



## Skattedirektoratet

Saksbehandler

Deres dato

Vår dato

7 juli 2003

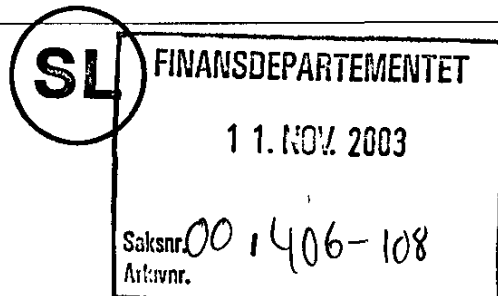
10 november 2003

Telefon

Deres referanse  
00/406 SL KJS/rla

Vår referanse  
2003/3722/IN/REG/600

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



### Høring - ny lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skatteinnkrevingslov)

Vi viser til Deres brev av 7 juli 2003 vedlagt høringsnotat av samme dato med forslag til ny lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skatteinnkrevingsloven)

Vi vil i det følgende først gi noen generelle merknader til lovutkastet. Deretter omtales noen sentrale endringer i regelverket etterfulgt av noen bemerkninger om administrative og økonomiske konsekvenser av forslaget. Til slutt følger merknader til de enkelte lovbestemmelsene. Bemerkninger om skrivefeil, henvisningsfeil og lignende er samlet i et eget notat som følger vedlagt. For øvrig viser vi også til våre tidligere innspill i forbindelse med arbeidet med ny skatteinnkrevingslov.

#### Generelle merknader

Det fremgår av høringsnotatets kapittel 2 (side 14 flg.) at hovedmålet med forslaget til ny skatteinnkrevingslov har vært å få et ensartet regelverk på områder der det ikke er faglige grunner for noe annet. En samordning antas å være til fordel både for skatte- og avgiftsetatene og de skatte- og avgiftspliktige, herunder særlig for de næringsdrivende som ofte er debitor for flere ulike skatte- og avgiftskrav. Det fastslås at ny lov vil innebære at de næringsdrivende i langt større utstrekning slipper å forholde seg til ulike lover og forskjellige regler for de ulike krav. Lovforslaget er videre ment å gjøre de materielle reglene på innkrevingsområdet enklere tilgjengelig og mer systematisk og oversiktlig.

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 idéen om en ny skatteinnkrevingslov.

Departementet anfører i høringsnotatet på side 10 at revisjonen på mange måter ligner det som er gjort i Sverige og Danmark, men at forslaget ikke omfatter oppgaveplikten slik som den svenske og danske loven. Departementet ser fordeler med også å samordne bestemmelsene rundt deklareringsplikten, og vil på et senere tidspunkt vurdere å utvide skatteinnkrevingsloven til også å omfatte slike bestemmelser.

Skattedirektoratet mener at den nye loven på samme måte som lovene i Sverige og Danmark, bør innbefatte 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 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. Den svenske ordningen er kort presentert i høringsnotatet på sidene 18 og 19. Prosjektet har forventet start i desember 2003. Innføring av en form for skattekonto og felles deklareringsregler synes å kunne medføre betydelige

Postadresse

Kontoradresse

Sentraltbord

Postboks 6300, Etterstad

Fredrik Selmersvei 4

22 07 70 00

0603 Oslo

Org nr 974761076

Telefaks

skattedirektoratet@skatteetaten.no

22 07 71 08



forenklinger for både skattemyndighetene og særlig de næringsdrivende. En slik endring vil samtidig kunne få betydelige konsekvenser for regelverket rundt innkreving av skatte- og avgiftskrav.

### **Sentrale endringer i regelverket**

#### *Finansavtalelovens regler*

Departementet foreslår at finansavtalelovens regler for rettidig betaling skal gjelde for kravene etter skatteinnkrevingsloven. Finansavtalelovens regler vil for skattekravene medføre et tosporet system som vi vil fraråde. Forslaget kompliserer systemene for behandling av skattekrav uten at det synes å gi noen nevneverdig gevinst. Videre innebærer det at næringsdrivende må betale skattetrekk, arbeidsgveravgift og merverdiavgift flere dager før det kreves at kravet er beregnet. Dette fordi forfallsfristen for kravene er samtidig med fristen for å levere oppgaver. Ettersom beløpet må være godskrevet mottakers bank for å være rettidig, må betalingen foretas før kravet kreves beregnet. Dette er etter vårt syn unaturlig. Direktoratet anbefaler at dagens regler for rettidig betaling videreføres. Vi viser til våre merknader til skatteinnkrevingsloven § 4-2 nedenfor.

#### *Renter*

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. Vi tror at en rentesats som ligger to prosent over halvparten av forsinkelsesrentesatsen, jf § 6-3, vil bli ansett som en gunstig "finansiering". Direktoratet foreslår at hovedstrukturen i dagens regler videreføres med noen tilpasninger. Vi viser til merknadene til skatteinnkrevingsloven § 5-23 nedenfor.

#### *Motregning*

Vi deler departementet syn på at lovutkastet kapittel 7 om motregning klargjør adgangen til motregning. Dette ser vi som en fordel.

#### *Betalingsnedsettelse og -utsettelse*

Departementet foreslår å ikke fullt ut videreføre reglene om lemping av hensyn til skyldnerens situasjon. Vi er enig med departementet i at de fleste sakene som i dag behandles etter skattebetalingsloven § 41 kan løses gjennom gjeldsordningsinstituttet. Behandling etter gjeldsordningsloven vil imidlertid ikke fullt ut kunne erstatte myndighetenes behov for i ekstraordinære tilfeller å slette eller redusere et skattekrav selv om det er fullt ut gyldig. Vi mener derfor at loven må åpne for ettergivelse av slike krav. Det vises til merknadene til kapittel 9.

Departementet mener at ordningen med at det kommunale skatteutvalget og formannskapet behandler saker om billighetslemping ikke bør videreføres. Direktoratet deler dette syn og i stor grad departementets begrunnelse for forslaget.

#### *Ektefellers solidaransvar*

Direktoratet støtter forslaget om å oppheve bestemmelsen i skattebetalingsloven § 37 nr 1. 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.

### **Økonomiske og administrative konsekvenser**



Departementet behandler de økonomiske og administrative konsekvensene av ny skatteinnkrevningslov på sidene 107 til 111 i høringsnotatet. Skattedirektoratet ønsker at det foretas en grundigere gjennomgang av de økonomiske og administrative konsekvensene av lovforslaget. Vi vil i det følgende anføre noen momenter utover det som fremgår av høringsnotatet.

Lovforslaget inneholder en del materielle endringer, bl.a. knyttet til innføring av forvaltningslovens regler, endringer vedrørende rettidig betaling, forfall og renteberegning. Endringene må implementeres i skatteetatens systemer og må tas hensyn til i utviklingen av nytt forvaltningssystem for innkreving av skatt (SKARP - prosjektet). Det er vanskelig å allerede nå forutsi hvilke konsekvenser lovforslaget vil medføre, men vi vil påpeke enkelte momenter som vil ha betydning.

Tidspunktet for ikrafttredelse av loven er et sentralt moment. Nytt forvaltningssystem for innkreving av skatt har planlagt pilot drift fra høsten 2005. Fra høsten 2006 planlegges systemet gradvis innført i landets øvrige kommuner. Parallellt med pilotdrift foregår utvikling av fullstendig versjon av systemet. Dersom loven trer i kraft før nytt skatteregnskap er innført i alle landets kommuner, må endringene som følger lovutkastet implementeres i både i dagens skatteregnskap og i nytt forvaltningssystem for innkreving av skatt. Dette vil utvilsomt ha økonomiske konsekvenser. Endringer i dagens skatteregnskap er erfaringsmessig kostbare.

Videre vil kostnadene og risikoen med å endre kravsspesifikasjonen for utvikling av nytt forvaltningssystem for innkreving av skatt øke etter hvert som utviklingen foretas. Alle endringer av kravsspesifikasjonen innebærer et risikomoment i forhold til fremdrift og økonomi.

Vi regner med at direktoratet gis tilstrekkelig tid til å forberede ny lov før ikrafttredelse. Det er et omfattende forskriftsverk i tilknytning til skattebetalingsloven som må vurderes og i stor grad videreføres. Dette arbeidet vil kreve mye ressurser og kommer i tillegg til faste oppgaver. I forlengelsen av dette må direktoratet informere om endringene og foreta opplæring der det blir nødvendig.

### **Kommentarer til de enkelte bestemmelsene**

#### *Til skatteinnkrevningsloven § 1-1 tredje ledd*

Vi synes ikke formuleringen "Det samme gjelder renter, " er særlig heldig. I følge høringsnotatet er meningen at skatteinnkrevningsloven også skal gjelde for de kravene som fremgår av tredje ledd. Sammenholdt med lovutkastet § 8-1 må kravene i tredje ledd være et skatte- og avgiftskrav for kunne være tvangsgrunnlag for utlegg. Dersom man skal følge lovens oppbygging mener vi bestemmelsen bør angå at kravene i tredje ledd er å anse som skatte- og avgiftskrav. F.eks. "Som skatte- og avgiftskrav anses også renter, " eller "Renter, er å anse som skatte- og avgiftskrav."

