adgang til i forskrift å fastsette nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav. I tillegg gir bestemmelsen departementet adgang til å pålegge bankene å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 3 annet punktum, og vil i tillegg erstatte tilsvarende bestemmelser i merverdiavgiftsloven § 35 tredje ledd, arveavgiftsloven § 33 fjerde ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, særavgiftsloven § 1, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 og tolloven § 9.

Til § 9–2 Tid og sted for betaling

Første ledd første punktum bestemmer at betaling av skatte- og avgiftskrav anses skjedd når beløpet er kommet fram til innkrevingsmyndighetene. Betalingsstedet er i utgangspunktet det samme som følger av gjeldsbrevloven § 3. Hvilken innkrevingsmyndighet som er riktig mottaker for det enkelte skatte- og avgiftskrav, følger av bestemmelsene i kapittel 2.

Første ledd annet og tredje punktum har særlige bestemmelser om betalingssted når betalingen skjer via bank. Bestemmelsen er utformet i samsvar med finansavtaleloven § 39 første ledd første og annet punktum. *Tredje punktum*, som tilsvarer finansavtaleloven § 39 første ledd annet punktum, regulerer både når betalingen anses skjedd med frigjørende virkning, og når en betalingsfrist anses avbrutt.

Første ledd fjerde punktum tilsvarer finansavtaleloven § 39 første ledd tredje punktum.

Annet ledd bokstav a bestemmer at en betalingsfrist skal anses for å være avbrutt når betalerens oppdrag er mottatt av en bank. Dette er i samsvar med forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a, men skal ved betaling av skatte- og avgiftskrav også gjelde når betaleren ikke er forbruker. Bestemmelsen regulerer når en betaling virker fristavbrytende, det vil si når det ikke lenger kan gjøres gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinket betaling. Derimot reguleres ikke spørsmålet om fra hvilket tidspunkt betaling er skjedd med frigjørende virkning. Dette reguleres i første ledd.

Annet ledd bokstav b om at en fastsatt betalingsfrist anses for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsmiddel, tilsvarer finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav b.

I *tredje ledd* fremgår det at finansavtaleloven § 39 tredje og fjerde ledd gjelder tilsvarende. 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 for eksempel betydning ved bruk av «forfallsmappefunksjonen» i nettbankene. Fristavbruddet er i slike tilfeller ikke når oppdraget er mottatt av banken, men den avtalte betalingsdagen. Henvisningen til finansavtaleloven § 39 fjerde ledd innebærer at betalingsfristen etter *annet ledd* ikke anses avbrutt dersom betalingsoppdraget som er mottatt av banken ikke blir gjennomført og dette skyldes betaleren eget forhold. Bestemmelsen er for eksempel aktuell når det ikke er dekning på betalerens konto, og banken derfor ikke gjennomfører betalingsoppdraget. Etter finansavtaleloven § 39 fjerde ledd annet punktum skal banken i slike tilfeller varsle betaleren uten ugrunnet opphold.

Til § 9–3 Betaling av petroleumsskatt

Første ledd har en særlig regel om betalingsmåten for petroleumsskatt og fastslår at slik skatt skal betales ved overføring av beløpet til Oslo og Akershus skattefogdkontors konto for petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører § 8 nr. 1 annet punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. Den generelle regelen om betalingsmåte i § 9–1 gjelder ikke for betaling av petroleumsskatt.

Annet ledd regulerer når betaling av petroleumsskatt anses skjedd. I utgangspunktet gjelder de samme reglene som for andre skatte- og avgiftskrav, jf. § 9–2 første ledd første til tredje punktum. I og med at betaling skal skje ved overføring til Oslo og Akershus skattefogdkontors 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 skattefogdkontorets konto. Dette er en videreføring av bestemmelsen i forskrift 27. august 1998 nr. 851 om betaling av petroleumsskatt. Bestemmelsen regulerer når en betaling virker fristavbrytende, det vil si når det ikke lenger skal kunne gjøres gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinket betaling. Bestemmelsen regulerer ikke fra hvilket tidspunkt betaling skal anses å være skjedd med frigjørende virkning. Dette reguleres av bestemmelsen i annet ledd første og annet punktum.

Kapittel 10 Forfall

Alminnelige bestemmelser

Til § 10–1 Ubetinget betalingsplikt og forbud mot overdragelse av tilgodebeløp

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 30 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 59 annet ledd og arveavgiftsloven § 33 tredje ledd som pålegger en ubetinget betalingsplikt selv om skyldneren har påklaget fastsettelsen, eller vedtaket er brakt inn for domstolene. Bestemmelsen gjelder generelt for alle skatte- og avgiftskrav.

Annet ledd er et unntak fra den generelle pengekravsrettslige regel om at enkle pengekrav fritt kan overdras på tilsvarende måte som andre formuesgoder. Lov 8. februar 1980 nr. 2 om pant (pantelo-

ven) § 4–4 åpner videre for at enkle pengekrav kan pantsettes. Det bestemmelsen begrenser, er for øvrig adgangen til frivillig å pantsette tilbakebetalingskrav. Den er ikke til hinder for at tredjemann kan gis panterett i kravet ved utlegg.

Forbudet mot pantsettelse og overdragelse av tilbakebetalingskravet bidrar til å effektivisere det offentliges motregningsrett. Dersom skyldneren fritt kan avhende eller pantsette slike tilbakebetalingskrav, kan dette vanskeliggjøre og i visse tilfeller forspille det offentliges motregningsadgang. I tillegg vil det kunne skape store praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene når de skal utbetale tilgodebeløp.

Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett for formues- og inntektsskatt, artistskatt, petroleumsskatt, svalbardskatt fastsatt ved ligning, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift, jf. skattebetalingsloven § 32 a, artistskatteloven § 12, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, svalbardskatteloven § 5–1 første ledd, folketrygdloven § 24–4 sjette ledd, merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd annet punktum og § 59. Det samme gjelder for de krav som er omhandlet i § 1–2.

Bestemmelsen vil være ny for krav på svalbardskatt fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, særavgifter og toll, som i dag følger de alminnelige pengekravsrettslige reglene. Uttrykket «tilbakebetaling» i loven omfatter også refusjon av særavgifter til andre enn den avgiftspliktige.

Til § 10–2 Utsatt forfall

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

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 31 nr. 1 siste punktum, som henviser til ligningsloven § 3–7 nr. 4 første til tredje punktum. Tilsvarende bestemmelser er også gitt i forskrifter for andre skatte- og avgiftskrav, blant annet i særavgiftsforskriften § 6–3 tredje ledd, tollovsforskriften punkt 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.

Til § 10–3 Proklama i bo

Bestemmelsen innebærer at det i tilknytning til en bobehandling må undersøkes om avdøde hadde skatte- og avgiftsforpliktelser. Begrunnelsen for regelen er at antallet skyldnere gjør det krevende for innkrevingsmyndighetene å følge med i Norsk Lysingsblad for hele landet. Siden den eneste bestemmelsen av praktisk betydning i denne sammenheng er proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, er bestemmelsen uttrykkelig begrenset til dette.

Bestemmelsen gjelder for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven, og viderefører bestemmelser om proklama i skattebetalingsloven § 48 a tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 27 annet ledd tredje punktum.

Til § 10–4 Forskrifter

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.

En rekke lovbestemmelser gir i dag departementet myndighet til i forskrift å bestemme at skyldnere ikke behøver å betale skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense. Tilsvarende trenger heller ikke innkrevingsmyndighetene å utbetale tilgodebeløp lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense. For enkelte typer krav fremgår beløpsgrensen direkte av loven, se for eksempel skattebetalingsloven § 23 nr. 1 annet punktum om restskatt. Det er rent praktiske hensyn som tilsier slike beløpsgrenser. Både skyldnerne og innkrevingsmyndighetene bør blir spart for arbeidet med å betale og håndtere slike bagatellmessige beløp da kostnadene ved dette ofte vil kunne overstige beløpets størrelse.

Bestemmelsen gir departementet en generell hjemmel til å fastsette slike beløpsgrenser i forskrift. Dette vil medføre at en rekke regler i dagens lovbestemmelser og avgiftsvedtak kan oppheves, noe som vil forenkle regelverket. Blant annet har alle særavgiftsvedtakene i dag regler om at *»(d)epartementet kan gi forskrift om at skyldig avgiftsbeløp og tilgodebeløp som er lavere enn en nærmere fastsatt grense, ikke skal betales eller tilbakebetales*». Ved en generell hjemmel i skattebetalingsloven vil disse bli overflødige, og de kan oppheves. Bestemmelsen er imidlertid ikke til hinder for at enkelte beløpsgrenser blir stående i loven.

Den mest brukte grensen for inn- og utbetalinger i dag er 50 kroner, og departementet har vurdert om beløpsgrensen bør fremgå direkte av loven. Beløpets størrelse bør imidlertid heves etter hvert som pengeverdien reduseres, og det er derfor praktisk at grensene fremgår av forskrifter slik

at de er mest mulig fleksible. Særlige forhold ved det enkelte krav kan også tilsi forskjellige beløpsgrenser.

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard og artistskatt

Til § 10–10 Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Første ledd første punktum regulerer når forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift forfaller til betaling. Departementet legger opp til at reglene om forfall for egendeklarerte krav bør være likelydende og samsvare med oppgavefristen. Departementet foreslår at det i lovteksten medtas en henvisning til de reglene hvor fristen for innlevering av oppgaven fremgår, jf. *annet punktum*.

Første ledd viderefører hovedregelen i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 om forfallsfrist for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekket. Bestemmelsen i § 7 nr. 1 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for forskuddstrekk m.v., som medfører avvik mellom forfallstidspunktet og oppgavefristen, foreslås ikke videreført. Reglene i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 om plikten til å levere oppgave over forskuddstrekket er videreført i lovutkastet § 5–11.

Annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd som gir departementet adgang til å gi bestemmelser som fraviker reglene om oppgjør. For forskuddstrekk er slike regler gitt i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (oppgjørsforskriften) §§ 12 og 13. For arbeidsgiveravgift er det gitt regler om unntak fra hovedregelen om oppgavefrist i § 5 nr. 4 i forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Forskriftshjemmelen vil kun være aktuell i tilfeller hvor forfallstidspunktet ikke skal følge oppgavefristen.

Til § 10–11 Lønnstrekk til Svalbard

Departementet viser til forslaget til ny § 5–2 fjerde ledd i svalbardskatteloven, som innebærer at arbeidsgivere på Svalbard skal levere oppgave over foretatt lønnstrekk til Svalbard siste halvår. Forfallstidspunktet for lønnstrekk til Svalbard kan dermed knyttes opp mot oppgavefristen. Bestemmelsen erstatter svalbardskatteloven § 5–2 fjerde ledd tredje punktum.

Til § 10–12 Artistskatt

Departementet viser til forslaget til ny § 11 i artistskatteloven, som innebærer at oppgavefristen for artistskatt endres fra første virkedag etter at trekket er foretatt til syv dager etter at trekket er foretatt. Etter lovutkastet er forfallstidspunktet for artistskatt «*samme dag som det skal leveres oppgave over skatteplikten*». Den nye oppgavefristen samsvarer med gjeldende betalingsfrist for slike krav, jf. artistskatteloven § 9 annet ledd.

Forskuddsskatt og restskatt

Til § 10–20 Forskuddsskatt

Første ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første punktum, som bestemmer at forskuddsskatten forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret.

Annet punktum om at forskuddsskatt under 2 000 kroner skal betales i en termin 15. mai, viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 annet punktum, men slik at beløpsgrensen er økt fra 1 000 kroner.

Tredje punktum viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 2 første punktum om 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.

Fjerde, femte og sjette punktum viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 2 annet og tredje punktum og § 20 nr. 3 som regulerer utskriving av forskuddsskatt når utskrivingen skjer så sent at en eller flere av de fastsatte forfallsterminer er passert. Beløpsgrensen i femte punktum er justert på samme måte som i første ledd annet punktum.

Annet ledd første punktum om at skatteoppkreveren kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en ujevn måte, viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 5.

Etter *annet punktum* kan skatteoppkreveren også fastsette forfallsterminene for skattytere som får utskrevet forskuddsskatt av inntekt som normalt er gjenstand for forskuddstrekk. Bestemmelsen er ny. Det vises til den nærmere begrunnelse for regelen i punkt 14.5.2.

Tredje ledd regulerer forfall for forskuddsskatt for upersonlige skattytere. *Første punktum* om at forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling i to like store terminer viderefører skattebetalingsloven § 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 skatteplikti-

ge er underrettet om kravet. Det vises til den tilsvarende bestemmelsen i første ledd tredje punktum.

Fjerde ledd viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 20 nr. 4 og § 27 nr. 10 tredje ledd om fremskutt forfall for resterende terminer ved betalingsmislighold.

Femte ledd gir departementet myndighet til i forskrift å fastsette avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivingen av forskuddsskatt. For forskuddsskatt for personlige skattytere er det i dag gitt avvikende regler i § 2 i forskrift 11. mars 1957 nr. 9837 om forfall ved endring i forskuddsskatt. Departementet legger opp til at disse reglene videreføres i forskrift. Det samme gjelder reglene om forfall for endringer i forskuddsskatt for upersonlige skattytere i forskrift 26. februar 1975 nr. 9872 om forfall ved endring i forhåndsskatt.

Sjette ledd viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 annet ledd.

Til § 10–21 Restskatt

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 23 nr. 3 og 4 om forfall for restskatt for personlige skattytere som oppstår ved den ordinære avregningen.

Annet ledd erstatter skattebetalingsloven § 20 nr. 4 om fremskutt forfall av annen termin av restskatten dersom første termin ikke blir betalt innen forfall. Bestemmelsen er noe omformulert uten at det er tilsiktet materielle endringer.

Tredje ledd om at restskatt for upersonlige skattytere som oppstår ved den ordinære avregningen forfaller til betaling tre uker etter at utlegg av skattelisten er kunngjort, viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 6.

Til § 10–22 Petroleumsskatt

Første ledd erstatter petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 annet ledd. Departementet har ikke lagt opp til endringer i forhold til gjeldende rett.

Annet ledd om forfall for restskatt erstatter petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 tredje ledd. Departementet foreslår at begrepet resterende skatt erstattes av begrepet restskatt.

Tredje ledd gir departementet myndighet til i forskrift å fastsette avvikende regler for forfall når det skjer endringer i utskrivingen av terminskatt. Regler om dette er i dag gitt i § 2 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v.

Til § 10–23 Tilleggsforskudd

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 21 og § 27 nr. 4.

Innenlands merverdiavgift og arveavgift

Til § 10–30 Innenlands merverdiavgift

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 34 første ledd som fastsetter at merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samtidig med fristen for levering av omsetningsoppgaven. I lovteksten vises det til de bestemmelsene i merverdiavgiftsloven hvor fristen for innlevering av oppgaven fremgår.

Til § 10–31 Arveavgift

Første ledd viderefører reglene om forfall i arveavgiftsloven § 20 første ledd.

Annet ledd viderefører arveavgiftsloven § 20 annet ledd.

Arveavgiftsloven § 21 annet punktum videreføres ved *tredje ledd første punktum.* Arveavgiftsloven § 21 tredje punktum er tatt inn som *tredje ledd annet punktum.* Paragraf 20 tredje ledd, som arveavgiftsloven § 21 tredje punktum henviser til, vil være ny § 21 i arveavgiftsloven og herværende *fjerde ledd.* Henvisningen til fjerde ledd er utelatt da den etter forslaget vil gjelde direkte.

Fjerde ledd viderefører arveavgiftsloven § 20 tredje ledd annet punktum.

Innenlands særavgifter, toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

Til § 10–40 Innenlands særavgifter

Første ledd bestemmer at innenlands særavgifter som hovedregel forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Bestemmelsen vil for eksempel regulere forfall for omregistreringsavgiften. I første ledd bokstav a til c er det gjort unntak fra denne regelen for årsavgiften, vektårsavgiften og engangsavgiften for registrerte virksomheter.

Bokstav a slår fast at årsavgiften forfaller til betaling 15. mars. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett uten at det er lagt opp til endringer.

Bokstav b er ny og fastsetter forfallstidspunktet for vektårsavgiften til 20. februar og 20. august. Bestemmelsen erstatter § 2 i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgiften som bestemmer at slike krav forfaller til betaling to ganger i året innen den frist som bestemmes av Oslo og Akershus tolldistrikt.

Bokstav c om at engangsavgiften for registrerte

virksomheter forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstår, viderefører § 7–6 første ledd i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner. I motsetning til hva som gjelder for andre særavgifter, har registrerte virksomheter ikke oppgaveplikt for engangsavgift. Forfall følger derfor ikke av annet ledd. For ikke registrerte virksomheter forfaller engangsavgiften til betaling før registrering, jf. § 1–4 første ledd annet punktum i forskriften om engangsavgift. Denne bestemmelsen er videreført i første ledd.

Annet ledd gjør unntak fra forfallstidspunktet i første ledd for virksomheter som er registrert som avgiftspliktige hos tollregionene. Slike virksomheter er pålagt oppgaveplikt, og forfall er satt til tidspunktet for levering av oppgaven. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett, jf. blant annet særavgiftsforskriften § 6–3 første ledd, jf. § 6–1. Fastsetter tollregionen i medhold av særavgiftsforskriften § 6–1 tredje ledd en kortere oppgavefrist, får dette også betydning for forfallstidspunktet.

Tredje ledd gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om forfallstidspunkt for krav som omhandlet i første ledd.

Til § 10–41 Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

For toll og særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, er hovedregelen at kravet forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår, det vil si ved fortolling. Dette utgangspunktet fremgår ikke klart av tolloven. Denne hovedregelen er inntatt i *første ledd*.

Annet ledd gir nærmere regler om forfall for tollkreditten. Krav som er belastet tollkreditten en måned, forfaller til betaling den 18. i neste måned. Bestemmelsen viderefører reglene om forfall som i dag følger av tollovforskriften punkt 5.5.4.

Tredje ledd bestemmer at departementet i forskrift kan gi nærmere regler om forfall for krav som belastes kredittordningen for speditører. Tilsvarende lovbestemmelse er ikke gitt i dag, og bestemmelsen er derfor ny.

Andre krav

Til § 10–50 Utleggstrekk

Som utgangspunkt skal reglene om forfall i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 første ledd gjelde også for utleggstrekk nedlagt av skattefogdkontorene og skatteoppkreverkontorene. For utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverkontorene innebærer § 14–5, som det henvises til i bestemmelsen, et vesentlig unntak. Ordningen med at utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne normalt skal følge reglene om forskuddstrekk viderefører gjeldende rett. Beslutter skatteoppkreverne utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, vil oppdragsgiveren ikke alltid ha plikt til å ha skattetrekkskonto og det er lite hensiktsmessig at betaling skal skje i henhold til reglene om forskuddstrekket. Betaling av gjennomført utleggstrekket skal da følge reglene i § 10–50 om forfall for utleggstrekk, det vil si etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 første ledd.

Til § 10–51 Andre skatte- og avgiftskrav

Bokstav a bestemmer at løpende mulkt etter ligningsloven § 10–6 forfaller til betaling tre uker etter at krav om betaling er sendt den opplysningspliktige. Forfallstidspunktet følger i dag av skattebetalingsloven § 28 nr. 2, og forslaget innebærer en videreføring av denne bestemmelsen uten materielle endringer. Tilsvarende gjelder for ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7 og gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver etter ligningsloven § 10–8, jf. henholdsvis *bokstav b og c. Bokstav d* regulerer forfall for skatt som fastsettes ved forhåndsligning etter ligningsloven § 8–10. I samsvar med den gjeldende bestemmelsen i skattebetalingsloven § 28 nr. 1 foreslås forfallstidspunktet satt til tre uker etter at melding om skattens størrelse er sendt. Også krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9–5 forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt, jf. *bokstav e*.

Bokstav f regulerer forfallstidspunktet for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2, tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73, arveavgiftsloven § 44 og særavgiftsloven § 4 første ledd og tilleggstoll etter tolloven § 69. Også slike krav forfaller til betaling tre uker etter at melding er sendt. For tilleggsmerverdiavgift erstatter bestemmelsen merverdiavgiftsloven § 34 annet ledd. For de øvrige kravene er det ikke fastsatt særlige forfallsregler.

Til § 10–52 Ansvarskrav

Ansvarskrav etter lovens kapittel 16 og artistskatteloven § 8 fjerde ledd gjøres gjeldende ved at den ansvarlige varsles om at ansvaret gjøres gjeldende. Bestemmelsen fastslår at fristen for betaling er to uker fra melding om kravet er sendt. Tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18 bestemmer at tvangsfullbyrdelse ikke kan skje før 14 dager etter at skyldneren er varslet om tvangsfullbyrdelse. Det er ikke meningen at fristen her skal komme i tillegg til fristen i

tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18. Dette fremkommer ved at det i loven vises til fristen i tvangsfullbyrdelsesloven. I praksis kan derfor tvangsfullbyrdelse iverksettes når to uker er gått fra skyldneren er varslet om at ansvaret gjøres gjeldende.

Til § 10–53 Skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring mv.

Første ledd har regler om betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav når kravet oppstår som følge av endringsvedtak mv. En omtale av begrepet endringsvedtak er gitt foran under punkt 14.8.5.1. Fristen for betaling er tre uker etter at melding om vedtaket er sendt skyldneren. Bestemmelsen erstatter artistskatteloven § 8 fjerde ledd som bestemmer at Sentralskattekontoret for utenlandssaker fastsetter forfallstidspunktet, og folketrygdloven § 24–4 fjerde ledd som fastsetter en treukersfrist når det treffes endringsvedtak etter § 24–4 tredje ledd. Bestemmelsen vil også omfatte de tilfeller hvor fastsetting skjer i medhold av folketrygdloven § 24–4 annet ledd, selv om det i dag ikke er gitt regler om forfall i slike tilfeller. Videre erstattes merverdiavgiftsloven § 34 annet ledd, som bestemmer at forfall er den tiende dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt.

Annet punktum innebærer et unntak for de tilfeller hvor endringsvedtaket treffes så tidlig at det ordinære forfallstidspunktet for kravet ikke er inntrådt. Bestemmelsen er særlig aktuell for restskatt når utlegg skjer i juni og forfall først inntrer 20. august, jf. § 10–21 første ledd, men vil også gjelde for andre krav som for eksempel arveavgift.

I *tredje punktum* er det presisert at fristen løper fra melding om rettingen er kommet fram til skatte- og avgiftsmyndighetene når den skatte- og avgiftspliktige selv foretar retting. Bestemmelsen vil bare være aktuell for krav som bygger på egendeklarasjon.

Annet ledd første punktum gjør unntak for krav som oppstår etter vedtak etter ligningsloven kapittel 9. Fristen skal da regnes fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 25 og § 27 nr. 10 fjerde ledd, jf. også § 31 nr. 4 siste punktum.

Annet punktum om at økning av restskatt for personlige skattytere tidligst forfaller til betaling sammen med annen termin, viderefører skattebetalingsloven § 25 nr. 1 tredje punktum. Forfallstidspunktet for restskatt for personlige skattytere er tidligst 20. august i ligningsåret. Skatteoppgjøret er normalt ferdig i slutten av juni. I enkelte saker kan vedtak om endring treffes raskt og før forfallstidspunktet etter lovutkastet 10–22 første ledd. At endringssaken avsluttes så tidlig, innebærer at fristen for betaling av økningen som følger av første ledd blir før forfallstidspunktet som følger av § 10–21 første ledd. Dette er ikke en heldig løsning. Departementet foreslår en bestemmelse som innebærer at kravet som oppstår som følge av endringsvedtaket, tidligst skal betales sammen med annen termin av restskatten.

Tilgodebeløp

Til § 10–60 Tilgodebeløp

Etter *første ledd første punktum* skal for mye betalt skatt eller avgift tilbakebetales så snart som mulig og senest innen tre uker fra vedtaket som er grunnlaget for tilbakebetalingskravet, er truffet. Bestemmelsen gjelder generelt for alle typer skatt og avgift. Første ledd viderefører § 7 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av petroleumsskatt. Ved senere endringer av utlignet skatt forfaller tilgodebeløpet tre uker etter at avregningen er foretatt. *Annet punktum* viderefører skattebetalingsloven § 31 nr. 3, og bestemmer at tilbakebetaling også skal omfatte forsinkelsesrenter som er betalt av refusjonsbeløpet. Bestemmelsen vil gjelde generelt for alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av loven.

Annet ledd regulerer utgangspunktet for fristberegningen for skattekrav som oppstår ved avregningen, jf. § 7–1. Bestemmelsen viderefører forfallsregelen som i praksis følger av forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg m.v. Utkastet innebærer en klar forfallsregel for tilgodebeløp på skatt som oppstår ved den ordinære avregningen og ved ny avregning etter skattebetalingsloven § 25 og § 27 nr. 10 fjerde ledd. I tillegg vil bestemmelsen få anvendelse for såkalt «forhåndsavregning» som følger av skattebetalingsloven § 28 første ledd annet punktum. Bestemmelsen viderefører også § 6 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v.

Tredje ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd, som bestemmer at tilgode merverdiavgift som fremkommer av omsetningsoppgaven, skal tilbakebetales innen tre uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndigheten.

Kapittel 11 Renter

Til § 11–1 Renter ved forsinket betaling

Første ledd første punktum fastslår retten til å beregne forsinkelsesrenter dersom betaling ikke skjer innen de forfallstidspunkter som følger av kapittel 10.

Bestemmelsen viderefører blant annet skattebetalingsloven § 31 nr. 1 første punktum og § 49 nr. 3 tredje punktum, merverdiavgiftsloven § 36 første ledd, og regler om rente ved forsinket betaling gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 og 6 og § 8, særavgiftsloven § 5 annet ledd og motor- og båtavgiftsloven § 5 fjerde ledd.

Grunnlaget for renteberegningen skal etter første ledd *annet punktum* også omfatte eventuelle renter som er tillagt etter §§ 11–2 eller 11–5. Etter *tredje punktum* skal renter beregnes fra forfallstidspunktene i kapittel 10, mens renter skal beregnes fram til betaling skjer.

Etter *fjerde punktum* skal renter av ansvarskrav som omhandlet i utkastet § 10–52 beregnes fra opprinnelig forfall for kravet. Dette har sammenheng med at det for disse kravene ikke treffes særskilt vedtak om endring. I stedet gjøres kravet direkte gjeldende overfor den ansvarlige som et ansvarskrav.

Annet ledd viderefører gjeldende praksis med at dersom forfall er fremskyndet etter reglene i §§ 10–20 fjerde ledd og 10–21 annet ledd, får dette ikke betydning for perioden det skal beregnes forsinkelsesrenter.

Til § 11–2 Renter ved vedtak om endring mv.

Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftsloven § 37 første ledd og hjemlene for å fastsette renter i særavgiftsloven § 5 annet ledd, alkoholavgiftsloven § 7 annet ledd og motor- og båtavgiftsloven § 5 fjerde ledd. Bestemmelsen gjelder også for toll og avgifter som oppstår ved innførsel. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett da det ikke er adgang til å beregne renter når toll- og avgiftsetaten treffer vedtak om endring etter tolloven kapittel IX.

Første ledd første punktum regulerer retten til å beregne renter av krav som oppstår ved vedtak om endring mv. Dette gjelder også når den skatte- eller avgiftspliktige selv foretar retting, jf. § 10–53 første ledd siste punktum. Om begrepet endringsvedtak, se omtalen i punkt 14.8.5.1. Vedtak om slike renter treffes av det organet som fastsetter det kravet som er grunnlaget for renteberegningen. Forfallstidspunktet for rentekravet følger av § 10–53 første ledd.

Første ledd *annet punktum* om at renter ikke skal beregnes ved summarisk endring etter ligningsloven § 9–9, viderefører ligningsloven § 9–10 annet ledd.

Annet ledd har bestemmelser om fra hvilket tidspunkt renter skal beregnes, samtidig som bestemmelsen på grunn av henvisningen til forfallsbestemmelsene i kapittel 10, angir hvilke kravstyper bestemmelsen gjelder for. Bestemmelsen fastsetter videre at renten skal beregnes fram til det treffes vedtak om endring.

Tredje ledd er en særlig regel om utgangspunktet for renteberegningen for krav som oppstår ved ny avregning. Renten skal i slike tilfeller først beregnes fra 1. januar i året etter ligningsåret. Bestemmelsen viderefører ligningsloven § 9–10.

Fjerde ledd regulerer utgangspunktet for renteberegningen for petroleumsskatt. Etter petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 gjelder ligningsloven § 9–10 ikke for petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører de særlige regler om utgangspunktet for renteberegningen som følger av § 7 nr. 2 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. Renter skal etter denne bestemmelsen beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret.

Femte ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 37 annet ledd om at renter skal beregnes når et endringsvedtak medfører krav om tilbakebetaling fra den avgiftspliktige av et tidligere utbetalt beløp i medhold av merverdiavgiftsloven § 24. Renteberegningen foreslås imidlertid endret slik at renten beregnes fra utbetalingstidspunktet til det treffes vedtak om endring, uavhengig av når avgiftsbeløpet korrigeres og innbetales.

Sjette ledd begrenser perioden det skal beregnes renter for når økningen som følge av endringsvedtaket betales før det treffes vedtak om endring mv. Slik betaling kan skje som følge av et varsel den skatte- og avgiftspliktige har fått gjennom bokettersynsrapport eller lignende. Betales en forventet økning av skatte- og avgiftsplikten i slike tilfeller før vedtaket om endring er truffet, er det betalingstidspunktet som er avgjørende for hvor lenge det skal beregnes renter.

Til § 11–3 Rentegodtgjørelse ved forsinket tilbakebetaling

Første ledd regulerer retten til forsinkelsesrente ved for sen tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift. Bestemmelsen gjelder for alle krav som omfattes av loven. Etter *annet punktum* skal renten beregnes fra forfall etter § 10–60 fram til tilbakebetaling skjer. Bestemmelsen viderefører blant annet merverdiavgiftsloven § 36 annet ledd.

Etter *annet ledd* skal det ikke ytes rentegodtgjørelse dersom tilbakebetaling av skatt eller avgift etter forfallstidspunktet skyldes forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han må være nærmest til å bære ansvar for. Bestemmelsen tilsvarer forsinkelsesrenteloven § 2.

Til § 11–4 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 38, tolloven § 9 femte ledd, særavgiftsloven § 5 annet ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 5, arveavgiftsloven § 22 annet ledd og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 femte ledd.

Første ledd bestemmer at det skal ytes rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt og avgift som følge av vedtak om endring mv. Renten skal beregnes for perioden fra kravet ble betalt fram til fristen for tilbakebetaling etter § 10–60. Renten skal beregnes fram til fristen for tilbakebetaling selv om beløpet tilbakebetales før dette.

I *tredje ledd* åpnes det for at rentegodtgjørelse også kan ytes når tilbakebetalingskravet ikke har sitt grunnlag i et endringsvedtak. Det er da et vilkår at foreligger særlige forhold. Det vil også ved tilbakebetaling etter refusjon, fritak, nedsettelse eller lempning kunne være aktuelt å yte rentegodtgjørelse etter en konkret vurdering. Vurderingstemaet vil være om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for. I medhold av forskriftshjemmelen i *annet punktum* kan de gjeldende regler om renter ved refusjon videreføres.

Til § 11–5 Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

Det følger av *første ledd* at restskatt for personlige skattytere tillegges rentetillegg. For skattytere som får skattebegrensning etter skatteloven § 17–1, skal det ikke beregnes rentetillegg av restskatten. Skattytere som får tilbakebetalt skatt etter avregningen har krav på rentegodtgjørelse. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 23 nr. 2.

Annet ledd hjemler rentetillegg og rentegodtgjørelse ved avregningen for upersonlige skattytere. Når restskatt for upersonlige skattytere etter § 7–1 annet ledd overstiger en tredjedel av utlignet skatt, skal skattyter svare rentetillegg av differansen. Er det innbetalte forskuddsbeløpet større enn to tredjedeler av utlignet skatt, har skattyter krav på rentegodtgjørelse. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 7 og 9.

Tredje ledd gir departementet fullmakt til i forskrift å fastsette nærmere regler om renter ved skatteavregningen, blant annet om grunnlaget for renteberegningen og om unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

Til § 11–6 Rentesatser

Etter *første ledd første punktum* skal rentesatsen for rente ved forsinket betaling og rentegodtgjørelse ved forsinket tilbakebetaling tilsvare den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven. *Annet punktum* viderefører en særlig regel om redusert rente for arveavgift når det er innvilget betalingsordning fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet, jf. § 3 annet ledd i forskrift 18. juni 1997 nr. 608 om delegering av myndighet til å treffe avgjørelse om ettergivelse og nedsettelse av skatte- og avgiftskrav, forsinkelsesrenter og innfordringsutgifter på billighetsgrunnlag.

Annet ledd første punktum slår fast at rentesatsen for rente av økningen av skatte- og avgiftskrav som følge av endringsvedtak skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng.

Annet ledd *annet punktum* slår fast at rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt og avgift etter vedtak om endring skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten per 1. januar det aktuelle året.

Tredje ledd presiserer at det er den til en hver tid gjeldende rentesats som kommer til anvendelse, også når det har løpt renter allerede før satsen endres. Den tidligere rentesatsen skal da gjelde fram til den nye satsen trer i kraft. Den nye rentesatsen gjelder deretter.

Til § 11–7 Forskrifter

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 7.

Annet ledd gir departementet hjemmel til i forskrift å gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 11–1 til 11–4, herunder å gjøre unntak fra plikten til å svare renter og yte rentegodtgjørelse.

Kapittel 12 Foreldelse

Til § 12–1 Foreldelse

Foreldelsesloven gjelder i utgangspunktet for alle typer pengekrav, også skatte- og avgiftskrav, jf. foreldelsesloven § 1 nr. 1. Etter foreldelsesloven § 30 står likevel foreldelsesloven tilbake for bestemmelser i andre lover om særlige foreldelsesfrister eller andre særlige bestemmelser om foreldelse for visse fordringer. En uttrykkelig bestemmelse i *første ledd* om at foreldelsesloven gjelder med de unntak som følger av annet til femte ledd, er strengt tatt overflødig ved siden av foreldelsesloven § 1 nr. 1 og § 30, men er tatt inn av informasjonshensyn.

Etter *annet ledd* løper foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav fra utgangen av det kalenderår da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling. Bestemmelsen omfatter også oppståtte tilgodebeløp og restkrav som følge av endret ligning. Fristen skal da regnes fra utgangen av det kalenderåret da kravet som oppsto ved den endrede ligningen, forfaller til betaling.

Annet ledd omfatter i utgangspunktet alle skatte- og avgiftskrav. I *tredje ledd* er det imidlertid gitt særlige regler for forskuddsskatt og arveavgift. Etter *første punktum* løper foreldelsesfristen for forskuddsskatt fra utgangen av det kalenderåret ligningen ble foretatt. Etter *annet og tredje punktum* løper foreldelsesfristen for krav på arveavgift fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter § 10–31, likevel slik at foreldelsesfristen for krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo ikke i noe tilfelle begynner å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen i samsvar med arveavgiftsloven § 25 annet ledd.

Fjerde ledd fastsetter en særlig foreldelsesfrist på ti år for krav på arveavgift. Den alminnelige foreldelsesfristen for øvrige skatte- og avgiftskrav er tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Uten en forlenget foreldelsesfrist for arveavgift kan situasjonen bli at avgiftsmyndigheten som følge av uriktige eller mangelfulle opplysninger ikke får avbrutt foreldelsen i tide. Tredje ledd tredje punktum ivaretar hensynet til staten for gaver og utdelinger fra uskiftebo i form av en særlig forfallsregel. Bestemmelsen i fjerde ledd får derfor først og fremst betydning for arvefall.

Bestemmelsen i *femte ledd* innebærer at forsinkelsesrenter foreldes sammen med skatte- og avgiftskravet ti år etter at tvangsforretningen er avsluttet. Med bestemmelsen vil man unngå at innkrevingsmyndighetene må holde utleggsforretninger som bare har til hensikt å avbryte foreldelse av renter.

Del IV Særlige oppgjørsbestemmelser

Kapittel 13 Motregning

Til § 13–1 Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav

Første ledd omhandler motregning både i og utenfor konkurs, og innebærer at skatte- og avgiftskrav etter loven kan motregnes i 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 kravet som dekkes ved motregning (motkravet). De øvrige skatte- og avgiftskrav vil være rent statlige krav, og kan motregnes også etter ulovfestede regler. For formues- og inntektsskatt, og trygdeavgift som innkreves sammen med slike skattekrav, viderefører første ledd skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum og § 24 nr. 1 tredje punktum.

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 skattekreditorene, innebærer bestemmelsen delvis unntak fra gjensidighetsvilkåret som gjelder ved motregning etter ulovfestede regler. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 32 nr. 2 annet punktum.

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 kapittel 8 faller på den av skattekreditorene som skyldnerens krav er rettet mot. Bestemmelsen er ment å videreføre skattebetalingsloven § 32 nr. 3.

I *tredje ledd* er det presisert at annet ledd gjelder tilsvarende for andre krav som er gjenstand for foredling etter lovens kapittel 8. Dette gjelder for eksempel renter og omkostninger, som knytter seg til innkrevingen av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift.

Til § 13–2 Skyldnerens motregningsadgang

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 5, men kommer samtidig til anvendelse for alle kravene etter den nye loven. Skyldneren kan kreve at innkrevingsmyndighetene motregner dersom vilkårene for motregning er til stede. Skyldneren kan imidlertid ikke bestemme hvilke av flere utestående krav han vil ha dekket. Dersom en skyldner som har forfalte krav på skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og årsavgift for motorvogn, får tilgode skatt ved siste års avregning, kan han etter gjeldende rett ikke bestemme hvilke av de utestående kravene som skal dekkes først. Det er ikke meningen å endre dette. Gjeldende rett videreføres, dog slik at departementet har mulighet til å regulere dekningsrekkefølgen i forskrift, jf. § 13–6.

Til § 13–3 Beslagsfrihet

Utgangspunktet er at bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 gjelder ved mo-

tregning etter lovens kapittel 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 kapittel 2 kommer til anvendelse.

Dekningslovens regler om beslagsfrihet kommer ikke til anvendelse ved motregning mellom konnekse krav. Det er rettslig uavklart om merverdiavgift for ulike terminer er konnekse krav, men forvaltningspraksis har behandlet slike krav som konnekse. Skatt for ulike inntektsår kan neppe være konnekse krav, men skattebetalingsloven § 32 nr. 4 tredje punktum fastslår at livsoppholdsbegrensningen kun kommer til anvendelse i de tilfeller hvor skatt motregnes i andre hovedkrav enn skatt. Gjeldende rett videreføres, og dekningslovens regler om beslagsfrihet kommer derfor ikke til anvendelse dersom det motregnes mellom samme type krav, jf. § 1–1. I denne sammenheng anses trygdeavgift som en del av skattekravet selv om skatt og trygdeavgift er omhandlet i ulike punkt i § 1–1. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

Til § 13–4 Gjennomføring av motregningen

Første punktum slår fast at den som mottar pålegg om motregning fra innkrevingsmyndighetene, plikter å overføre beløpet. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Det følger av *annet punktum* at innkrevingsmyndighetene i de tilfeller de sender pålegg om motregning, samtidig skal sende motregningserklæring til skyldneren. Dette er i tråd med forvaltningspraksis, men har tidligere ikke vært lovregulert.

Motregning ved skatteavregningen skjer formløst, og det sendes ikke pålegg om motregning eller motregningserklæring. Det informeres om motregningsadgangen i den forhåndsutfylte selvangivelsen, samtidig som gjennomført motregning og informasjon om klageadgangen fremgår av skatteoppgjøret. Dette videreføres.

Til § 13–5 Klageadgang

Bestemmelsen innfører klageadgang på all motregning etter skattebetalingsloven. Dette er en endring for de krav som tidligere er motregnet etter de ulovfestede motregningsreglene, for eksempel når både hovedkrav og motkrav er merverdiavgift.

Innholdet i klageretten påvirkes av reglene om beslagsfrihet i § 13–3. Ved motregning mellom samme type krav kommer reglene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 ikke til anvendelse. I slike tilfeller må en klage rette seg mot forhold som for eksempel motkravets eksistens, størrelse eller forfallstidspunkt, og ikke forholdet til dekningsloven § 2–5.

Annet punktum lovfester klagefristen til én måned etter mottak av motregningserklæringen. Dette er i samsvar med dagens forvaltningspraksis.

Til § 13–6 Dekningsrekkefølge

Bestemmelsen åpner for at departementet i forskrift kan regulere dekningsrekkefølgen når flere motkrav søkes dekket i samme hovedkrav. Dette er særlig aktuelt ved motregning i tilgode skatt ved skatteavregningen, hvor det ofte motregnes med flere forskjellige typer krav.

Kapittel 14 Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse

Utlegg

Til § 14–1 Tvangsgrunnlag for utlegg

Bestemmelsen slår fast at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg. Det følger av § 1–1 at renter og omkostninger også omfattes av begrepet skatte- og avgiftskrav. Dette er en videreføring av gjeldende rett, og innebærer at innkrevingsmyndighetene ikke behøver å få dom eller lignende for kravet før de kan gå til tvangsfullbyrdelse.

Til § 14–2 Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven

Paragrafen regulerer forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven. *Første punktum* slår fast at tvangsfullbyrdelsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger.

Ikke alle bestemmelsene i tvangsfullbyrdelsesloven passer ved bruk av særnamskompetansen. I *annet punktum* gjøres det derfor unntak fra utgangspunktet i første punktum. Her bestemmes det at tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3, §§ 5–1 til 5–5 og §§ 7–1 til 7–8 ikke skal gjelde ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Kapittel 3 gjelder sakskostnader, erstatning og sikkerhetsstillelse. Paragrafene 5–1 til 5–5 inneholder blant annet regler om prosessdyktighet, hva en begjæring om tvangsfullbyrdelse skal inneholde og foreløpig prøving av begjæringen. Paragrafene 7–1 til 7–8 gjelder begjæring om utlegg. Disse bestemmelsene er ikke anvendelige for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene ved utøvelse av særnamsmyndigheten.

Til § 14–3 Forretning for utleggspant

Paragrafen regulerer skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant. Kompetansen omfatter alle de tiltakene som en namsmann, med hjemmel i tvangsfullbyrdelsesloven, kan foreta i tilknytning til en utleggsforretning for å stifte og sikre rettsvern for pantet. Den videre dekningsforfølgningen omfattes derimot ikke. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Kompetansen til å holde utleggsforretninger gjelder for de kravene den enkelte skatteoppkrever eller det enkelte skattefogdkontor har oppkreveransvaret for, jf. *første ledd første punktum*. Dette innebærer et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 om stedlig kompetanse. Mens den ordinære namsmyndighet er knyttet til geografiske distrikter og dermed stedlig begrenset, er særnamskompetansen knyttet til ansvaret for innkrevingen av de ulike kravene. Hvilke krav den enkelte innkrever har ansvaret for, er regulert i lovutkastet kapittel 2. I forhold til skatteoppkreverne viderefører dette gjeldende rett. For skattefogdkontorene innebærer forslaget en utvidelse av kompetansen. Det følger av lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk § 5 tredje ledd annet punktum at skattefogden kan holde forretning for utleggspant «*for krav mot skyldnere bosatt i distriktet*». Denne begrensningen videreføres ikke.

Etter forslaget påvirkes i utgangspunktet ikke skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse av at skyldneren flytter til et annet distrikt (kommune/fylke). En skattyter kan eksempelvis bli utsatt for tvangsinnfordring fra forskjellige skatteoppkreverkontorer for ulike inntektsår. Rent praktisk vil imidlertid skyldnerens bosted (hjemting) ha betydning for hvor en utleggsforretning kan holdes, siden tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 om stedet for utleggsforretningen også gjelder for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene. Sistnevnte bestemmelse regulerer hvor en allerede kompetent namsmann skal eller kan avholde en utleggsforretning, noe som avhenger av hvilke formuesgoder det skal tas utlegg i.

Når utleggsforretningen ikke kan avholdes som kontorforretning, kan en skatteoppkrever ikke holde utleggsforretninger i en annen kommune. Tilsvarende kan et skattefogdkontor ikke holde forretninger utenfor sitt distrikt. Dette følger av første punktum.

I *annet punktum* er det presisert at for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a gjelder kompetansen til å holde utleggsforretninger for hele riket. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 36 annet ledd, og innebærer at innkrevingsmyndigheten for slike krav (skattefutkontoret i Rogaland) kan holde utleggsforretninger i hele landet.

Annet ledd regulerer den såkalte bistandsordningen. Medfører regelen i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 at innkrevingsmyndigheten ikke kan holde utleggsforretningen i sin egen kommune eller sitt eget distrikt, må vedkommende innkrevingsmyndighet i utgangspunktet begjære utlegg overfor de ordinære namsmenn. For å effektivisere innkrevingen er det derfor etablert en bistandsordning mellom skatteoppkreverne. Forslaget innebærer en lovfesting av denne ordningen, jf. *første punktum*. Har skyldneren flyttet og en utleggsforretning ikke kan holdes som en kontorforretning, og skyldneren heller ikke har formuesgoder i innkrevingskommunen, blir skatteoppkreveren i den kommunen der skyldneren har formuesgoder, bedt om å holde utleggsforretningen. Regelen innebærer at dersom skyldneren har flyttet fra kommune A til kommune B og også har formuesgoder der, kan skatteoppkreveren i kommune A be skatteoppkreveren i kommune B om å ta utleggspant. Har skyldneren eksempelvis en bil i kommune C, kan skatteoppkreveren i kommune A rette bistandsanmodningen til både kommune B og C.

Regelen innebærer også en utvidelse av den allerede eksisterende bistandsordningen. Etter *første punktum* kan skatteoppkreverne også holde utleggsforretning for skattefogdkontorene. *Annet punktum* bestemmer at skattefogdkontorene på tilsvarende måte kan holde utleggsforretninger for andre skattefogdkontorer eller skatteoppkrevere. Etter departementets syn er dette en praktisk forenkling og samordning av innkrevingen. En nærmere omtale av ordningen er gitt i punkt 18.3.4.

Etter forslaget gjelder kompetansen til å holde utleggsforretninger for alle skatteoppkrevere og skattefogdkontorer. Det er ikke lenger nødvendig med særlig bemyndigelse fra departementet for å kunne holde forretning for utleggspant. En nærmere omtale av departementets begrunnelse for å oppheve ordningen med særskilt bemyndigelse er gitt i punkt 18.3.4.

Til § 14–4 Utleggstrekk

Paragrafen regulerer skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å beslutte trekk i lønn m.m. Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av gjeldende rett.

I bestemmelsen brukes begrepet utleggstrekk. Til nå har begrepet påleggstrekk gjerne blitt brukt

som betegnelse på trekk besluttet av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene med hjemmel i skattebetalingsloven. Det er enkelte mindre forskjeller mellom utleggstrekk og påleggstrekk, men realiteten er den samme: Det etableres et tvangsmessig trekk i en løpende ytelse, og den trekkpliktige kan holdes økonomisk ansvarlig dersom trekket ikke betales. Valg av begrep er nærmere omtalt i punkt 18.4.4.2.

På samme måte som for utleggspant, følger skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å nedlegge utleggstrekk innkrevingsansvaret, jf. *første ledd.* Dette gjelder uavhengig av hvor skyldneren er bosatt. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett, og et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7–3 annet ledd annet punktum om at utleggstrekk bare kan besluttes av namsmannen i det distriktet der saksøkte har hjemting. Skal skyldneren eksempelvis betale restskatt til skatteoppkreveren i kommune A, er det denne skatteoppkreveren som kan ta utleggstrekk for kravet selv om skyldneren senere har flyttet til en annen kommune. Det er presisert i bestemmelsen at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan nedlegge utleggstrekk i hele landet.