#### *Til skatteinnkrevningsloven § 1-1 femte ledd, bokstav b*

Her benyttes begrepet "resterende skatt" selv om dette begrepet er erstattet med "restskatt" for de øvrige etterskuddspliktige. Paragraf 5-3 annet ledd benytter "restskatt" også for petroleumsskatt hvilket da også må gjelde for § 1-1. For øvrig viser til til merknadene til § 5-2 hvor vi fraråder å endre begrepsbruken før de materielle reglene også samordnes.

*Til skatteinnkrevingsloven § 2-5*

Det fremgår av høringsnotatet på side 120 at bestemmelsen tar høyde for at det kan være hensiktsmessig at Statens Innkrevingsentral (SI) tildeles oppgaver med innfordring av enkelte statlige skatte- og avgiftkrav som i utkastet er lagt til skattefogdene og distriktstollstedene. Dette syn deler vi. 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.

*Til skatteinnkrevingsloven § 3-4*

Skattedirektoratet er enig med departementet i at forvaltningsloven § 42 ikke bør komme til anvendelse. Dersom forvaltningsloven § 42 skulle komme til anvendelse, ville det medføre mye ressursbruk på å behandle søknader om oppsettende virkning. Slike søknader ville naturlig komme i forbindelse med at kravene ble sendt ut. På dette tidspunktet har oppkreverne svært mange arbeidsoppgaver og et krav om at alle søknader om utsatt virkning straks skal behandles og avslag begrunnes, vil måtte gå utover andre oppgaver. Vi ser store fordeler ved å videreføre dagens rettstilstand hvor loven uttrykkelig fastslår at en klage ikke gis oppsettende virkning.

Vi mener formuleringen av bestemmelsen er uheldig. Slik bestemmelsen er formulert, kan det fremstå som et vilkår at kravene skal betales ved forfall, jf formuleringen "som skal betales ved forfall". Hovedbudskapet med bestemmelsen er at skatte- og avgiftskrav som hovedregel skal betales selv om de er påklaget. Vi foreslår derfor at dette fremkommer først i bestemmelsen. Videre kan det vurderes om bestemmelsen uttrykkelig bør fastslå at forvaltningsloven § 42 ikke kommer til anvendelse eller om det er tilstrekkelig at dette fremkommer av forarbeidene.

Videre oppfatter vi overskriften til bestemmelsen, "Utsatt virkning," noe misvisende. Innholdet i bestemmelsen er tvert om at det ikke gis utsatt virkning for skatte- og avgiftskrav.

Forslag til § 3-4

"§ 3-4

Skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med det beløp som opprinnelig var fastsatt, selv om fastsettelsen er påklaget, står under prøving for overordnet instans eller er brakt inn for domstolene. Forvaltningsloven § 42 gjelder ikke for krav etter denne lov."

*Til skatteinnkrevingsloven § 4-1*

Det fremgår av høringsnotatet på side 128, fjerde avsnitt at annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 12 nr 3 andre punktum. Vi deler ikke dette syn. Skattebetalingsloven § 12 nr 3 andre punktum sier at departementet kan gi regler om innbetalingsordningen. Lovutkastet § 4-1 annet ledd åpner for at departementet kan stille nærmere vilkår for oppgjørsmåten. Etter vår oppfatning er "innbetalingsordningen" mye mer enn "oppgjørsmåten". Slik vi ser det vil derfor den nye bestemmelsen gi mindre muligheter til å regulere området enn i dag. Vi viser til forskrift av 29. desember 1975 nr 1435. Etter vårt syn inneholder denne forskriften mer enn det som kan reguleres etter ny § 4-2. Etter direktoratets syn bør man være forsiktig med å endre ordlyden i slike bestemmelser uten at forholdet er tilstrekkelig utredet. Vi ser ingen fordeler med den nye formuleringen og anbefaler at tidligere ordlyd "innbetalingsordningen" videreføres.

*Til skatteinnkrevingsloven § 4-2*

Departementet foreslår i høringsnotatet punkt 6.2 at finansavtaleloven skal komme til anvendelse. Dette medfører et tosporet system hvor enkelte kravstyper er rettidig betalt i det betalingsoppdraget er levert i bank.



(forbrukerregelen), mens andre krav må være kommet inn på mottakers bankkonto for å være rettidig. Det vil altså være kravstypen som er bestemmende for hvilken av flere medfølgende datoer på hvert enkelt innbetalingsoppdrag som skal være utgangspunkt for om en betaling har skjedd i rett tid.

Departementet foreslår at forbrukerregelen skal komme til anvendelse for de kravstyper hvor hovedvekten av betalerne er forbrukere, dvs forskuddsskatt og restskatt etter skatteloven og svalsbardskatteloven samt arveavgift, årsavgift og dokumentavgift.

Skattedirektoratet vil fraråde denne løsningen. Forslaget vil medføre at skatteregnskapet må forholde seg til ulike regler for hva som er rettidig betaling av krav som ellers i systemene er behandlet felles. Dette kompliserer systemene for behandling av skattekrav uten at forslaget synes å gi noen nevneverdig gevinst.

Forslaget gir også resultater som er vanskelig å begrunne. En næringsdrivende vil ofte foreta innbetalinger der kravstypene vil være forskjellig med hensyn til hva som er rettidig betaling. Et eksempel er en næringsdrivende som skal betale egen forskuddsskatt eller restskatt samt forskuddtrekk og arbeidsgiveravgift for en ansatt. For forskuddsskattens og restskattens vedkommende vil det være tilstrekkelig om betalingsoppdraget er levert (mottatt) bank på forfallsdagen, mens for forskuddtrekk og arbeidsgiveravgift må betalingen være fremme hos mottakerens institusjon (bank) på forfallsdagen.

De skatte- og avgiftspliktige vil altså måtte forholde seg til ulike regler for skattekravene de har til betaling. De største innbetalingene, forskuddsskatt og restskatt, vil følge forbrukerregelen selv om de er næringsdrivende. Slik vi forstår forslaget vil forbrukerregelen også gjelde for aksjeselskaper som betaler restskatt. Samtidig vil enkelte innbetalinger hvor betaler mer er å anse som forbrukere måtte forholde seg til den strengere regel, f.eks de som skal betale skattetrekk for dagmamma i eget hjem.

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. Det er etter vårt syn unaturlig.

Departementet anfører at avvikende regler fra finansavtaleloven ikke er ønskelig av hensyn til betalerne. Vi deler ikke dette syn. Betalerne kommer bedre ut dersom forbrukerregelen legges til grunn som i dag. Dersom betalerne av ulike grunner skulle velge å følge finansavtaleloven, vil betalingen likevel alltid være rettidig.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-1*

Direktoratet støtter forslaget om å heve beløpet som utskrives og betales som forskuddsskatt på én termin fra kr 1000 til kr 2000. Videre støtter vi forslaget om at skatteoppkreverne kan fastsette forfallterminene for grensegeingene.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-2*

Bestemmelsen regulerer forfall for upersonlige skattytere. Disse er i dagens regelverk betegnet som etterskuddspliktige og betaler såkalt forhåndsskatt og resterende skatt etter skattebetalingsloven kap. V. Lovforslaget innfører her begrepene forskuddsskatt og restskatt også for etterskuddspliktige skattytere og forandrer dermed en etablert begrepsbruk. Selv om begrepsbruken mellom forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere nå blir samordnet, videreføres dagens store ulikheter i reglene for de to gruppene skattytere. Etter vårt syn er det formålstjenlig å fortsatt skille språklig mellom ordningene fordi begrepene er godt innarbeidet både i forvaltningen og næringslivet samtidig som de svært ulike reglene for



de to gruppen skattytere opprettholdes. Vi ser derfor ingen fordeler med å samordne begrepsbruken før reglene for øvrig samordnes. Vi viser også til merknadene til ligningsloven kapittel 11 nedenfor.

#### *Til skatteinnkrevingsloven kapittel 5*

Lovutkastet kapittel 5 fremtrer etter vårt syn ikke som et ensartet regelverk. Reglene som i dag er plassert i ulike lover er samlet, men det gjenstår mye for å få et samordnet regelverk. Ulike regler for de forskjellige kravene synes for det meste å være opprettholdt og fremgår av ulike bestemmelser i kapittelet.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-4*

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.