Annet ledd regulerer hvilke ytelser skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggstrekk i. *Bokstav a første punktum* er en videreføring av skattebetalingsloven § 33 nr. 1 første punktum. Oppregningen i dekningsloven § 2–7 er avgjørende for hvilke typer ytelser skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggstrekk i, og for hvor langt det er adgang til å gripe inn i skyldnerens økonomi.

Bokstav a annet og tredje punktum om at utleggstrekk også kan tas der lønnstaker selv innkrever lønnen, er en videreføring av skattebetalingsloven § 33 nr. 4. 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. Bestemmelsene er ikke strengt nødvendige. Det finnes ingen tilsvarende regler i tvangsfullbyrdelsesloven, men den ordinære namsmannen pålegger også utleggstrekk i slike tilfeller etter hovedregelen i dekningsloven § 2–7. Betaler ikke lønnstakeren trekkbeløpet til arbeidsgiveren slik at denne kan oversende beløpet til saksøkeren, blir arbeidsgiveren holdt økonomisk ansvarlig etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 tredje ledd. Det er derfor i arbeidsgiverens interesse å påse at lønnstakeren innbetaler trekkbeløpet. Skattebetalingsloven § 33 nr. 4 videreføres derfor i den nye loven av informasjonshensyn.

Bokstav b om at utleggstrekk kan tas i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, er en videreføring av påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2 og § 5 nr. 2. Forskriften er fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven § 33 nr. 1 tredje punktum. Bestemmelsen kan for eksempel komme til anvendelse overfor 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 de ordinære namsmenn være henvist til den delen av vederlaget som etter en nærmere beregning utgjør lønnsdelen. Den resterende delen må de ordinære namsmenn eventuelt ta utleggspant i. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene slipper å foreta en slik beregning, da de etter bokstav b skjematisk kan trekke inntil 20 prosent av bruttoytelsen. Bestemmelsen innebærer derfor en vesentlig forenkling for disse.

Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan velge mellom å trekke 20 prosent av bruttovederlaget etter bokstav b, eller beregne lønnsdelen av godtgjørelsen og så ta utleggstrekk i denne etter bokstav a. Skyldneren kan samtykke i en høyere trekkprosent enn 20 prosent, jf. *annet punktum*.

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 utleggtrekk. I slike tilfeller kan det derimot tas utleggspant i hele godtgjørelsen etter § 14–3.

Dekningsloven § 2–7 beskytter bare skyldnerens krav på lønn og lignende ytelser. Dette gjelder uavhengig av om vedkommende er ansatt eller selvstendig næringsdrivende. For den delen av godtgjørelsen som ikke er vederlag for personlig arbeid eller lignende, gjelder derfor ikke livsoppholdsbegrensningen i § 2–7 første ledd første punktum. Heller ikke utleggstrekk etter annet ledd bokstav b bør imidlertid overstige det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand. I *tredje punktum* er det derfor tatt inn en bestemmelse om at begrensningene i adgangen til å ta utleggstrekk i dekningsloven § 2–7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende for trekk etter bokstav b.

Tredje ledd gir departementet adgang til å gi nærmere regler om beregning av trekkgrunnlaget.

Til § 14–5 Gjennomføring av utleggstrekk

Første ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven § 33 nr. 2 annet punktum, og bestemmer at pålegg om trekk også gjelder overfor det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. Bestemmelsen 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 trekkpliktig. En nærmere omtale av regelen er gitt i punkt 18.4.4.4.

Første ledd annet punktum viderefører skattebetalingsloven § 33 nr. 4.

Annet ledd første punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 33 nr. 3 annet punktum, og innebærer at utleggstrekket skal settes på skattetrekkontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette. Etter *annet punktum* skal det trukne beløpet betales til den skatteoppkreveren som har pålagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune.

Første og annet punktum er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk og som er pliktig å ha skattetrekkonto. Beslutter skatteoppkreverne utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, vil oppdragsgiveren ikke alltid ha trekkplikt etter reglene om forskuddstrekk, jf. kapittel 5. Utleggstrekket skal da følge reglene i § 10–40 om forfall for utleggstrekk, det vil si etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 første ledd. Det samme gjelder ved utleggstrekk pålagt av skattefogdkontorene, jf. *tredje punktum*. Da den trekkpliktige ikke kan disponere over skattetrekkskontoen uten den lokale skatteoppkreverens samtykke, er det i disse tilfellene ikke naturlig at de trukne beløpene settes inn på en slik konto. Forslaget innebærer en lovfesting av gjeldende praksis.

Det følger av *tredje ledd* at det trukkede beløpet ikke går inn i den trekkpliktiges konkursbo, og heller ikke er gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side. Bestemmelsen gjelder både for utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene og skatteoppkreverne, og er den samme regelen som gjelder for utleggstrekk for bidragskrav, jf. lov 9. desember 1955 nr. 5 om innkreving av underholdsbidrag m.v. (bidragsinnkrevingsloven) § 8 annet ledd.

Fjerde ledd inneholder en forskriftshjemmel for departementet.

Til § 14–6 Begrensninger i utleggsadgangen for skatt og trygdeavgift

Paragrafen regulerer de tilfellene der en skattepliktig har fått utskrevet eller utlignet skatt og trygdeavgift av samme formue og inntekt i flere kommuner. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 39 fullt ut, men har en noe annen redigering. Ordlyden er oppdatert uten at det er ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett.

Annen tvangsfullbyrdelse

Til § 14–10 Tvangssalg av varer mv. etter tolloven

Paragrafen gir regler om toll- og avgiftsetatens tvangssalg av varer mv. etter tolloven. Varene blir solgt på såkalt tollauksjon, og salgsmetoden er den samme uavhengig av bakgrunnen for salget.

Adgangen til salg er hjemlet i tolloven §§ 30, 47, 53, 72 og 74. Forslaget innebærer at reglene om selve auksjonsprosessen, som i dag står i tolloven, plasseres i skattebetalingsloven. Dette fordi tvangssalget helt eller delvis vil skje som et ledd i tvangsinnfordringen av toll- og avgiftsetatens krav. Den resterende delen av dette regelverket beholdes i tolloven.

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.

Etter *første ledd* skal salg av varer mv. etter tolloven §§ 30, 47, 53, 72 og 74 skje gjennom namsmyndighetene etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 8 så langt de passer. Bestemmelsen er en videreføring av tolloven § 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.

Annet ledd regulerer tollregionens plikt til å varsle vareeieren om at tvangssalg vil bli gjennomført. Hovedregelen i *første punktum* om at tollregionen kan begjære salg 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt vareeieren, er en videreføring av gjeldende rett. Salg etter tolloven § 74 kan skyldes at varene må selges snarlig, og i disse tilfellene bør tollregionen ikke måtte vente med salget i 14 dager. Ved salg etter tolloven § 47 tredje ledd og § 74 følger det derfor av *annet punktum* at vareeier om mulig skal varsles. *Tredje punktum* regulerer de tilfellene der det ikke er mulig å varsle vareeieren, og etablerer en felles regel for salg etter tolloven §§ 30, 47 og 53. I hvilken utstrekning det er regler om dette i tolloven i dag, varierer mellom de ulike lovbestemmel-

sene. Bestemmelsen innebærer at dersom vareeier har ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varen er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven § 30, eller fristen som tollregionen har satt for tollekspedisjon av varene, er utløpt.

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. Får man ikke bud på varen som ufortollet, frembyr tollregionen varen som fortollet. Alternativet er å destruere varen, noe som ville gitt et dårligere resultat for vareeieren. Det opprinnelige kravet mot vareeieren 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.

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 gjeldende rett. Kostnader som nevnt i annet punktum vil blant annet omfatte rettsgebyr og godtgjørelse til oppnevnt medhjelper.

Etter at kostnadene ved tvangssalget er dekket, skal krav på toll, særavgifter og merverdiavgift dekkes. Deretter dekkes omkostninger ved lagerholdet, jf. tredje punktum. Ifølge tollovgivningen er det ikke tillatt å nyttegjøre seg varer innført fra utlandet, med mindre de er fortollet. Kravene på toll, særavgifter og merverdiavgift bør derfor dekkes først. For en vare som selges på tvangsauksjon må også toll og andre innførselsavgifter betales før varen kan tas i bruk. Ved tollauksjon gjøres dette ved at toll- og avgiftsetatens krav dekkes før noen av rettighetshaverne får dekning. Toll- og avgiftskravene må med andre ord betales forlodds, på samme måte som auksjonskostnader og lignende. Er det for eksempel tatt utleggspant i en bil, går kravene på toll, særavgifter og merverdiavgift foran kravet til den som har fått utlegg.

Toll- og avgiftsetatens innhentings- og salgsrett kan utslettes (ekstingveres), jf. forslaget til presisering av dette i tolloven ny § 30 tredje ledd, slik at varer som er ervervet av godtroende tredjepersoner aldri vil bli tvangssolgt. I tillegg vil tredjemannsrettigheter kunne medføre at tollregionen ikke bør bruke salgsretten, jf. merknadene til første ledd.

Omkostninger ved lagerholdet kan både være private lagerholderes kostnader og omkostninger påløpt på tollregionens lager.

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 § 72. For eksempel kan et norsk kjøretøy som tvangsselges 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. Departementet er av den oppfatning at det ikke er grunn til å behandle rettighetshaverne annerledes ved salg etter tolloven § 72 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. Bestemmelsen er utformet i tråd med straffeloven § 37.

Femte ledd første punktum bestemmer at vareeieren, 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.

Til § 14–11 Stansning av kjøretøy

Paragrafen regulerer tollregionens rett til å stanse og avskilte motorkjøretøy.

Bestemmelsens *første ledd første punktum* gir tollregionen rett til, hvis krav på visse særavgifter ikke betales til rett tid, å bestemme at bruken av motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 ikke etterkommes, jf. *annet punktum*. Bestemmelsens første ledd er i sin helhet en videreføring av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 første ledd.

Det fremgår av første punktum hvilke typer særavgifter stansningsretten omfatter. Dette gjelder for særavgifter omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje.

Stansningsretten omfatter også renter av særavgiftskravene og forhøyet avgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven §§ 3 og 4 og særavgiftsloven § 4 første ledd annet punktum. Dette faller inn under lovens definisjon av skatte- og avgiftskrav i § 1–1 tredje ledd, jf. annet ledd.

Det følger av *annet ledd* at dersom krav som nevnt i første ledd ikke betales til rett tid, kan regi-

streringsmyndigheten nekte på- eller omregistrering i Statens vegvesens motorvognregister.

Etter *tredje ledd første punktum* kan motorkjøretøyet som er besluttet stanset, avskiltes. Bestemmelsen viderefører motorvogn- og båtavgiftsloven § 5 annet ledd. Etter *annet punktum* kan tollregionen be politi, lensmann eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen. Dette innebærer en lovfesting av regelen i forskrift 15. desember 1989 nr. 1247 om tollvesenets avskilting mm. § 1 første ledd, vedtatt med hjemmel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5.

Det er eieren av kjøretøyet som er ansvarlig for at avgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven blir betalt, jf. lovens § 6 første ledd. Ved overdragelse av motorkjøretøyet blir erververen solidarisk ansvarlig med tidligere eier for siste termin av avgiften, jf. § 6 annet ledd. For avgift ilagt for urettmessig bruk av merket mineralolje er registrert eier og bruker solidarisk ansvarlige, jf. særavgiftsloven § 4 annet ledd. 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 etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 eller særavgiftsloven § 4. Dette utgangspunktet må imidlertid modifiseres noe overfor godtroende erververe, jf. *fjerde ledd.* Bestemmelsen om godtroerverv er en lovfesting av gjeldende praksis.

Femte ledd gir departementet adgang til i forskrift å gi regler om betaling av gebyr til dekning av utgiftene som påløper i forbindelse med avskilting, og om fremgangsmåten ved stansning. Per 31. desember 2004 utgjør gebyret 900 kroner.

Isolert sett er et vedtak om stansning kun en beslutning om bruksbegrensning. Bestemmelsen gir ikke tollvesenet legalpant i kjøretøyet, og innfordringen av selve avgiftskravet må følge de alminnelige regler om tvangsinnfordring, for eksempel ved at tollregionen begjærer utleggspant overfor de ordinære namsmenn. Rent faktisk er imidlertid stansningsretten et effektivt middel for tvangsinnfordring. Etter at avskilting eventuelt er gjennomført, må eieren betale avgiften for å kunne bruke kjøretøyet igjen. Dette innebærer en kraftig oppfordring til å betale.

Kreditt og sikkerhetsstillelse – merverdiavgift, særavgifter og toll

Til § 14–20 Tollkreditt og dagsoppgjørsordningen

Paragrafen regulerer ordningen med tollkreditt og kreditt for speditører (dagsoppgjørsordningen).

Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, skal som utgangspunkt betales kontant før varene frigis. Fra utgangspunktet om kontant betaling, gjelder det visse unntak.

For det første kan næringsdrivende innvilges tollkreditt for en måneds belastning av samlede innførselsavgifter, herunder innførselsmerverdiavgift. Tollkredittordningen er i dag regulert i tolloven § 35 og forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven (tollovforskriften) punkt 5.5.

Ordningen innebærer at den toll- og avgiftspliktige slipper å betale toll for hvert enkelt vareparti på deklarasjonstidspunktet. Det som krediteres den enkeltes tollkredittkonto i løpet av en kalendermåned, skal betales innen den 18. i neste kalendermåned. Før kreditt eventuelt innvilges, gjennomføres en kredittvurdering av søkeren.

Innvilget kreditt er rentefri, men det påløper et fast gebyr per innførselsdeklarasjon, som belastes kontoen. Det kan settes beløpsgrenser for den kreditt som innvilges.

For det andre kan speditører etter søknad til tollvesenet gis tillatelse til å foreta samlet oppgjør for de deklarasjoner som er foretatt i løpet av en dag, innen en gitt frist påfølgende dag. Denne ordningen kalles dagsoppgjørsordningen. Det er i dag ikke gitt formelle regler om denne ordningen. Forslaget innebærer at også dagsoppgjørsordningen lovfestes og at hjemlene for ordningen samles i en felles bestemmelse.

Første ledd gir tollregionen hjemmel til å innvilge kreditt for toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Bestemmelsen viderefører tolloven § 35, og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Annet ledd gir hjemmel for å innvilge kreditt for speditører som forestår fortolling på vegne av andre, for fortollinger som foretas i løpet av samme dag. Bestemmelsen lovhjemler dagsoppgjørsordningen som i dag følger av forvaltningspraksis.

Tredje ledd bestemmer at det kan stilles vilkår om sikkerhet før kreditt etter første og annet ledd innvilges, eller på et senere tidspunkt. Toll- og avgiftspliktige som finnes kredittverdige vil normalt få innvilget kreditt uten at det stilles sikkerhet. Ved endringer i kredittverdigheten kan det imidlertid være aktuelt å kreve sikkerhet for fortsatt kreditt. Toll- og avgiftspliktige med redusert kredittverdighet må stille sikkerhet for å få innvilget kreditt. Dette vil, som i dag, bli nærmere regulert i forskrift og retningslinjer.

Fjerde ledd bestemmer at det for bruk av tollkreditt skal betales en særskilt godtgjørelse til statskassen. Gebyrets størrelse fastsettes av departementet i forskrift. I dag må foretak som er innvilget tollkreditt, betale 75 kroner for hver innførselsde-

klarasjon som blir belastet foretakets tollkredittkonto.

Femte ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om vilkår for kreditt, opphør av kreditt, vilkår for sikkerhetsstillelsen og om godtgjørelse til statskassen.

Etter forslag om endringer i tolloven § 35 kan departementet fastsette nærmere regler om prosedyrer mv. i forbindelse med bruk av tollkreditt eller dagsoppgjørsordningen.

Etter forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven (tollovforskriften) 5.5.1. femte ledd må tollkreditten ikke benyttes i strid med kredittvilkårene, herunder ved innførsel av varer til, eller utførsel av varer fra, andre enn den som er innvilget slik kreditt. Forslaget innebærer at denne forskriftsbestemmelsen lovfestes i tolloven § 35.

Til § 14–21 Sikkerhetsstillelse for særavgiftene

Første ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for engangsavgift på motorvogn. Engangsavgiften ble omlagt fra en innførselsavgift til en registreringsavgift med virkning fra 1. april 2001. Etter Finansdepartementets forskrift 19. mars 2001 om engangsavgift på motorvogner § 7–1 kan virksomheter som melder motorvogner til registrering, søke tollregionen om å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet. Forskriften § 7–6 forutsetter at registrerte virksomheter får innvilget kreditt, slik at engangsavgiften betales etterskuddsvis den 18. i den påfølgende måneden. Virksomheten kan da registrere kjøretøyene fortløpende ved trafikkstasjonene.

Etter *første punktum* skal tollregionen, ved registrering av avgiftspliktige, kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift på motorvogn. Bestemmelsen viderefører deler av forskriften § 7–8 og skal sikre at staten får dekket sine avgiftskrav. Selv om sikkerhet kreves før kravet på engangsavgift forfaller, er det, etter departementets oppfatning, naturlig at bestemmelsen står i skattebetalingsloven og ses i sammenheng med de øvrige innkrevingsreglene. Dersom den avgiftspliktige ikke stiller sikkerhet, må engangsavgiften betales kontant før kjøretøyet kan registreres i det sentrale motorvognregisteret. Det følger av *annet punktum* at det er tollregionen som i det enkelte tilfellet fastsetter de nærmere krav til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang.

Forslaget er ikke ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett, men deler av regelverket vil videreføres i forskrift. Dette gjelder blant annet regelen om at sikkerheten, i utgangspunktet, til enhver tid skal dekke avgiftskravet for en måned.

Annet ledd inneholder regler om sikkerhetsstillelse for særavgiftene for øvrig. Bestemmelsen viderefører deler av forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–7, og gjelder for særavgifter som omfattes av særavgiftsloven. Forslaget innebærer dessuten en utvidelse slik at bestemmelsen også gjelder for særavgifter omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, det vil si omregistreringsavgift og årsavgift. Engangsavgiften er i sin helhet regulert av § 14–21 første ledd.

I motsetning til bestemmelsen om engangsavgift, er bestemmelsen om særavgifter en «kan-regel». Det er tollregionen som avgjør hvorvidt en registrert virksomhet skal stille sikkerhet, jf. *første punktum*. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere, jf. *annet punktum.* Det følger av *tredje punktum* at det er tollregionen som i det enkelte tilfellet fastsetter de nærmere kravene til sikkerhet, herunder sikkerhetens omfang.

Forslaget er ikke ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett, men deler av regelverket vil videreføres i forskrift. Dette gjelder blant annet regelen om at sikkerhetsstillelse, i utgangspunktet, til en hver tid skal dekke avgiftskravet for to måneder.

Tredje ledd gir departementet adgang til å sette nærmere vilkår for sikkerhetsstillelsen og angi hvilke momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om sikkerhet skal kreves.

Kapittel 15 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning

Til § 15–1 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren

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. Vurderingstemaet er om det vil virke uforholdsmessig tyngende for skyldneren at innkrevingen fortsetter. Skatte- og avgiftskrav kan bare settes ned eller frafalles hvis skyldneren er varig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser. Ved betalingsutsettelse er det derimot tilstrekkelig at skyldneren er midlertidig ute av stand til å innfri forpliktelsene.

Endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftskravet kan først treffes når ligning er foretatt, jf. første ledd tredje punktum. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 41 nr. 2 første punktum.

Myndigheten til å nedsette skatte- og avgiftskrav eller innvilge betalingsutsettelse av hensyn til skyldneren, er lagt til innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse, blant annet om kompetansen skal være avhengig av kravets art og størrelse.

Søknad om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse skal sendes rette innkrevingsmyndighet, jf. lovens kapittel 2. En søknad om nedsettelse av skatt må derfor rettes til skatteoppkreveren, selv om Skattedirektoratet eventuelt har lagt avgjørelsesmyndigheten i slike saker (eller eventuelt i saker over et visst beløp) til skattefogdkontorene.

Bestemmelsen kommer til anvendelse på alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye skattebetalingsloven. Den erstatter tidligere bestemmelser om lempning av hensyn til skyldneren, se punkt 19.2.1. Bestemmelsen må imidlertid avgrenses mot bestemmelser om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet. Avgjørelse etter disse bestemmelsene treffes av fastsettingsmyndighetene.

Til § 15–2 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor

Bestemmelsen lovfester de vilkårene som i praksis er oppstilt for å innvilge betalingsutsettelse eller sette ned et krav av innfordringshensyn. Det er et absolutt vilkår at skyldneren fremsetter et betalingstilbud, jf. *første ledd første punktum*. I *annet og tredje punktum* er ytterligere vilkår lovfestet. Dette er grunnvilkår som alltid må være oppfylt for å få innvilget en betalingsordning etter bestemmelsen. I tillegg til disse grunnvilkårene følger det av *annet ledd* at ytterligere vilkår kan stilles. Slike vilkår må ha en nær sammenheng med grunnvilkårene for lempning.

Om skyldnerens tilbud skal aksepteres, beror på en helhetsvurdering hvor hensynet til det offentliges kreditorinteresser er det sentrale. Hensynet til skyldnerens personlige forhold eller næringspolitiske hensyn er ikke relevant ved vurderingen av om tilbudet skal godtas. I disse sakene har slike forhold kun betydning ved vurderingen av hvilken dekning som kan forventes i fremtiden.

Myndigheten til å innvilge betalingsutsettelse eller nedsette krav av hensyn til det offentlige som kreditor, og til å sette ytterligere vilkår for slik lempning etter bestemmelsens annet ledd, er lagt til innkrevingsmyndighetene. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet fastsetter nærmere regler om innkrevingsmyndighetenes kompetanse etter paragrafen, blant annet om kompetansen skal være avhengig av kravets art og størrelse.

Skyldnerens betalingstilbud skal gis overfor rette innkrevingsmyndighet, jf. lovens kapittel 2. Tilbud om delbetaling av krav på skatt må derfor rettes til skatteoppkreveren, selv om Skattedirektoratet eventuelt har lagt avgjørelsesmyndigheten i slike saker (eller eventuelt i saker over et visst beløp) til skattefogdkontorene.

Del V Forskjellige bestemmelser

Kapittel 16 Ansvarsregler

Innledende bestemmelse

Til § 16–1 Tvangsinnfordring av ansvarskrav

Første ledd fastslår hovedprinsippet etter gjeldende rett om at subjektet for skatte- og avgiftskravet etter de materielle skatte- og avgiftsreglene, har hovedansvaret for betaling etter de regler som følger av loven. Vilkåret for å gjøre ansvar gjeldende mot andre, er knyttet opp til «*når kravet ikke betales*». Det innebærer at ansvaret mot de som er ansvarlig etter reglene i kapittel 16, kan gjøres gjeldende straks forfallstidspunktet for kravet er passert. 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 overfor den ansvarlige.

Annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 35 og § 49 nr. 3 første til fjerde punktum. Bestemmelsen innebærer at de reglene som gjelder for det opprinnelige kravet, også gjelder for ansvarskravet. Ansvarskravet kan dermed kreves inn med samme innfordringstiltak og ettergis etter de samme reglene om lempning mv.

Tredje ledd tilsvarer skattebetalingsloven § 37 nr. 6. Bestemmelsen innebærer ikke noe mer enn det som følger av alminnelige pengekravsrettslige regler om regressadgang. Det er skattesubjektet som er prinsipalt ansvarlig for et krav, og skatteoppkreverne kan bare gjøre et krav gjeldende mot de ansvarlige dersom skyldneren selv ikke betaler. Betaler den ansvarlige skyldnerens krav, kan den ansvarlige etter det underliggende forhold gå på skyldneren og kreve beløpet tilbake. Departementet har valgt å videreføre bestemmelsen fordi det er klargjørende for den ansvarlige at retten til å kreve regress fremgår av loven. Departementet antar at det ikke er nødvendig å angi på hvilken måte kravet kan gjøres gjeldende. Den delen av § 37 nr. 6 om at den ansvarlige kan kreve beløpet dekket ved motregning i enhver gjeld eller lignende han har til den skattepliktige, foreslås derfor ikke videreført.