#### *Til § 5-4 første ledd bokstav b*

Forfall for arbeidsgiveravgift fremkommer etter forslaget ved at skatteinnkrevingsloven § 5-4 bokstav b henviser til folketrygdloven § 24-3. Denne bestemmelsen skal henvises til ligningsloven § 11-19. I forslaget er det ikke gjort endringer i folketrygdloven § 24-3. Denne bestemmelsen henviser derfor til skattebetalingsloven som er opphevet. Det må her henvises til ligningsloven § 11-19. Krav på arbeidsgiveravgift er for øvrig ikke kommentert i høringsnotatet til § 5-4.

#### *§ 5-4 første ledd bokstav d*

Det fremgår av høringsnotatet at departementet foreslår å innføre oppgaveplikt for lønnstrekk til Svalbard og at dette skal fremgå av svalbardskatteloven § 5-2. Svalbardskatteloven er imidlertid ikke endret i tråd med dette. Høringsnotatet viser til bl.a. merknadene til § 5-2 fjerde ledd, men det finnes ikke merknader til denne bestemmelsen. Det ser ut som det ikke er utformet regler om oppgaveplikt for lønnstrekk til Svalbard.

#### *§ 5-4 første ledd bokstav e*

Bestemmelsen regulerer artistskatt. Fristen for innlevering av oppgaver følger av forskrift gitt i medhold av artistskatteloven § 11, ikke § 9 slik som anført i lovutkastet.

Det fremgår av høringsnotatet at departementet ønsker å samordne reglene for oppgave og betalingsplikt i artistskatteloven og at oppgavefristen derfor skal flyttes frem til syv dager etter at trekket er foretatt. Det vises til merknader til endringer i artistskatteloven § 9, men slike merknader finnes ikke. Det finnes heller ikke et lovforslag til endring av § 9. Slik lovutkastet er ved høringen foreligger det derfor to ulike lovbestemte betalingsfrister for artistskatten, første virkedag etter at trekket er foretatt og syv dager etter at trekket er foretatt.



V1 antar at også artistskatteloven § 9 tredje ledd må oppheves i det den angir at Sentralskattekontoret skal fastsette forfall for de tilfeller hvor kravet fastsettes ved skjønn. Etter det vi kan se avviker denne regelen fra det som ellers er beskrevet.

#### *Til skatteinnkrevningsloven § 5-22*

Bestemmelsen henviser til artistskatteloven § 8 fjerde ledd. Dette kan ikke være riktig. Riktig henvisning må her være artistskatteloven § 7 femte ledd som er en ansvarsbestemmelse. Eventuelt kan det henvises til § 7 i sin helhet.

Videre henviser bestemmelsen til forslaget kap 12 som gir de ulike ansvarsbestemmelsene. Ansvar for skattetrekk står i § 12-6. 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. Skatteinnkrevningsloven § 5-22 bør eventuelt gis anvendelse for solidaransvar etter lignl § 11-1 nr 2.

Forøvrig stiller vi spørsmålsteget ved plasseringen av solidaransvarsregelen i ligningsloven. Hvis bestemmelsen skal stå her så bør den omskrives mht henvisningen "trekkansvarliges plikter og ansvar *etter dette kapittel*". Vi er imidlertid av den oppfatning at det mest ryddige er å samle alle solidaransvarsreglene. Vi ser ingen grunn til at regelen i skattebetalingsloven § 3 annet ledd skal skilles fra de øvrige solidaransvarsreglene for skatt. Vi viser for øvrig til merknadene til § 12-6.

Vi finner det kompliserende at det opereres med to frister for samme krav, forfallsfrist og betalingsfrist. Slik vi oppfatter § 5-22 blir den ansvarlige belastet forsinkelsesrenter tilbake til opprinnelig forfall for kravet som vedkommende er gjort ansvarlig for. Samtidig innføres det en betalingsfrist på 3 uker gjeldende fra det tidspunktet ansvarskravet gjøres gjeldende. Det løper altså forsinkelsesrenter før betalingsfristen er utløpt. 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 tre ukersfristen 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.

Videre er forvaltningsloven gitt anvendelse. Departementet mener at beslutningen om å benytte ansvarsreglene i kapittel 12 er et forvaltningsvedtak som skal forhåndsvarsles, begrunnes og kunne påklages etter forvaltningslovens bestemmelser. Dette vil ytterligere forsinke innfordringen av skattekravet uten at vi kan se at det medfører noen nevneverdig rettssikkerhets gevinst. Ansvaret følger direkte av lovbestemmelser og kravet kan påklages gjennom reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Vi foreslår at det gjøres unntak fra forvaltningslovens regler for kapittel 12.



Etter vårt syn vil forslaget innebære en betydelig vanskeliggjøring av innfordringen av slike krav uten at det er påvist noen fordeler med forslaget. Videre mener vi at innføring av betalingsfrist ved siden av forfallsfrist kompliserer regelverket uten at vi ser noen gevinst.

*Til skatteinnkrevningsloven § 5-23*

Bestemmelsen skal ses i sammenheng med rentebestemmelsene i §§ 6-1 og 6-3

Ved renteberegning i endringssaker av ulike krav, går det etter gjeldende rett et skille mellom egendeklarerte krav og krav som ikke er egendeklarerte. Riktignok med unntak for arbeidsgiveravgift fastsatt med hjemmel i folketryktdloven § 24-4 tredje ledd som bryter med en naturlig logikk (fastsettelse av årsoppgave). De egendeklarerte krav anses som forfalt på de opprinnelige forfallstidspunkter, og det beregnes forsinkelsesrenter fra dette tidspunktet. Forhøyelser på ikke egendeklarerte krav har ikke noen slik forfallsfrist før nytt vedtak foreligger, og det beregnes derfor ikke forsinkelsesrente med høy sats.

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 skatteinnkrevningslov 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%. Høringsnotatet angir på side 62 at rentesatsen skal være 6%, men lovteksten angir 8% og vi antar lovteksten gir uttrykk for ønsket rentesats. Dersom forsinkelsesrentesatsen reduseres, vil renten den skatte- og avgiftspliktige må betale reduseres tilsvarende, jf ordlyden i § 6-3 tredje ledd.

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 kan ikke se at det er gjort noen vurdering av hvilke konsekvenser dette vil få for fastsettingsmyndighetene. Renteberegningen foretas maskinelt mens vedtak fordrer en manuell saksbehandling. Videre vil man i større grad enn i dag stå overfor valget mellom politianmeldelse og avgjørelse ved tilleggsavgift. Etter forslaget må fastsettingsmyndighetene ved fastsettelsen av kravet foreta en vurdering av hvilke saker som skal politianmeldes og hvilke som skal avgjøres med tilleggsavgift.

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. Samtidig bør forfall for krav som følger av fastsettelse av årsoppgave har samme forfallstidspunkt som fastsettelse av terminoppgaver. Dersom en slik regel vil kunne medføre urimeligheter i noen tilfeller, er det bedre å rette dette med en bestemmelse som fremstår som en sikkerhetsventil (unntaksregel), enn å endre hele rentesystemet med innføring av to rentesatser og en betydelig økning av bruken av tilleggsavgift.

Videre fremgår det av høringsutkastet at § 5-23 første ledd tredje punktum skal klargjøre at renter skal beregnes på samme måte dersom den avgiftspliktige selv foretar en retting som om avgiftsmyndighetene fastsatte avgiften. Det er ikke umiddelbart lett å se at det er dette som er ment. Første punktum omhandler vedtak fattet av avgiftsmyndighetene. Vi foreslår at bestemmelsen første ledd tredje punktum omformuleres noe, f.eks. "skal økningen betales senest tre uker etter melding om endringen er sendt skatte- og avgiftsmyndighetene".

*Til skatteinnkrevningsloven § 5-30*





Det fremgår av høringsnotatet på side 140 sjette avsnitt at reglene i skattebetalingsloven §§ 25, 27 nr 10 fjerde ledd og 28 første ledd annet punktum blir videreført i ligningsloven. Det er ikke riktig. Reglene blir videreført i skatteinnkrevingsloven.

Bestemmelsen i fjerde ledd synes å regulere det samme som i § 5-42. Vi finner det mest naturlig at den videreføres i § 5-30 og at § 5-42 tas ut.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-41*

Direktoratet er gjort kjent med at flere banker nekter å gi skatteoppkreverne opplysninger om skattetrekkskonti med begrunnelse i taushetsplikten. Innstående på skattetrekkskonti tilhøre skatte- og avgiftskreditorene i hht bestemmelsen og det er meningsløst at det skal oppstå problemer knyttet til å få opplysninger om konti og innstående beløp. Vi ber derfor om at det tas inn en uttrykkelig hjemmel for skatteoppkreverne til å få opplysninger om skattetrekkskonti.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-42*

Vi viser til kommentarene til § 5-30. Bestemmelsen anses overflødig.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-50*

Vi mener at avregning er en så sentral del av skattebetalingssystemet at det bør fremkomme i et eget kapittel i loven. Systematisk er det naturlig å plassere avregning før kapittel 5 om forfall.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-51*

Vi viser til merknadene til kapittel 7. Vi ser det som lite heldig at det finnes motregningsregler i to ulike kapitler. Vi mener at motregningsreglene bør samles i kapittel 7.