Ansvar for skatt og trygdeavgift

Til § 16–10 Foreldres ansvar

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 2, og slår fast at foreldre har et objektivt ansvar for inntektsskatt ilignet hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift. Det fremgår av ordlyden at bestemmelsen bare får anvendelse for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Endringene i ordlyden er ikke ment å medføre materielle endringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 16–11 Selskapers ansvar

Første ledd gjør selskap som ikke er eget skattesubjekt, ansvarlig for formues- og inntektsskatt som ikke kan innkreves hos deltakerne i selskapet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 3.

Annet ledd regulerer selskapers og innretningers ansvar for inntektsskatt på godtgjørelser og lignende utbetalt til personer, selskap og innretninger hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 5, og er ikke begrenset til selskaper som ikke er egne skattesubjekter. Ansvar etter annet ledd vil bare være aktuelt for inntektsskatt og trygdeavgift.

Til § 16–12 Fullmektigers ansvar

Bestemmelsen gjør fullmektiger ansvarlige for inntekts- og formuesskatt ilignet personer, selskap og innretninger hjemmehørende i utlandet. Den viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 4.

Til § 16–13 Skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar

Bestemmelsen statuerer ansvar for skifteforvaltere under bobehandlingen og for styremedlemmer mv. når selskaper og andre skattepliktige innretninger oppløses. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 7 til 9. Det er gjort enkelte presiseringer i lovteksten som ikke er ment å innebære materielle endringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 16–14 Arvingers ansvar

Første ledd første punktum om selvskiftende arvingers ansvar for formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet, viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 10 første og annet punktum. Det er gjort enkelte presiseringer i ordlyden som er nærmere omtalt i punkt 20.4.4.

Etter *annet punktum* er heller ikke gjenlevende ektefelle i uskiftet bo ansvarlig for skatt som ble ilignet avdøde etter dødsfallet, ut over verdien av avdødes andel i boet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 37 nr. 10 tredje punktum.

Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

Til § 16–20 Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

Første ledd første og annet punktum har regler om ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 49. Bestemmelsen innebærer at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan rette et økonomisk krav mot arbeidsgivere og andre som er pliktig til å foreta trekk, dersom disse ikke foretar forskuddstrekk, utleggstrekk og/eller oppgjør. Unnlatelse av å foreta trekket medfører likevel ikke ansvar dersom arbeidsgiver kan godtgjøre at det manglende trekket ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet, jf. *tredje punktum*. Dette er i samsvar med gjeldende rett etter skattebetalingsloven § 49 nr. 1 annet ledd. Har arbeidsgiver trukket beløpet, men ikke betalt det til innkrevingsmyndigheten, er det økonomiske ansvaret objektivt. For utleggstrekk pålagt av de ordinære namsmenn, følger det samme av tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 tredje ledd.

Annet ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven § 49 nr. 2 første og annet punktum, og innebærer at skattemyndighetene kan rette ansvarskrav mot arbeidsgivere som ikke registrerer arbeidstakere i Arbeidstakerregisteret, jf. folketrygdloven kapittel 25, eller oppgir for lav lønn. Ved fastsettingen av ansvarets størrelse, skal det legges til grunn at trekk ville blitt satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse med 10 prosent av trekkgrunnlaget, jf. *annet punktum*.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 49 nr. 3 fjerde punktum.

Fjerde ledd bestemmer at foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet, og innebærer at ansvarskravet i utgangspunktet foreldes tre år etter den dagen da skadelidte fikk eller burde skaffet seg kunnskap om ansvaret og den ansvarlige, jf. foreldelsesloven § 9 første ledd. Selv om krav på ansvarsbeløpet er foreldet etter foreldelsesloven § 9, kan krav på erstatning settes fram under straffesak der skyldneren blir funnet skyldig i det forhold som medfører ansvaret, jf. foreldelsesloven § 11. Etter straffeloven § 67 kan imidlertid det straffbare forholdet i seg selv være foreldet. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 49 nr. 3 femte punktum.

Ansvar for merverdiavgift og arveavgift

Til § 16–30 Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 61a om at departementet i forskrift kan bestemme at merverdiavgiftskrav mot utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert ved representant, skal kunne innkreves hos den som har mottatt varen eller tjenesten. Ordlyden er noe endret, uten at dette er ment å innebærer materielle endringer. Blant annet er det inntatt en henvisning til merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, som regulerer utenlandske næringsdrivendes plikt til å registrere seg ved representant.

Til § 16–31 Ansvar for arveavgift for arvinger og gavemottakere

Bestemmelsen tilsvarer arveavgiftsloven § 32, men med enkelte endringer i ordlyden som ikke er ment å innebære materielle endringer.

Første ledd første punktum tilsvarer § 32 første ledd første punktum med unntak av at begrepet «en for alle og alle for en» er erstattet med «solidarisk ansvarlig». *Annet punktum* tilsvarer § 32 første ledd annet punktum med enkelte mindre språklige endringer. Arveavgiftsloven § 32 første ledd tredje punktum er ikke videreført, da arvingenes ansvar etter denne bestemmelsen er i samsvar med den avgiftsplikten som følger av arveavgiftsloven § 3 første ledd. Departementet mener det er unødvendig å statuere et ansvar for arveavgiften når de ansvarlige også er avgiftssubjekt. Denne løsning samsvarer med prinsippet om at kapittel 16 om ansvar ikke skal regulere skatte- og avgiftssubjektene.

Annet ledd tilsvarer arveavgiftsloven § 32 annet ledd, likevel slik at bestemmelsen er delt i to. Givers ansvar følger av *første punktum*, mens ansvaret for ektefelle i uskiftebo følger av *annet punktum.* Departementet antar at innholdet i bestemmelsen kommer klarere frem ved en slik oppdeling. I arveavgiftsloven § 32 annet ledd pålegges også mottaker av gaven eller midlene utdelt fra ektefelle i uskiftebo, ansvar for avgiftskravet. Et slikt ansvar som arveavgiftssubjekt følger allerede av arveavgiftsloven § 3 første ledd og antas ikke nødvendig å videreføre. Dette samsvarer med prinsippet om at kapittel 16 om ansvar ikke skal regulere skatte- og avgiftssubjektene.

Ansvar for særavgifter

Til § 16–40 Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter

Bestemmelsen tilsvarer lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) § 6 annet ledd, dog slik at ansvaret etter denne bestemmelsen pålegges erverver. Den registrerte eier er subjekt for kravet etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 første ledd. Det fremgår ikke av bestemmelsen at ansvaret også omfatter forhøyede avgifter og renter. Dette fremgår av den generelle regelen i § 16–1 annet ledd.

Til § 16–41 Ansvar for bruker av motorkjøretøy

Bestemmelsen tilsvarer lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) § 4 annet ledd, jf. forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–9 første ledd, likevel slik at ansvaret etter denne bestemmelsen er begrenset til bruker av motorkjøretøyet. Ansvaret for registrert eier av motorkjøretøyet, som er subjekt for kravet, fremgår av forslaget til ny § 4 første ledd i særavgiftsloven.

Til § 16–42 Ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester

Bestemmelsen tilsvarer forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6–9 annet ledd, dog slik at det ikke fremgår av bestemmelsen hvilke særavgifter ansvaret omfatter. Departementet foreslår at nærmere regler om dette gis i forskrift, slik som i dag.

Kapittel 17 Rettergang

Til § 17–1 Prosessordningen i innfordringssaker

Første ledd lovfester innfordringsmyndighetens partsstilling i innfordringssakene. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første og annet punktum. For de øvrige krav er det nytt at partsstillingen lovfestes. I dag bygger skattefogdkontorenes og distriktstollstedenes kompetanse på delegasjon.

Annet ledd bestemmer at når en sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring overføres til søksmålsformer 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. Dette gjelder de krav skatteoppkreverkontorene har ansvaret for, men også enkelte krav som skattefogdkontorene har ansvaret for, for eksempel merverdiavgift. Hvilket organ som har partsstillingen ved tvist om grunnlaget for kravet fremgår for skattekrav av ligningsloven § 11–1. Det er derfor henvist særskilt til denne bestemmel-

sen. For de øvrige krav fremgår ikke partsstillingen av noen egen lovbestemmelse, men følger de alminnelige reglene i prosesslovgivningen.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 4 annet og tredje punktum. Departementets adgang til å instruere antas for skattefogdkontorene og distriktstollstedene å følge av departementets overordnede stilling. Instruksjonsmyndigheten over skatteoppkreverkontorene følger også av lovutkastet § 2–6. *Første punktum* er således formelt unødvendig, men departementet foreslår at bestemmelsen videreføres 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 § 61 første ledd annet punktum.

Femte ledd er ment å videreføre skattebetalingsloven § 48 nr. 5 annet, tredje og fjerde punktum. Skattebetalingsloven § 48 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 og er her kun aktuell for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Bestemmelsen er mest praktisk for fastsettingssakene.

Til § 17–2 Prosessordningen i andre saker

Første ledd har regler om partsstillingen ved rettslig prøving av avgjørelser i medhold av skattebetalingsloven. Partsstillingen legges til innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. lovutkastet kapittel 2. Bestemmelsen er nærmere omtalt foran under avsnitt 21.4.3.

Annet ledd gjør unntak for avgjørelser om renter i medhold av skattebetalingsloven § 11–2. Rettslig prøving av slike avgjørelser skal skje etter de regler som gjelder for det krav rentene beregnes av.

Kapittel 18 Straff

Til § 18–1 Straff ved unnlatt gjennomføring av forskuddstrekk

Første ledd første punktum regulerer brudd på plikten til å beregne og foreta forskuddstrekk etter reglene i kapittel 5. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 51 nr. 1 første punktum. Det er presisert at bestemmelsen også rammer brudd på plikten til å holde skattetrekk på en egen skattetrekkskonto (separeringsplikt) etter lovforslaget § 5–12.

Plikten til å beregne og gjennomføre påleggstrekk omfattes ikke av bestemmelsen. Dette er nærmere omtalt og begrunnet i punkt 22.3, jf. 22.5. Utover dette er forslaget ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til det som i dag følger av skattebetalingsloven § 51 nr. 1. *Annet punktum* om gjentakelse av forsettlig handling svarer til skattebetalingsloven § 51 nr. 2.

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 skattebetalingsloven § 51 nr. 3.

Gjerningsbeskrivelsen i gjeldende skattebetalingslov § 50 nr. 1 bokstav a rammer forhold som i dag også faller inn under virkeområdet for skattebetalingsloven § 50 nr. 2. Den førstnevnte bestemmelsen blir sjelden benyttet i praksis, og departementet foreslår derfor at den ikke videreføres.

Tredje ledd om medvirkning viderefører skattebetalingsloven § 51 nr. 1 annet ledd og § 52 annet punktum. For overtredelser som i dag rammes av skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a, innebærer dette en utvidelse i forhold til gjeldende rett.

Til § 18–2 Straff ved brudd på opplysningsplikten mv.

Første ledd viderefører skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav b, men slik at bestemmelsens anvendelsesområde er utvidet til å omfatte alle skatte- og avgiftskrav som omfattes av den nye loven.

Bestemmelsen retter seg som tidligere mot den som ikke gir opplysninger, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, og som derved bevirker eller søker å bevirke at innkreving av skatte- og avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Skyldkravet er som etter skattebetalingsloven § 50 nr. 1 forsett eller grov uaktsomhet. Uttrykket ligningsmyndighet eller innkrevingsmyndighet i innledningen i skattebetalingsloven § 50 er erstattet med det videre begrepet skatte- eller avgiftsmyndighet, fordi ligningsmyndighetene bare brukes som begrep på fastsettingsorganene i skatteetaten.

Bestemmelsen rammer både opplysningssvikt vedrørende egne og andres skatte- og avgiftsforpliktelser. Det mest praktiske 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.

Annet ledd første punktum rammer andre forsettlige eller grovt uaktsomme overtredelser av den

nye skattebetalingsloven enn de som er nevnt i § 18–1 og § 18–2 første ledd. Bestemmelsen erstatter den tilsvarende bestemmelsen i gjeldende skattebetalingslov § 52. Bestemmelsen i gjeldende skattebetalingslov § 50 nr. 1 bokstav a er ikke foreslått videreført, men handlingene som rammes av denne vil kunne straffes etter bestemmelsen i annet ledd første punktum. Bestemmelsen vil blant annet ramme brudd på plikten til å levere terminoppgave over foretatte trekk etter § 5–11.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen er utvidet til å gjelde alle skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen rammer derfor manglende eller uriktige opplysninger til de organer som fastsetter slik krav. Uttrykket skatte- og avgiftsmyndighetene omfatter både fastsettingsmyndigheter og innkrevingsmyndigheter.

Annet punktum om medvirkning viderefører skattebetalingsloven § 52 annet punktum, mens *tredje punktum* presiserer at rene betalingsmislighold ikke er straffbare.

Til § 18–3 Forfølgning av straffbart forhold

Første ledd fastsetter at den korteste foreldelsesfristen for å reise straffesak er 3 år. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 53 nr. 1.

Annet ledd stadfester at overtredelse av loven anses som forseelse uavhengig av straffens størrelse. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 53 første ledd.

28 Merknader til endringer i andre lover

Lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk

Til § 5

Bestemmelsen foreslås opphevet. *Første ledd første punktum* er videreført i ny skattebetalingslov § 2–2. *Annet punktum* er videreført i ny skattebetalingslov § 2–1.

Annet ledd er overflødig. Regler om skattefogdkontorenes regnskapsføring følger de alminnelige regler om regnskapsføring i staten, jf. Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten, begge fastsatt 12. desember 2003. Det er ikke nødvendig å lovhjemle departementets adgang til å gi slike regler.

Tredje ledd første punktum er delvis videreført i ny skattebetalingslov § 1–3. For de krav som den nye skattebetalingsloven gjelder for, vil det ikke lenger være behov for en slik bestemmelse da loven gjelder for slike krav direkte, jf. § 1–1 annet ledd. *Annet punktum* videreføres i ny skattebetalingslov § 14–3 første ledd første punktum.

Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

Til § 1

Første punktum er endret ved at ordet «oppkreving» er tatt ut. Regler om innkreving av særavgifter følger av ny skattebetalingslov.

Annet punktum gir departementet myndighet til å gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Bestemmelsen er videreført i ny skattebetalingslov § 9–1 annet ledd og kan derfor oppheves.

Til § 4

Første ledd første punktum er endret ved at det er tatt inn en bestemmelse om at registrert eier av kjøretøyet er subjekt for kravet. Ansvaret for registrert eier fulgte tidligere av annet ledd. *Tredje punktum* er endret i slik at nedsettelse eller frafall av avgift etter bestemmelsen kun skal skje av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet. Forslaget til ny skattebetalingslov § 15–1 viderefører bestemmelsen når det er omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold som betinger nedsettelsen.

Ansvarsbestemmelsen i *annet ledd* er delvis videreført i første ledd, jf. merknaden ovenfor. Ansvaret for bruker av kjøretøyet er regulert i ny skattebetalingslov § 16–41.

Det følger av *tredje ledd* at ved urettmessig bruk av merket mineralolje får bestemmelsene om stansning i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 første til tredje ledd tilsvarende anvendelse. Bestemmelsen er flyttet til skattebetalingsloven § 14–11 og gjelder direkte for bruk av merket mineralolje. Tredje ledd blir dermed overflødig, og kan oppheves.

Til § 5

Etter *første ledd* skal de regler som gjelder for innkreving av formues- og inntektsskatt til staten gjelde tilsvarende for særavgiftene som omfattes av særavgiftsloven. Reglene har imidlertid i praksis ikke vært brukt på særavgiftene. I og med at særavgiftene nå vil bli direkte omfattet av den nye skattebetalingsloven, jf. lovutkastet § 1–1 annet ledd, er henvisningen overflødig og første ledd kan dermed oppheves.

Etter *annet ledd* kan departementet i forskrift fastsette nærmere regler om renter. Bestemmelsen erstattes av reglene om renter i ny skattebetalingslov kapittel 11, og annet ledd kan derfor oppheves.

Til §§ 6 til 8

Som følge av at § 5 foreslås opphevet, kan gjeldende §§ 6 til 8 flyttes fram og blir dermed §§ 5 til 7. Det foreslås ingen endringer i nevnte bestemmelser.

Lov 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak for å fremme sysselsetting

Til § 35 første ledd

Henvisningen til skattebetalingslovens regler om utleggstrekk og inndrivelse er på bakgrunn av innspill fra Sosialdepartementet (nå Arbeids- og sosialdepartementet) endret til bidragsinnkrevingsloven § 8.

Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

Til § 1

Første ledd første punktum har regler om at Kongen fastsetter nærmere regler om beregning og oppkreving, herunder kontroll, når det er besluttet at det skal ilegges avgifter som omfattes av loven. Innkrevingsregler (oppkreving) om avgifter etter loven vil følge av ny skattebetalingslov, jf. lovutkastet § 1 annet ledd bokstav h. For øvrig er ordlyden i lovteksten oppdatert uten at dette er ment å innebære materielle endringer. *Annet punktum* er ikke videreført da slike regler følger av ny skattebetalingslov § 9–1 annet ledd.

Til § 5

Første til tredje ledd som har regler om stansning av kjøretøy, foreslås opphevet. Bestemmelsene er videreført i utkastet til ny skattebetalingslov § 14–11.

Fjerde ledd om renter erstattes av bestemmelsene i skattebetalingsloven kapittel 11. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Etter *femte ledd* er krav på motorkjøretøy- og båtavgifter tvangsgrunnlag for utlegg. I utkastet til ny skattebetalingslov § 14–1 er det bestemt at skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg. Dette vil også omfatte krav etter motor- og båtavgiftsloven, og femte ledd foreslås derfor opphevet.

Etter *sjette ledd* skal paragrafen også komme til anvendelse på forhøyet avgift etter §§ 3 og 4. I utkastet til ny skattebetalingslov er det lagt til grunn at lovens regler om skatte- og avgiftskrav også gjelder forhøyet avgift etter §§ 3 og 4, jf. § 1–1 tredje ledd bokstav b. Sjette ledd foreslås derfor opphevet.

Til § 5a

Bestemmelsen videreføres i ny skattebetalingslov § 2–7, og kan derfor oppheves.

Til § 6 annet ledd

Bestemmelsen om solidarisk ansvar for erververen ved overdragelse er videreført i ny skattebetalingslov § 16–40, og foreslås derfor opphevet.

Til § 7 fjerde ledd siste punktum

Etter ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav a er taushetsplikten for personer knyttet til ligningsforvaltningen ikke til hinder for at opplysninger kan gis til offentlige myndigheter som har bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter mv. Dette må også omfatte innkrevingsmyndighetens arbeid med innkrevingen, og bestemmelsen er dermed overflødig.

Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

Til § 19A Fradrag for dokumentavgift ved overtakelse av fast næringseiendom

Som følge av at § 20 kan oppheves foreslås det at gjeldende § 19A blir ny § 20.

Til § 20 Forfallstid

Regler om forfall for arveavgift er tatt inn i ny skattebetalingslov § 10–31 og viderefører gjeldende rett. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Tredje ledd første punktum videreføres i ny § 21 i arveavgiftsloven.

Til § 21 Foreløpig fastsettelse og utsettelse med avgiftsberegningen

Gjeldende § 21 er videreført i ny skattebetalingslov § 10–31 tredje ledd. Ny § 21 viderefører arveavgiftsloven § 20 tredje ledd første punktum. § 20 tredje ledd annet punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 10–31 fjerde ledd. Henvisningen i gjeldende § 20 tredje ledd første punktum til «de foregående ledd» er endret til skattebetalingsloven § 10–31 første og annet ledd, som viderefører arveavgiftsloven § 20 første og annet ledd.

Til § 22 Renter

Gjeldende § 22 foreslås opphevet. Regler om renter erstattes av reglene om renter i ny skattebetalingslov kapittel 11.

Til § 23 Avgiftsmyndighetens oppgaver

Bestemmelsen er endret slik at den ikke lenger regulerer innkreving av arveavgift. Skattefogdkontorenes ansvar for innkreving av arveavgift følger av ny skattebetalingslov § 2–2 annet ledd.

Til § 32 Ansvaret for betalingen

Gjeldende § 32 foreslås opphevet. Bestemmelsen er videreført uten endringer i ny skattebetalingslov § 16–31.

Til § 33 Innbetaling. Tvangsfullbyrdelse

Gjeldende § 33 første og annet ledd foreslås flyttet og blir første og annet ledd i § 32. Henvisningen i

gjeldende § 33 første ledd er endret til skattebetalingsloven § 10–31 tredje ledd som viderefører gjeldende § 21 i arveavgiftsloven.

Tredje ledd foreslås opphevet. *Første punktum* er videreført i ny skattebetalingslov § 10–1. *Annet punktum* er videreført i ny skattebetalingslov §§ 14–1. Bestemmelsen i § 14–1 gjelder også for saksomkostninger og ansvarskrav, jf. henholdsvis ny skattebetalingslov § 1–1 tredje ledd bokstav a og § 16–1 annet ledd.

Fjerde ledd *er videreført i ny skattebetalingslov § 9–1 annet ledd, og foreslås derfor opphevet.*

Til § 33 a Foreldelse

Bestemmelsen foreslås opphevet. *Første ledd første punktum* om at krav på arveavgift foreldes etter 10 år er videreført i ny skattebetalingslov § 12–1 fjerde ledd. *Annet punktum* er videreført i ny skattebetalingslov § 12–1 tredje ledd annet punktum.

Annet ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 12–2 tredje ledd tredje punktum.

Tredje ledd om at krav på renter etter § 22 ikke foreldes før selve avgiftskravet er foreldet, er videreført i ny skattebetalingslov § 12–1 femte ledd.

Til § 43 Mulkt for forsømt opplysningsplikt.

Reglene i ny skattebetalingsloven vil gjelde for mulkt ilagt med hjemmel i bestemmelsen, jf. lovutkastet § 1–1 tredje ledd bokstav c. At kravet er tvangsgrunnlag for utlegg følger av ny skattebetalingslov § 14–1. Regelen i *annet punktum* om at mulkt er tvangsgrunnlag blir da overflødig.

Til § 46 Nedsettelse av avgift m.v.

Arveavgiftsloven § 46 annet ledd åpner for lempning både av hensyn til skyldneren og av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet.

Forslaget til ny skattebetalingslov § 15–1 viderefører bestemmelsen når det er omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold som betinger nedsettelsen. Bestemmelsen er endret slik at nedsettelse etter arveavgiftsloven begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det.

I Bestemmelser om økonomistyring i staten 12. desember 2003 punkt 5.4.2 og 5.4.4 er det gitt regler om utgiftsføring (berostillelse og avskriving) som bør gjelde tilsvarende for skatte- og avgiftskrav. *Tredje ledd* foreslås derfor opphevet.

Lov 18. juni 1965 nr. 4 (vegtrafikkloven)

Til § 38

Det følger av vegtrafikkloven § 38 annet ledd tredje punktum at ved kommunal håndheving etter § 8 første ledd og § 31 a annet ledd kan tilleggsavgift og gebyrer innkreves av kommunekassereren etter reglene for innkreving av skatt. Departementet legger til grunn at dette må forstås som en henvisning til reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven §§ 32, 33, 34 og 36. De gjeldende bestemmelser er videreført i ny skattebetalingslov kapittel 13 og 14. I kapittel 14 er det reglene om utleggstrekk og utleggspant som er aktuelle, og henvisningen er begrenset til disse bestemmelsene.

Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

Til § 9

Første ledd bestemmer at tollvesenet skal kreve inn toll. Begrepet «kreve inn» omfatter tollvesenets oppgave som avgiftsmyndighet, det vil si oppgaven med fastsettelse mv., og innkrevingsoppgaven. Når det gjelder innkrevingsoppgaven reguleres denne av ny skattebetalingslov § 2–6. Ordlyden er endret slik at tolloven § 9 første ledd kun regulerer oppgavene med beregning og fastsetting. Tilsvarende endring er gjort i tolloven § 9 annet ledd.

Tredje ledd om at krav på toll, herunder renter, godtgjørelser og omkostninger etter tolloven, er tvangsgrunnlag for utlegg er videreført i ny skattebetalingslov § 14–1. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Etter *fjerde ledd* er også et regresskrav på grunn av innfrielse av tollvesenets krav, tvangsgrunnlag for utlegg. Bestemmelsen gjelder for krav på toll og andre innførselsavgifter, blant annet merverdiavgift og særavgifter. Avgiftsplikten inntrer overfor vareeieren på innførselstidspunktet. I mange tilfeller har vareeieren en speditør til å fortolle varen. Dersom vareeieren ikke har tollkreditt, vil speditøren enten måtte betale varen kontant ved fortollingen eller ved samlet oppgjør påfølgende dag (dagsoppgjør). Tolloven § 9 fjerde ledd har primært vært knyttet opp mot speditørbransjen, som en sikkerhet for de speditører som legger ut for innførselsavgiftene uten å få dette forhåndsbetalt fra sine kunder. Speditøren vil her få særlig tvangsgrunnlag overfor vareeieren på samme måte som tollvesenet ville hatt dersom kravet ikke var blitt betalt.

Departementets inntrykk er at bestemmelsen ikke benyttes, og at den heller ikke er særlig kjent. Speditørene sender som den store hovedregelen ubetalte krav til inkasso eller forsøker å tvangsinnfordre dem på andre måter.

Departementet foreslår at denne ordningen ikke videreføres. Det vises til at regresskrav etter ny skattebetalingslov § 16–1 tredje ledd ikke er gitt en tilsvarende gunstig stilling. Departementet foreslår at tolloven § 9 fjerde ledd oppheves og foreslår heller ikke å videreføre bestemmelsen i ny skattebetalingslov.

Femte ledd har regler om renter for toll. Bestemmelsen videreføres i bestemmelsene i kapittel 11 i ny skattbetalingslov og foreslås derfor opphevet.

Sjette ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 9–1 annet ledd og foreslås derfor opphevet.

Til § 30

Reglene om gjennomføring av tvangssalg er videreført i ny skattebetalingslov § 14–10. Gjeldende *annet og tredje ledd* er i samsvar med dette erstattet av en henvisning i annet ledd til at varene kan selges etter reglene i skattebetalingsloven § 14–10.

Toll- og avgiftsplikten knytter seg til vareeieren på innførselstidspunktet. Ordlyden i tolloven § 30 knytter innhentingsretten til selve varen. Dette innebærer at tollvesenet kan innhente varer og tvangsselge dem selv om varene er overdratt. I praksis er det imidlertid lagt til grunn at innhentings- og salgsretten kan ekstingveres, enten etter godtroervervsloven direkte eller etter prinsippene i denne. Departementet foreslår at det fremgår uttrykkelig av loven at godtroervervsloven gjelder tilsvarende, jf. forslaget til nytt tredje ledd.

Til § 35

Bestemmelsen hjemler i dag blant annet tollkredittordningen, som er foreslått inntatt i ny skattebetalingslov § 14–20. Det er likevel nødvendig å fastsette regler om bruk av tollkredittordningen, prosedyrer ved deklarering osv. *Første ledd første punktum* er utformet for å dekke dette. *Annet punktum* gir hjemmel for å kreve gebyr ved bruk av tollkreditten, og viderefører gjeldende rett.

Annet ledd viderefører avsnitt 5.5.1 femte ledd i forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 (tollovforskriften).

Til § 47

Som i § 30 foreslår departementet at *annet ledd første punktum* og *tredje ledd første punktum* viser til de foreslåtte bestemmelsene om tvangssalg i ny skattebetalingslov § 14–10. *Annet ledd annet til fjerde punktum* og *tredje ledd tredje og fjerde punktum* erstattes av ny skattebetalingslov § 14–10. Gjeldende tredje ledd siste punktum videreføres i tredje ledd tredje punktum.

Til § 53

Som i § 30 foreslår departementet at *annet punktum* viser til de foreslåtte bestemmelsene om tvangssalg i ny skattebetalingslov § 14–10. *Tredje til femte punktum* kan da oppheves.

Til § 58

Gjeldende *første ledd første punktum* pålegger betalingsplikt for vareeier eller den som har opptrådt på hans vegne og som fremdeles har varen i sin besittelse. Så lenge kravet ikke er foreldet, følger dette også av alminnelige pengekravsrettslige regler. *Annet punktum* innebærer en begrensning i forhold til de alminnelige foreldelsesreglene ved at kravet må fremsettes innen tre år etter fortolling. Etter de ordinære foreldelsesreglene ville kravet i mange tilfeller kunne fremsettes senere enn dette som følge av tilleggsfristene i foreldelsesloven. Til gjengjeld må bestemmelsen forstås slik at foreldelse avbrytes når kravet fremsettes innen fristen. Det vil i tilfelle løpe en ny foreldelsesfrist fra det tidspunktet kravet ble fremsatt.

Annet ledd første punktum forskyver utgangspunktet for fristen når det ved uaktsomhet eller forsett hos vareeieren eller noen som representerer ham, er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, eller når varen er innført uten at fortolling har funnet sted. Fristen er da tre år fra det tidspunkt tollvesenet oppdaget feilen, men etter *annet punktum* må dette kravet i alle tilfeller fremsettes innen 10 år etter innførselstidspunktet.

Gjeldende lovtekst fokuserer på betalingsplikten og at kravet skal fremsettes. Regelen har en side til reglene om foreldelse og skulle systematisk dermed høre hjemme i kapittel 12 i ny skattebetalingslov som har regler om foreldelse. Tilsvarende regler for skattekrav fokuserer på adgangen for fastsettingsorganet til å treffe vedtak om endring, etterberegning og skjønnsfastsettelse. Indirekte ligger det i dette at dersom det ikke foreligger adgang til å treffe slikt vedtak, kan kravet ikke fremmes selv om det etter de alminnelige foreldelsesregler ikke er foreldet. Tilsvarende kan kravet fremmes dersom det er adgang til å treffe vedtak om endring eller lignende selv om kravet er foreldet etter de alminnelige foreldelsesregler.

Departementet foreslår at ordlyden omformuleres slik at tollvesenets adgang til å treffe vedtak om endring i disse tilfeller fremgår av bestemmelsen. Det vises til tilsvarende bestemmelser i blant annet merverdiavgiftsloven kapittel 13 og ligningsloven kapittel 9.

Til § 59

Bestemmelsen regulerer tilbakebetaling av toll når det ved fortollingen er beregnet for lite toll. Forslagene til endringer i ordlyden har samme begrunnelse som forslaget til endring av tolloven § 58.

Til § 72

Som i § 30 foreslår departementet at *annet ledd annet punktum* viser til de foreslåtte bestemmelsene om tvangssalg i ny skattebetalingslov § 14–10. *Annet ledd tredje til femte punktum* kan da oppheves.

Til § 74

Som i § 30 foreslår departementet at *annet ledd annet punktum* viser til de foreslåtte bestemmelsene om tvangssalg i ny skattebetalingslov § 14–10. *Tredje og fjerde punktum* kan da oppheves.

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Til § 24

Tredje ledd første punktum om at tilgodebeløp etter merverdiavgiftsloven § 24 første ledd skal tilbakebetales innen tre uker fra omsetningsoppgaven er mottatt, er videreført i ny skattebetalingslov § 10–60 annet ledd, jf. første ledd.

Forbudet mot pantsettelse av tilgodebeløpet i *tredje ledd annet punktum* er videreført i ny skattebetalingslov § 10–1 annet ledd. Hele *tredje ledd* kan dermed oppheves.

Til § 27

Annet ledd tredje punktum om at proklama som utstedes i bo er uten innflytelse på krav etter merverdiavgiftsloven, er videreført i ny skattebetalingslov § 10–3. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Til § 34

Første ledd er videreført uten endringer i ny skattebetalingslov § 10–30. *Annet ledd* erstattes av ny skattebetalingslov § 10–53, jf. omtalen i punkt 14.8.5.

Til § 35

Reglene i *første ledd* om betalingsmåte er videreført i ny skattebetalingslov § 9–1, mens ny skattebetalingslov § 9–2 har regler om tid og sted for betaling. Bestemmelser om at innenlands merverdiavgift skal betales til skattefogdkontoret, følger av ny skattebetalingslov § 2–2 første ledd.

Annet ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 10–4.

Tredje ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 9–1 annet ledd.

Til § 36

Første ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 11–1.

Annet ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 11–3.

Tredje ledd er videreført av ny skattebetalingslov § 11–7.

Til § 37

Første ledd erstattes av ny skattebetalingslov § 11–2 første og annet ledd.

Annet ledd erstattes av ny skattebetalingslov § 11–2 femte ledd.

Tredje ledd er ikke direkte videreført i forslaget til ny skattebetalingslov, men det følger av henvisningen i § 11–2 annet ledd som ikke viser til forfallsfristen for tilleggsavgift, at det ikke skal beregnes renter etter bestemmelsen om tilleggsavgift.

Fjerde ledd er videreført ved ny skattebetalingslov § 11–1 første ledd hvor det fremgår at det også skal beregnes forsinkelsesrenter av endringsrenter etter § 11–2. Reglene om forsinkelsesrenter av skatte- og avgiftskrav, jf. ny skattebetalingslov § 11–1, gjelder tilsvarende for tilleggsavgift, jf. ny skattebetalingslov § 1–1 tredje ledd bokstav b.

Femte ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 11–7.

Til § 38

Første ledd første punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 11–60 første ledd.

Første ledd annet punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 11–4 første ledd.

Annet ledd er erstattet av ny skattebetalingslov § 11–4 tredje ledd.

Tredje ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 11–7.

Til § 59

Første ledd første punktum er videreført i forslaget til ny skattebetalingslov § 14–1. Det samme gjelder *annet punktum,* jf. forslaget til ny skattebetalingslov § 1–3 som bestemmer at slike krav også skal anses som skatte- og avgiftskrav.

Annet ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 10–1.

Tredje ledd er videreført i forslaget til ny skattebetalingslov § 10–1 annet ledd.

Til § 59 a

Bestemmelsen er videreført i forslaget til ny skattebetalingslov § 12–1 femte ledd.

Til § 60

Bestemmelsen har regler om plikt til å stille sikkerhet ved flytting til utlandet, og adgang for skattefogdkontorene til gjennom politiet å nedlegge forbud mot at en avgiftspliktig forlater landet dersom det foreligger omstendigheter som gjør det sannsynlig at vedkommende akter å ta opphold i utlandet i minst 6 måneder uten å betale eller stille sikkerhet for avgiften. Bestemmelsen innebærer at skattefogdkontorene selv kan beslutte et utreiseforbud uten at det er nødvendig å gå via de ordinære namsmenn. Bestemmelsen foreslås ikke videreført. Om den nærmere begrunnelse vises til omtalen i punkt 18.5.1.

Til § 61

Første ledd annet punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 11 fjerde ledd, og foreslås opphevet.

Til § 61a

Bestemmelsen er videreført i ny skattebetalingslov § 16–30.

Til § 65

Første punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 2–4 første ledd som har regler om at tollregionene innkrever merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

Til § 66

Ordlyden er endret ved at ordet oppkreving er tatt ut. Regler om innkreving av merverdiavgift som oppstår ved innførsel følger av ny skattebetalingslov.

Til § 69

Merverdiavgiftsloven § 69 åpner for lempning både av hensyn til skyldnerens situasjon og av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet.

Forslaget til ny skattebetalingslov § 15–1 viderefører bestemmelsen når det er omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold som betinger nedsettelsen. Bestemmelsen er endret slik at nedsettelse etter merverdiavgiftsloven § 69 begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det.

Til § 71

I Bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 5.4.2 og 5.4.4 er det gitt regler om utgiftsføring (berostillelse og avskriving) som bør gjelde tilsvarende for skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen om utgiftsføring foreslås derfor ikke videreført i forslaget til ny skattebetalingslov.

Til § 75a

Etter bestemmelsen kan departementet gi dispensasjon fra reglene i kapittel IX om forfall og betaling av merverdiavgift. Reglene i kapittel IX er videreført i ny skattebetalingslov. Bestemmelsen ble tatt inn i loven for at det skulle være mulig å avhjelpe likviditetsproblemer som oppsto for enkelte avgiftspliktige i forbindelse med innføringen av merverdiavgiften, se Ot.prp. nr. 31 (1969–70). Det fremgår av proposisjonen at det var en forutsetning at ordningen skulle gjelde i en overgangsperiode. På denne bakgrunn er det ikke behov for å videreføre bestemmelsen i ny skattebetalingslov.

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

Til § 23

Bestemmelsen viser til skattebetalingsloven § 48 nr. 5 til 7. Disse bestemmelsene er videreført i ligningsloven § 11–1 nr. 4 og 5 og ny skattebetalingslov § 17–1 fjerde og femte ledd. Henvisningen er endret i samsvar med dette.

Til § 27

Etter *annet ledd* kan fylkesmannen gi skatteoppkreverne fullmakt til å holde forretning for utleggspant for eiendomsskatt. Kommunestyret skal gi uttalelse i saken før samtykke gis. Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen at den ble utformet på tilsvarende måte som skattebetalingsloven § 36. I forbindelse med vedtakelsen av tvangsfullbyrdelsesloven av 1992 ble imidlertid § 36 endret. Tidligere var det også her fylkesmannen som kunne bemyndige skatteoppkreverne til å holde forretning for utleggspant, men kompetansen ble ved endringen overført til departementet. Det samme skjedde for

de avgiftene og gebyrene som skatteoppkreverne innkrever til kommunene. Begrunnelsen for at disse bestemmelsene ble opphevet var at fylkesmannen i praksis alltid ga samtykke i de tilfellene der det ble søkt om det. Eigedomsskattelova § 27 annet ledd er ikke omtalt i forarbeidene til tvangsfullbyrdelsesloven, men det er ingen grunn til at skatteoppkreverne må ha en særlig fullmakt fra fylkesmannen for å holde utleggsforretninger for eiendomsskatt. Det følger av utkastet til ny skattebetalingslov kapittel 14 at alle skatteoppkreverne etter loven vil ha kompetanse til å avholde forretning for utleggspant. Departementet ser liten grunn til at dette skal være annerledes for krav på eiendomsskatt. Annet ledd foreslås derfor opphevet.

Til § 28

Etter *første ledd* kan formannskapet sette ned eller ettergi krav på eiendomsskatt. Dette skal skje etter at skatteutvalget som nevnt i skattebetalingsloven § 42 har fått sagt sin mening, jf. *annet ledd.* Som det fremgår i punkt 19.2.5.2 foreslår departementet at skatteutvalget ikke skal være vedtaksorgan i saker om nedsettelse etter skattebetalingsloven § 15–1. Dette innebærer at det ikke lengre vil være nedsatt et skatteutvalg i hver kommune slik som er tilfelle i dag etter skattebetalingsloven § 42. Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve § 28 annet ledd. I praksis vil formannskapet da kunne treffe vedtak på bakgrunn av skatteoppkrevernes innstilling i saken.

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

Til § 7

Nr. 2 annet og tredje ledd om forfall for terminskatt og resterende skatt er videreført i ny skattebetalingslov § 10–22 første og annet ledd.

Nr. 5 har regler om at departementet kan fastsette nærmere regler om renter av petroleumsskatt. Bestemmelsen erstattes av forslagene i ny skattebetalingslov kapittel 11.

I ny *nr. 6* foreslås det å regulere utgangspunktet for avregningen. Bestemmelser om dette er i plassert i § 4 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av terminskatt m.v. For øvrig foreslås det at reglene om avregning i skattebetalingsloven gis tilsvarende anvendelse for petroleumsskatt. Dette vil gjøre gjeldende regler om avregning i ovennevnte forskrift overflødig.

Nr. 7 om at bestemmelsene i skattebetalingsloven gjelder tilsvarende for petroleumsskatt er overflødig når ny skattebetalingslov skal gjelde direkte for petroleumsskatt, jf. utkastet § 1–1 annet ledd bokstav c.

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning

Til § 2–5 Utelukkingsgrunner

Bokstav b inneholder en henvisning til skattebetalingsloven § 48 hvor skatteoppkreverstillingen er lovfestet. Skattebetalingsloven § 48 er videreført i ny skattebetalingslov § 2–1 og § 2–3, og henvisningen foreslås derfor endret.

Til § 6–14 Hvem oppgaveplikten påligger

Henvisningen i *nr. 2* til skattebetalingsloven § 3 annet ledd er endret. Skattebetalingsloven § 3 annet ledd er videreført i forslaget til ny skattebetalingslov § 4–1 annet ledd.

Til § 9–10 Renter

Bestemmelsen erstattes av ny skattebetalingslov § 11–2.

Til § 9–12 Skattelempning

Skattebetalingsloven § 41 nr. 1 åpner for at lempning kan skje både av hensyn til skyldneren og av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet.

Forslaget til ny skattebetalingslov § 15–1 viderefører bestemmelsen når det er omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold som betinger nedsettelsen. Bestemmelsen er endret slik at nedsettelse etter ligningsloven § 9–12 begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det.

Nr. 2 viderefører skattebetalingsloven § 41 nr. 2.

Til § 10–6 Tvangsmulkt

Nr. 1 annet punktum er videreført i ny skattebetalingslov § 14–1 som etter § 1–1 tredje ledd bokstav c gjelder tilsvarende for tvangsmulkt.

Til § 11–1 Søksmål fra skattyter

Bestemmelsen er en videreføring av de bestemmelsene i skattebetalingsloven som regulerer søksmål om riktigheten av ligningsavgjørelser. Dette omfatter skattebetalingsloven § 48 nr. 3 til nr. 6 første og siste punktum.

Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)

Til § 9–4

I *annet ledd* er to henvisninger til skattebetalingsloven oppdatert. Den særlige angivelsen av medlemsavgift til folketrygden er ikke lenger nødvendig da forskuddsskatt også omfatter forskudd på trygdeavgift, jf. forslagene i ny skattebetalingslov kapittel 4 og 5.

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

Til § 5–1 Skatt fastsatt ved ligning

Henvisningen i *første ledd* til skattebetalingsloven er endret slik at reglene om forskudd på skatt, med unntak for reglene om forskuddstrekk, gis anvendelse for skattyter som skattelegges etter § 3–1. At de øvrige reglene i ny skattebetalingslov vil gjelde direkte for skatt til Svalbard følger av ny skattebetalingslov § 1–1 annet ledd bokstav a.

Ordlyden i *annet ledd første punktum* er endret fordi kompetansen i skattebetalingsloven kapitlene 4 og 6 ligger til henholdsvis fylkesskattekontoret og ligningskontoret, og ikke slik som i dag til fylkesskattesjefen og ligningssjefen. De oppgaver som i kapittel 7 tilligger skatteoppkreverne, vil som følge av *annet ledd annet punktum* tilligge skatteoppkreveren for Svalbard, som etter § 2–3 i ny skattebetalingslov er Troms skattefogdkontor.

Til § 5–2 Skatt fastsatt ved lønnstrekk

Henvisningen i *tredje ledd* er endret til ny skattebetalingslov § 5–12 som erstatter reglene i gjeldende skattebetalingslov § 11 nr. 4 om skattetrekkskonto.

Reglene i *fjerde ledd* om forfallstid og rente er videreført i ny skattebetalingslov kapittel 10 og 11. Fjerde ledd har nå regler om oppgaveplikt for arbeidsgiver på Svalbard. Denne oppgaveplikten er ny, og det vises til omtalen i punkt 14.4.4, jf. 14.4.2.

Sjette ledd erstattes av ny skattebetalingslov § 14–1 og foreslås ikke videreført. *Syvende ledd* blir sjette ledd.

Til § 5–3 Skatteoppkrever

Bestemmelsen er videreført i ny skattebetalingslov § 2–3 og foreslås opphevet.

Til § 5–4 Forskjellige bestemmelser

Som følge av at § 5–3 foreslås opphevet, blir gjeldende § 5–4 ny § 5–3.

Første ledd som gir skattebetalingsloven § 41 tilsvarende anvendelse er dels videreført i ny skattebetalingslov § 15–1 som vil gjelde direkte for skatt til Svalbard, og er omtalt i punkt 19.2.4. Den delen av skattebetalingsloven § 41 som er videreført i utkastet til ligningsloven § 9–12, foreslås også gitt tilsvarende anvendelse for skatt til Svalbard. Det vises til omtalen i punkt 19.2.3.

Annet ledd er endret som følge av at reglene om partsstillingen m.v. i saker om ligningsvedtak er flyttet fra skattebetalingsloven til ligningsloven § 11–1. Det vises til omtalen i punkt 21.5.

Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.

Til § 9 Betaling og innkreving av skatt

Første ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 2–3 annet ledd.

Annet ledd er erstattet av ny skattebetalingslov § 10–12.

Tredje ledd er erstattet av ny skattebetalingslov § 10–53.

Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Til § 10 Tvangsinndrivelse av skatt m.v.

Gjeldende § 10 har foruten regler om fortrinnsretten for artistskatt og renter ved insolvensbehandlingen regler om at artistskatt og eventuelle renter er tvangsgrunnlag for utlegg. At artistskatt og renter har tvangsgrunnlag følger av ny skattebetalingslov § 14–1, jf. § 1–1 annet ledd bokstav b og tredje ledd bokstav a. Som følge av at hele § 9 oppheves blir gjeldende § 10 ny § 9.

Til § 11

Som følge av opphevelsen av hele § 9 blir gjeldende § 11 ny § 10.

I ny § 11 er reglene om oppgaveplikt for artistskatt tatt inn. Disse er i dag plassert i § 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. Fristen for innlevering av oppgave er endret fra senest første virkedag etter at trekket er foretatt til senest syv dager etter at trekket er foretatt. Om bakgrunnen for endringen viser departementet til omtalen i 14.4.4, jf. 14.4.2.

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Til § 24–3 Arbeidsgivers plikter

Bestemmelsen er endret slik at tidspunktet for når oppgave skal leveres fremkommer ved en henvis-

ning til reglene om oppgaveplikt for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5–11. Oppgave over forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift gis på felles oppgave, og dette fremkommer nå av bestemmelsen. Det er også inntatt en presisering av til hvilken skatteoppkrever oppgaven skal leveres. Dette følger i dag av forskrifter gitt med hjemmel i folketrygdloven § 24–5 annet ledd. Forskriftsbestemmelsen videreføres da det vil være behov for å gi utfyllende regler.

Fjerde ledd har regler om forfallstidspunktet for krav som oppstår ved endringsvedtak som nevnt i *tredje ledd.* Bestemmelsen er videreført i ny skattebetalingslov § 10–53 og foreslås derfor opphevet.

Gjeldende *femte ledd* blir *fjerde ledd* som følge av at gjeldende *fjerde ledd* oppheves.

Sjette ledd bestemmer at reglene i skattebetalingsloven gjelder tilsvarende ved betaling og innkreving av avgifter til folketrygden. Som følge av at ny skattebetalingslov skal gjelde direkte for slike krav foreslås bestemmelsen opphevet.

Til § 24–4 Fastsetting og innkreving av avgifter

Fjerde ledd er videreført i ny skattebetalingslov § 10–53. Som nytt fjerde ledd er inntatt en henvisning til ny § 11- 1 i ligningsloven som har regler om rettslig prøving av vedtak. Bestemmelsen innebærer at ligningslovens regler gjelder tilsvarende for avgjørelser som omhandlet i annet og tredje ledd. Henvisningen i gjeldende § 24–4 siste ledd til skattebetalingsloven omfattet også reglene om rettslig prøving i skattebetalingsloven § 48 annet ledd flg., som nå er flyttet til ligningsloven § 11–1.

Sjette ledd er videreført ved at ny skattebetalingslov vil gjelde direkte for avgiftene til folketrygden.

Som nytt *sjette ledd* er inntatt hjemmel for nedsettelse av arbeidsgiveravgift dersom dette er grunnet i forhold knyttet til fastsettelsen. Forslaget til ny skattebetalingslov § 15–1 viderefører adgangen til å nedsette arbeidsgiveravgift når det er omstendigheter knyttet til skyldnerens personlige forhold som betinger nedsettelsen. Departementet viser til omtalen i punkt 19.2.3.