Tredje ledd i bestemmelsen inneholder regler om rente på restskatt og skatt til gode. Lovutkastet har et eget kapittel vedrørende renter, kapittel 6, og vi anser det som lite oversiktlig og det vanskeliggjør tilgjengeligheten.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 5-55*

Bestemmelsen bekrefter plikten til å svare renter av forskuddsskatt som opprettholdes etter endringssaker. Bestemmelsen henviser til § 5-51, men ikke § 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 totredeler 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.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 6-1*

Vi viser til våre kommentater til § 5-22. Vi finner det kompliserende at det opereres med både forfallsfrist og betalingsfrist. Det følger av bestemmelsen at krav etter § 5-22 skal forsinelsesrenteberegnes fra forfallsfristen mens krav etter § 5-23 skal forsinkelsesrenteberegnes fra betalingsfristen. Begge bestemmelsene har overskriften "Betalingsfrist for". Man skal kunne lovutkastet godt for å ha klart for seg forskjellen på forfallsfrist og betalingsfrist. Vi oppfatter dette verken ensartet, oversiktlig eller enkelt tilgjengelig. Vi mener loven må operere med kun en frist, forfallsfristen.



V1 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.

Sivilombudsmannen har i forhold til dagens regelverk antydning at hjemmelen for å ta med slike renter i beregningsgrunnlaget bør fremkomme klart i loven. Vi kan ikke se at det er tilfelle i lovutkastet.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 6-3*

Bestemmelsen skal erstatte ligningsloven § 9-10. Ligningsloven § 9-10 er imidlertid ikke foreslått opphevet.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 7-1*

Bestemmelsens tredje ledd er ikke kommentert i høringsnotatet. Vi har litt problemer med å se hvilken betydning tredje ledd har. Annet ledd første punktum fastslår at skatte- og avgiftskrav kan motregnes i et hvert skatte og avgiftskrav som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene og folketrygden. Det fremgår av definisjonen av skatte- og avgiftskrav i § 1-1 at arbeidsgiveravgift er omfattet av denne bestemmelsen. Arbeidsgiveravgift skal altså i konkurs kunne motregnes i et hvert skatte og avgiftskrav som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene og folketrygden. På denne bakgrunn er det vanskelig å se at tredje ledd har noen betydning. Vi foreslår derfor at tredje ledd tas ut.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 7-2*

Slik situasjonen er i dag, og også vil bli med den nye loven, vil det foreligge motregningsadgang for mange krav. Ofte er det flere motkrav som ønsker å motregne i et og samme hovedkrav. Med enkelte unntak avgjøres rekkefølgen i dag av tidsprioriteten for mottagelse av pålegg om motregning (prinsippet "best i tid, best i rett"). Vi antar at skyldner heller ikke i hht dette lovutkastet skal kunne bestemme hvilke motkrav som skal dekkes opp ved motregning. Det bør klart fremgå av proposisjonen hva som er ment.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 7-4*

Bestemmelsen fastslår at utbetaling skal foretas samtidig med at motregningserklæringen sendes. Motregningserklæring sendes av den som er kreditor for motkravet mens utbetaling foretas av den som er debitor for hovedkravet. Motregningserklæring sendes i mange tilfeller før det er mulig å foreta noen utbetaling, f.eks. ved motregning i til gode skatt ved skatteavregningen. Det er derfor uheldig at lovtesten benytter ordet "samtidig". Vi foreslår at det heller benyttes "Når innkrevingsmyndighetene" eller "Ved at innkrevingsmyndighetene".

Videre er det vel ikke riktig når lovteksten lyder "det organ som skal utbetale motkravet på vegne av staten" (vår understrekning). Det er vel hovedkravet som utbetales for å dekke motkravet.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 7-5*

Klageadgangen er i lovutkastet begrenset til motregning som går utover hva som følger av de ulovfestede motregningsregler. Vi mener dette gjør klagereglene vanskelig tilgjengelig. Det er vel de færreste skyldnere som har noen formening om motregningen følger av ulovfestede regler eller ikke.

Skatteinnkrevingsloven § 5-51 annet ledd tredje punktum er en motregningshjemmel for skyldig skatt i til gode skatt ved skatteavregningen (videreføring av skattebetalingsloven § 24 første ledd tredje punktum).



Etter sin ordlyd regulerer dermed både § 7-1 og § 5-51 annet ledd tredje punktum motregning skatt mot skatt. Vi mener at det beste ville være å samle alle motregningsbestemmelsene i kapittel 7.

*Til skatteinnkrevingsloven § 7-6*

Skatte- og avgiftsmessige tilbakebetalingskrav vil regelmessig være innbetalt. Vi foreslår derfor at bestemmelsen formuleres slik:

”Krav på tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav kan ikke pantsettes eller overdras.”

*Til skatteinnkrevingsloven § 8-2*

Bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett. Etter dagens rettstilstand kommer ikke tvangsfullbyrdsloven § 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 tvangsfullbyrdsloven § 7-3. Særlig er dette aktuelt for utleggstrekk, jf. utkastet § 8-3. Vi mener det her klart må komme frem av lovbestemmelsen at en oppkrever etter skatteinnkrevingsloven kan holde utleggstrekk for hele landet.

Vi viser for øvrig til kommentarene til § 8-5 vedrørende beslutningen om å la flere av bestemmelsene i tvangsfullbyrdsloven komme til anvendelse.

Departementet ønsker høringsinstansenes synspunkter til muligheten for å la skattefogdene og skatteoppkreverne holde utleggsforretninger for hverandre.

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 til 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 innkrevningen 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.

*Til skatteinnkrevingsloven § 8-5*

Departementet viser til skattebetalingsloven § 40a, og mener det bør klargjøres ytterligere hvilke bestemmelser i tvangsfullbyrdsloven som kommer til anvendelse for innkreverne etter skatteinnkrevingsloven. Forslaget medfører imidlertid flere materielle endringer uten at endringene synes utredet eller kommentert.

Bestemmelsen lar tvangsfullbyrdsloven kapittel 3 komme direkte til anvendelse. 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 til § 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 lovhensvisningen misvisende og forvirrende.

Videre skal tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 7 komme til anvendelse. I dag gjelder ikke bestemmelsene fra §§ 7-1 til og med 7-8.

Det vises dermed i lovutkastet direkte til bestemmelser som etter sitt innhold ikke gir mening for særnamsmenn som skatteoppkrever og skattefogd. Bestemmelsene knytter seg i stor grad til ordinær namsmann.

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.

Videre mener vi at henvisningen til § 7-3 vil medføre endringer i forhold til krav som skatteoppkrever eller skattefogd innkrever for utenlandske myndigheter. Det fremkommer av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 fjerde ledd at dersom det begjæres utlegg på bakgrunn av et utenlandsk tvangsgrunnlag (bl.a. tvangsgrunnlag etter § 4-1 annet ledd bokstav f), skal begjæringen settes frem for tingretten isteden for namsmannen. Dette vil medføre at innkrevningen av utenlandske krav blir svært arbeids- og tidkrevende og vil sannsynligvis medføre en nedprioritering av slike krav. Det er nærliggende å anta at denne konsekvensen ikke er tilsiktet.

Paragraf 7-6 om foreleggelse av begjæring er heller ikke relevant. Begjæring knytter seg til at man sender en anmodning til ordinær namsmann. Det er helt unaturlig å benytte begjæring i forhold til oppgaver som en selv (egen organisasjon) utfører.

Paragraf 7-8 gir heller ingen mening for særnamsmenn. Bestemmelsen angir rekkefølgen dersom namsmannen mottar flere begjæringer mot samme saksøkte.

Bestemmelsene er i liten grad anvendelige for særnamsmenn og vi ser ingen fordeler ved at disse bestemmelsene skal komme til anvendelse. Tvert imot er vi av den oppfatning at en henvisning til disse bestemmelsene vil gjøre regelverket mindre oversiktlig samtidig som det skapes unødige tvil på flere områder. 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 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.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 9-1*

Uttrykket "midlertidig ute av stand" i § 9-1 medfører at det trekkes et skille til tilfeller der skyldner er varig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser. Dette er også et vilkår for gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Etter lovutkastet er "midlertidig ute av stand" blitt et vilkår i stedet for at det kun åpnes for å lempe i slike tilfeller.

Skattedirektoratet mener at § 9-1 må gi adgang til også å ettergi krav. Vi er av den oppfatning at det vil forekomme tilfeller som i dag omfattes av billighetsbestemmelsen, men som faller utenfor gjeldsordningsloven og den foreslåtte ordningen med rentefri betalingsutsettelse i § 9-1. Vi 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.