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Til § 1–3 Forbud mot særinnrømmelser

Det følger av bokstav c at kommunestyre og fylkesting ikke kan sette ned eller frafalle lovlig utlignet skatt uten særlig hjemmel i skatteloven eller skattebetalingsloven. Når gjeldende skattebetalingslov oppheves, vil adgangen til å sette ned formues- og inntektsskatt være hjemlet i ny skattebetalingslov. Departementet foreslår imidlertid at formannskapene og skatteutvalgene ikke lenger skal være vedtaksorgan i saker om nedsettelse av hensyn til skyldneren. Departementet viser til omtalen i punkt 19.2.5.2. Som følge av dette vil kommunestyre eller fylkesting ikke ha adgang til å sette ned eller frafalle skatt etter ny skattebetalingslov. Departementet foreslår derfor at henvisningen til skattebetalingsloven i § 1–3 bokstav c utgår.

Til § 5–11 Utgiftsgodtgjørelse

Henvisningen i *tredje ledd* til gjeldende skattebetalingsloven § 5 nr. 1 c er endret til ny skattebetalingslov § 5–8 tredje ledd som viderefører den nevnte bestemmelsen.

Til 5–12 Naturalytelse

Henvisningen i *tredje ledd* til skattebetalingsloven § 6 nr. 2 er endret til ny skattebetalingsloven § 5–8 annet ledd, som viderefører den nevnte bestemmelsen.

Til § 6–40 Gjeldsrenter

Henvisningen i *femte ledd bokstav b* til skattebetalingsloven § 23 nr. 2 og § 27 nr. 7 og i *bokstav c* til ligningsloven § 9–10 nr. 1 er endret til henholdsvis skattebetalingsloven §§ 11–5 og 11–2, som viderefører de nevnte bestemmelsene.

Til § 15–3 Kommunale og fylkeskommunale skattevedtak

Henvisningen i *første ledd* til reglene om forskudd på skatt etter skattebetalingsloven er endret til reglene om forskuddsskatt og forskuddstrekk for personlige skattytere i samsvar med den nye begrepsbruken som foreslås, jf. omtalen i kapittel 6.

Til § 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finmark og Nord-Troms

Henvisningen i *fjerde ledd* til skattebetalingsloven § 43 nr. 5 er endret til skattebetalingsloven § 8–2 tredje ledd, som viderefører den nevnte bestemmelsen.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag
til lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Del I Innledende bestemmelser

Kapittel 1 Lovens virkeområde

§ 1–1 Virkeområde

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

(2) Med skatte- og avgiftskrav menes:

a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter 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
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 petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatt), herunder terminskatt og restskatt etter nevnte lov
d) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23
e) arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
f) merverdiavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
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 etter tolltariffen, herunder de innledende bestemmelsene, og 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) tilleggsskatt, 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 og ligningsloven § 10–6
d) ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10–7.

§ 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.

§ 1–3 Tilbakesøkingskrav

Når det ved forhøyelse av et skatte- og avgiftskrav 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 avgiftskrav. Innkrevingsmyndighetene kan innkreve beløpet uavhengig av om mottakeren har vært i god tro. Reglene om forfall i § 10–53 gjelder tilsvarende.

Kapittel 2 Innkrevingsmyndigheter og betalingsmottakere

§ 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 forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere og selskaper, og om hvem slike krav skal betales til.

§ 2–2 Skattefogdkontorene for fylkene – merverdiavgift og arveavgift

(1) Merverdiavgift skal betales til og innkreves av skattefogdkontoret for det fylket hvor den avgiftspliktige skal registreres. Se likevel § 2–4 første ledd om merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

(2) Arveavgift skal betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor kravet er fastsatt. Ved offentlig skifte skal arveavgift som ikke blir tilbakeholdt av tingretten, innkreves av og betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor kravet ville blitt fastsatt etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 24 annet og tredje ledd.

§ 2–3 Skatteoppkrever for formues- og inntektsskatt fastsatt ved sentral ligning, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt

(1) Formues- og inntektsskatt fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a skal betales til og innkreves av Rogaland skattefutkontor.

(2) Artistskatt skal betales til og innkreves av Rogaland skattefutkontor.

(3) Petroleumsskatt skal betales til og innkreves av Oslo og Akershus skattefogdkontor.

(4) Formues- og inntektsskatt til Svalbard og lønnstrekk av inntekt på Svalbard skal betales til og innkreves av Troms skattefogdkontor.

§ 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 tollregionen 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.

§ 2–5 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.

§ 2–6 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 Statens innkrevingssentral til innkreving etter § 2–7, skal betaling skje til Statens innkrevingssentral.

(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.

§ 2–7 Overføring av myndighet til Statens innkrevingssentral

Departementet kan i forskrift bestemme at Statens innkrevingssentral skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav, med unntak for krav som innkreves av skatteoppkreverne for kommunene. I slike tilfeller kan departementet bestemme at deler av loven skal gjelde tilsvarende for Statens innkrevingssentral, 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 innkrevingssentralens kontor etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7–9 første ledd.

§ 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 skatteoppkrevernes, ligningskontorenes og folkeregistrenes oppgaver.

Kapittel 3 Saksbehandling

§ 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 forskuddsutskrivingen er det gitt særlige saksbehandlingsregler i § 4–3.

§ 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.

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

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

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

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

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

Del II Forskudd på skatt og avregning

Kapittel 4 Forskudd på skatt

§ 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 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.

§ 4–2 Utgangspunkter for forskuddsutskrivingen

(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 utskriving av forskuddsskatt for upersonlige skattytere.

§ 4–3 Særlige saksbehandlingsregler for forskuddsutskrivingen

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

§ 4–4 Opplysningsplikt

(1) Skattyter plikter å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningskontoret 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 ligningskontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

§ 4–5 Stedet for forskuddsutskriving

(1) For personlige skattytere foretas forskuddsutskrivingen av ligningskontoret for den kommunen som skattyteren skal skatte til etter reglene i skatteloven § 3–1. Her medtas også forskudd på

skatt av formue og inntekt som nevnt i skatteloven § 3–3.

(2) For upersonlige skattytere foretas forskuddsutskrivingen av ligningskontoret for den kommunen hvor skattepliktig formue og inntekt skal fastsettes, jf. skatteloven § 3–2. Her medtas også forskudd på skatt av formue og inntekt som nevnt i skatteloven § 3–3.

(3) Forskudd på skatt for skattytere som skal svare naturressursskatt til en annen kommune enn kontorkommunen, skrives ut særskilt av ligningskontoret for vedkommende kommune.

(4) For personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, og upersonlige skattytere som ikke er hjemmehørende i riket, foretas forskuddsutskrivingen av ligningskontoret for den kommunen som er angitt i skatteloven § 3–4.

(5) For personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, men som mottar lønn fra den norske stat, jf. skatteloven § 2–3 første ledd bokstav g, foretas forskuddsutskrivingen av Oslo likningskontor.

(6) Skattedirektoratet kan utøve de funksjoner som tilligger ligningskontoret eller bestemme at utskrivingen skal skje ved et annet ligningskontor enn det som følger av denne paragrafen.

§ 4–6 Særregler for forskuddstrekk og forskuddsskatt

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

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

§ 4–7 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 utskriving av trygdeavgift, skatt til staten, fylkeskommunene og kommunene fravikes ved beslutning av Kongen, når det finnes nødvendig for å lette gjennomføringen av utskriving, 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.

Kapittel 5 Forskuddstrekk

§ 5–1 Skattekort

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

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

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

§ 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.

§ 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 kan fritas for trekk resten av året når ligningskontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er til-

strekkelig 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 ligningskontoret 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.

§ 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. Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9–11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10–11 tredje ledd til kontraktsmotpart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektskatt 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.

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

(6) Når det for en skattyter er 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 av Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk etter dette skattekortet.

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

§ 5–6 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 kontraktsmotpart 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.

(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.

§ 5–7 Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:

a) lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i fe-

rien. 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 og vartpenger 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.

§ 5–8 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.

§ 5–9 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 Trygdeetatens innkrevingssentral, 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.

§ 5–10 Gjennomføring 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 ligningskontoret for den kommunen hvor skattekortet er utskrevet.

§ 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. Terminoppgave skal sendes selv om det ikke er foretatt trekk i terminen (0-oppgave). Skatteoppkreveren kan frita 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 arbeidsgiver som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter denne loven.

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

§ 5–12 Skattetrekkskonto

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

(2) Holdes saldo på skattetrekkskontoen så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekkansvar, kan løpende overføring til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkskonto kan det stilles bankgaranti for trekket. Når foretatt trekk overstiger saldo på skattetrekkskonto eller bankgarantien, skal manglende beløp straks settes inn på kontoen.

(3) Betaling til skattetrekkskonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Bankgaranti eller oppfylt skattetrekkskonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten skatteoppkreverens samtykke, kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkskonto 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 skattetrekkskonto.

§ 5–13 Kontroll av arbeidsgivere

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 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. Også skattefogdkontoret eller Riksrevisjonen, kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

§ 5–14 Kontrollopplysninger fra tredjemann

(1) Ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen etter § 5–13, plikter banker etter krav fra skatteoppkreveren, å gi opplysninger om navngitt arbeidsgivers skattetrekkskonto, samt eventuell bankgaranti etter § 5–12. På samme vilkår har

a) finansinstitusjoner (jf. 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 om 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 parters virksomhet. Det kan kreves opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også omsetning som er skjedd gjennom mellommann.

(4) Også skattefogdkontoret og den som har fått fullmakt fra skattefogdkontoret eller skatteoppkreveren til å foreta bokettersyn etter § 5–13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

§ 5–15 Klage over pålegg

(1) Den som får 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.

§ 5–16 Tvangsmulkt

(1) Skattedirektoratet og skattefogdkontoret kan pålegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5–14, å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt.

(2) Pålegg om tvangsmulkt til selskap, forening, innretning eller organisasjon rettes til styret, og sendes hvert medlem.

(3) Pålegg om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker.

(4) Mulkten tilfaller statskassen.

Kapittel 6 Forskuddsskatt – personlige og upersonlige skattytere

§ 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 begynne å løpe.

§ 6–2 Forskuddsskatt – upersonlige skattytere

Upersonlige skattytere skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret.

§ 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) Ligningskontoret 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) Ligningskontoret 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.

§ 6–4 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 ligningskontoret, 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) Utenfor 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 utskrivingen,
b) når grunnlaget for utskrivingen 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.

§ 6–5 Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

(1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten slik at det beløp som innbetales før ligningen finner sted, svarer til to tredjedeler av 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) Ligningskontoret kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivingen.

(4) Ligningskontoret kan etter krav fra skattyteren frafalle eller redusere forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår, eller den utskrevne forskuddsskatten vil overstige to tredjedeler av utlignet skatt med mer enn 20 prosent eller 2 000 kroner.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om utskriving av forskuddsskatt for bestemte grupper skattyter som avviker fra bestemmelsen i denne paragraf, herunder at det ikke skal utskrives forskuddsskatt.

§ 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) Fylkesskattekontoret kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste ligning.

§ 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.

Kapittel 7 Avregning

§ 7–1 Gjennomføring av avregningen

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen 30. april i ligningsåret gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligningen skal skje, jf. ligningsloven § 8–6.

(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.

§ 7–2 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.

§ 7–3 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 hatt fått utbetalt lønn eller annen godtgjørelse som det er foretatt forskuddstrekk i, men som ikke blir tatt opp til skattlegging 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.

§ 7–4 Avsluttende bestemmelser

(1) Bestemmelsene i dette kapitlet er uten betydning for plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke frafalles etter § 7–1 tredje ledd. Rettslige forføyninger til inndriving 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.

Kapittel 8 Fordeling av skatt mellom skattekreditorene

§ 8–1 Grunnlaget for fordeling

(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 intern 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.

§ 8–2 Særskilte fordelingsregler for personlige skattytere

(1) Tilskudd til folketrygden fra kommunen og fylkeskommunen etter folketrygdloven § 23–9 skal redusere det beløpet som tilkommer kommunen og fylkeskommunen ved fordeling etter § 8–1 første ledd.

(2) 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.

(3) Inntektsfradrag etter skatteloven § 15–5 om særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms skal bare belastes staten.

(4) 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.

(5) Skattedirektoratet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av denne paragrafen.

§ 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.

§ 8–4 Deponering av skatt og trygdeavgift

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

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

§ 8–5 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.

Del III Alminnelige oppgjørsbestemmelser mv.

Kapittel 9 Betaling

§ 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) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avvise betalingsoppdrag med manglende opplysninger.

§ 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.

§ 9–3 Betaling av petroleumsskatt

(1) Petroleumsskatt skal betales ved overføring av beløpet til Oslo og Akershus skattefogdkontors konto for petroleumsskatt. Bestemmelsene i § 9–1 gjelder ikke.

(2) Betaling anses for å være skjedd når beløpet er godskrevet skattefogdkontorets bank. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet skattefogdkontorets konto. En fastsatt betalingsfrist anses for å være avbrutt når beløpet er godskrevet skattefogdkontorets konto. Bestemmelsene i § 9–2 gjelder ikke.

Kapittel 10 Forfall

Alminnelige bestemmelser

§ 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.

§ 10–2 Utsatt forfall

Utløper betalingsfristen på en lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, utskytes fristen til nærmeste virkedag.

§ 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.

§ 10–4 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.

Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk til Svalbard og artistskatt

§ 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.

§ 10–11 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.

§ 10–12 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.

Forskuddsskatt og restskatt

§ 10–20 Forskuddsskatt

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter. Blir forskuddsskatten utskrevet så sent at en eller flere terminer er passert, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(2) Skatteoppkreverne kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte. Det samme gjelder når skattyter i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt av inntekt opptjent i utlandet, og inntekten er gjenstand for forskuddstrekk etter interne regler.

(3) Forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(4) Blir en termin ikke betalt ved forfall, forfaller samtidig de etterfølgende terminer til betaling.

(5) Departementet kan i forskrift gi regler om forfall når det skjer endringer i utskrivingen av forskuddsskatt.

(6) Stortinget kan gi regler om differensiering av terminene for forskuddsskatt i løpet av inntekts-

året, eller overlate til departementet å gi slike regler.

§ 10–21 Restskatt

(1) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattelisten 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 skattelisten er kunngjort.

§ 10–22 Petroleumsskatt

(1) Terminskatt forfaller til betaling i to like store terminer 1. oktober i inntektsåret og 1. april 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 skattelisten er kunngjort.

(3) Departementet kan i forskrift gi avvikende regler om forfall når det skjer endringer i utskrivingen av terminskatt.

Innenlands merverdiavgift og arveavgift

§ 10–30 Innenlands merverdiavgift

Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 31, 33 og 40.

§ 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 inntektsnytelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med betaling av det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnytelsens 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 inntektsnytelsen 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.

Innenlands særavgifter, toll og merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

§ 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 15. mars
b) vektårsavgiften for kjøretøyer som 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.

(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.

§ 10–41 Toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel

(1) Toll og avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørsordningen, jf. § 14–20, skal betales ved fortolling.

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

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om forfall for krav som belastes dagsoppgjørsordningen, og om forfall for krav hvor det er gitt midlertidig toll- og avgiftsfritak.

Andre krav

§ 10–50 Utleggstrekk

For utleggstrekk gjelder, med unntak for tilfeller som omhandlet i § 14–5 annet ledd, reglene om forfall i tvangsfullbyrdelsesloven § 7–22 første ledd.

§ 10–51 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) gebyr etter ligningsloven § 10–8
d) skatt fastsatt ved forhåndsligning etter ligningsloven § 8–10
e) krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9–5 nr. 8
f) tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2, tilleggsavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 73, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44 og lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 første ledd, og tilleggsstoll etter tolloven § 69.

§ 10–52 Ansvarskrav

Ansvarskrav etter kapittel 16 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. tvangsfullbyrdelsesloven § 4–18.

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

(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.

Tilgodebeløp

§ 10–60 Tilgodebeløp

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift, skal beløpet og renter etter § 11–4 tilbakebetales 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. Tilbakebetalingen skal også omfatte forsinkelsesrenter som er betalt av refusjonsbeløpet. Forsinkelsesrenter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller.

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

(3) For krav på tilbakebetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 24 regnes fristen fra omsetningsoppgaven er mottatt av avgiftsmyndigheten.

Kapittel 11 Renter

§ 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) Reglene om fremskyndet forfall i § 10–20 fjerde ledd og § 10–21 annet ledd er uten betydning for renteberegningen etter første ledd.

§ 11–2 Renter ved vedtak om endring mv.

(1) Det skal beregnes rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. Det skal ikke beregnes rente ved summarisk endring etter ligningsloven § 9–9.

(2) Renten beregnes fra forfallstidspunktet for kravene etter §§ 10–1 til 10–41, fram til det treffes vedtak om endring mv., med de unntak som følger av tredje til sjette ledd.

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

(4) Av petroleumsskatt etter ny avregning, jf. § 7–2, beregnes renten fra 1. januar i året etter inntektsåret.

(5) Av for meget utbetalt avgift i henhold til lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 24 beregnes renten fra beløpet ble utbetalt og fram til det treffes vedtak om endring mv.

(6) Er det foretatt innbetalinger til dekning av skatte- og avgiftskravet før det er truffet vedtak om

endring mv., beregnes renten fram til betalingstidspunktet.

§ 11–3 Rentegodtgjørelse ved forsinket tilbakebetaling

(1) Ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift senere enn forfallstidspunktet i § 10–60, skal det ytes rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet fram til tilbakebetaling skjer.

(2) Rentegodtgjørelse etter første ledd ytes ikke dersom forsinkelsen skyldes forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han er nærmest til å bære ansvaret for.

§ 11–4 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling etter vedtak om endring mv.

(1) Ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv., skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10–60.

(2) Ved tilbakebetaling etter ny avregning beregnes renten fra det ferdige skatteoppgjøret eller utlegg av skattelisten er kunngjort.

(3) Ved tilbakebetaling 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.

§ 11–5 Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt for personlige skattytere etter § 7–1 annet ledd tillegges rentetillegg. For skattytere som får skatten begrenset etter skatteloven § 17–1, skal det ikke beregnes rentetillegg av restskatten. Skattytere som får tilbakebetalt skatt etter § 7–1 tredje ledd, har krav på rentegodtgjørelse.

(2) Når restskatt for upersonlige skattytere etter § 7–1 annet ledd overstiger en tredjedel av utlignet skatt, skal skattyter svare rentetillegg av differansen. Er det innbetalte forskuddsbeløpet større enn to tredjedeler av utlignet skatt, har skattyter krav på rentegodtgjørelse.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

§ 11–6 Rentesatser

(1) Rentesatsen for rente etter §§ 11–1 og 11–3 skal tilsvare satsen fastsatt i medhold av lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 3 første ledd første punktum. Er det innvilget betalingsordning for arveavgift fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet, skal renten være halvparten av satsen etter første punktum.

(2) Rentesatsen for rente etter § 11–2 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng. Rentesatsen for rente etter § 11–4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året.

(3) Endring i rentens størrelse får virkning fra tidspunktet endringen trer i kraft, også for skatte- og avgiftskrav hvor det løper rente før ikrafttredelsen.

§ 11–7 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.

Kapittel 12 Foreldelse

§ 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. 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.

Del IV Særlige oppgjørsbestemmelser

Kapittel 13 Motregning

§ 13–1 Utvidet motregningsadgang for skatte- og avgiftskrav

(1) Skatte- og avgiftskrav kan motregnes i ethvert annet tilgodebeløp på skatt og avgift skyldneren har.

(2) Formues- og inntektsskatt og trygdeavgift kan 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.

§ 13–2 Skyldnerens motregningsadgang

Skyldneren kan kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene i § 13–1 er til stede, jf. likevel begrensningene i kommuneloven § 53.

§ 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.

§ 13–4 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.

§ 13–5 Klageadgang

Motregning etter § 13–1 kan påklages etter tvangsfullbyrdelsesloven § 5–16. Motregningserklæringen kan ikke påklages senere enn én måned etter at den ble mottatt.

§ 13–6 Dekningsrekkefølge

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om dekningsrekkefølgen ved motregning av skatte- og avgiftskrav.

Kapittel 14 Tvangsfullbyrdelse og sikkerhetsstillelse

Utlegg

§ 14–1 Tvangsgrunnlag for utlegg

Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

§ 14–2 Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven

Tvangsfullbyrdelsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Dette gjelder likevel ikke kapittel 3, §§ 5–1 til 5–5 og §§ 7–1 til 7–8.

§ 14–3 Forretning for utleggspant

(1) Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. Innkrevingsdistriktet er hele landet for skatte- og avgiftskrav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a.

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

§ 14–4 Utleggstrekk

(1) Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

(2) Det kan tas utleggstrekk i følgende ytelser:

a) lønn mv. etter dekningsloven § 2–7. Dette gjelder også der lønnstakeren selv innkrever lønnen. Lønnstakeren plikter da å innbetale trekkbeløpet til arbeidsgiveren,
b) godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Hvis ikke skyldneren samtykker i en høyere trekkprosent, kan innkrevingsmyndighetene bare ta utleggstrekk i inntil 20 prosent av godtgjørelsen. Begrensningene i adgangen til å ta utleggstrekk i dekningsloven § 2–7 første ledd første punktum gjelder tilsvarende.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om beregning av trekkgrunnlaget.

§ 14–5 Gjennomføring av utleggstrekk

(1) Utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene 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 trekkpliktige som har plikt til å ha skattetrekkskonto, 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 trukkede beløpet går ikke inn i den trekkpliktiges 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.

§ 14–6 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 naturressursskatt som ikke er medregnet ved utligning av den skatt som blir betalt. Skattyteren kan kreve at ligningskontoret 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 en 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.

Annen tvangsfullbyrdelse

§ 14–10 Tvangssalg av varer mv. etter tolloven

(1) Salg av varer mv. etter tolloven §§ 30, 47, 53, 72 og 74 skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 8 så langt de passer.

(2) Tollregionen kan begjære varen solgt 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt vareeieren. Ved salg etter tolloven § 47 tredje ledd og § 74 skal vareeieren om mulig varsles. Har vareeieren ukjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven §§ 30 og 72, 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 forlodds 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 § 72 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 X.

(5) Etter at samtlige krav er dekket, skal vareeieren 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.

§ 14–11 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 rettsvinning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 annet ledd eller lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 6 annet ledd.

(5) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betaling av gebyr til dekning av utgifter

påløpt ved avskiltingen, og om fremgangsmåten for stansning.

Kreditt og sikkerhetsstillelse – merverdiavgift, særavgifter og toll

§ 14–20 Tollkreditt og dagsoppgjørsordningen

(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.

§ 14–21 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.

Kapittel 15 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse – lempning

§ 15–1 Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren

(1) Når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen, kan det gis utsettelse med betalingen. Er betalingsevnen varig svekket, kan skatte- og avgiftskravet settes ned eller frafalles. For skatte- og avgiftskrav som nevnt i § 1–1 annet ledd bokstav a kan endelig avgjørelse om å sette ned eller frafalle skatte- eller avgiftkravet 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.

§ 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.

Del V Forskjellige bestemmelser

Kapittel 16 Ansvarsregler

Innledende bestemmelse

§ 16–1 Tvangsinnfordring av ansvarskrav

(1) Reglene i dette kapitlet kommer til anvendelse når skatte- og avgiftskrav ikke er betalt av den skatte- og avgiftspliktige ved forfall. Ansvaret omfatter også renter, omkostninger, tilleggskatt og tilleggsavgift.

(2) Ansvarskravene kan innkreves etter reglene i lovens del IV om motregning og tvangsfullbyrdelse. Lovens øvrige regler gjelder tilsvarende for ansvarskrav så langt de passer.

(3) Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16–11 til 16–13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.

Ansvar for skatt og trygdeavgift

§ 16–10 Foreldres ansvar

Foreldre er ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift ilagt hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

§ 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 deltake-

ren. 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.

§ 16–12 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.

§ 16–13 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.

§ 16–14 Arvingers ansvar

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt 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.

Ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk

§ 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 foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiver eller noen i hans tjeneste.

(2) Arbeidsgiver som unnlater å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktige 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 ansvaret 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 den trekkansvarlige har på hver enkelt av skattekreditorene.

(4) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

Ansvar for merverdiavgift og arveavgift

§ 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 utenlandsk næringsdrivende som ikke er registrert ved representant etter reglene i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 10 tredje ledd.

§ 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.

Ansvar for særavgifter

§ 16–40 Ansvar for erverver av motorkjøretøy og båter

Ved overdragelse av motorkjøretøy og båter og tilhenger til motorkjøretøy og båter er erverver an-

svarlig 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.

§ 16–41 Ansvar for bruker av motorkjøretøy

Den som ved urettmessig bruk av merket mineralolje 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.

§ 16–42 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.

Kapittel 17 Rettergang

§ 17–1 Prosessordningen i innfordringssaker

(1) Staten er saksøker ved tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæring mv. i forbindelse med innkreving og sikring av skatte- og avgiftskrav etter denne loven. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. kapittel 2.

(2) Ved overføring av tvist til søksmåls former med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6–6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i ligningsloven § 11–1 for ligningsavgjørelser. For de øvrige skatte- og avgiftskrav gjelder reglene om utøvelsen av partsstillingen i saker om kravets grunnlag tilsvarende.

(3) Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsak. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten 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 oppreisning mot oversittelse av fristen på de vilkår som følger av domstolsloven § 153 og § 154 første ledd.

(6) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene.

§ 17–2 Prosessordningen i andre saker

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmålet anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtaket er truffet i første instans. 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.

Kapittel 18 Straff

§ 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.

§ 18–2 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, straf-

fes 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.

§ 18–3 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.

Kapittel 19 Ikrafttredelse, overgangsbestemmelser og endringer i andre lover

§ 19–1 Ikrafttredelse

(1) Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

(2) Fra samme tidspunkt oppheves lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.

§ 19–2 Overgangsbestemmelser

(1) Kongen kan bestemme at hele eller deler av kapittel 10 og 11 ikke skal gjelde for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, samt bestemme at tilsvarende regler i lov 21.november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt og folketrygdloven som oppheves som følge av § 19–1 annet ledd og § 19–3 nr. 15, fortsatt skal gjelde.

§ 19–3 Endringer i andre lover

1. Lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk § 5 oppheves.

2. I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

§ 1 skal lyde:

Når Stortinget med henvisning til denne loven vedtar særavgifter til statskassen som ikke omhandles i andre lover, fastsetter departementet nærmere bestemmelser om *beregning og* kontroll.

§ 4 første ledd skal lyde:

Ved urettmessig bruk av merket olje ilegges *registrert eier av kjøretøyet* en avgift som beregnes etter nærmere regler fastsatt av departementet. Ved gjentakelse kan departementet bestemme at det skal ilegges dobbel avgift. *Når det av grunner knyttet til fastsettelsen vil virke særlig urimelig å fastholde hele kravet, kan departementet overfor en eller flere av dem som er ansvarlige for avgiften, nedsette eller frafalle kravet.*

§ 4 annet og tredje ledd og § 5 oppheves.

Nåværende §§ 6 til 8 blir §§ 5 til 7.

3. Lov 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak for å fremme sysselsetting § 35 første ledd skal lyde:

Dersom noen har mottatt stønad i strid med redelighet og god tro, kan beløpet kreves tilbakebetalt. Feil utbetalt stønad kan også kreves tilbakebetalt dersom mottakeren eller noen som har handlet på dennes vegne, utaktsomt har gitt feilaktige, mangelfulle eller misvisende opplysninger. Det samme gjelder dersom utbetalingen skyldes feil fra Aetat eller annet organ som foretar utbetaling på Aetats vegne, og mottakeren burde ha forstått dette. Beløpet kan trekkes i framtidige ytelser eller inndrives etter bestemmelsene i *bidragsinnkrevingsloven § 8.* I de tilfelle som er nevnt i første punktum kan det beregnes renter med 0,5 prosent pr. måned fra utbetaling fant sted.

4. I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd skal lyde:

For så vidt det til statskassen besluttes pålagt avgifter vedrørende motorkjøretøyer, tilhengere til motorkjøretøyer eller båter, *kan Kongen i forskrift gi nærmere regler om beregning og kontroll.*

§ 5, § 5a og § 6 annet ledd oppheves.

§ 7 fjerde ledd siste punktum oppheves.

5. I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

§ 20 oppheves.

§ 19A blir § 20.

§ 20 tredje ledd første punktm blir § 21, flyttes til kapittel III og skal lyde:

§ 21 Foreløpig fastsettelse og utsettelse med avgiftsberegningen

Hvis en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at endelig avgiftsfastsettelse kan foretas innen den forfallstid som følger av *skattebetalingsloven § 10–31,* kan avgiftsmyndigheten enten foreta en foreløpig beregning eller utsette avgiftsfastsettelsen.

§ 22 oppheves.

Kapittel V. Avgiftsmyndigheten blir kapittel IV med samme overskrift.

§ 23 første ledd skal lyde:

Avgiftsmyndigheten påser at avgiftsplikten overholdes, fastsetter avgiftsgrunnlaget, beregner *avgiften og* håndhever ellers de regler som følger av denne lov.

Kapittel VI. Meldings- og opplysningsplikt. Fastsettelse av avgift ved skjønn blir kapittel V med samme overskrift.

Kapittel VII. Betaling av avgiften blir kapittel VI med overskrift Underretting om avgiftsfastsettelsen.

§ 33 blir § 32 og skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til *skattebetalingsloven § 10–31 tredje ledd*.

Er forfallstidstiden utsatt eller erverves rådigheten over midlene først på et senere tidspunkt enn utlodningen, plikter retten etter anmodning fra skattefogden å holde tilbake avgiftspliktige midler som sikkerhet for avgiften.

§ 33a oppheves.

Kapittel VIII. Endring av avgiftsfastsettelsen blir kapittel VII med samme overskrift.

Kapittel IX. Ansvarsbestemmelser blir kapittel VIII med samme overskrift.

§ 43 første ledd skal lyde:

Når noen unnlater å oppfylle sin melde- og opplysningsplikt etter *kapittel V*, kan avgiftsmyndigheten pålegge ham å oppfylle plikten under en mulkt på inntil kr 100 for hver dag en ny frist blir oversittet. *Mulkten* tilfaller statskassen.

Kapittel X. Nedsettelse av avgiften m.v. blir kapittel IX med samme overskrift.

§ 46 annet ledd skal lyde:

Når det *av særlige grunner knyttet til fastsettelsen vil virke særlig urimelig å fastholde hele kravet*, kan *departementet* overfor en eller flere av dem som er ansvarlige for avgiften, nedsette eller frafalle kravet.

§ 46 tredje ledd oppheves.

Kapittel XI blir kapittel X.

6. Lov 18. juni 1965 nr. 4 vegtrafikklov § 38 annet ledd skal lyde:

Tilleggsavgift og gebyrer etter § 31 er tvangsgrunnlag for utlegg hos den skyldige og hos den som på tiden for overtredelsen var registrert som eier av kjøretøyet, med mindre dette da var fravendt denne ved en forbrytelse. Gebyr etter § 36 a er tvangsgrunnlag for utlegg hos den som på tiden for overlasting var eier eller registrert som eier av kjøretøyet. Ved kommunal håndheving etter § 8 første ledd og § 31 a annet ledd *kan skatteoppkreveren for kommunen kreve inn tilleggsavgift og gebyrer etter de regler som gjelder for skatt, jf. skattebetalingsloven kapittel 13 og §§ 14–2 til 14–5*. Når Statens innkrevingssentral er pålagt å innkreve tilleggsavgift og gebyrer som nevnt i paragrafen her, kan den inndrive avgiftene og gebyrene ved trekk i lønn eller andre lignende ytelser som nevnt i dekningsloven § 2–7.

7. I lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) gjøres følgende endringer:

§ 9 skal lyde:

Tollvesenet *er avgiftsmyndighet og beregner og fastsetter* toll i samsvar med tolltariffens innledende bestemmelser og tolltariffen for øvrig, slik den hvert år blir fastsatt av Stortinget.

Tollvesenet skal videre føre kontroll med at gjeldende bestemmelser om vareførsel til og fra tollområdet blir overholdt og *beregne og fastsette* andre offentlige avgifter i den utstrekning tollvesenet måtte bli pålagt slik plikt.

§ 9 tredje til sjette ledd oppheves.

§ 30 annet ledd skal lyde:

Vare som er tilbakeholdt eller innhentet etter første ledd, kan selges *etter skattebetalingsloven § 14–10*.

§ 30 nytt tredje ledd skal lyde:

Tollvesenets innhentings- og salgsrett etter paragrafen her kan bortfalle ved rettsvinning etter lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre.

§ 35 skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette regler om prosedyrer for belasting av tollkreditten og dagsoppgjørsordningen for speditører, jf. skattebetalingsloven § 14–20. Det kan fastsettes gebyr for hver deklarasjon som belastes tollkreditten.

Tollkreditten må ikke benyttes i strid med kredit-

tvilkårene, herunder ved innførsel av varer til, eller utførsel av varer fra, andre enn den som er innvilget slik kreditt.

§ 47 annet og tredje ledd skal lyde:

Er varen ikke tatt ut innen utløpet av den fastsatte frist, eller er skyldig lagerleie ikke betalt ved forfall, kan varen selges *etter reglene i skattebetalingsloven § 14–10.*

Tollvesenet *kan på tilsvarende måte* selge lite holdbare varer eller varer som holder på å bli ødelagt. Hvis det finnes nødvendig, kan varen i stedet *tilintetgjøres. Ved salg etter denne paragraf gjelder § 33 annet ledd tilsvarende.*

§ 53 skal lyde:

Tollvesenet kan fastsette hvor lenge en vare kan bli liggende på lagringsplass som nevnt i § 48. Er varen ikke tatt ut innen fristens utløp, kan tollvesenet *selge varen etter reglene i skattebetalingsloven § 14–10.*

§ 58 skal lyde:

Når det ved innførsel av en vare er beregnet for lite eller ikke er beregnet toll, *kan tollvesenet treffe avgjørelse om endring i inntil tre år etter fortolling. Krav fastsatt i medhold av denne bestemmelse kan gjøres gjeldende overfor vareeier eller den som har opptrådt på hans vegne og som fremdeles har varen i sin besittelse.*

Er det ved uaktsomhet eller forsett hos vareeieren eller noen som representerer ham gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, eller er varen innført uten at fortolling har funnet sted, er fristen *tre* år fra det tidspunkt tollvesenet oppdaget feilen. *Vedtaket om endring* må i alle tilfelle treffes innen *ti* år etter innførselstidspunktet.

§ 59 skal lyde:

Når det ved *innførsel* av en vare er *beregnet* for meget toll, *kan tollvesenet treffe avgjørelse om endring inntil tre* år etter fortollingen.

Det som er fastsatt i første ledd, skal likevel ikke være til hinder for at tollvesenet av rimelighetsgrunner *treffer avgjørelse om endring også i andre tilfeller det er beregnet* for meget toll på grunn av feil som skyldes tollvesenet.

§ 72 annet ledd skal lyde:

Ting som er tilbakeholdt med hjemmel i denne paragraf, kan selges til dekning av det beløp tilbakeholdelsen gjelder og påløpne omkostninger, dersom beløpet ikke er betalt eller sikret på annen måte innen 1 måned etter at fastsettelsen av kravet er blitt endelig. *Salget kan skje etter reglene i skattebetalingsloven § 14–10.*

§ 74 annet ledd skal lyde:

Ting som er utsatt for hurtig bedervelse og levende dyr kan straks utleveres eieren mot betaling av toll og offentlige avgifter samt deponering av et beløp som svarer til tingens verdi eller mot annen sikkerhet. Såfremt eieren ikke vil overta tingen eller han ikke kjennes, kan tingen selges *etter reglene i skattebetalingsloven § 14–10.*

8. I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 24 tredje ledd, § 27 annet ledd tredje punktum, §§ 34 til 38, § 59 og § 59 a oppheves.

§ 61 første ledd skal lyde:

Når en domstol finner at den avgiftspliktige bare skal betale en del av et omtvistet avgiftsbeløp eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløp, skal det i domsslutningen angis hvorledes ny fastsettelse blir å *utføre.*

§§ 60 og 61a oppheves.

§ 65 første punktum oppheves.

§ 66 skal lyde:

Departementet gir nærmere forskrift om *beregning og* kontroll.

§ 69 skal lyde:

Departementet kan sette ned eller ettergi avgift *fastsatt etter kapittel XIII dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig* å fastholde hele avgiften. Det samme *gjelder tilleggsavgift* som er ilagt noen etter denne lov.

§§ 71 og 75a oppheves.

9. I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 23 skal lyde:

Føresegnene i *ligningsloven § 11–1 nr. 4 og 5 og skattebetalingsloven § 17–1 fjerde og femte ledd* gjeld på tilsvarande vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eigedomsskatt. Kommunen er part i saker om eigedomsskatt.

§ 27 annet ledd og § 28 annet ledd oppheves.

10. I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endringer:

§ 7 nr. 2 annet og tredje ledd oppheves.

§ 7 nr. 5 og nr. 7 oppheves.

§ 7 nr. 6 blir nr. 5.

§ 7 ny nr. 6 annet ledd skal lyde:

Når ligningen foreligger blir utskrevet terminskatt å avregne i den utlignede skatt. I tilfeller som nevnt i petroleumsskatteloven § 7–4 avregnes innbetalt terminskatt i utlignet skatt. Skattebetalingsloven § 7–1 annet og tredje ledd og 7–2 første ledd gjelder tilsvarende. Departementet kan i forskrift gi regler om gjennomføring og utfylling av denne bestemmelse.

11. I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2–5 bokstav b skal lyde:

b. skattefogder og skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontorer, jf. skattebetalingsloven *§§ 2–1 og 2–3*.

§ 6–14 nr. 2 skal lyde:

Oppgaveplikten etter § 6–2 nr. 1 i påligger reder og fører (høvedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy og plikten etter § 6–2 nr. 1 j formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i *skattebetalingsloven § 4–1 annet ledd,* påhviler oppgaveplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Oppgaveplikten etter § 6–3 nr. 4 påligger fondsstyret.

§ 9–10 oppheves.

§ 9–12 skal lyde:

§ 9–12 Skattelempning

1. Departementet kan sette ned eller ettergi utlignet skatt og trygdeavgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

2. Avgjørelse som nevnt under 1 kan i alminnelighet først treffes når ligning er foretatt. I inntektsåret kan det av årsaker som nevnt under 1 gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og det kan samtykkes i fritak for forskuddstrekk eller tilbakebetaling av trekk. Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at ligning er foretatt.

§ 10–6 nr. 1 annet punktum oppheves.

§ 11–1 Søksmål fra skattyter skal lyde:

1. Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren, *rettes mot staten som saksøkt. Tilsvarende gjelder avgjørelser som nevnt i § 8–6 nr. 5 etter krav fra selskapet, avgjørelser som nevnt i §§ 10–6 og 10–8 etter krav fra den oppgavepliktige og avgjørelser som nevnt i § 10–7.*

2. Søksmålet anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne forvaltningsvedtaket er truffet i første instans etter § 8–6. Statens partsstilling utøves av fylkesskattekontoret i dette distriktet. I Oslo utøves partsstillingen av ligningskontoret. Søksmål om vedtak truffet av Sentralskattekontoret for utenlandssaker anlegges ved Stavanger tingrett. Søksmål om vedtak truffet av Sentralskattekontoret for storbedrifter anlegges ved Oslo tingrett. Statens partsstilling utøves i disse tilfeller av vedkommende sentralskattekontor.

3. Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorer. Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstilling generelt og i enkeltsaker. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen eller overføre den til annen skattemyndighet.

4. Søksmål fra en skattepliktig til prøving av en ligningsavgjørelse må reises innen 6 måneder regnet fra utleggingen av skattelisten er kunngjort eller fra melding om vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. Når den skattepliktige har levert forhåndsutfylt selvangivelse og får tilsendt skatteoppgjør i juni, er søksmålsfristen 6 måneder fra det ferdige skatteoppgjøret ble kunngjort eller vedtak i endringssak ble sendt skattyteren. Det kan gis oppreisning mot oversittelsen av fristen på de vilkår som er fastsatt i domstolsloven § 153 og § 154 første ledd. Etter utløpet av denne fristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 12 -1 nr. 5 i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

5. Når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilignede skatten, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløpet, skal den i domsslutningen angi hvordan ny ligning blir å utføre. Finner domstolen at en ligningsavgjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.

12. Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) § 9–4 annet ledd skal lyde:

Fordringenes ordinære forfallstid må likevel ikke ligge lenger tilbake enn seks måneder før fristdagen. Fordring på refusjon etter skatteloven § 16–50 regnes i denne sammenheng som forfalt ved utligningen av den skatt som gir grunnlag for kravet. For forskuddskatt *for personlige skattytere, jf. skattebetalingsloven kapitlene 5 og 6,* er fristen to år. For *forskuddsskatt* for *upersonlige skattytere, jf. skattebetalingsloven kapittel 6,* er fristen ett år. Fortrinnsret-

ten omfatter ikke skatt som er eller kunne vært fastsatt ved etterlikning.

13. I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:
§ 5–1 skal lyde:

Skattebetalingsloven *kapitlene 4, 6 og 7 om forskudd på skatt og avregning får tilsvarende anvendelse for skattytere som skattlegges* etter § 3–1.

De funksjoner som etter skattebetalingsloven tilligger *fylkesskattekontoret* eller *ligningskontoret* skal *tilligge ligningskontoret* for Svalbard. De funksjoner som tilligger skatteoppkreveren for kommunen skal tilligge skatteoppkreveren for Svalbard.

§ 5–2 tredje ledd skal lyde:

Skattebetalingsloven *§ 5–12* gjelder tilsvarende.

§ 5–2 fjerde ledd skal lyde:

Arbeidsgiveren 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.*

§ 5–2 sjette ledd oppheves.

§ 5–2 syvende ledd blir sjette ledd.

§ 5–3 oppheves.

§ 5–4 blir § 5–3, og skal lyde:

Departementet kan nedsette eller *frafalle skatt etter reglene i ligningsloven § 9–12 som gjelder tilsvarende.*

Ved rettslig prøving av avgjørelser etter denne lov gjelder ligningsloven § 11–1 tilsvarende.

14. I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. gjøres følgende endringer:
§ 9 oppheves.

§ 10 blir § 9 og skal lyde:

Skatten og eventuelle *renter har* samme fortrinnsrett ved insolvensbehandling av boer som formues- og inntektsskatt til staten etter skatteloven.

§ 11 blir § 10.

Ny § 11 skal lyde:

(1) På bakgrunn av meldepliktiges opplysninger mv. utsteder Sentralskattekontoret for utenlandssaker en oppgjørsblankett for den som er trekkpliktig etter § 7. Den trekkpliktige skal gi opplysninger om samtlige skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter, samt beregne skattetrekkets størrelse.

(2) Fullstendig utfylt oppgjørsblankett sendes Rogaland skattefutkontor senest syv dager etter at trekk er foretatt. Artisten skal ha gjenpart av oppgjørsblanketten som kvittering for foretatt trekk.

(3) Oppgjørsblanketten erstatter lønnsoppgave etter ligningsloven § 6–2, men har for øvrig samme virkning.

15. I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 24–3 første ledd skal lyde:

Arbeidsgiver skal av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgiften etter § 23–2. *Oppgave over beregnet avgift leveres sammen med og til samme tid som oppgave over foretatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5–11 første ledd. Oppgaven skal leveres til skatteoppkreveren for den kommune arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor.*

§ 24–3 fjerde ledd oppheves.

§ 24–3 femte ledd blir fjerde ledd.

§ 24–3 sjette ledd oppheves.

§ 24–4 fjerde ledd skal lyde:

Ved rettslig prøving av avgjørelser etter annet og tredje ledd gjelder ligningsloven § 11–1 tilsvarende.

§ 24–4 sjette ledd skal lyde:

Departementet kan sette ned eller ettergi arbeidsgiveravgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

16. I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 1–3 bokstav c skal lyde:

c. nedsette eller frafalle lovlig utlignet skatt, uten særlig hjemmel i denne *lov*.

§ 5–11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved ligningen, jf. skattebetalingsloven *§ 5–8 tredje ledd.*

§ 5–12 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved helt eller delvis fri kost og losji settes fordelen til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven *§ 5–8 annet ledd.*

§ 6–40 femte ledd skal lyde:

(5) Det gis ikke fradrag for

a. renter som sparebank og gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på grunnfondsbevis, jf. lov om sparebanker § 2 annet ledd, lov om forsikringsvirksomhet § 4–2 annet ledd og lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner,
b. rentetillegg som omfattes av skattebetalingsloven *§ 11–5* ved for lite innbetalt skatt,
c. renter som omfattes av *skattebetalingsloven § 11–2.*

§ 15–3 første ledd skal lyde:

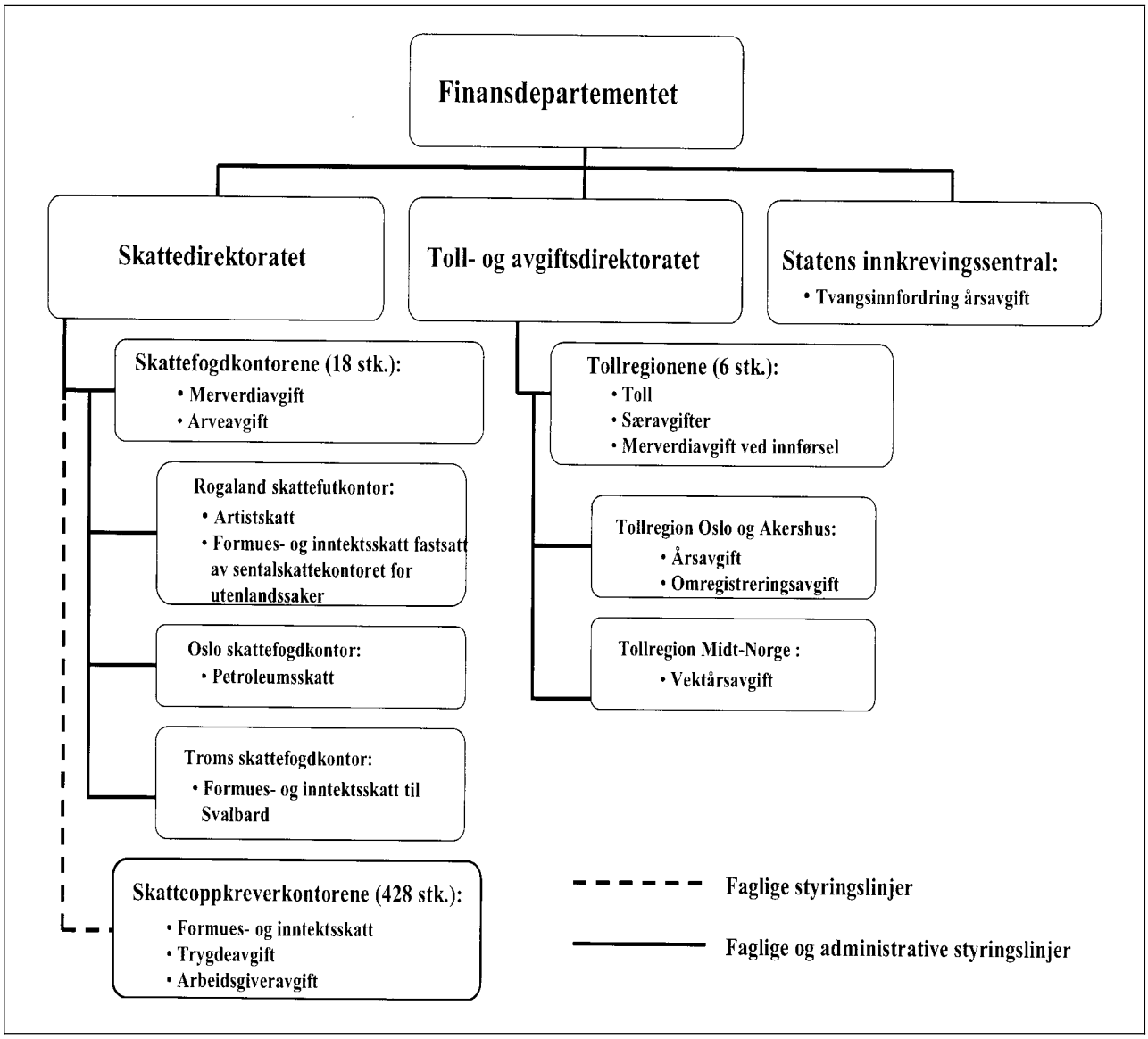
(1) Kommunestyrer og fylkesting skal i forbindelse med budsjettet vedta satser for inntektsskatt til kommune og fylkeskommune. Disse satsene skal gjelde ved utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt *for personlige skattytere* for det kommende inntektsåret for skattytere som plikter å betale forskudd på skatt etter skattebetalingsloven *kapitlene 4 til 6*. Vedtak må gjøres senest 1. november i året før inntektsåret. Departementet kan i forskrift forlenge denne fristen og gi nærmere regler om gjennomføringen av fristforlengelsen.