*Til skatteinnkrevingsloven § 9-2*

Vi anser det ikke som noen god lovteknikk å putte tilfeller som naturlig hører til bestemmelsen om lemping av hensyn til skyldneren, inn under bestemmelsen om lemping av hensyn knyttet til det offentlige som kreditor, for å fange dem opp. Videre anses det uklart hvilke situasjoner departementet mener kan komme inn under bestemmelser gitt i medhold av fullmaktshjemmelen.

*Til skatteinnkrevingsloven § 10-2*

Det fremgår av høringsnotatet på side 173 at § 10-2 strengt tatt er overflødig ved siden av foreldelsesloven § 30, men at departementet likevel av informasjonshensyn har valgt å ta inn en henvisning i lovutkastet § 10-2. Bestemmelsen 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. Sett ut fra formålet om et oversiktlig regelverk burde vel § 12-6 tredje ledd stått i kapittel 10.

*Til skatteinnkrevingsloven § 10-3*

Første ledd er en videreføring av skattebetalingsloven § 48 a første ledd første punktum som bestemmer at foreldelsesfristen for "skatt og renter av skatt" skal regnes fra utgangen av det kalenderår da skatten eller i tilfelle siste termin av skatten forfaller til betaling."

Departementet legger opp til at bare de i bestemmelsen oppramsede krav skal gå inn under regelen – bestemmelsene er med andre ord ikke foreslått gitt anvendelse for samtlige krav som omfattes av loven.

Arbeidsgiveravgiften kommer i dag inn under anvendelsesområdet for § 48 a på grunn av henvisningen i folketrygdloven § 24 –4 sjette ledd, mens den etter forslaget til § 10-3 vil falle utenfor anvendelsesområdet for særregelen om fristens utgangspunkt.

Det fremgår av høringsnotatet på side 173 at departementet har vurdert om bestemmelsen bør gjelde alle skatte- og avgiftskrav som er omfattet av skatteinnkrevingsloven, noe som hensynet til et enkelt regelverk i og for seg kan tilsi. De viser imidlertid til at det neppe er behov for en slik bestemmelse for et flertall av kravene og de foreslår derfor ikke en slik generell regel.

Direktoratet er enig i at de praktiske hensyn som ligger bak særreglen i dagens § 48 a i skattebetalingsloven tilsier at bestemmelsen bør videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Vi mener imidlertid at de samme praktiske hensynene samt hensynet til et enkelt og oversiktlig regelverk tilsier at særregelen bør gjelde for *alle* kravene som omfattes av skatteinnkrevingsloven. Den løsning er valgt i forslag til § 10-5.

Annet ledd i bestemmelsen henviser til "arveavgiftsloven § 20 første eller andre ledd eller § 21". Dette blir feil i og med at disse bestemmelsene i arveavgiftens samtidighet er foreslått opphevet. Den antatt rette henvisningen blir til skatteinnkrevingslovens § 5-10.

*Til skatteinnkrevingsloven § 11-1*

Etter vårt syn er det vanskelig å lese ut av bestemmelsen hvem som skal utøve statens partsstilling i de tilfeller som er regulert i annet ledd. Henvisningen til ligningsloven § 12-1 gjelder skattekravene. Ettersom



det er partsstillingen som ønskes regulert i bestemmelsen, ser vi det som en fordel om bestemmelsen viser til den aktuelle del av ligningsloven, dvs § 12-1, annet ledd

Henvisningen til prosesslovgivningen gir etter vårt syn ingen informasjon og er videre forvirrende. Vi antar at meningen har vært å etablere en tilsvarende ordning som for skatt, nemlig at det ved judisiell avgjørelse av kravet skal skje en overføring av partsutøvelsen til kravfastsettende myndighet, uten at det kan angis noe om hvilken myndighet dette er. Altså en slags generell påminnelse. Hvem den kravfastsettende myndighet i det enkelte tilfelle måtte være må undersøkes konkret. Etter det vi kan se vil det imidlertid ikke fremgå av prosesslovgivningen hvem som er kravfastsettende myndighet i de ulike tilfellene.

#### *Til skatteinnkrevingsloven § 13-1*

Annet ledd i bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett, jf høringsnotatet side 181. Etter bestemmelsen kan den som unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt separering av trukne midler bli straffet (vår understrekning). Strafferammen er den samme som etter dagens § 51 i skattebetalingsloven.

I dag er det straffbare anført som "unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk". Det er skatteoppkreverne som har anmeldelseskompetansen og som anført i høringsnotatet har Høyesterett fastslått at separeringsplikten er en del av trekkplikten i forhold til skattebetalingsloven § 51.

I departementets forslag er unnlatelse av å foreta trekk lagt inn i en straffebestemmelse i ligningsloven § 13-4, jf høringsnotatet side 101 og 182. Det er ikke opplyst noe i høringsnotatet om hvem som skal ha anmeldelseskompetansen i slike tilfeller, og vi antar derfor at dagens situasjon videreføres slik at anmeldelse foretas av skatteoppkreverne. Dette er for så vidt det eneste naturlige ettersom det er skatteoppkreverne som mottar skattetrekksmidlene og som oppdager manglende trekk. Dette vil medføre at skatteoppkreverne må anføre både ligningsloven § 13-4 og skatteinnkrevingsloven § 13-1 i en anmeldelse. Vi anser dette for å være en unødvendig komplisering av lovverket. Gjeldende rett anser trekkplikten for å innbefatte separeringsplikten og vi ser ingen fordeler med den foreslått oppdelingen. Vi viser også til merknadene til ligningsloven § 13-4.

Departementet ber om høringsinstansenes syn på at skattebetalingsloven § 54 foreslås opphevet. Direktoratet anser det som naturlig at bøter tilfaller staten. Vi ser ingen gode grunner for at bøter ved overtredelse av bestemmelser som i dag er plassert i skattebetalingsloven skal tilfalle kommunen.

#### *Til ligningsloven § 9-12*

Det er foreslått å videreføre regler om nedsettelse/fracfallelse av utlignet skatt hvor grunner knyttet til *fastsettelsen* av kravet taler for det, jf skbtl § 41, jf ligningsloven § 9-12. Ordningen med skattereduksjon hvor det foreligger rimelighetsgrunner på skyldnerens hånd foreslås imidlertid ikke videreført.

Det er i høringsnotatet lagt til grunn at gjeldende rett vedrørende hvilke forhold som skulle innberettes til skatteutvalget etter ligningsloven § 9-12 skal videreføres. Forskjellen blir at formell vedtaksmyndighet for disse tilfellene er flyttet fra de kommunale skatteutvalg til ligningsmyndighetene.

Skattedirektoratet antar at ligningskontorene vil påføres et større press fra skattytere som ønsker skattereduksjon begrunnet i forhold knyttet til fastsettelsen av kravet. Som påpekt i høringsnotatet s. 70, kan det i praksis være vanskelig å sonde mellom forhold knyttet til fastsettelsen av kravet og forhold knyttet til skattyters situasjon og at det i enkelte tilfelle har vært kombinasjonen av slike forhold som har medført at



lemping har skjedd. Denne muligheten blir avskåret når ordningen med lemping på grunn av forhold knyttet til skattyters situasjon ikke videreføres.

De nye reglene vil føre til at det blir desto viktigere for skattyter å oppnå skattereduksjon etter § 9-12, eventuelt skattebegrensning etter skatteloven § 17-4. Et slikt forventet press fra skattytersiden innebærer at det er viktig at vilkårene for skattereduksjon går klart frem av § 9-12 og eventuelle retningslinjer til bestemmelsen.

Etter skatteloven § 17-4 kan videre skattyter få skattebegrensning ved liten skatteevne. Vilråene for skattebegrensning etter skatteloven § 17-4 er forholdsvis parallelle med vilråene for skattereduksjon der det foreligger rimelighetsgrunner på skattytersiden etter skbl § 41. Etter Skattedirektoratets oppfatning er det grunnlag for også å vurdere om skatteloven § 17-4 bør videreføres.

Av høringsnotatet fremgår det at gjeldende praksis etter ligningsloven § 9-12 foreslås videreført og at foreliggende praksis fortsatt skal være relevant, jf høringsnotatets kommentarer til § 9-12. Gjeldende rett er beskrevet i høringsnotatets pkt 10 og følger av retningslinjer gitt av direktoratet i SKD Melding nr 12/02. Videre har Skattedirektoratet i brev av 18 juni 2002 gitt retningslinjer for anvendelsen av § 9-12.