§ 15–5 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved beregningen av skatter får reglene om personfradrag tilsvarende anvendelse for fradrag etter denne paragraf, jf. likevel skattebetalingsloven *§ 8–2 tredje ledd.*

Vedlegg 1

Organisasjonskart



Figur 1.1 Organisasjonskart

Vedlegg 2

Lovspeil – gjeldende til ny skattebetalingslov

Gjeldende skattebetalingsloven	Ny skattebetalingslov
§ 1	§ 4–2 (1) og (2)
§ 2	§ 4–2 (1) og 3, jf. § 4–1 (1) a
§ 3 (1) bokstav a	§ 1–1 (2) a
§ 3 (1) bokstav b.	§ 4–1 (1) c
§ 3 (2)	§ 4–1 (2) og (3)
§ 4	§ 5–4 (1)
§ 5 nr. 1	§ 5–6
§ 5 nr. 2 første punktum	§ 5–6 (3)
§ 5 nr. 2 annet punktum	§ 5–6 (3)
§ 5A	§ 5–6 (1) d og e, jf. § 5–4 (2)
§ 6 nr. 1	§ 5–8 (1)
§ 6 nr. 2	§ 5–8 (2)
§ 6 nr. 3	§ 5–8 (3)
§ 7 nr. 1 første punktum	§ 5–4 (1)
§ 7 nr. 1 annet punktum	§ 5–1 (3)
§ 7 nr. 2 første punktum	§ 5–2 (1)
§ 7 nr. 2 andre punktum	§ 5–2 (2)
§ 7 nr. 2 tredje punktum	§ 5–2 (3)
§ 7 nr. 3 første punktum	§ 5–5 (5)
§ 7 nr. 3 annet punktum	§ 5–9 (2)
§ 7 nr. 3 tredje punktum	§ 5–9 (1) c
§ 7 nr. 3 fjerde punktum	§-5–8 (4)
§ 7 nr. 3 femte punktum	§ 5–9-(2)
§ 7 nr. 4	§ 4–6 (2)
§ 7 nr. 5	§ 5–5 (3)
§ 8 nr. 1 (1)	§ 4–5 (1)
§ 8 nr. 1 (2) første punktum	§ 5–1 (1)
§ 8 nr. 1 (2) annet punktum	§ 5–3 (1)
§ 8 nr. 1 (3)	§ 5–8 (2)
§ 8 nr. 2	§ 5–1 (1)
§ 8 nr. 3	§ 5–3 (2)
§ 8 nr. 4	§ 4–5 (6)
§ 9	Videreføres ikke
§ 10 nr. 1 (1)	§ 5–10 (1)
§ 10 nr. 1 (2)	§ 5–10 (2)
§ 10 nr. 1 (3)	§ 5–10 (3)
§ 10 nr. 2 først til tredje og femte punktum	§ 5–7 (1) a
§ 10 nr. 2 fjerde punktum	§ 5–7 (2)
§ 11 nr. 1	§ 5–5 (1)
§ 11 nr. 2	§ 5–5 (2)
§ 11 nr. 3	§ 5–5 (6)
§ 11 nr. 4	§ 5–12 (1)
§ 12 nr. 1 (1)	§ 5–11 (1)
§ 12 nr. 1 (2)	§ 5–11 (2)

Gjeldende skattebetalingsloven	Ny skattebetalingslov
§ 12 nr. 1 (3)	§ 5–12 (3)
§ 12 nr. 1 (4)	§ 5–12 (5)
§ 12 nr. 2	§ 5–12 (4)
§ 12 nr. 3	§ 9–1, jf. § 2–1 (2)
§ 13 nr. 1	§ 6–1 (1)
§ 13 nr. 2	§ 6–1 (2)
§ 14 nr. 1 første punktum	§ 6–3 (2)
§ 14 nr. 1 andre punktum	§ 6–6 (1)
§ 14 nr. 1 tredje punktum	§ 6–3 (1)
§ 14 nr. 1 fjerde og femte punktum	§ 6–3 (2)
§ 14 nr. 2	§ 6–7
§ 15	§ 6–6 (2)
§ 16 nr. 1	§ 6–4 (1)
§ 16 nr. 2	§ 6–3 (3)
§ 17 nr. 1	§ 6–4 (2)
§ 17 nr. 2	§ 6–4 (3)
§ 18 nr. 1	§ 4–5 (1)
§ 18 nr. 2 første punktum	§ 6–3 (4)
§ 18 nr. 2 annet punktum	§ 6–3 (5)
§ 18 nr. 3	§ 6–3 (6)
§ 18 nr. 4	§ 4–5 (6)
§ 19	Videreføres ikke
§ 20 nr. 1 (1)	§ 10–20 (1)
§ 20 nr. 1 (2)	§ 10–20 (6)
§ 20 nr 2 og nr. 3	§ 10–20 (1)
§ 20 nr 4	§ 10–20 (4)
§ 20 nr. 5	§ 10–20 (2)
§ 21	§ 10–22
§ 22	§ 7–1 (1)
§ 23 nr. 1 første punktum	§ 7–1 (2)
§ 23 nr. 1 andre og tredje punktum	§ 10–4
§ 23 nr. 2	§ 11–5
§ 23 nr. 3	§ 10–21 (1)
§ 23 nr 4	§ 10–21 (2)
§ 24 nr. 1	§ 7–1 (3)
§ 24 nr. 2	§ 7–3 (1)
§ 24 nr. 3	§ 7–1
§ 25 nr. 1 første punktum	§ 7–2 (1)
§ 25 nr. 1 annet og tredje punktum	§ 10–53 (2)
§ 25 nr. 2	§ 7–2 (2)
§ 26	§ 7–4 (1)
§ 27 nr. 1	§ 4–2 (3)
§ 27 nr. 2 (1)	§ 4–5 (2) og § 10–20 (3)
§ 27 nr. 2 (2)	§ 6–5 (1)
§ 27 nr. 2 (3)	§ 6–5 (2)
§ 27 nr. 3 (1)	§ 6–5 (3)
§ 27 nr. 3 (2)	§ 6–5 (4)
§ 27 nr. 4	§ 10–22
§ 27 nr. 5	§ 7–1 (1) og (2)
§ 27 nr. 6	§ 10–21 (3)
§ 27 nr. 7	§ 11–5
§ 27 nr. 8 første og andre punktum	§ 7–1 (3)
§ 27 nr. 8 tredje punktum	§ 1–4

Gjeldende skattebetalingsloven	Ny skattebetalingslov
§ 27 nr. 9	§ 11–5
§ 27 nr. 10 (1)	Videreføres ikke
§ 27 nr. 10 (2)	§ 10–20 (3)
§ 27 nr. 10 (3)	§ 10–20 (4)
§ 27 nr. 10 (4) første punktum	§ 7–2 (1)
§ 27 nr. 10 (4) andre punktum	§ 10–53 (2)
§ 27 nr. 11	§ 7–4 (1)
§ 27 nr. 12 (1)	§ 7–4 (2) § 10–20 (5)
§ 27 nr. 12 (2)	§ 6–5 (5)
§28 nr. 1	§ 10–51 d
§ 28 nr. 2	§ 10–51 a-c
§ 29 nr. 1	§ 2–1 (2) og (3)
§ 29 nr. 2	§ 9–1, jf. § 2–1 (3)
§ 30 nr. 1	§ 10–1 (1)
§ 30 nr. 2	§ 13–1 (2)
§ 31 nr. 1 første punktum	§ 11–1
§ 31 nr. 1 andre punktum	§ 10–2
§ 31 nr. 2	§ 11–4
§ 31 nr. 3	§ 10–60 (4)
§ 31 nr. 4 første og andre punktum	§ 1–3
§ 31 nr. 4 tredje punktum	§ 10–53 (1)
§ 32 nr. 1	§ 14–1
§ 32 nr. 2	§ 13–1 (1)
§ 32 nr. 3	§ 13–1 (2)
§ 32 nr. 4 første og andre punktum	§ 13–4
§ 32 nr. 4 tredje punktum	§ 13–3
§ 32 nr. 5	§ 13–2
§ 32 a	§ 10–1 (2)
§ 33 nr. 1	§ 14–4 (1)
§ 33 nr. 2	§ 14–5 (1)
§ 33 nr. 3	§ 14–5 (2)
§ 33 nr. 4	§ 14–5 (1)
§ 33 nr. 5	Videreføres ikke
§ 33 nr. 6	§ 14–4 (3) og § 14–5 (4)
§ 34	Videreføres ikke
§ 35	§ 16–1
§ 36	§ 14–3
§ 37 nr.1	Videreføres ikke
§ 37 nr. 2	§ 16–10
§ 37 nr. 3	§ 16–11 (1)
§ 37 nr. 4	§ 16–12
§ 37 nr. 5	§ 16–11 (2)
§ 37 nr. 6	§ 16–20 (3)
§ 37 nr. 7	§ 16–13 (1)
§ 37 nr. 8	§ 16–13 (2)
§ 37 nr. 9	§ 16–13 (3)
§ 37 nr. 10	§ 16–14
§ 38	Videreføres ikke
§ 38 A (1)	§ 8–5
§ 38 A (2)	§ 5–5 (7)
§ 39	§ 14–6
§ 40	§ 8–4
§ 40 a første punktum	§ 14–2

Gjeldende skattebetalingsloven	Ny skattebetalingslov
§ 40 a andre punktum	§ 13–5
§ 41	§ 15–1 (1)
§ 42	§ 15–1 (2)
§ 43 nr. 1	§ 8–1 (1)
§ 43 nr. 2	§ 8–3
§ 43 nr. 3 første punktum	§ 8–2 (1)
§ 43 nr. 3 andre punktum	§ 8–2 (5)
§ 43 nr. 4 første og andre punktum	§ 8–2 (2)
§ 43 nr. 4 tredje punktum	§ 8–1 (3)
§ 43 nr. 5	§ 8–2 (3)
§ 44 nr. 1	§ 8–1 (2)
§ 44 nr. 2	§ 8–3
§ 44 nr. 3	§ 8–1 (3)
§ 45 nr. 1	§ 7–3 (2)
§ 45 nr. 2	§ 8–2 (4)
§ 46 nr. 1	§ 4–4 (1) og (2)
§ 46 nr. 2	§ 4–4 (3)
§ 47	§ 5–13
§ 47a	§ 5–14
§ 47b	§ 5–15
§ 47c	§ 5–16
§ 48 nr. 1 første punktum	§ 2–1
§ 48 nr. 1 andre punktum	§ 2–3 (1)
§ 48 nr. 2	§ 17–1
§ 48 nr. 3 første punktum	§ 17–2
§ 48 nr. 3 andre til femte punktum	Ligningsloven § 11–1
§ 48 nr. 4	§ 17–1 (6)
§ 48 nr. 5 første punktum	Ligningsloven § 11–1
§ 48 nr. 5 andre punktum	Ligningsloven § 11–1
§ 48 nr. 5 tredje punktum	§ 17–1 (5)
§ 48 nr. 6 første punktum	Ligningsloven § 11–1
§ 48 nr. 6 andre punktum	§ 17–1 (4)
§ 48 nr. 6 tredje punktum	Ligningsloven § 11–1
§ 48 nr. 7	§ 11–7 (1)
§ 48 nr. 8	§ 8–1 (5)
§ 48 a. (1)	§ 12–1 (2) og (3)
§ 48 a (2)	§ 12–1 (5)
§ 48 a (3)	§ 10–3
§ 49 nr. 1	§ 16–20 (1)
§ 49 nr. 2	§ 16–20 (2)
§ 49 nr. 3 første punktum	§ 16–1 (2)
§ 49 nr. 3 andre punktum	§ 16–1 (2)
§ 49 nr. 3 tredje punktum	§ 11–1 (1)
§ 49 nr. 3 fjerde punktum	§ 16–1 (2)
§ 49 nr. 3 femte punktum	§ 16–20 (4)
§ 49 nr. 4	§ 1–2 (3) a, c og d
§ 50	§ 18–2 (1)
§ 51 nr. 1 (1)	§ 18–1
§ 51 nr. 1 (2)	§ 18–1
§ 51 nr. 2	§ 18–1
§ 51 nr. 3	§ 18–1 (2)
§ 52 første punktum	§ 18–2 (2)

Gjeldende skattebetalingsloven	**Ny skattebetalingslov**
§ 52 andre punktum	§ 18–2 (2)
§ 53	§ 18–3 (2)
§ 54	Videreføres ikke
§ 55	§ 3–2
§ 56 nr. 1 første punktum	Diverse forskriftshjemler
§ 56 nr. 1 andre punktum	§ 2–8 (1)
§ 56 nr. 1 tredje punktum	§ 2–8 (2)
§ 56 nr. 2	§ 5–4 (3)
§ 56 nr. 3	Videreføres ikke
§ 56 nr. 4	§ 4–6 (1)
§ 56 nr. 5	§ 4–7
§ 57	§ 19–1
§ 58	§ 3–1

Vedlegg 3

Lovspeil – ny til gjeldende skattebetalingslov

Ny skattebetalingsloven	Gjeldende skattebetalingslov
§ 1–1 (2) a	§ 3 (1) bokstav a
§ 1–1 (3) a, c og d	§ 49 nr. 4
§ 1–3	§ 31 nr. 4 første og andre punktum
§ 2–1	§ 48 nr. 1 første punktum
§ 2–1 (2) og (3)	§ 29 nr. 1
§ 2–3 (1)	§ 48 nr. 1 andre punktum
§ 2–8 (1)	§ 56 nr. 1 andre punktum
§ 2–8 (2)	§ 56 nr. 1 tredje punktum
§ 3–1	§ 58
§ 3–2	§ 55
§ 3–3	§ 58
§ 4–1 (1) c	§ 3 (1) bokstav b.
§ 4–1 (2) og (3)	§ 3 (2)
§ 4–2 (1) og (2)	§ 1
§ 4–2 (3)	§ 2 og § 27 nr. 1
§ 4–4 (1) og (2)	§ 46 nr. 1
§ 4–4 (3)	§ 46 nr. 2
§ 4–5 (1)	§ 8 nr. 1 (1) og § 18 nr. 1
§ 4–5 (2)	§ 27 nr. 2 (1)
§ 4–5 (6)	§ 8 nr. 4 og § 18 nr. 4
§ 4–6 (1)	§ 56 nr. 4
§ 4–6 (2)	§ 7 nr. 4
§ 4–7	§ 56 nr. 5
§ 5–1 (1)	§ 8 nr. 1 (2) første punktum og nr. 2
§ 5–1 (3)	§ 7 nr. 1 annet punktum
§ 5–2 (1)	§ 7 nr. 2 første punktum
§ 5–2 (2)	§ 7 nr. 2 andre punktum
§ 5–2 (3)	§ 7 nr. 2 tredje punktum
§ 5–3 (1)	§ 8 nr. 1 (2) annet punktum
§ 5–3 (2)	§ 8 nr. 3
§ 5–4 (1)	§ 4 og § 7 nr. 1 første puntum
§ 5–4 (3)	§ 56 nr. 2
§ 5–5 (1)	§ 11 nr. 1
§ 5–5 (2)	§ 11 nr. 2
§ 5–5 (3)	§ 7 nr. 5
§ 5–5 (5)	§ 7 nr. 3 første punktum
§ 5–5 (6)	§ 11 nr. 3
§ 5–5 (7)	§ 38 A (2)
§ 5–6	§ 5 nr. 1
§ 5–6 (1) d og e	§ 5A
§ 5–6 (3)	§ 5 nr. 2
§ 5–7 (1) a	§ 10 nr. 2 først til tredje og femte punktum
§ 5–7 (2)	§ 10 nr. 2 fjerde punktum
§ 5–8 (1)	§ 6 nr. 1
§ 5–8 (2)	§ 6 nr. 2 og § 8 nr. 1 (3)

Ny skattebetalingsloven	Gjeldende skattebetalingslov
§ 5–8 (3)	§ 6 nr. 3
§ 5–8 (4)	§ 7 nr. 3 fjerde punktum
§ 5–9 (1) c	§ 7 nr. 3 tredje punktum
§ 5–9 (2)	§ 7 nr. 3 annet og femte punktum
§ 5–10 (1)	§ 10 nr. 1 (1)
§ 5–10 (2)	§ 10 nr. 1 (2)
§ 5–10 (3)	§ 10 nr. 1 (3)
§ 5–11 (1)	§ 12 nr. 1 (1)
§ 5–11 (2)	§ 12 nr. 1 (2)
§ 5–12	§ 11 nr. 4
§ 5–13	§ 47
§ 5–14	§ 47a
§ 5–15	§ 47b
§ 5–16	§ 47c
§ 6–1 (1)	§ 13 nr. 1
§ 6–1 (2)	§ 13 nr. 2
§ 6–3 (1)	§ 14 nr. 1 tredje punktum
§ 6–3 (2)	§ 14 nr. 1 første, fjerde og femte punktum
§ 6–3 (3)	§ 16 nr. 2
§ 6–3 (4)	§ 18 nr. 2 første punktum
§ 6–3 (5)	§ 18 nr. 2 annet punktum
§ 6–3 (6)	§ 18 nr. 3
§ 6–4 (1)	§ 16 nr. 1
§ 6–4 (2)	§ 17 nr. 1
§ 6–4 (3)	§ 17 nr. 2
§ 6–5 (1)	§ 27 nr. 2 (2)
§ 6–5 (2)	§ 27 nr. 2 (3)
§ 6–5 (3)	§ 27 nr. 3 (1)
§ 6–5 (4)	§ 27 nr. 3 (2)
§ 6–5 (5)	§ 27 nr. 12 (2)
§ 6–6 (1)	§ 14 nr. 1 andre punktum
§ 6–6 (2)	§ 15
§ 6–7	§ 14 og § 27
§ 7–1 (1)	§ 22, § 24 nr. 3 og § 27 nr. 5
§ 7–1 (2)	§ 23 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 5
§ 7–1 (3)	§ 24 nr. 1 og § 27 nr. 8 første og andre punktum
§ 7–2 (1)	§ 25 nr. 1 første punktum og § 27 nr. 10 (4) første punktum
§ 7–2 (2)	§ 56 og § 27 nr. 12
§ 7–3 (1)	§ 24 nr. 2
§ 7–3 (2)	§ 45 nr. 1
§ 7–4 (1)	§ 26 og § 27 nr. 11
§ 7–4 (2)	§ 27 nr. 12 (1)
§ 8–1 (1)	§ 43 nr. 1
§ 8–1 (2)	§ 44 nr. 1
§ 8–1 (3)	§ 43 nr. 4 tredje punktum og § 44 nr. 3
§ 8–1 (5)	§ 48 nr. 8
§ 8–2 (1)	§ 43 nr. 3 første punktum
§ 8–2 (2)	§ 43 nr. 4 første og andre punktum
§ 8–2 (3)	§ 43 nr. 5
§ 8–2 (4)	§ 45 nr. 2
§ 8–2 (5)	§ 43 nr. 3 andre punktum
§ 8–3	§ 43 nr. 2 og § 44 nr. 2

Ny skattebetalingsloven	Gjeldende skattebetalingslov
§ 8–4	§ 40
§ 8–5	§ 38 A (1)
§ 9–1	§ 12 nr. 3 og § 29 nr. 2
§ 10–1 (1)	§ 30 nr. 1
§ 10–1 (2)	§ 32 a
§ 10–2	§ 31 nr. 1 andre punktum
§ 10–3	§ 48 a (3)
§ 10–4	§ 23 nr. 1 andre og tredje punktum
§ 10–20 (1)	§ 20 nr. 1 (1) og § 20 nr 2 og nr. 3
§ 10–20 (2)	§ 20 nr. 5
§ 10–20 (3)	§ 27 nr. 10 (2)
§ 10–20 (4)	§ 20 nr 4 og § 27 nr. 10 (3)
§ 10–21 (5)	§ 27 nr. 12 (1)
§ 10–20 (6)	§ 20 nr. 1 (2)
§ 10–21 (1)	§ 23 nr. 3
§ 10–21 (2)	§ 23 nr 4
§ 10–21 (3)	§ 27 nr. 6
§ 10–22	§ 21 og 27 nr. 4
§ 10–51 a-c	§ 28 nr. 2
§ 10–51 d	§28 nr. 1
§ 10–53 (1)	§ 31 nr. 4 tredje punktum
§ 10–53 (2)	§ 25 nr. 1 annet og tredje punktum og § 27 nr. 10 (4) andre punktum
§ 10–60 (4)	§ 31 nr. 3
§ 11–1	§ 31 nr. 1 første punktum
§ 11–1 (1)	§ 49 nr. 3 tredje punktum
§ 11–4	§ 31 nr. 2
§ 11–5	§ 23 nr. 2 og § 27 nr. 7 og 9
§ 11–7 (1)	§ 48 nr. 7
§ 12–1 (2) og (3)	§ 48 a. (1)
§ 12–1 (5)	§ 48 a (2)
§ 13–1 (1)	§ 32 nr. 2
§ 13–1 (2)	§ 30 nr. 2 og § 32 nr. 3
§ 13–2	§ 32 nr. 5
§ 13–3	§ 32 nr. 4 tredje punktum
§ 13–4	§ 32 nr. 4 første og andre punktum
§ 13–5	§ 40 a andre punktum
§ 14–1	§ 32 nr. 1
§ 14–2	§ 40 a første punktum
§ 14–3	§ 36
§ 14–4 (1)	§ 33 nr. 1
§ 14–4 (3)	§ 33 nr. 6
§ 14–5 (1)	§ 33 nr.. 2 og 4
§ 14–5 (2)	§ 33 nr. 3
§ 14–5 (4)	§ 33 nr. 6
§ 14–6	§ 39
§ 15–1 (1)	§ 41
§ 15–1 (2)	§ 42
§ 16–1	§ 35
§ 16–1 (2)	§ 49 nr. 3 første, annet og fjerde punktum
§ 16–1 (3)	§ 37 nr. 6
§ 16–10	§ 37 nr. 2

Ny skattebetalingsloven	Gjeldende skattebetalingslov
§ 16–11 (1)	§ 37 nr. 3
§ 16–11 (2)	§ 37 nr. 5
§ 16–12	§ 37 nr. 4
§ 16–13 (1)	§ 37 nr. 7
§ 16–13 (2)	§ 37 nr. 8
§ 16–13 (3)	§ 37 nr. 9
§ 16–14	§ 37 nr. 10
§ 16–20 (1)	§ 49 nr. 1
§ 16–20 (2)	§ 49 nr. 2
§ 16–20 (4)	§ 49 nr. 3 femte punktum
§ 17–1	§ 48 nr. 2
§ 17–1 (4)	§ 48 nr. 6 andre punktum
§ 17–1 (5)	§ 48 nr. 5 tredje punktum
§ 17–1 (6)	§ 48 nr. 4
§ 17–2	§ 48 nr. 3 første punktum
§ 18–1	§ 51 nr. 1 og 2
§ 18–1 (2)	§ 51 nr. 3
§ 18–2 (1)	§ 50
§ 18–2 (2)	§ 52
§ 18–3 (2)	§ 53
§ 19–1	§ 57