Etter gjeldende § 9-12 kan ligningskontoret foreslå at skatten lempes "når det på grunn av særegne forhold må antas å ville virke særlig ubillig overfor en skattyter ( )" (vår understrekning). Det er således to vilkår som må være oppfylt. Etter utkast til ny § 9-12 kan utlignet skatt ettergis dersom det av grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Avgrensningen mot "særlige forhold" er erstattet med uttrykket "grunner". Etter ordlyden synes det således som om det foreligger en utvidelse av de grunnene som kan medføre lemping i forhold til dette vilkåret.

Av høringsnotatet pkt 10 2 2 fremgår det at lempingsadgangen knyttet til *fastsettelsen* av et krav, er ment å gjelde "i situasjoner hvor skatte- eller avgiftsplikten får utilsiktede virkninger overfor skattyter". Denne avgrensningen av bestemmelsens virkeområde til å gjelde utilsiktede virkninger av skatte- eller avgiftslovgivningen er i tråd med gjeldende praksis vedrørende innberetning til skatteutvalget og forslag om nedsettelse/fracfallelse. Bestemmelsen har etter dette et snevert virkeområde og har i praksis fungert som en "sikkerhetsventil" som ikke gir skattyter noen ubetinget rett til nedsettelse/fracfallelse av utlignet skatt. Denne praksis er ment videreført.

Skattedirektoratet vil påpeke at det er uehdlig at det ikke fremgår av den foreslåtte ordlyden til § 9-12 at lemping fortsatt (kun) kan skje ved slike utilsiktede virkninger av skatte- og avgiftslovgivningen. Den foreslåtte ordlyden "grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet" medfører at denne avgrensningen må skje gjennom henvisningen i forarbeidene til gjeldende rett. En slik avgrensning gjennom tolkning av bestemmelsen er særlig uehdlig ettersom det ikke lenger er mulighet til lemping på grunn av forhold knyttet til skattyters situasjon. Dersom lempingsadgangen kommer klarere til uttrykk i lovtaksten (eventuelt i retningslinjer til § 9-12), vil det være lettere for skattyter å akseptere et snevert virkeområde for § 9-12.

Det bør videre vurderes om det kan være hensiktsmessig å innarbeide retningslinjene gitt i SKD melding nr 12/02 og Skattedirektoratets brev av 18 juni 2002 i forskrift til § 9-12.

Dette forutsetter at det foretas en gjennomgang av de gjeldende retningslinjene. Direktoratet bør involveres i et slikt arbeid. Dersom disse retningslinjene innarbeides i forskrift, innebærer dette en viss utvidelse av virkeområdet til Skattedirektoratets forslag til ny § 9-12 (Forslaget er inntatt nedenfor). Det synes imidlertid hensiktsmessig å utarbeide en snever lovhemmel som omfatter den klare hovedregelen og innta eventuelle



utvidelser av virkeområdet for særlige tilfeller i forskrift. En kan ikke se at legalitetsprinsippet taler mot en slik løsning.

Ordningen med skatteutvalg foreslås fjernet. Avgjørelsesmyndighet etter § 9-12 er i nr. 1 lagt til departementet. I høringsnotatet er det forutsatt at departementet gir forskrift om hvem som har vedtakskompetanse etter bestemmelsen. Utkastet til ny § 9-12 inneholder imidlertid verken hjemmel til å delegerer kompetansen til å lempe på skatten eller til å fastsette forskrift. Høringsnotatet inneholder heller ikke uttalelser om hvem departementet mener skal gis kompetansen etter forskriften.

Gjeldende § 9-12 avløste en tilsvarende bestemmelse i skatteloven av 1911 § 85 nr. 3. Frem til da var det ligningsnemnda som kunne fremme forslag om skattereduksjon eller ettergivelse. Bestemmelsen gir nå anvisning på at alle som treffer avgjørelse om ligningen har adgang til å foreslå nedsettelse eller ettergivelse av skatten. Forslag om skattelemning kan således fremmes av både ligningsmyndigheter og de ulike ligningsnemndene.

Skattedirektoratet vil understreke at avgjørelseskompetansen etter § 9-12 bør tillegges ligningskontoret. Skattelemning er ment som en sikkerhetsventil som benyttes der skatte- eller avgiftslovgivningen i særlige tilfelle gir urimelige utslag for skattyter. Dersom kompetansen til å foreta lemping legges til de ulike nemndene, er det rimelig å anta at bestemmelsen blir anvendt hyppigere enn forutsatt. I tilfeller der nemnda er usikker på om den vil gi skattyter medhold i en materiell påstand, kan det være fristende å løse problemet ved å foreta skattelemning.

Skatteutvalgets vedtak etter skbtl. § 41 kan ikke påklages. Det er imidlertid ikke noe i veien for at skattyter fremsetter nye begjæringer om skattelemning. Utkastet til ny § 9-12 inneholder ingen klageregler. Da heller ikke ligningsloven inneholder andre klageregler som får anvendelse i dette tilfellet, forutsettes det at avgjørelsen ikke kan påklages. Det understrekes at det etter Skattedirektoratets oppfatning heller ikke er hensiktsmessig å foreslå slike klageregler. Det følger imidlertid av den alminnelige instruksjonsretten at overordnet myndighet (fylkesskattekontoret og Skattedirektoratet) kan instruere ligningskontoret om å lempe skatten etter § 9-12.

Tidspunktet for vedtak om ettergivelse/nedsettelse av skatt og trygdeavgift skbtl. § 41, jf. § 9-12. Etter skbtl. § 41 nr. 2 kan avgjørelser om ettergivelse/nedsettelse av skatt og trygdeavgift i alminnelighet først treffes når ligningen er foretatt. Etter dagens ordning behandler ligningskontoret i stor grad spørsmål om nedsettelse allerede under selve ligningsbehandlingen. Dette gjelder der ligningskontoret finner at det er grunnlag for slik nedsettelse etter retningslinjer gitt i SKD 12/02 eller der skattyter har søkt om dette i forbindelse med levering av selvangivelsen. I praksis vil dette særlig gjelde tilfeller der det foreligger grunnlag for nedsettelse/ettergivelse fordi barn og foreldre lignes felles, og barnet har fått utbetalt skadeserstatning eller ved etterbetaling av lønn for flere år. [Der det foreligger grunnlag for nedsettelse ved etterbetaling av pensjoner er dette gjort til en del av selve ligningsbehandlingen, jf. FSFIN § 14-3-1 og Lignings-ABC 2002 side 364.]

Dersom det allerede under ligningsbehandlingen er klart at det foreligger grunnlag for nedsettelse/ettergivelse, innberetter ligningskontoret forholdet til skatteutvalget v/skatteoppkreveren. Under ordningen med skatteutvalg er det vanskelig å ettergi skatten før den er utlignet. Det vil dessuten i praksis gå noe tid før utvalget eventuelt fatter vedtak om nedsettelse/frafallelse. Det oppstår dermed en tidsforskjell mellom skatteoppgjøret og vedtak om nedsettelse/frafallelse. Skatteoppkreveren kan på grunnlag av innberetningen fra ligningsmyndighetene utsette innfordringstiltak for dette beløpet inntil det foreligger et vedtak i skatteutvalget. Der det senere gis skattelemning oppstår det også problemer i forhold til reglene om





renter Etter skbtl § 23 og § 31 beregnes det renter ved henholdsvis restskatt og skatt til gode Da vedtak om nedsettelse/fracfallelse ikke er en endring av ligningen, blir fastsatte renter ved restskatt ikke kompensert etter disse reglene Det er videre tvilsomt om rentetapet kan kompenseres etter reglene i skbtl § 41

På bakgrunn av det som er sagt ovenfor, taler gode grunner for at ligningsmyndighetene bør kunne fatte vedtak om fracfallelse/nedsettelse av skatt og trygdeavgift i forbindelse med ligningsbehandlingen Dette vil gjelde de særlige tilfellene der det foreligger uttalelse om at skatten skal settes ned Da dette ikke er en del av selve ligningen må det fattes et selvstendig vedtak om nedsettelse/fracfallelse av utlignet skatt

Dersom vedtaksmyndigheten legges til ligningskontorene, vil det være rasjonelt å innføre rutiner om elektronisk behandling av beløpene som er nedsatt/ettergitt Dersom nedsettelsen/fracfallelsen inntas som et særskilt skattefradrag på skatteoppgjøret løses problematikken knyttet til renter på skattyters hånd Det vil heller ikke være behov for manuelle rutiner for å utsette innfordring av skattebeløp Skattyter får det endelige skatteoppgjøret på et tidligere tidspunkt enn i dag

Der ligningsmyndighetene ikke har kunnskap om at det foreligger grunnlag for nedsettelse/fracfallelse under ligningsbehandlingen, f eks fordi skattyter først søker om dette i ettertid, vil det fortsatt kunne fattes vedtak om nedsettelse/ettergivelse av utlignet skatt etter at ligningsbehandlingen er ferdig og skattyter har fått skatteoppgjøret Slik etterfølgende behandling av spørsmålet om nedsettelse/fracfallelse vil i praksis være aktuelt i mange saker Videre vil dette gjelde i tilfeller som omfattes av varslingsplikt ved nedsettelse av pensjonspoeng etter folketryktdloven § 3-15, jf forskrift av 18 desember 1997 nr 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt

Høringsnotatets forslag til ny § 9-12 nr 2 første punktum lyder "Avgjørelse som nevnt under 1 kan i alminnelighet først treffes når ligning er foretatt " Det fremgår at avgjørelsen i alminnelighet først skal treffes etter at ligningen er foretatt Etter bestemmelsens ordlyd er det ikke noe i veien for at vedtaket treffes i forbindelse med selve ligningsbehandlingen/skatteoppgjøret der ligningsmyndighetene sitter med tilstrekkelig informasjon på dette tidspunktet I praksis vil nok hovedregelen fortsatt være at et slikt vedtak først kommer etter ligningsvedtaket. Det synes således ikke nødvendig å endre ordlyden i lovutkastet på dette punktet

Skattedirektoratets forslag til ny § 9-12

*1 Utlignet skatt og trygdeavgift kan settes ned eller ettergis dersom særegne forhold fører til at fastsettelsen av skatte- eller avgiftsplikten får utilsiktede virkninger og det vil være 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 trekk Endelig avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse blir også i disse tilfellene å treffe etter at ligning er foretatt*

*3 Departementet kan fastsette nærmere forskrift om i hvilke tilfelle utlignet skatt og trygdeavgift kan settes ned eller ettergis og om hvem som skal fatte avgjørelser etter denne bestemmelsen*

Dersom ovenstående forslag ikke følges opp, bør det etter vår oppfatning likevel fremgå direkte av § 9-12 nr. 1 at ligningskontoret har kompetansen til å fatte avgjørelsen om ettergivelse eller nedsettelse av skatten

*Til ligningsloven kapittel 11*

I høringsnotatets punkt 14 2 3 er det foreslått at reglene om forkuddsutskrivingen systematisk bør ordnes på en noe annen måte enn i skattebetalingsloven Det er således foreslått fire adskilte deler i ligningsloven kapittel 11



Ved en gjennomgang av ligningsloven kapittel 11 er det etter det vi kan se kun tre adskilte deler. Del I inneholder bestemmelser av mer overordnet karakter som er felles for ulike skattytere. Del II inneholder regler vedrørende forskuddstrekket. Del III inneholder regler om utskriving av forskuddsskatt for så vel forkuddspliktige som etterskuddspliktige skattytere.

Dersom departementet går inn for de terminologiske endringer angitt i høringsnotatet pkt 14 2 5 til 14 2 8 bør del III i kapittel 11 angis med noe mer enn kun "Forskuddsskatt".

Det bør etter vår oppfatning da f.eks. stå

"Forskuddsskatt – personlige skattytere og upersonlige skattytere"

Dette for å gjøre det helt klart innledningsvis at de tidligere to forskuddsformene (forskuddsskatt og forhåndsskatt) nå har blitt gitt en felles betegnelse.

Vi er fortsatt av den oppfatning av begrepet forhåndsskatt bør beholdes. En vil da slippe misforståelser i kommunikasjon med skattyter. Begrepet "Forskuddsskatt" er godt innarbeidet og vil naturlig henseile 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 skatteinnkrevningsloven § 5-2 ovenfor.

Dersom begrepet "Forhåndsskatt" beholdes bør det i ligningsloven kapittel 11 være en særskilt del IV som inneholder reglene for "forhåndsskatt - upersonlige skattytere".

*Til ligningsloven § 11-1 nr 1 bokstav b*

Bestemmelsen bør få samme tilføyelse som § 11-1 bokstav a

med plassering av konkurs- og administrasjonsboer. Dette for å gjøre ordlyden helt klar. I høringsnotatets pkt 14 2 5 fremkommer det at gjeldende skattebetalingsordning skiller mellom forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere. Dette er 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.

Forslag til § 11-1 nr 1 bokstav b

Personlig skattyter. Enhver skattyter, herunder konkurs- og administrasjonsboer vedrørende slike skattytere som ikke går inn under bokstav a. Dødsbo skal likestilles med personlige skattytere ved anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel.

*Til ligningsloven § 11-1 nr 1 bokstav c*

Begrepene "Trekansvarlig" og "Arbeidsgiver"

Ved avgjørelsen av hvem som skal svare arbeidsgiveravgift i henhold til folketrygdloven har en lagt til grunn den definisjon av begrepet som er gitt i dagens skattebetalingslov § 3 bokstav b, jf folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

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 )

Som følge av at skattebetalingsloven blir opphevet må henvisningene til skattebetalingsloven § 5 og § 6 i folketrygdloven § 23-2 tredje ledd endres til hhv ligningsloven §11-16 nr 2 og 4

#### *Til ligningsloven § 11-4*

Presisering tilsvarende Stortingets skattevedtak § 6-1 første ledd andre punktum synes klargjørende

#### *Til ligningsloven § 11-6*

Ligningsloven § 11-6 skal etter forslaget erstatte skattebetalingsloven § 56 nr 4. Skattebetalingsloven § 56 nr 4 gir departementet adgang til å foreta en generell forhøyelse av den forskuddsutskrivingen som ligningssjefen i den enkelte kommune har foretatt når det gjelder forskuddspliktige skattytere. Departementet går inn for at regelen videreføres og utvides til å omfatte alle skattytere. Dette innebærer således en endring i forhold til gjeldende rett.

Skattebetalingsloven § 56 nr 4 bruker ordet "*innkreves i løpet av året*" og videre "*bestemme at innkreving skal skje etter andre satser eller andre beløp enn de som er fastsatt i forskuddsutskrivingen*."

Det samme er foreslått i forslaget til ligningsloven § 11-6.

Det er etter vår oppfatning misvisende å bruke ordene "innkreves" og "innkreving" her. Bestemmelsen tar sikte på å gi departementet adgang til å foreta en generell endring av forskuddet etter at forskuddsutskrivingen er foretatt. Dette dersom en endring av skattereglene medfører at de beløp som trekkes/betales ikke kommer til å svare til den skatt som ventes utskrevet. Ved bruk av ordet innkreving kan bestemmelsen oppfattes som uklar. Dette fordi bestemmelsen regulerer forholdet på forskuddsstadiet og ikke innkrevingen av et senere utlignet skattekrav.

Det er i tillegg foreslått at bestemmelsen skal gjelde for *alle* skattytere. Upersonlige skattytere skal betale forskudd på skatt (tidligere forhåndsskatt) i løpet av året etter inntektsåret. I § 11-6 står det fortsatt "*i løpet av året*". Dette blir således feil.

På bakgrunn av det ovennevnte har vi følgende forslag

Forslag til § 11-6



Endres skattereglene etter at forskuddsutskrivingen er foretatt, og dette medfører at de beløp som betales eller trekkes ikke kommer til å svare til den skatt som ventes utskrevet, kan departementet for alle skattytere eller enkelte grupper, bestemme at forskuddstrekket eller forskuddsbetalingen skal skje etter andre satser eller med andre beløp enn de som er fastsatt i forskuddsutskrivingen  
Departementet kan i forskrift også gi regler om differensiering av forskuddstrekk i løpet av året

*Til ligningsloven § 11-10*

Skattebetalingsloven § 8 nr 1 annet ledd første pkt er inntatt i § 11-10 nr 1

Skattebetalingsloven § 8 nr 1 annet ledd annet pkt er ikke inntatt Dette bør tas inn i § 11-10 nr 1

*Til ligningsloven § 11-11 nr 3*

Vi foreslår at ordet "også" flyttes til etter "alene" Dette gir bedre flyt i bestemmelsen

*Til ligningsloven § 11-13 nr 5*

Ligningsloven § 11-13 omhandler den trekkansvarliges plikt til å foreta forskuddstrekk Når det gjelder § 11-13 nr 5 fremkommer det at forskuddtrekk etter § 11-14 nr 1 bokstav e (avkastning på sparedelen av en livsforsikring) beregnes av den trekkansvarlige etter satsen for kapitalinntekt, jf Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-10

Avkastningen er skattepliktig etter skatteloven § 5-20 (2) Selskapets plikt til å foreta forskuddstrekk er regulert i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-9 Det fremkommer av forskriften at selskapets plikt til å trekke skatt er avhengig av at forsikringstaker, som er personlig skattyter, ber om det

Etter vår oppfatning bør dette også fremkomme i § 11-13 nr 5 Selv om bestemmelsen viser til § 11-14 nr 1 bokstav e, vil det etter vår oppfatning være bedre om også § 11-13 som omhandler den trekkansvarliges *plikt* til å foreta forskuddstrekk, opplyser at trekkplikten er avhengig av at skattyter som er personlig skattyter må be om det

*Forslag til § 11-13 nr 5*

Forskuddtrekk etter § 11-14 nr 1 bokstav e (avkastning av sparedelen av en livsforsikring) beregnes, når skattyter ber om det, av den trekkansvarlige etter satsen for kapitalinntekt, jf Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-10

Det fremgår av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-13 at det gjelder spesielle frister vedrørende slikt trekk Det er således angitt særskilte frister for både innbetaling av skattetrekk, innsendelse av terminoppgave og trekkoppgave

Når reglene vedrørende dette trekket inntas i ligningsloven må det således inntas særbestemmelser i ligningsloven § 11-19 som omhandler dette spesielle trekket

*Til ligningsloven § 11-17 nr 2*

Denne bestemmelsen skal erstatte skattebetalingsloven § 7 nr 3 annet punktum I skattebetalingsloven § 7 nr 3 annet punktum er det uttrykkelig uttalt at departementet kan bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres fradrag i bruttoinntekten for utgifter som blir avkortet av arbeidsgiveren ved utbetaling av lønnen og for pliktig underholdsbidrag til ektefelle eller barn

I høringsnotatet fremkommer det av utkastet til ligningsloven § 11-17 nr. 1 bokstav a-c er ment å erstatte forskrift av 14 september 1956 nr 9866 § 9 bokstav a, c og d. Det fremkommer videre at bestemmelsen i forskriften § 9 bokstav b om fradrag for underholdsbidrag vil bli opphevet når nye regler om beregning av barnebidrag m.m. trer i kraft 1 oktober 2003. Fra dette tidspunktet vil skatteplikten for mottatt bidrag bortfalle, mens den bidragspliktige mister fradraget i alminnelig inntekt for betalt bidrag. Det er derfor hevdet at det ikke er naturlig å hensynte slike bidrag ved fastsettelsen av forskuddstrekket, og bestemmelsen er derfor ikke foreslått videreført.

Underholdsbidrag til ektefelle er fortsatt fradragsberettiget. Denne fradragsretten bør således komme klart til uttrykk slik som tidligere.

Når det gjelder underholdsbidrag til barn har Finansdepartementet i brev av 20 juni 2002 uttalt at det vil være betalingstidspunktet og ikke opparbeidelsestidspunktet som er avgjørende for skatteløsningen etter de nye reglene. Uttalelsen gjelder både for mottaker og yter. Vi er av den oppfatning at dette ikke er riktig, blant annet fordi fradragsregelen ikke er endret. Det er derfor ingen ikrafttredelse av bortfallet av fradragsregelen. Når fradraget faller bort er det fordi bidraget ikke lenger er skattepliktig hos mottakeren. Bidragsgjeld er delvis motstykket mot forskuttering fra bidragsfogden. Denne forskuttering var skattepliktig før 1 oktober 2003 og er som hovedregel allerede skattlagt hos mottakeren. Vi finner på denne bakgrunn ikke at det er hjemmel for å nekte fradrag av slik bidragsgjeld, selv om betaling skjer etter 1 oktober 2003 når forskutteringen er skattlagt hos mottaker. Denne fradragsretten bør således komme til uttrykk i ligningsloven § 11-17.

Til orientering kan opplyses at Skattedirektoratet allerede den 17 februar 2003 endret forskrift av 14 september 1956 nr 9866 § 9 første ledd bokstav b lyder nå slik: "Underholdsbidrag som arbeidsgiveren trekker i lønnen etter pålegg fra Trygdeetatens innkrevingsentral og som den skattepliktige vil ha krav på fradrag for i ligningen etter skatteloven § 6-41, jf § 14-3 tredje ledd."

#### Til ligningsloven § 12-1

Det synes som om det har falt ut tekst i kommentarene til § 12-1 i høringsnotatet (side 209).

Etter skattebetalingsloven § 48 kan skattyter reise søksmål vedrørende ligningsavgjørelser. Denne bestemmelsen er foreslått videreført i ny § 12-1. Da skattelempling etter utkastet til ny § 9-12 ikke er noen ligningsavgjørelse, kan det således ikke reises søksmål vedrørende avgjørelsen. Dette gjelder både spørsmålet om det skal ettergis skatt, om det skal gis utsettelse med innbetaling av utskrevet forskuddsskatt og fritaking av forskuddstrekk eller tilbakebetaling av trekk.

Etter ny § 12-1 kan det også kreves rettslig prøving av avgjørelser etter kapittel 11. Ligningsloven har ikke bestemmelser om klage på fastsettelse av forskuddstrekk/-skatt, men det er adgang for ligningsmyndighetene til å endre forskuddstrekk og/eller -skatt gjennom hele inntektsåret når nye opplysninger gir grunnlag for det. Siden ordningen med forskuddstrekk/-skatt innebærer en forskuddsbetaling av skatt, med endelig fastsettelse og avregning i etterkant, synes det lite hensiktsmessig at skattyter skal kunne kreve rettslig prøving av fastsatt forskudd.

#### Til ligningsloven § 13-4

Det er foreslått at regler om straffeansvar for unnlatt forskuddstrekk m.v. som følger av skattebetalingsloven §§ 51 til 53 skal inntas i ligningsloven § 13-4. Etter Skattedirektoratets erfaring er det ikke praksis for at ligningsmyndighetene legger straffeansvar ved unnlatt forskuddstrekk. Et slik ansvarsbestemmelse retter seg mot ansvaret den trekkansvarlige har overfor staten som kreditor (innkrevingsmyndighet). Det er videre



foreslått å innnta ansvarsbestemmelser i ny innkrevingslov § 13-1. Ansvarsbestemmelsen her er i stor grad sammenfallende med forslaget til ny ligningslov § 13-4. Finansdepartementet bør på bakgrunn av dette vurdere om det er hensiktsmessig å innnta slike straffebestemmelser i ny ligningslov § 13-4. Det vises til merknadene til skatteinnkrevingsloven § 13-1.

#### *Til svalbardskatteloven § 5-1*

Det er ikke foreslått endringer i § 5-1 i høringsnotatet. Paragraf 5-1 første ledd viser til at enkelte bestemmelser i skattebetalingsloven får anvendelse ved betaling og innkreving av skatt etter lovens § 3-1. Ettersom skattebetalingsloven foreslås opphevet, må det foretas nødvendige endringer i svalbardskatteloven § 5-1.

Videre fremgår det av § 5-1 annet ledd de funksjoner som er tillagt fylkesskattesjefen etter skattebetalingsloven, skal tilligge ligningssjefen ved ligningskontoret for Svalbard. Denne formuleringen har skapt en viss uklarhet med hensyn til hvem som skal utøve statens partsstilling ved søksmål etter svalbardskatteloven. I forarbeidene til svalbardskatteloven, jf. Ot. prp. nr. 32 for 1995-96 side 76, synes det spesielt å ha vært fylkesskattesjefens funksjon etter skattebetalingsloven § 15 som var grunn til formuleringen i § 5-1 annet ledd. Derimot synes departementet ikke å ha hatt for øye den langt mer sentrale rolle fylkesskattesjefen er tillagt som partsrepresentant for staten i skattebetalingsloven § 48 nr. 3, ved utformingen av svalbardskatteloven § 5-1. Da ligningskontoret på Svalbard administrativt er underlagt fylkesskattekontoret i Troms, legger Skattedirektoratet til grunn at hovedbestemmelsen i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 kommer til anvendelse også ved søksmål vedrørende beskatningen på Svalbard. Forslaget til ny § 12-1 nr. 2 i ligningsloven støtter denne forståelsen. Det forutsettes derfor at den uklarhet formuleringen i nåværende § 5-1 i svalbardskatteloven kan ha gitt grunnlag for, fjernes ved lovrevisjonen.

#### *Til svalbardskatteloven § 5-4 annet ledd*

Forslaget lyder

”Ved rettslig prøving av avgjørelser etter denne lov gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende.”  
Høringsnotatets forslag til nytt kapittel 11 gjelder regler om forskuddstrekk og forskuddsskatt. Regler om prosessordningen i skattesaker er i utkastet til endringer i ligningsloven plassert i kapittel 12. Regler om prosessordningen etter innkrevingsloven er plassert i utkastet til innkrevingslov kapittel 11.

På bakgrunn av gjeldende svalbardskattelov § 5-1 andre ledd og utkast til ny § 5-4 andre ledd i svalbardskatteloven lov som viser til ”ligningsloven”, antar Skattedirektoratet at ordlyden i svalbardskatteloven § 5-4 andre ledd skal være

”Ved rettslig prøving av avgjørelser etter denne lov gjelder ligningsloven § 12-1 tilsvarende” (vår understrekning)

Vennlig hilsen

Bjarne Hope  
*Skattedirektør*



Jan M Magnus

1 Vedlegg